



GOBIERNO  
DE ESPAÑA

VICEPRESIDENCIA  
SEGUNDA DEL GOBIERNO  
MINISTERIO  
DE ASUNTOS ECONÓMICOS  
Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL

**icac** Instituto de Contabilidad y  
Auditoría de Cuentas

**Boletín**

N.º 125/Marzo 2021

## ANEXO

Resolución de 4 de mayo de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se someten a información pública las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros”, NIA-ES 250 (Revisada), e “Identificación y valoración del riesgo de incorrección material”, NIA-ES 315 (Revisada).

*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 publica como Anexo al Boletín 125.*

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

Esta publicación está disponible exclusivamente en formato electrónico en el sitio web [www.icac.gob.es](http://www.icac.gob.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° 125

Fecha de cierre de la edición: 31 de marzo 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

Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas	3
Comunicado del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en relación con el aplazamiento adoptado por España en la aplicación de los requerimientos de presentación de los estados financieros conforme al formato electrónico único europeo	96
Resolución de 10 de febrero de 2021 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se regula el funcionamiento y la composición del Grupo de Trabajo para la elaboración y publicación de las Normas Técnicas de Auditoría y Normas de Control de Calidad	97
Resolución de 10 de febrero de 2021 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se regula el funcionamiento y la composición del Grupo de Trabajo para la traducción de las Normas Internacionales de Auditoría creado mediante Resolución de 31 de octubre de 2008	100
Directrices emitidas por la Comisión de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA)	102

### Contabilidad

Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre	120
Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios	198

## II. Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Resolución de 10 de marzo de 2021, 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. Alberto Javier González Atanes	232
Resolución de 10 de marzo de 2021, 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 Chavarría Auditores Asociados S.L.P. y a su socia auditora D <sup>a</sup> . Yolanda Chavarría Manzano	233

Resolución de 10 de marzo de 2021, 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 Ernst & Young S.L. y a su socio auditor D. Alfredo Martínez Cabra	233
Resolución de 10 de marzo de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Juan Luis Marchini Bravo	234
Resolución de 10 de marzo de 2021, 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 MGI Audicon & Partners S.L.P. y a su socio auditor D. Manuel Gómez Conesa	235
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	235
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	237
Anuncio por el que se hace público el cambio de denominación de sociedades de auditoría	237

### III. Comunicaciones y consultas

Disposiciones publicadas en el BOE relacionadas con materia de Auditoría y Contabilidad	239
---	-----

#### Consultas

##### **Contabilidad**

##### *Consulta 1*

Sobre el tratamiento contable de las reducciones de rentas acordadas en un contrato de arrendamiento operativo de local de negocio por causa de las medidas extraordinarias adoptadas por el Gobierno para hacer frente a los efectos de la crisis sanitaria del COVID-19	240
---	-----

##### *Consulta 2*

Sobre la contabilización de una ayuda asociada al aval de un préstamo concedido por el ICO	241
--	-----

##### *Consulta 3*

Sobre la obligatoriedad de presentar el estado de información no financiera y su publicación en la página web	242
---	-----

### IV. Ambito Internacional

REGLAMENTO (UE) 2021/25 DE LA COMISIÓN de 13 de enero de 2021 por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la Norma Internacional de Contabilidad nº 39 y a las Normas Internacionales de Información Financiera 4, 7, 9 y 16	244
--	-----

# I. DISPOSICIONES GENERALES

---

## **Auditoría**

### **Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.**

Este real decreto tiene por objeto dar cumplimiento a la previsión recogida en la disposición final octava de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, por la que se autoriza al Gobierno para que, a propuesta del entonces Ministro de Economía y Competitividad (hoy Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital), dicte las normas necesarias para el desarrollo de lo dispuesto en la citada Ley.

Dicha Ley tiene por objeto regular la actividad de auditoría de cuentas, que se caracteriza por la relevancia pública que desempeña por prestar un servicio a la entidad revisada y afectar e interesar no sólo a ésta, sino también a los terceros que mantengan o puedan mantener relaciones con la misma, habida cuenta de que todos ellos, entidad auditada y terceros, pueden conocer la calidad de la información económica financiera auditada sobre la cual versa la opinión de auditoría emitida. Sobre la base de esta relevancia o función de interés público, se regulan las condiciones, requisitos y formalidades que deben cumplir quienes ejercen tal actividad, al mismo tiempo que se somete la vigilancia de dicha actividad a un régimen de supervisión pública, cuya responsabilidad se atribuye al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

La citada Ley adaptó la legislación interna española a los cambios incorporados por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en lo que no se ajusta a ella. Junto a dicha Directiva, se aprobó el 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, si bien se incorporaron opciones a ejercer por los Estados miembros, que asimismo fueron concretadas en la referida Ley. Esta normativa introdujo cambios sustanciales en la normativa existente, derivados de la necesidad, puesta de manifiesto en la Unión Europea, de recuperar la confianza de los usuarios en la información económica financiera que se audita, en especial la de las entidades de interés público y de reforzar la calidad de las auditorías, fortaleciendo su independencia.

A tal fin, con el nuevo marco legal se persigue, en primer lugar, incrementar la transparencia en la actuación de los auditores clarificando la función que desempeña la auditoría y el alcance y las limitaciones que tiene, al objeto de reducir la denominada brecha de expectativas entre lo que espera un usuario de una auditoría y lo que realmente es. El principal cambio incorporado es el nuevo modelo de informe de auditoría, junto con mayores obligaciones de comunicación e información que se exigen a quienes auditan entidades de interés público, mejorando la información que debe proporcionarse a la entidad auditada, a los inversores y demás interesados. En segundo lugar, persigue reforzar la independencia de los auditores en el ejercicio de su actividad, pilar básico y fundamental en que reside la confianza que se deposita en el informe de auditoría, incorporándose requisitos más restrictivos, potenciándose la actitud de escepticismo profesional y la atención especial que debe prestarse para evitar conflictos de interés o la presencia de determinados intereses. Igualmente, se exigen requisitos mayores para quienes auditan entidades de interés público, mediante una lista de servicios distintos de auditoría prohibidos, que no pueden prestarse a aquellas entidades, su matriz y sus controladas; determinadas normas por las que se limitan los honorarios que pueden percibir por los servicios distintos de los de auditoría permitidos o en relación con una determinada entidad de interés público, la obligación de rotación externa, y determinadas obligaciones en relación con la Comisión de Auditoría de estas entidades. En tercer lugar, la nueva normativa pretende dinamizar el mercado de auditoría mediante un conjunto de medidas que pretenden resolver los problemas detectados en relación con la estructura del mercado y las dificultades

de crecimiento de auditores. Y en cuarto lugar, al objeto de evitar una fragmentación en el mercado de auditoría en el ámbito de la Unión Europea, la nueva normativa pretende un mayor grado de armonización, también en las normas que vigilan la actividad, exigiendo mayor transparencia e independencia en la actividad supervisora e introduciéndose el criterio de riesgo como rector en las revisiones de control de calidad que ha de realizar dicha autoridad.

Con la Ley 22/2015, de 20 de julio, quedó derogado el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. El mencionado texto refundido fue a su vez desarrollado mediante el Reglamento aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

La modificación realizada por la Ley 22/2015, de 20 de julio, conlleva la obligación de adecuar el reglamento que desarrolla el texto refundido, a la legislación vigente. Con estos antecedentes, resulta preciso aprobar un nuevo reglamento, que siguiendo la sistemática y contenido de la Ley 22/2015, de 20 de julio, desarrolle esta y derogue el reglamento anterior. Por eso, y de acuerdo con la normativa aplicable, con carácter previo a la redacción de este proyecto se abrió un proceso de consulta pública previa con la finalidad de conocer la opinión de los posibles interesados en la reforma sobre los objetivos y alcance que sirviese de base para redactar el reglamento. Los comentarios recibidos, todos del sector auditor, se muestran a favor de acometer la reforma principalmente con la finalidad de aclarar las dudas sobre el alcance de algunas cuestiones, sin dejar de manifestar algunos efectos de la reforma legal recientemente aprobada.

En relación con la adecuación de este reglamento a los principios de buena regulación contenidos en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, este reglamento constituye el imprescindible desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

La adecuación a los principios de necesidad y eficacia se justifica por la razón del interés general cuya protección es objetivo de esta norma: la confianza que los terceros depositan en los estados financieros auditados. Para proceder al desarrollo de los preceptos incluidos en la vigente Ley 22/2015, de 20 de julio, necesario para mejorar su aplicabilidad, se considera idónea la utilización en primera instancia de la facultad reglamentaria del Gobierno para que, mediante real decreto, apruebe este reglamento. Desde la perspectiva de eficacia, en términos de la consecución de los objetivos perseguidos, es también un reglamento aprobado mediante real decreto el instrumento jurídico considerado idóneo que permite garantizar de la mejor forma y con seguridad jurídica la aplicación consistente de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

La adecuación al principio de proporcionalidad se justifica porque este reglamento contiene la regulación imprescindible para atender la necesidad de aplicación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y no existe la posibilidad de adoptar otras medidas menos restrictivas de derechos o que impongan menos obligaciones a los destinatarios, que las que resulten necesarias para afianzar la calidad de las auditorías en aras de garantizar la consecución del interés público perseguido. En este sentido, se incorporan también previsiones para asegurar una aplicación proporcionada de las disposiciones contenidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en este reglamento, a la complejidad de las labores de auditoría a realizar, determinada a su vez por la naturaleza y características del trabajo a efectuar.

La adecuación al principio de seguridad jurídica se justifica porque la norma contribuye a reforzar este principio, por una parte, porque es coherente y consistente con el resto del ordenamiento jurídico y, por otra parte, porque favorece la certidumbre y claridad de este al proporcionar criterios más precisos sobre las disposiciones establecidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio.

La adecuación al principio de transparencia se justifica y se ha materializado mediante la participación intensa ofrecida a los potenciales destinatarios en la elaboración de la norma y terceros interesados, incluyendo el acceso a los documentos propios del proceso de elaboración. Por otra parte, la adecuación al principio de transparencia también se produce por el hecho de que la norma define claramente sus objetivos, reflejados en su preámbulo y en la memoria que lo acompaña.

Finalmente, la adecuación al principio de eficiencia se justifica al comprobarse que esta iniciativa normativa no impone, para satisfacer el interés público enunciado, cargas administrativas innecesarias o accesorias.

Para la elaboración del reglamento de desarrollo de la citada Ley 22/2015, de 20 de julio, se han tenido en cuenta las siguientes consideraciones.

En primer lugar, solo se han incluido en los artículos de este reglamento aquellas previsiones que suponen desarrollo del contenido de los artículos de la Ley 22/2015, de 20 de julio, incorporando las modificaciones necesarias para adaptarse a las disposiciones contenidas en dicha Ley y, manteniendo con carácter general la regulación anterior en tanto no resultara contraria a dicha Ley o no se considerara conveniente su modificación por así aconsejarlo la práctica.

En segundo lugar, se han realizado ciertas modificaciones en algunos aspectos no modificados en la Ley 22/2015, de 20 de julio, que se han considerado necesarias por razones de mejora técnica aconsejadas por la práctica, así como otras para guardar coherencia y consistencia con la terminología y tratamiento empleados, bien en la Ley 22/2015, de 20 de julio o, bien en las normas de auditoría adaptadas para su aplicación en España, publicadas mediante Resoluciones de ICAC de 15 de octubre de 2013 y 23 de diciembre de 2016.

Con el nuevo reglamento se pretende dotar al cuerpo normativo que deben aplicar quienes ejercen la actividad de auditoría de cuentas de la conveniente seguridad jurídica que permita aplicar las disposiciones de dicho cuerpo de modo que se satisfaga el fin de interés público que se encomienda a dicha actividad.

## II

Este reglamento sigue la misma sistemática y ordenación de materias que la contenida en la Ley 22/2015, de 20 de julio, que desarrolla, con la salvedad de que no se incluyen aquellos preceptos legales que no precisan de desarrollo reglamentario y está estructurado en un título preliminar y cinco títulos que se dividen en capítulos y secciones, y, en algún caso, en subsecciones.

El título preliminar incluye tres capítulos. El capítulo I «*Ámbito de aplicación*» delimita el objeto y el ámbito de aplicación del reglamento, aclarándose, en primer lugar la inclusión en el ámbito de aplicación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de la verificación por los auditores de las cuentas formuladas por entidades a las que su normativa aplicable exige la llevanza de contabilidad pero no establece un marco normativo de información financiera para su aplicación cuando se formulen dichas cuentas conforme a un marco que resulte aplicable, teniendo en cuenta la naturaleza de la entidad auditada, así como, de la verificación por los auditores de las cuentas formuladas por entidades cuya normativa aplicable les exija la presentación de unas cuentas auditadas, cuando dichas cuentas se hayan preparado conforme a un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación teniendo en cuenta la naturaleza de la entidad auditada. En segundo lugar, se aclara la exclusión del ámbito de aplicación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de los trabajos de revisión que no tienen tal naturaleza, sin que se produzcan novedades relevantes en relación con el marco actualmente vigente. Entre dichos trabajos excluidos figuran los realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables cuando éstos no hayan sido elaborados con arreglo a los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera expresamente establecido para su elaboración por disposiciones legales o reglamentarias, salvo que se cumplan las premisas anteriores.

El capítulo II «*Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas*», regula la normativa reguladora de la auditoría de cuentas y la elaboración de las normas técnicas de auditoría, de ética y de control de calidad. De igual manera que hasta la fecha, se definen los principios de ética que deben promoverse y observarse en el ejercicio de la actividad y que deben desarrollarse en las correspondientes normas de ética que se aprueben, así como se establece que las normas de control de calidad interno establecerán los principios y requisitos a seguir por los auditores en la implantación y mantenimiento de los sistemas de control de calidad.

Al objeto de dotarle de mayor transparencia, se regula el contenido básico y régimen procedimental de elaboración de estas normas, siendo las principales modificaciones introducidas, las que se refieren, por un lado, a la publicación de las normas provisionales para el trámite de información pública también en la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de en el Boletín Oficial de dicho Instituto y en el «Boletín Oficial del Estado». Y por otro lado, se regula la publicación de las normas definitivas en la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En relación con la elaboración subsidiaria por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se modifica el artículo para reducir de seis a dos meses el plazo que tienen las corporaciones de derecho público repre-



sentativas de auditores de cuentas para atender el requerimiento efectuado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para la elaboración o adaptación de una norma, para equiparlo al plazo de publicación de la norma para el trámite de información pública.

En el capítulo III «*Definiciones*» se ha incluido el desarrollo de algunas definiciones contenidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Se mantiene la definición de entidades de interés público, que se adoptó mediante el Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre, que modificó la definición contenida en el reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. Se aclara que se considerarán entidades de interés público aquellas que coticen en el mercado regulado de cualquier Estado miembro y se encuentren sometidas al régimen de supervisión y control atribuido a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de acuerdo con el contenido del artículo 2.13 de la Directiva 2006/43 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en la redacción dada por la Directiva 2014/56/UE.

Respecto a la definición de familiares, se excluye del concepto de familiares al cónyuge separado cuando se haya producido la separación efectiva y se encuentre inscrita en el registro civil. Asimismo, se precisa quiénes son los familiares con vínculos estrechos de la persona afectada por la causa de incompatibilidad, de la definición del artículo 3.13 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, considerando como tales a quienes cumplan las condiciones de convivencia dentro del concepto de familiares definido por la citada Ley 22/2015, teniendo en cuenta la finalidad y el espíritu de dicha Ley de que estos sean un grupo más reducido dentro del concepto de familiares, facilitando así su mejor interpretación y aplicación efectiva.

En relación con la definición de red, que con carácter general no ha cambiado en la Ley 22/2015, de 20 de julio, se ha tenido en cuenta cómo ha sido traspuesto este concepto en el ámbito de la Unión Europea, con la finalidad de evitar posibles diferencias entre la normativa nacional y la de los países de nuestro entorno. Con la redacción dada, se viene a aclarar que el acuerdo de cooperación, incluido en la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en la redacción dada por la Directiva 2014/56/UE, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, puede adoptar forma escrita o no, así como que dicho acuerdo de cooperación se podrá alcanzar mediante alguna de las circunstancias previstas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, es decir, compartir costes o beneficios relevantes o recursos profesionales significativos, el diseño o implementación de políticas y procedimientos de control de calidad interno, la existencia de una estrategia empresarial común o el uso de un nombre comercial común. Se ha aclarado que la concurrencia de una de dichas circunstancias determina la existencia del acuerdo de cooperación y, por tanto, la existencia de red. De acuerdo con dicho criterio, en principio no sería red, la mera aceptación y la realización conjunta de una auditoría por parte de dos auditores, si no concurren el resto de circunstancias.

Por último, dentro de este capítulo se sigue definiendo el concepto de entidades vinculadas a la entidad auditada y entidades vinculadas por relación de control, por referencia a la normativa mercantil y contable que, debido a su precisión en el concepto de vinculación, proporciona mayor seguridad jurídica a la hora de definir la vinculación respecto a la entidad auditada.

### III

El título I «*De la auditoría de cuentas*» incluye dos capítulos.

El capítulo I desarrolla las modalidades de auditoría de cuentas e incluye cinco secciones.

La sección 1.<sup>a</sup> regula la auditoría de cuentas anuales, incluyendo un artículo dedicado al informe de auditoría en el que, partiendo del contenido del informe incluido en la Ley 22/2015, de 20 de julio, se recoge únicamente la descripción de la responsabilidad del órgano de administración de la entidad de la formulación de los estados financieros a auditar y del sistema de control interno de la entidad auditada, la descripción del objeto de la auditoría y del modo en que se desarrolla, así como la referencia al nombre, el domicilio y el número de Registro Oficial de Auditores de Cuentas del auditor o auditores principales responsables y de la sociedad de auditoría, para una mejor identificación



de los responsables del informe. Asimismo, en relación con la actuación del auditor respecto del informe de gestión, regulada en el artículo 5.1.f) de la Ley, 22/2015, de 20 de julio, por una parte, se precisa, que cuando dicho informe de gestión acompañe a las cuentas anuales, ya sea por obligación legal o de forma voluntaria, el auditor deberá actuar en todo caso de conformidad con lo dispuesto en dicho artículo de la Ley 22/2015, de 20 de julio; y, por otra parte, se establece la excepción en la aplicación del artículo 5.1.f) mencionado para determinados supuestos, de acuerdo con la Directiva 2014/95/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos y de acuerdo con la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad, el auditor de cuentas únicamente debe comprobar que se haya facilitado el estado de información no financiera, que puede ser obligatorio tanto para entidades de interés público, como para las que no tengan tal condición. Se aclara a este respecto en el reglamento la actuación del auditor en relación con dicha información que forma parte del informe de gestión, pero a la que no resulta de aplicación lo previsto para el informe de gestión establecido en el artículo 5.1.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, sino que el auditor únicamente debe comprobar la existencia de tal información, y su actuación en caso de inexistencia.

Se mantiene, como en la redacción del reglamento que ahora se deroga, que debe dejarse constancia documental de la fecha de entrega del informe y de su recepción por la entidad auditada cuando haya diferencia entre una fecha y otra.

Respecto a la obligación de emitir el informe, se recoge, tal y como figuraba en el reglamento que ahora se deroga, la obligación de que, en los casos en que se produzcan las circunstancias previstas que impidan la emisión del informe o determinen la renuncia al contrato, el auditor detalle en un escrito todas las circunstancias concurrentes y remita tal escrito a la entidad auditada en un plazo no superior a quince días naturales desde que el auditor tuviese constancia de tal situación. Dicho escrito en el caso de auditoría obligatoria se remitirá no solo al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y al Registro Mercantil, como estaba regulado hasta el momento, sino también al Juzgado en caso de que se hubiera producido el nombramiento judicial del auditor. A estos efectos, se distingue en el plazo de comunicación entre quince días naturales, para la comunicación entre auditor y entidad auditada, dado que se trata de una comunicación entre particulares, y diez días hábiles, para las comunicaciones entre auditor y órgano judicial, Registro Mercantil e Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dado que, en estos casos, deriva de una relación entre un administrado y órganos de carácter público.

Se matiza respecto al contenido de este artículo, que se entiende por auditoría obligatoria aquella en la que se nombra auditor porque la entidad está obligada a auditar sus cuentas, así como cuando se produce el nombramiento del auditor por el Registro Mercantil o por el Juzgado.

En el caso de auditoría voluntaria, si el nombramiento del auditor se ha inscrito en el Registro Mercantil se efectuará la comunicación únicamente a este de las causas de imposibilidad de emitir el correspondiente informe. Con esto se garantiza que, en los casos en los que el auditor esté inscrito en el Registro Mercantil, este pueda tener conocimiento, en su caso, de la imposibilidad por la que el auditor no puede llevar a cabo la auditoría contratada, dado que si se presentaran las cuentas anuales a depósito sin el correspondiente informe de auditoría no sería admitido el depósito de dichas cuentas, de acuerdo con el artículo 279 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

En relación con el contrato de auditoría se precisan, para los supuestos de nombramiento de auditor por el Registrador Mercantil o por el órgano judicial correspondiente previstos en los artículos 265 y 266 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, los efectos de la posibilidad contemplada en el artículo 267 de dicho texto refundido que permite al auditor solicitar que se garantice el pago de sus honorarios, para evitar situaciones en las que el auditor nombrado no tiene seguridad del cobro de dichos honorarios, lo que podría afectar a su independencia en la realización del trabajo de auditoría, precisándose que dicha garantía deberá ser prestada por la entidad en el plazo de diez días naturales desde la notificación de su solicitud por el auditor y previéndose las consecuencias de que, en caso de que no se aporte dicha garantía, el auditor pueda renunciar al trabajo o a continuar con el contrato de auditoría.

En relación con este nombramiento, en la disposición final primera se concede un plazo de diez días hábiles para la aceptación del contrato de auditoría, con la finalidad de que el auditor pueda evaluar, antes de aceptar el trabajo, su capacidad para desarrollarlo, así como el cumplimiento de la condición de la necesaria independencia y de los restantes requisitos establecidos en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. Con ello, dicha obligación resulta exigible para todos los trabajos.

La sección 2.<sup>a</sup> regula la auditoría de otros estados financieros o documentos contables, sin modificaciones relevantes.

La sección 3.<sup>a</sup> se refiere a la obligación de requerir información a la entidad auditada y la obligación de esta de suministrarla, manteniéndose la necesidad de acreditar los requerimientos de información por parte del auditor y las respuestas obtenidas de la entidad auditada a dichos requerimientos de información.

La sección 4.<sup>a</sup> se refiere a la auditoría de las cuentas consolidadas. Se precisa la documentación que el auditor del grupo debe tener respecto a la revisión y evaluación del trabajo realizado por los auditores de las entidades que forman parte del conjunto consolidable y que deberá reflejar, entre otros, los riesgos que el auditor ha considerado para la planificación del trabajo a realizar, las cuestiones y aspectos concretos revisados, el trabajo realizado por los otros auditores así como la motivación por la que dicho trabajo se considera adecuado y suficiente por parte del auditor de las cuentas consolidadas. Se significa que las obligaciones incorporadas responden al mayor alcance de la regulación existente en la Ley 22/2015, de 20 de julio, al incorporar el mandato mínimo contenido en la Directiva 2014/56/UE, respecto al contenido en las normas internacionales de auditoría, adaptadas para su aplicación en España, como consecuencia de la asunción de la responsabilidad plena.

Además, se incluye en esta sección un nuevo artículo para establecer reglamentariamente el plazo y forma de la comunicación al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la imposibilidad de revisar el trabajo de otros auditores, mediante un escrito que detalle las circunstancias que impidan tal revisión.

La sección 5.<sup>a</sup> se refiere a la auditoría conjunta, que en su único artículo establece los principios rectores a seguir por los auditores cuando son nombrados conjuntamente para realizar una auditoría de cuentas anuales, incorporando como novedades la actuación en caso de discrepancia en cuanto a la opinión técnica a emitir, señalando que cada auditor presentará su opinión en un párrafo distinto del informe de auditoría y expondrá los motivos de la discrepancia; que los auditores nombrados no pueden pertenecer a la misma red y que deben comunicarse entre ellos las circunstancias que afecten a su independencia; también se regula sin que suponga novedad alguna la responsabilidad conjunta en relación con el deber de custodia y conservación de los papeles de trabajo. Con ello se pretende dotar de un marco reglamentario a estas actuaciones que pretende incentivar el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.

El capítulo II desarrolla el acceso al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas e incluye dos secciones.

La sección 1.<sup>a</sup> está referida al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en el que se recogen las secciones de personas físicas, sociedades de auditoría, pudiendo obtenerse información sobre si auditan entidades de interés público, y auditores y sociedades de auditoría y demás entidades de terceros países.

Dentro de la sección de personas físicas se elimina la situación voluntaria de «no ejerciente prestando servicios por cuenta ajena», manteniéndose únicamente, por un lado, la situación de «ejerciente» que incluye a los auditores individuales y los auditores designados por las sociedades de auditoría para la firma de informes de auditoría, eliminándose la modalidad de «socio de sociedad de auditoría», y, por otro lado, la situación de «no ejerciente».

Se regula el proceso de inscripción de los auditores autorizados en otros Estados miembros o terceros países como ejercientes estableciéndose la obligación de que acrediten, además de las condiciones establecidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, la constitución de la garantía, y para quienes estén autorizados en terceros países se exige que acrediten, adicionalmente a lo anterior, la concurrencia de la condición de reciprocidad y como novedad también se exige en el caso de auditores de cuentas y sociedades de auditoría y demás entidades de terceros países que se inscriben para que el informe de auditoría emitido respecto a determinadas entidades domiciliadas en terceros países cuyos valores

cotizan en los mercados oficiales nacionales tenga validez en España. Se establece que el auditor de cuentas facilite al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la dirección electrónica habilitada única para sus comunicaciones.

La sección 2.<sup>a</sup> regula los requisitos exigidos para obtener la autorización para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

Merece destacar, como novedad, por un lado, la posibilidad de que los cursos de formación teórica se organicen por los centros de formación superior acreditados por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación u organismo equivalente del ámbito autonómico y reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, al igual que se reconoció la facultad a estos centros de organizar los cursos de formación continuada, y, por otro lado, se permite incrementar el tiempo de formación práctica que puede realizarse antes de la terminación del programa de enseñanza teórica, computándose en años y no en horas. Y por último, se modifica la composición del tribunal calificador del examen de aptitud para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, atendiendo a la necesidad de asegurar una mayor diversidad de sus representantes, considerando las materias objeto de examen.

#### IV

El título II «*Del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas*» consta de seis capítulos. En el capítulo I «*Formación continuada*», se desarrolla la obligación de los auditores de cuentas de realizar actividades de formación continuada, cuyo fin es mantener el adecuado nivel de exigencia en relación con la actualización de sus conocimientos, dentro de un entorno financiero y mercantil en continuo cambio y progresivamente más complejo. La realización de actividades de formación continuada por parte de los auditores de cuentas debe orientarse al mantenimiento y actualización del conocimiento de aquellos aspectos de las materias a que se refiere el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, a un nivel suficientemente elevado, que garanticen el correcto cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en la realización de los trabajos de auditoría aceptados. En el desarrollo reglamentario se establece la forma y condiciones en que ha de tenerse por cumplido el requisito de formación continuada mínima, cifrada en número de horas, que deben seguir y acreditar los auditores de cuentas inscritos en situación de ejercientes y de no ejercientes que se encuentren colaborando activamente con un auditor de cuentas, mediante la realización de una serie de actividades. Asimismo, se establecen los centros que pueden organizar e impartir dichas actividades de formación, facilitando la entrada a nuevos centros y a los grupos de auditores, definiéndose las agrupaciones de sociedades y los grupos de auditores, su acreditación y justificación y la remisión de información anual a este respecto al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. La regulación está en línea con la exigida en el reglamento que se deroga incorporándose las mejoras que de la experiencia acumulada se deducen recomendables.

En el capítulo II, «*De independencia*», que consta de cinco secciones, se regula el régimen de independencia al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas en el ejercicio de esta actividad, soporte fundamental en que se asienta la confianza que se deposita en el informe de auditoría de cuentas. En aras de salvaguardar el deber de independencia que obliga al auditor a abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad en relación a la información económica financiera a auditar, la Ley 22/2015, de 20 de julio, configura un sistema mixto basado en un doble pilar, de un lado, en el llamado sistema de amenazas y salvaguardas que se articula como un sistema de autodiagnóstico en el que el auditor debe establecer los procedimientos necesarios para identificar situaciones, relaciones o servicios, incluidas las definidas como causas de incompatibilidad, que puedan generar amenazas a la independencia, evaluarlas y, en su caso, aplicar medidas de salvaguarda. Y de otro lado, en la enumeración de un conjunto de circunstancias, situaciones o relaciones específicas en las que se considera que, en el caso de concurrir, los auditores no gozan de independencia respecto a una entidad determinada, siendo la única solución o salvaguarda posible la no realización del trabajo de auditoría. Así, se recogen junto a las causas de incompatibilidad, limitaciones en relación con los honorarios, la duración de los contratos y las prohibiciones posteriores. Dichas situaciones son manifestación del principio de ser y parecer ser independiente por el que opta la normativa comunitaria en cuanto que es una actitud inobservable que no puede medirse y en el sentido de precisar aquellas situaciones que deben evitarse en la medida en que se pudiera concluir que no se observaría la debida objetividad en caso de concurrir.

En la sección 1.<sup>a</sup> «*Principio general de independencia*», se concretan y aclaran determinados aspectos establecidos en la Ley 22/2015, de 20 de julio, relativos al principio general de independencia, destacando como novedades las

precisiones que se realizan en relación con la prohibición de participar en la gestión o toma de decisiones en la entidad auditada, cuyos contornos son objeto de una doble delimitación, positiva y negativa; y a la existencia de conflicto de intereses, que deben evitarse por el personal que participa en la realización del trabajo de auditoría o que pueden resultar de situaciones de las que pueden derivar amenazas a la independencia. En línea con el reglamento que se deroga, se regula el proceso de identificación y evaluación de amenazas a la independencia del auditor, la aplicación de las salvaguardas que en su caso procedan para eliminarlas o reducirlas a un nivel suficientemente bajo que no comprometa su independencia, y la documentación de todas las actuaciones efectuadas a este respecto, proceso que se integra en su sistema de control interno. En particular, y como venía sucediendo hasta ahora, se advierte que las amenazas no derivan únicamente de las circunstancias constitutivas de incompatibilidad, sino que pueden provenir de situaciones, relaciones o servicios, distintas de aquellas, tanto en relación con la entidad auditada como respecto a entidades vinculadas a esta, como de las personas relacionadas con el auditor o que formen parte de la red. Dichas amenazas deben ser evaluadas individualmente y en conjunto con otras amenazas, considerando para ello la naturaleza de la amenaza la importancia para el auditor y, en su caso, la significatividad de la entidad vinculada a la entidad auditada en los términos que se definen.

En la sección 2.<sup>a</sup> «*Incompatibilidades*», se concretan determinados aspectos de las causas de incompatibilidad establecidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, por razones de seguridad jurídica, a fin de facilitar una mejor comprensión y aplicación práctica de dichas circunstancias por parte de los auditores de cuentas. Esta sección incluye tres subsecciones. En la primera de ellas se recogen las causas de incompatibilidad derivadas de situaciones personales. Con respecto al régimen anterior, conviene destacar que se desarrolla para aclarar y precisar determinadas circunstancias derivadas de situaciones personales no permitidas incorporadas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, por mandato comunitario, tales como la tenencia de interés significativo directo (contemplándose como tales determinadas relaciones empresariales, préstamos, garantías e intercambio de personal clave, de valor significativo), la posesión de instrumentos financieros y la realización de operaciones con estos instrumentos, aclarando cuándo tienen carácter significativo y la percepción o solicitud de obsequios y favores.

La segunda subsección recoge las causas de incompatibilidad derivadas de servicios prestados, incorporándose cambios exigidos por las nuevas exigencias de la Ley 22/2015, de 20 de julio, como sucede en el caso de los servicios de valoración.

En la tercera subsección se determina y concreta cuándo se va a considerar que una situación o un servicio, para aquellos casos en que así lo establece la Ley 22/2015, de 20 de julio, tiene incidencia significativa de modo que afecte a la independencia del auditor. Para ello, se precisa que concurren alguna de las dos circunstancias que se fijan como referencia: una, por superar la cifra de importancia relativa fijada por el auditor en la realización del trabajo concreto, y otra nueva, que se añade respecto al reglamento que se deroga, por superar uno de los parámetros (el más representativo), referidos a cifras relacionadas con la dimensión de la entidad auditada.

En la sección 3.<sup>a</sup> «*Particularidades de las normas de extensión*», se desarrollan distintos aspectos de extensión del régimen de independencia previstos en la Ley 22/2015, de 20 de julio, con la misma finalidad indicada en las secciones anteriores de dotar al marco de seguridad jurídica y facilitar una mejor comprensión y aplicación práctica de dicho régimen. Dichas normas de extensión implican la falta de independencia del auditor, cuando concurren las situaciones o servicios no permitidos en determinadas personas vinculadas al auditor por razón de parentesco o profesional, así como en quienes pertenecen a la misma red y en relación con la entidad auditada o sus vinculadas. Dichas normas no operan con carácter absoluto al incorporarse excepciones o requisitos más restrictivos en función del grado de participación en el trabajo de auditoría, de la naturaleza de la relación con la entidad auditada, del grado de familiaridad y de la relevancia de los instrumentos financieros que se posean o de las operaciones que se realizan. Así, se destacan como modificaciones con respecto al régimen anterior, las precisiones incorporadas con el fin de delimitar y precisar:

- En relación con las incompatibilidades derivadas de instrumentos financieros, por una parte, cuándo la posesión de instrumentos financieros de la entidad auditada y sus vinculadas genera incompatibilidad, atendiendo a las circunstancias y particularidades previstas en la Ley 22/2015, de 20 de julio. Y por otra parte, y en coherencia con lo anterior, se establece que en los supuestos en que la posesión de tales instrumentos financieros no esté prohibida o genere una situación de incompatibilidad tampoco la genere la realización de operaciones con dichos instrumen-

- tos. Asimismo, se concretan los supuestos en los que cabe considerar si dichos instrumentos financieros o el volumen de operaciones es significativo o muy significativo a efectos de lo previsto en la Ley 22/2015, de 20 de julio.
- Cuando una entidad vinculada a la entidad auditada va a considerarse que tiene un carácter significativo, a efectos de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en aquellos casos en que la ausencia de dicho carácter se contempla como circunstancia enervadora o no generadora de incompatibilidad.
  - En relación con las personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas, las personas que participan o tienen capacidad para influir en el resultado final del trabajo de auditoría o responsabilidad de supervisión o gestión del trabajo; las personas con quienes se entienden vinculados los auditores de cuentas responsables del informe de auditoría; las personas que intervienen en las actividades de auditoría, incluyendo en este último grupo a quien tiene atribuidas y desempeña la función de seguimiento del sistema de control interno del auditor.
  - Cuando se va a considerar que las relaciones con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría o su red implican una situación de incompatibilidad, en aquellos supuestos en que así lo prevé en la Ley 22/2015, de 20 de julio.
  - Las personas de la red a la que pertenece el auditor, que le pueden generar situaciones de incompatibilidad.
  - Y determinados aspectos relacionados con la eliminación de instrumentos financieros sobrevenidos con posterioridad a la aceptación del trabajo a realizar, así como con respecto a la realización de operaciones con dichos instrumentos en dicho periodo.

En la sección 4.<sup>a</sup> «*Contratación y prórroga*», se concretan determinados aspectos de la prórroga y rescisión del contrato de auditoría y las obligaciones de remitir información a este respecto al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Y sobre prohibiciones posteriores a la realización del trabajo de auditoría de cuentas, se concretan, como novedad, determinados aspectos a fin de asegurar su efectiva aplicación, aclarando qué se entiende por interés financiero significativo directo o indirecto, quiénes tienen a estos efectos responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo, cuándo existen influencias recíprocas entre quien cesa y el auditor firmante que determina la aplicación del régimen de prohibiciones y cómo afecta el hecho de que los sujetos a los que afecta la prohibición del artículo 23 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se desvinculen del auditor antes de finalizar el trabajo de auditoría.

En la sección 5.<sup>a</sup> «*Honorarios*», de un lado, se establece, como novedad y para garantizar la calidad de las auditorías, que los honorarios deban fijarse en función del esfuerzo de auditoría estimado para la realización del trabajo. Dicha estimación debe hacerse en función de los medios, recursos, cualificación y especialización requeridos en cada trabajo, según la complejidad de las labores a realizar. Lo anterior responde al principio contenido en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de disponer de recursos suficientes y adecuados para poder aceptar y realizar el trabajo de auditoría correspondiente. De no procurarse estos recursos y medios, no se estaría en condiciones de poder cumplir la función de interés público encomendada, al no proporcionar fiabilidad a la información auditada. De igual manera, se establece que dichos honorarios no podrán modificarse en el ejercicio o sucesivos, salvo que se modifiquen las condiciones que sirvieron de base para su realización, y así se justifique.

Se detallan las reglas de cómputo para determinar la existencia de dependencia financiera y económica, real o aparente, que no se encuentra permitida, por alcanzar un determinado nivel de concentración en una entidad en relación con el total de los ingresos. Se precisan las particularidades de aplicación en caso de auditores de nuevo acceso y determinadas medidas para evitar el llamado efecto «cascada» que se produce al superar el porcentaje de concentración exigido que se genera como consecuencia de que concurren determinadas circunstancias ajenas al auditor, con el propósito de eliminar obstáculos a la expansión de los auditores de menor tamaño y de favorecer su recuperación, en línea con uno de los objetivos fijados en la Ley 22/2015, de 20 de julio.

El capítulo III, «*Garantía financiera*», con un único artículo que presenta como cambio respecto a la regulación que ahora se deroga la actualización del importe garantizado.



El capítulo IV trata de la «*Organización interna*». En la regulación que aquí se acomete se tiene muy en cuenta el cambio muy relevante incorporado por mandato de la normativa europea en la Ley 22/2015, de 20 de julio, al exigir al auditor de cuentas disponer de una organización sólida basada en unos procedimientos administrativos y contables sólidos y eficaces, procedimientos eficaces de gestión de riesgos que afecten a la actividad de auditoría de cuentas, mecanismos que aseguren el control de los sistemas informáticos, y un sistema de control interno. Es decir, la Ley 22/2015, de 20 de julio, impone requerimientos adicionales a los que ya existían en la norma de control de calidad interno, y que requieren ser desarrollados y precisados, para una mayor seguridad jurídica. Así, se establecen los principios básicos, políticas, y criterios que todo auditor de cuentas debe establecer para garantizar que su actividad se desarrolla de conformidad con la normativa de aplicación, respetando en todo caso la autonomía en la organización empresarial del auditor para elegir los concretos procedimientos a aplicar por el auditor, que serán los que a su criterio sean proporcionados y adecuados a su estructura y dimensión.

Asimismo, se regulan las condiciones que debe tener el sistema de control de calidad interno que los auditores deben implantar, para lo cual deben basarse en la norma de control de calidad interno, respecto a la cual se incorporan los requisitos adicionales para dar cumplimiento a ciertas exigencias recogidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, y no contempladas con el mismo rango imperativo en la citada norma.

Con respecto a dichos criterios, se precisan los principios de adecuación y proporcionalidad a la dimensión del auditor de cuentas y complejidad de los trabajos a realizar, pudiendo ser las políticas de comunicación y documentación más simplificadas y menos formales.

La regulación incorporada va encaminada a prevenir y, en su caso, detectar riesgos de incumplimientos en relación con la actividad de auditoría, incluyendo los necesarios para salvaguardar la independencia.

Por último, se detalla con mayor precisión determinados aspectos de la organización de cada trabajo de auditoría, entre otros, los relacionados con el contenido mínimo de la documentación de cada trabajo y las políticas y procedimientos adecuados para generar, en caso de modificación necesaria del archivo compilado, un archivo complementario en el que se documente quién realiza el cambio, la fecha y los motivos de dicho cambio. Se establece asimismo que la documentación deberá compilarse en formato electrónico.

El capítulo V «*Deberes de custodia y secreto*», regula aspectos concretos del deber de conservación y custodia en línea con lo establecido a este respecto en el reglamento que se deroga, precisando a quienes alcanza el deber de secreto previsto en el artículo 31 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, incluyendo a todas las personas que hayan participado o colaborado en el desarrollo de la actividad de auditoría del auditor de cuentas, independientemente de si forman o no parte de la organización interna de estos. Se establece que los auditores de cuentas deberán adoptar las medidas necesarias para la protección de la documentación y de los archivos, disponiendo de sistemas informáticos con controles adecuados para reducir las posibilidades de deterioro o pérdida de la información, así como garantizar que no se producen accesos no autorizados.

El capítulo VI del título II «*De la auditoría de las entidades de interés público*» contiene cuatro secciones.

La sección 1.<sup>a</sup> «*Del ámbito de aplicación*», recoge la aplicación de este capítulo a los auditores de cuentas que realicen trabajos de auditoría de las cuentas anuales o de estados financieros o documentos contables correspondientes a entidades de interés público.

La sección 2.<sup>a</sup> «*De los informes*», se concretan determinados aspectos referentes a los informes adicionales a emitir por los auditores de entidades de interés público. Así, en relación con el informe adicional a la Comisión de Auditoría, se aclara que únicamente es obligatorio para los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales; se precisan determinados aspectos del contenido del informe de transparencia, en relación con el detalle a proporcionar de servicios y honorarios; y en relación con el informe que en su caso deben remitir a las autoridades nacionales supervisoras, se concreta el plazo máximo para su remisión.

En la sección 3.<sup>a</sup> «*Independencia*», se concretan determinados aspectos de las particularidades del régimen de independencia establecido para este tipo de auditores en la Ley 22/2015, de 20 de julio. Así, se imponen requisitos

más restrictivos, principalmente, referidos al carácter significativo de las causas de incompatibilidad, y se recogen las obligaciones y actuaciones que con el carácter de mínimo deben realizar los auditores de cuentas de las entidades de interés público en relación con la Comisión de Auditoría de cada una de estas entidades, de modo que pueda dar cumplimiento a lo establecido en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, y el artículo 529 quaterdecies del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, y así contribuir a aumentar el valor añadido que supone la auditoría y a coadyuvar al mejor funcionamiento de las funciones atribuidas a dicha Comisión y consiguientemente a una mayor calidad de la información económica financiera.

Por otra parte, y en relación con la contratación, se recogen las actuaciones a seguir por el auditor de cuentas de entidades de interés público cuando participe en un proceso de selección de nombramiento de auditor que se regula en el artículo 16 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril; se precisa el proceso y plazos de prórroga del contrato del auditor en diferentes casos de contratación conjunta; y se fijan los plazos de las obligaciones de comunicación en caso de rescisión y revocación del nombramiento de auditor.

Este capítulo dedica su último artículo a los honorarios y transparencia, estableciéndose que para el cómputo de los límites aplicables de concentración se utilicen las reglas establecidas a este respecto en el artículo 64. Asimismo, se regula el proceso de autorización excepcional previsto en la Ley 22/2015, de 20 de julio, que permite realizar la auditoría del ejercicio siguiente a pesar de incurrir en concentración a las sociedades de auditoría pequeñas y medianas, definiéndose tales sociedades.

En la sección 4.ª, «*Organización interna y del trabajo en relación con auditorías de entidades de interés público*», se desarrolla reglamentariamente la previsión contenida a estos efectos en el artículo 45 de la Ley 22/2015, de 20 de julio. De esta forma se establecen los recursos y condiciones con los que como mínimo deben contar los auditores de cuentas de entidades de interés público en su estructura organizativa, adicionalmente a los establecidos en el artículo 42 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

## V

El título III «*Supervisión Pública*», se estructura en dos capítulos, el capítulo I, «*Función supervisora*» se divide a la vez en seis secciones. En la sección 1.ª << *Órganos colegiados del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* >> se regula la composición de los órganos colegiados del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En la sección 2.ª «*Facultades de supervisión*», se definen las facultades de la supervisión, autorizando al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a solicitar información a cualquier persona relacionada con un trabajo de auditoría realizado.

En relación con la obligación periódica en el mes de octubre de cada año de rendición de información por parte de los auditores de cuentas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de la información recogida en la Ley 22/2015, de 20 de julio, se solicita la remisión de determinada información para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda verificar el cumplimiento de las limitaciones respecto a los honorarios establecidas en la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, así como otra información necesaria para el adecuado ejercicio de su función supervisora. Asimismo, y para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda elaborar la lista a que se refiere el artículo 16 del mencionado reglamento comunitario, se solicita a los auditores de cuentas de entidades de interés público la remisión de información relativa al importe de los honorarios de actividad de auditoría de cuentas en el mes de febrero de cada ejercicio. Finalmente, para que el citado Instituto pueda preparar los informes de evolución del mercado de auditoría a que se refieren las disposiciones adicionales cuarta y quinta de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se habilita a la citada autoridad supervisora para que mediante resolución determine la información a solicitar a auditores de entidades de interés público, así como su plazo de remisión.

En la sección 3.ª «*Disposiciones comunes de las actuaciones de control*», se definen las actuaciones de control, incluyéndose en estas no sólo a las investigaciones e inspecciones sino también a las actuaciones de comprobación. Con respecto al reglamento que se deroga, se abandonan definitivamente los términos control de calidad y control técnico, que se sustituyen por inspecciones e investigaciones, respectivamente. Se determina la finalidad de estas



actuaciones, así como su naturaleza, que se corresponde con las propias de información o actuaciones previas del artículo 55 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, el alcance de estas actividades de control y diferentes aspectos de su realización y se define el plan de actuaciones de control atendiendo al principio de transparencia y teniendo en cuenta criterios de riesgo para la selección de las inspecciones e investigaciones.

En las secciones 4.<sup>a</sup> y 5.<sup>a</sup> se regulan el objeto, alcance y finalización de las actuaciones de investigación y de inspección sin presentar cambios sustanciales respecto al reglamento que se deroga.

La selección para la realización de las inspecciones se hará teniendo en cuenta criterios de riesgo y la periodicidad mínima exigida. Además, para los auditores de entidades de interés público, cuyo alcance viene definido por el artículo 26 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, se podrá verificar si estos auditores cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 87 relacionados con la estructura organizativa que deben tener este tipo de auditores.

Finalmente se regula el contenido del informe de inspección y el régimen de su publicidad para el caso de auditores de entidades de interés público, en aras de dotar de mayor transparencia a la actividad supervisora, de acuerdo con el artículo 28 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

El capítulo II «*Régimen de supervisión Pública*», aplicable tanto a los auditores, sociedades y demás entidades de auditoría autorizadas en Estados miembros de la Unión Europea como de terceros países, regula el régimen de supervisión pública aplicable a estos auditores. En la primera sección «Actuaciones de control y dispensas», se delimita el campo de actuaciones de control en el caso de la prestación de servicios transfronterizos en la Unión Europea, dependiendo del domicilio de la entidad auditada, correspondiéndole la inspección a la autoridad del domicilio de la entidad auditada y la investigación al país donde originariamente se inscribió el auditor.

Las modificaciones que se incorporan en relación con el régimen vigente consisten en prever, tal como hace la Ley 22/2015, de 20 de julio, en la sección 2.<sup>a</sup> «Coordinación con autoridades competentes de Estados miembros de la Unión Europea» que el intercambio de información ya no se produce únicamente entre las distintas autoridades competentes, sino también con las autoridades europeas de supervisión.

La sección 3.<sup>a</sup> regula la «*Coordinación con autoridades competentes de terceros países*», sin presentar prácticamente diferencias respecto al régimen anterior.

## VI

El título IV «*Régimen de infracciones y sanciones*» incluye tres secciones.

El capítulo I regula el procedimiento sancionador. En relación con la denuncia se suprime la comunicación al denunciante de la incoación del procedimiento sancionador, acogiendo la regla general y posibilidad prevista en el artículo 64.1, segundo párrafo, de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

Respecto al plazo de caducidad del procedimiento sancionador y, en relación con los supuestos de ampliación de dicho plazo, se prevé la comunicación a los interesados de la iniciación y finalización del efecto suspensivo de las actuaciones contempladas en el artículo 22 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

En relación con el acuerdo de incoación se incorpora como novedad y como consecuencia de la aprobación de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, la posibilidad excepcional, cuando en el momento de dictar el acuerdo de incoación no existan elementos suficientes para la calificación inicial de los hechos que lo motivan, de que la determinación de la citada calificación y de las sanciones que pudieran corresponder, se realizará mediante un Pliego de cargos en el plazo máximo de un mes desde la fecha del acuerdo de incoación, que se notificará a los interesados. Por último, se concreta el plazo de quince días hábiles para presentar alegaciones al Acuerdo de Incoación y a la Propuesta de Resolución, se concreta además que en el caso de que se emita Pliego de cargos, el plazo para las alegaciones contará desde la remisión de dicho Pliego.

Y también como novedad y como consecuencia de la aprobación de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, se regula que en el caso de que concurran las circunstancias previstas en el artículo 89.1 de la mencionada Ley y el instructor resolviera

la finalización del procedimiento con archivo de las actuaciones, se notificará igualmente a los interesados a efectos de la presentación de alegaciones, recogiéndose la posibilidad de que el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas revise dicha Resolución y, en su caso, emita una nueva.

El capítulo II regula el procedimiento abreviado que fue incluido en el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, mediante la Disposición final primera del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, sin que suponga ninguna novedad.

El capítulo III regula las infracciones y sanciones. En cuanto a las infracciones, se incorporan elementos que permiten precisar o especificar las conductas que integran tipos infractores, dentro de los límites de la Ley 22/2015, de 20 de julio. Como novedades respecto a la regulación vigente, se indica que en relación con la infracción derivada de la negativa o resistencia a la actuación de control o de disciplina, se incluyen aquellas actuaciones que, por acción u omisión, se dirijan a obstaculizar de forma reiterada la efectividad de las notificaciones realizadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el ejercicio de sus competencias de control o disciplina.

Se desarrollan las circunstancias en las que se considera que el informe adicional para la Comisión de Auditoría tiene un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto cuando la información incorrecta o incompleta impida su comprensión o el adecuado ejercicio de las funciones por parte de la Comisión de Auditoría. Asimismo, se desarrollan las circunstancias en las que se considera que la información remitida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es sustancialmente incorrecta o incompleta, cuando esta impida el adecuado ejercicio de las competencias de supervisión, así como las circunstancias en las que se considera que el informe de transparencia presenta un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto, cuando la información incorrecta u omitida pudiera impedir la adecuada comprensión de la situación del auditor.

Se aclara que se entiende cometida la infracción derivada del incumplimiento de las normas de auditoría en relación con un informe de auditoría cuando se haya incumplido lo establecido en la Ley 22/2015, de 20 de julio, respecto a la exigencia de tener recursos suficientes y apropiados para poder aceptar y realizar el trabajo de auditoría que sean adecuados con la complejidad de las labores de auditoría a realizar según la dimensión y naturaleza de la entidad a auditar, toda vez que, en tal caso, no se estaría en condiciones de aplicar y cumplir con las prescripciones exigidas en orden a emitir una opinión técnica sobre la fiabilidad de la información económica financiera auditada, con el consiguiente menoscabo en la función de interés público encomendada a la auditoría, y siempre que concurriera el segundo elemento del tipo infractor, esto es, que se pudiera producir un efecto significativo en un trabajo de auditoría y, por consiguiente, en su informe.

Respecto a la infracción derivada del incumplimiento de la obligación de comunicación a las autoridades supervisoras de la entidad auditada de determinadas circunstancias en relación con dicha entidad de las que el auditor haya tenido conocimiento durante la realización de la auditoría, se reduce el plazo de dicha comunicación a tres días hábiles, para garantizar la eficacia de dichas comunicaciones.

En cuanto a las sanciones, respecto a los criterios de graduación, se establece la clasificación en los tres grados en los que deben dividirse las sanciones a imponer recogiendo el caso de la sanción por infracciones muy graves cometidas por una sociedad de auditoría, que no estaba previsto en la redacción hasta ahora vigente, para completar la casuística, además de concretarse el carácter de atenuante o agravante de los criterios de graduación de sanciones previstos en la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Se aclara que la sanción adicional de prohibición de realización de la auditoría de cuentas de la entidad auditada en los tres ejercicios siguientes a que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa, en caso de la imposición de

sanciones por infracciones graves o muy graves relacionadas con un trabajo de auditoría, se entiende aplicable no solo a la auditoría de las cuentas anuales sino a la auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

## VII

El título V «*De las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas*» al igual que en el reglamento que se deroga contiene el conjunto de requisitos que deben reunir estas corporaciones y las funciones que deben desempeñar.

Finalmente, las disposiciones adicionales primera a quinta del reglamento incorporan casi literalmente aspectos ya contenidos en el reglamento, que se deroga, aunque se actualiza su contenido en aquellos aspectos en los que es preciso. Estas disposiciones tienen por objeto el desarrollo de lo previsto en la disposición adicional primera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, relativa a la obligación de someter las cuentas anuales a auditoría, y de la disposición adicional séptima de la citada Ley 22/2015, de 20 de julio, relativa a la coordinación entre los órganos o instituciones públicas y los auditores de cuentas y a la posibilidad de que dichas instituciones recaben de los auditores la elaboración de un informe complementario al de auditoría de cuentas anuales. Al mismo tiempo, al objeto de obtener por los citados órganos e instituciones públicas una mayor y mejor información sobre la situación y funcionamiento de las entidades sometidas a su supervisión, aumentando de esta manera la eficacia en el desarrollo de sus funciones de inspección y control, se desarrollan aspectos relativos a las obligaciones de los auditores de cuentas previstas en la citada disposición final primera de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Las disposiciones adicionales sexta y séptima dan continuidad a las labores que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas viene desarrollando en el establecimiento de criterios uniformes de interpretación de la normativa de información financiera aplicable y de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. Además, mantienen y actualizan la competencia de la edición, publicación y distribución del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, instrumento de reconocido prestigio y eficacia en el sector de la auditoría de cuentas en España.

La disposición adicional octava mantiene la exención de disponer de Comisión de Auditoría dirigida a las instituciones de inversión colectiva y fondos de pensiones, que ya fue incorporada mediante el Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre, para cuya actividad, por sus características propias, no se considera procedente el establecimiento de dicha institución.

La disposición adicional novena, nueva disposición que tiene por objeto concretar una situación que da lugar a la obligación de comunicación entre la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia y el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, cuando tuviera conocimiento de la existencia de cláusulas contractuales o estatutarias que pudieran restringir o limitar el nombramiento del auditor.

La disposición adicional décima recoge la colaboración entre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública para la efectiva aplicación de lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, y la normativa mercantil, aplicable al nombramiento del auditor de cuentas y fijación de sus honorarios, reconociendo, en particular, la necesidad de establecer los mecanismos para el acceso e intercambio de información entre ambas a estos efectos, como el acceso por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la información de la base de datos de titularidad real. También se le da habilitación normativa a la encomienda de gestión para la tramitación de los expedientes sancionadores por el incumplimiento de la obligación de depósito de cuentas.

La disposición adicional undécima precisa la regulación del régimen sancionador aplicable al incumplimiento de la obligación de depositar las cuentas en el Registro Mercantil. Se precisa el plazo para la tramitación del procedimiento sancionador y los criterios para la imposición de las sanciones por el incumplimiento de la obligación de depósito de cuentas.

Mediante las seis disposiciones transitorias se pretende facilitar la aplicación de esta nueva regulación, especialmente en relación con los regímenes anteriores y con los nuevos requerimientos.

Por último, se incluyen tres disposiciones finales referidas al plazo para aceptar el nombramiento del auditor por el Registro mercantil, el plazo para la modificación de las normas de control de calidad de los auditores de cuentas y la determinación de las corporaciones representativas de auditores de cuentas existentes.

En cumplimiento de lo previsto en la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, el proyecto de real decreto ha sido sometido al preceptivo trámite de consulta y audiencia mediante su puesta a disposición de los sectores afectados en la sede electrónica del entonces Ministerio de Economía y Empresa (actual Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital). El texto ha recibido comentarios del entonces Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades (actual Ministerio de Universidades), Ministerio de Hacienda, Ministerio de Política Territorial y Función Pública, Ministerio de Justicia, de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, y de la Agencia Española de Protección de Datos.

En su virtud, a propuesta de la Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital, con la aprobación previa de la Ministra de Política Territorial y Función Pública, de acuerdo con el Consejo de Estado, y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 12 de enero de 2021.

DISPONGO:

**Artículo único.** *Aprobación del Reglamento que desarrolla la Ley 22/2015, de 20 de julio.*

Se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, cuyo texto se incluye a continuación.

**Disposición derogatoria única.** *Derogación normativa.*

Queda derogado el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo establecido en este real decreto.

**Disposición final primera.** *Título competencial.*

Las disposiciones contenidas en este real decreto, se dictan al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.6.<sup>a</sup> de la Constitución, que atribuye al Estado competencia exclusiva sobre la legislación mercantil.

**Disposición final segunda.** *Entrada en vigor.*

1. Este real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.
2. Lo dispuesto en los artículos 62 y 63.2 sobre honorarios será aplicable a los nuevos contratos que se firmen o se prorroguen a partir de la fecha de entrada en vigor del real decreto por el que se aprueba este reglamento.
3. Lo dispuesto en el capítulo IV del título II, en el artículo 72.2 y en el artículo 87 del reglamento entrará en vigor el 1 de julio de 2022 y será aplicable a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos cerrados con posterioridad a dicha fecha.
4. Lo dispuesto en el artículo 65 del reglamento, respecto a la cuantía mínima de la garantía financiera, entrará en vigor el 1 de julio de 2021.

Dado en Madrid, el 12 de enero de 2021

FELIPE R.

La Vicepresidenta Tercera del Gobierno  
y Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital,  
NADIA CALVIÑO SANTAMARIA

**REGLAMENTO DE DESARROLLO DE LA LEY 22/2015, DE 20 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS**

## TÍTULO PRELIMINAR.

## CAPÍTULO I. Ámbito de aplicación.

Artículo 1. Concepto de auditor de cuentas.

Artículo 2. Delimitación del ámbito de aplicación.

## CAPÍTULO II. Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

## Sección 1.ª Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Artículo 3. Normas de ética.

Artículo 4. Normas de control de calidad interno del auditor de cuentas.

## Sección 2.ª Elaboración de normas técnicas de auditoría, de ética y de control de calidad.

Artículo 5. Información pública.

Artículo 6. Publicación y entrada en vigor.

Artículo 7. Elaboración por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

## CAPÍTULO III. Definiciones.

Artículo 8. Definiciones.

## TÍTULO I. De la auditoría de cuentas.

## CAPÍTULO I. De las modalidades de auditoría de cuentas.

## Sección 1.ª Auditoría de Cuentas anuales.

Artículo 9. El informe de auditoría de cuentas anuales.

Artículo 10. Obligación de emitir el informe de auditoría de cuentas anuales y la falta de su emisión o renuncia al contrato de auditoría.

Artículo 11. Contrato de auditoría de cuentas anuales.

## Sección 2.ª Auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

Artículo 12. Auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

Artículo 13. Informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables.

Artículo 14. Opinión técnica del auditor en el informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables.

## Sección 3.ª Imposibilidad de obtener la información requerida.

Artículo 15. Deber de requerimiento y suministro de información.

## Sección 4.ª Auditoría de cuentas consolidadas.

Artículo 16. Documentación de la evaluación y revisión del trabajo realizado por los auditores de cuentas sobre la información financiera de las entidades del conjunto consolidable.

Artículo 17. Comunicación al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la imposibilidad de revisar el trabajo de auditoría realizado por otros auditores.

Artículo 18. Acceso a la documentación de auditores de terceros países con los que no exista acuerdo de intercambio de información.

## Sección 5.ª Actuación conjunta de auditores.

Artículo 19. Actuación conjunta de auditores.

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

Sección 1.ª Registro oficial de auditores de cuentas.

Artículo 20. Secciones del Registro.

Artículo 21. Inscripción de las personas físicas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Artículo 22. Situaciones.

Artículo 23. Inscripción de las sociedades de auditoría en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Artículo 24. Inscripción separada de determinados auditores de cuentas, así como de sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países.

Artículo 25. Relaciones de auditores de cuentas y de sociedades de auditoría.

Artículo 26. Baja en el Registro.

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

Artículo 27. Programas de enseñanza teórica.

Artículo 28. Formación práctica.

Artículo 29. Examen de aptitud.

Artículo 30. Convocatoria y tribunal.

Artículo 31. Autorización de auditores de cuentas de otros Estados miembros de la Unión Europea.

Artículo 32. Autorización de auditores de cuentas de terceros países.

TÍTULO II. Del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

CAPÍTULO I. Formación continuada.

Artículo 33. Formación continuada.

Artículo 34. Dispensas y prorrogas.

Artículo 35. Actividades de formación continuada.

Artículo 36. Rendición de la información.

CAPÍTULO II. De independencia.

Sección 1.ª Principio general de independencia.

Artículo 37. Principio general de independencia.

Artículo 38. Conflicto de intereses.

Artículo 39. Amenazas a la independencia.

Artículo 40. Identificación y evaluación de amenazas.

Artículo 41. Aplicación de medidas de salvaguarda.

Artículo 42. Documentación.

Sección 2.ª Incompatibilidades.

Subsección 1.ª Causas de incompatibilidad derivadas de situaciones personales.

Artículo 43. Desempeño de cargos.

Artículo 44. Interés significativo directo.

Artículo 45. Instrumentos financieros.

Artículo 46. Obsequios o favores.

Subsección 2.ª Causas de incompatibilidad derivadas de servicios prestados.

Artículo 47. Servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o de estados financieros.

Artículo 48. Servicios de valoración.

Artículo 49. Servicios de auditoría interna.

Artículo 50. Servicios de abogacía.

Artículo 51. Servicios de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos, o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos.

#### Subsección 3.<sup>a</sup> Normas comunes.

Artículo 52. Importancia relativa e incidencia significativa.

#### Sección 3.<sup>a</sup> Particularidades de las normas de extensiones.

Artículo 53. Elaboración de información significativa.

Artículo 54. Incompatibilidades derivadas de instrumentos financieros.

Artículo 55. Carácter significativo de una entidad vinculada por relación de control o influencia significativa en términos de importancia relativa.

Artículo 56. Personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas.

Artículo 57. Relaciones con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría o su red.

Artículo 58. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor de cuentas.

Artículo 59. Condiciones de eliminación del instrumento financiero.

#### Sección 4.<sup>a</sup> Contratación y prorroga.

Artículo 60. Prorroga y rescisión.

Artículo 61. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría y durante su realización.

#### Sección 5.<sup>a</sup> Honorarios.

Artículo 62. Honorarios.

Artículo 63. Dependencia financiera y económica.

Artículo 64. Causas de abstención por honorarios percibidos.

#### CAPÍTULO III. Garantía financiera.

Artículo 65. Garantía financiera.

#### CAPÍTULO IV. Organización interna.

Artículo 66. Organización interna de los auditores de cuentas.

Artículo 67. Sistema de control de calidad interno.

Artículo 68. Proporcionalidad y requisitos simplificados.

Artículo 69. Archivo de auditoría y documentación del trabajo.

Artículo 70. Registro de infracciones.

Artículo 71. Registro de entidades auditadas.

#### CAPÍTULO V. Deberes de custodia y secreto.

Artículo 72. Deber de conservación y custodia.

Artículo 73. Deber de secreto.

Artículo 74. Protección de datos de carácter personal.

#### CAPÍTULO VI. De la auditoría de entidades de interés público.

##### Sección 1.<sup>a</sup> Del ámbito de aplicación.

Artículo 75. Ámbito de aplicación.



### Sección 2.<sup>a</sup> De los informes.

- Artículo 76. Informe adicional a la Comisión de Auditoría.
- Artículo 77. Informe de transparencia.
- Artículo 78. Informe a las autoridades nacionales supervisoras.

### Sección 3.<sup>a</sup> Independencia.

- Artículo 79. Régimen aplicable.
- Artículo 80. Obligaciones respecto a la Comisión de Auditoría de las entidades de interés público.
- Artículo 81. Actuaciones en relación con la Comisión de Auditoría de las entidades de interés público.
- Artículo 82. Proceso de selección de nombramiento de auditor.
- Artículo 83. Prórroga.
- Artículo 84. Rescisión del contrato o revocación del nombramiento de auditor.
- Artículo 85. Rotación interna.
- Artículo 86. Honorarios y transparencia.

### Sección 4.<sup>a</sup> Organización interna y del trabajo en relación con auditorías de entidades de interés público.

- Artículo 87. Estructura organizativa.

## TÍTULO III. Supervisión pública.

### CAPÍTULO I. Función supervisora.

#### Sección 1.<sup>a</sup> Órganos colegiados del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

- Artículo 88. Comité de Auditoría de Cuentas, Consejo de Contabilidad y Comité Consultivo de Contabilidad.

#### Sección 2.<sup>a</sup> Facultades de supervisión.

- Artículo 89. Rendición de información.

#### Sección 3.<sup>a</sup> Disposiciones comunes de las actuaciones de control.

- Artículo 90. Actuaciones de control.
- Artículo 91. Plan de control de la actividad de auditoría de cuentas.
- Artículo 92. Facultades para el ejercicio de las actuaciones del control.
- Artículo 93. Iniciación de las actuaciones de control.
- Artículo 94. Desarrollo de las actuaciones de control.
- Artículo 95. Lugar y horario de las actuaciones de control.
- Artículo 96. Documentación de las actuaciones de control.

#### Sección 4.<sup>a</sup> Actuaciones de investigación.

- Artículo 97. Objeto de las actuaciones de investigación.
- Artículo 98. Alcance de las actuaciones de investigación.
- Artículo 99. Finalización de las actuaciones de investigación.

#### Sección 5.<sup>a</sup> Actuaciones de inspección.

- Artículo 100. Objeto de las actuaciones de inspección.
- Artículo 101. Criterios de las actuaciones de inspección.
- Artículo 102. Alcance de las actuaciones de inspección.
- Artículo 103. Finalización de las actuaciones de inspección.
- Artículo 104. Publicación de informes de inspección.

## Sección 6.<sup>a</sup> Comunicaciones y medios del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Artículo 105. Comunicaciones entre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y los auditores de cuentas.

Artículo 106. Personal al servicio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

## CAPÍTULO II. Régimen de supervisión aplicable a auditores, así como a sociedades y demás entidades de auditoría autorizadas en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países.

### Sección 1.<sup>a</sup> Actuaciones de control y dispensas.

Artículo 107. Actuaciones de control de auditores en casos de prestación transfronteriza de servicios.

Artículo 108. Dispensas.

### Sección 2.<sup>a</sup> Coordinación con las autoridades competentes de Estados miembros de la Unión Europea y con las autoridades europeas de supervisión.

Artículo 109. Deber de colaboración en el intercambio de información.

Artículo 110. Solicitud de información.

Artículo 111. Utilización de la información intercambiada.

Artículo 112. Colaboración en la realización de actuaciones de control.

Artículo 113. Negativa a la remisión de información o a la realización de una actuación de control.

Artículo 114. Deberes de comunicación.

### Sección 3.<sup>a</sup> Coordinación con autoridades competentes de terceros países.

Artículo 115. Intercambio de información.

## TÍTULO IV. Régimen de infracciones y sanciones.

### CAPÍTULO I. Del procedimiento sancionador.

Artículo 116. Denuncia.

Artículo 117. Plazo de resolución, de caducidad del procedimiento y ampliación de plazos.

Artículo 118. Actuaciones previas.

Artículo 119. Acuerdo de incoación.

Artículo 120. Facultades del instructor.

Artículo 121. Propuesta de resolución.

Artículo 122. Resolución.

Artículo 123. Acumulación de expedientes y agrupación de sujetos infractores.

### CAPÍTULO II. Procedimiento abreviado.

Artículo 124. Procedimiento abreviado.

### CAPÍTULO III. Infracciones y sanciones.

Artículo 125. Negativa o resistencia a la actuación de control o de disciplina y falta de remisión de la documentación o información.

Artículo 126. Incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas en determinados supuestos.

Artículo 127. No emisión o entrega en plazo del informe adicional para la Comisión de Auditoría o emisión con contenido sustancialmente incorrecto o incompleto.

Artículo 128. Realización de trabajos de auditoría sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Artículo 129. Incumplimientos de normas de auditoría en relación con un informe de auditoría.

Artículo 130. Incumplimiento de la obligación de remisión de información al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o remisión de información sustancialmente incorrecta o incompleta.

Artículo 131. Comunicaciones a las autoridades supervisoras.

Artículo 132. Identificación del auditor de cuentas en sus trabajos.

Artículo 133. Incumplimiento de los requerimientos de mejora.

Artículo 134. Información sustancialmente incorrecta o incompleta en el Informe de transparencia.

Artículo 135. Criterios de graduación de las sanciones.

Artículo 136. Sanción adicional a una sanción muy grave o grave consecuencia de un trabajo de auditoría de cuentas a una determinada entidad.

Artículo 137. Normas especiales.

Artículo 138. Publicidad de la sanción y vigencia.

#### TÍTULO V. De las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.

Artículo 139. Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.

Artículo 140. Funciones.

Artículo 141. Del acceso a la documentación y las actuaciones de verificación por parte de las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.

Disposición adicional primera. Auditoría de las cuentas anuales de las entidades por razón de su tamaño.

Disposición adicional segunda. Auditoría de cuentas anuales de las entidades receptoras de subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las administraciones públicas o a fondos de la Unión Europea.

Disposición adicional tercera. Auditoría de cuentas anuales de las entidades que contraten con el sector público.

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

Disposición adicional quinta. Mecanismos de coordinación con órganos o instituciones públicas con competencias de control o inspección.

Disposición adicional sexta. Formulación de consultas

Disposición adicional séptima. Boletín oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Disposición adicional octava. Comisión de Auditoría de entidades de interés público.

Disposición adicional novena. Cláusulas limitativas en la selección del auditor de cuentas.

Disposición adicional décima. Colaboración con la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública.

Disposición adicional undécima. Régimen sancionador del incumplimiento de la obligación de depósito de cuentas.

Disposición transitoria primera. Programas de enseñanza teórica.

Disposición transitoria segunda. Formación práctica.

Disposición transitoria tercera. Remisión de información al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Disposición transitoria cuarta. Procedimientos sancionadores.

Disposición transitoria quinta. Administradores concursales.

Disposición transitoria sexta. Modalidades de auditoría de cuentas, independencia y auditoría de las entidades de interés público.

Disposición final primera. Nombramiento de auditor por el registrador mercantil.

Disposición final segunda. Modificación de las normas de control de calidad interno.

Disposición final tercera. Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.

## TITULO PRELIMINAR

### CAPÍTULO I

#### ***Ámbito de aplicación***

Artículo 1. *Concepto de auditor de cuentas.*

Las menciones recogidas en este reglamento al auditor de cuentas se entenderán realizadas, igualmente, a las sociedades de auditoría, así como al auditor o auditores de cuentas designados expresamente como auditores principales responsables para realizar el trabajo y firmar el informe de auditoría en nombre de las citadas sociedades.

Artículo 2. *Delimitación del ámbito de aplicación.*

1. La verificación por los auditores de cuentas de las cuentas anuales o estados financieros formulados por entidades a las que su normativa aplicable exija la llevanza de contabilidad y la formulación de cuentas que reflejen la imagen fiel de su patrimonio, resultado y situación financiera, aun cuando dicha normativa no establezca un marco normativo de información financiera aplicable, se entenderá como auditoría de cuentas del artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando dichas cuentas o estados financieros se hayan preparado conforme a un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación teniendo en cuenta la naturaleza de la entidad auditada.

2. Asimismo, la verificación por los auditores de las cuentas o estados financieros formulados por entidades a las que su normativa aplicable les exija la presentación de unas cuentas o estados financieros auditados, aun cuando dicha normativa no establezca un marco normativo de información financiera aplicable, se entenderá como auditoría de cuentas del artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando dichas cuentas o estados financieros se hayan preparado conforme a un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación teniendo en cuenta la naturaleza de la entidad auditada.

3. No se considerará auditoría de cuentas del artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los trabajos realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables consistentes en la comprobación específica de hechos concretos, en la emisión de certificaciones o en la revisión o aplicación de procedimientos con un alcance limitado inferior al exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para poder emitir una opinión técnica de auditoría de cuentas.

4. Tampoco se considerará auditoría de cuentas del artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los trabajos de revisión realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables cuando éstos no hayan sido elaborados con arreglo a los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera aplicable, expresamente establecido para su elaboración por disposiciones legales o reglamentarias.

Asimismo, no se considerará auditoría de cuentas, los trabajos que, sin reunir las características y condiciones propias de un trabajo de esta naturaleza, conforme a lo establecido en el artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, estén atribuidos por disposiciones de rango legal a auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Dichos trabajos se sujetarán a lo dispuesto en la normativa legal correspondiente que resulte de aplicación.

5. Los informes emitidos por auditores de cuentas sobre trabajos que no tengan la consideración de auditoría de cuentas conforme a lo establecido en el artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como aquellos informes a los que se refieren los apartados 3 y 4 de este artículo, no podrán identificarse como informes de auditoría de cuentas, ni su redacción o presentación podrán generar confusión respecto a su naturaleza como trabajos de auditoría de cuentas realizados conforme a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas definida en el artículo 2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

## CAPÍTULO II

### **Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas**

#### *Sección 1.ª Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas*

##### *Artículo 3. Normas de ética.*

1. La responsabilidad y actuación de los auditores de cuentas debe estar presidida por el principio de interés público que conlleva la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, los auditores de cuentas en el ejercicio de su actividad han de tener en consideración y actuar en todo caso con sujeción a los siguientes principios éticos: competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad, sin perjuicio de lo establecido respecto al deber de independencia en las secciones 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I y, en su caso, de la sección 3.ª del capítulo IV, del título I de la Ley 22/2015, de 20 de julio. A estos efectos:

a) La competencia profesional exige que los auditores de cuentas mantengan sus conocimientos teóricos y prácticos en el nivel requerido para asegurar que las entidades auditadas y los usuarios de la información financiera reciban con plena confianza un óptimo servicio.

Estos conocimientos adquiridos han de ser mantenidos a lo largo del tiempo por lo que los auditores de cuentas deberán realizar actividades de formación continuada y de actualización permanente.

b) La diligencia debida hace referencia al especial deber de cuidado y atención que deben prestar los auditores de cuentas al conocer y aplicar la normativa reguladora de la actividad de auditoría, de suerte que las conclusiones alcanzadas por ellos en la realización del trabajo de auditoría estén debidamente soportadas y justificadas.

c) La objetividad implica, para los auditores de cuentas, actuar con imparcialidad y sin conflictos de intereses que pudieran comprometer su independencia. En ningún caso, los auditores de cuentas podrán comprometer su actuación por influencias indebidas, favoritismos o prejuicios, ni tener intereses ajenos que puedan afectar a la forma de plantear y realizar un trabajo de auditoría, o que puedan afectar a la formación de un juicio imparcial.

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

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

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

##### *Artículo 4. Normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas.*

Las normas de control de calidad interno tendrán por objeto establecer los principios y requisitos a seguir por los auditores de cuentas en la implantación y mantenimiento de un sistema de control de calidad interno que les permita asegurar razonablemente que la actividad de auditoría de cuentas se realiza conforme a lo exigido en la Ley 22/2015, de 20 de julio, en este reglamento y en las normas de auditoría y de ética.

#### *Sección 2.ª Elaboración de normas técnicas de auditoría, de ética y de control de calidad*

##### *Artículo 5. Información pública.*

1. El trámite de información pública al que se refiere el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se realizará mediante el envío para su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y mediante la publicación de las normas en la página web y en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. Durante el trámite de información pública el texto de la norma quedará a disposición de quien estuviera interesado en su examen, tanto en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, incluyendo su página web, como en las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, pudiéndose deducir las alegaciones pertinentes, que se podrán presentar por medios electrónicos. El plazo de dos meses de información pública podrá ampliarse en función de la trascendencia y circunstancias excepcionales que pudieran concurrir en una determinada norma.

#### Artículo 6. *Publicación y entrada en vigor.*

1. En un plazo máximo de tres meses desde la conclusión del trámite de información pública o, en su caso, desde la presentación de la correspondiente adaptación o revisión, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá, mediante resolución, a la correspondiente publicación en su página web y en su boletín oficial para su entrada en vigor, o bien en el caso de que considerara necesario realizar alguna modificación en la norma sometida a información pública comunicará a las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, los motivos por los que no procediese su publicación, proponiendo las pertinentes modificaciones, si hubiere lugar a ellas y requiriendo su revisión a estos efectos.

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

3. Adicionalmente, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá al envío de la resolución para su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

#### Artículo 7. *Elaboración por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

En el supuesto referido en el artículo 2.4, segundo párrafo, de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando hubiesen transcurrido dos meses desde el requerimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sin que las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas lo hubieran atendido, dicho Instituto procederá a la elaboración, adaptación o revisión correspondiente, informando a aquéllas de ello y cumpliendo con los trámites de información pública y publicación.

### CAPÍTULO III

#### **Definiciones**

#### Artículo 8. *Definiciones.*

1. Entidades de interés público.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, tendrán la consideración de entidades de interés público las siguientes:

a) Las entidades de crédito, las entidades aseguradoras, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras y a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión. A estos efectos se entenderá como mercado secundario oficial de valores cualquier mercado regulado de un Estado miembro de la Unión Europea, en los términos previstos en el artículo 2.13 de la Directiva 2006/43/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CE del Consejo.

- b) Las empresas de servicios de inversión y las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 5.000 clientes, en el primer caso, o 5.000 partícipes o accionistas, en el segundo caso, y las sociedades gestoras que administren dichas instituciones.
- c) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 10.000 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.
- d) Las fundaciones bancarias, los establecimientos financieros de crédito, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.
- e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 2.000.000.000 de euros y a 4.000 empleados, respectivamente.
- f) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una de las entidades contempladas en las letras anteriores.

Las entidades mencionadas en las letras b), c) y e) del párrafo anterior perderán la consideración de entidades de interés público si dejan de reunir durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, los requisitos establecidos en dichas letras.

Las entidades a que se refieren las letras del párrafo anterior tendrán la condición de entidades de interés público si reuniesen los requisitos para serlo al cierre del ejercicio social de su constitución, transformación o fusión y del ejercicio inmediatamente posterior. No obstante, en el caso de que una de las entidades que participe en la fusión o de que la entidad que se transforme tuviese la consideración de entidad de interés público en el ejercicio anterior a dicha operación, no perderán tal condición las entidades resultantes si reúnen al cierre de ese primer ejercicio social los requisitos recogidos en las citadas letras.

## 2. Familiares.

- a) A efectos de lo establecido en los artículos 3.12 y 3.13 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, no se considerarán cónyuges del auditor principal responsable o de la persona afectada por la causa de incompatibilidad quienes estén en situación de separación efectiva de estas personas y dicha situación se encuentre inscrita en el registro civil correspondiente, de conformidad con las normas de derecho civil.
- b) A efectos de lo establecido en el artículo 3.13 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderán como familiares consanguíneos con vínculos estrechos por razón de la convivencia durante al menos un año en el hogar de la persona afectada, las personas que tengan un vínculo de consanguinidad en primer grado directo o en segundo grado colateral según lo previsto en el artículo 3.12 de dicha Ley.

A estos mismos efectos, se entiende por persona afectada por la causa de incompatibilidad al auditor o auditores de cuentas principales responsables del trabajo de auditoría y a cualquiera de las personas contempladas en los artículos 19.1 y 20.1 de la citada Ley de conformidad con las particularidades establecidas en dichos artículos.

## 3. Red del auditor de cuentas.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 3.14 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende que pertenecen a la red del auditor de cuentas aquellas personas o entidades en las que concurren cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) La existencia de vinculación de conformidad con lo establecido en el apartado 4 de este artículo.
- b) Un acuerdo de cooperación, cualquiera que sea la forma de su instrumentación, incluida la no escrita, con vocación de permanencia cuando se mantenga por un periodo superior a 12 meses o cuando se repita de forma recurrente en el tiempo, a través de alguno de los siguientes medios:



1.º Compartir beneficios o costes, que sean significativos en los términos que por su relevancia pudiera concluirse la existencia de un acuerdo de cooperación. En todo caso se entenderá que se produce tal circunstancia cuando estos superen los porcentajes previstos en el artículo 52.b) sobre las cuentas anuales del auditor de cuentas.

2.º Control o gestión comunes o concertados.

3.º El diseño e implementación común de políticas y procedimientos de control de calidad interno incluido el seguimiento, realizado por una estructura más amplia que la del auditor de cuentas.

4.º El uso de un nombre comercial común. Se considera que se utiliza un nombre comercial común, cuando se incluye este en todo o en parte en el nombre comercial del auditor de cuentas.

5.º Una estrategia empresarial común. A tales efectos se entiende por estrategia empresarial común, aquella que supone que las decisiones a tomar en políticas de explotación y gestión financiera se realizan de forma centralizada, coordinada o complementaria en aras de alcanzar objetivos estratégicos comunes, lograr una mejora en la explotación del negocio o mayores sinergias.

6.º Compartir una parte significativa de los recursos profesionales cuando por su naturaleza o relevancia pudiera concluirse la existencia de un acuerdo de cooperación. A estos efectos, se entienden por recursos profesionales, entre otros, los referidos al personal con capacitación relacionada con el área económico-financiera, el asesoramiento jurídico, la consultoría de gestión empresarial o cualquier otro análogo, a recursos técnicos y de asesoramiento y a los sistemas de intercambio de información.

No se considerará la existencia de red, cuando la cooperación tenga como único fin la realización conjunta de una auditoría por parte de dos auditores, siempre que no concurra ninguna de las restantes circunstancias.

4. Entidades vinculadas a la entidad auditada.

De acuerdo con el artículo 3.15 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, son entidades vinculadas a la entidad auditada las que están vinculadas directa o indirectamente a ésta mediante alguna de las siguientes circunstancias:

a) La existencia de una relación de control, determinada por la existencia de grupo al concurrir las relaciones de control contempladas en el artículo 42.1 del Código de Comercio, y de acuerdo con las normas y presunciones contenidas en los artículos 2 y 3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas mediante el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

b) La existencia de unidad de decisión, en los términos previstos en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en particular, la Norma de elaboración de las cuentas anuales 13.<sup>a</sup>, párrafo 1.º, y el apartado 24.5 del contenido de la memoria de las normas de elaboración de las cuentas anuales, así como las normas que se dicten en su desarrollo.

c) La existencia de control conjunto o influencia significativa en su gestión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 47 del Código de Comercio, cuando se cumplan los dos requisitos y presunciones establecidas en los artículos 4 y 5 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas mediante el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

5. Entidades vinculadas a la entidad auditada por relación de control.

De acuerdo con el artículo 3.16 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, son entidades vinculadas mediante relación de control cuando concurre cualquiera de las circunstancias contempladas en la letra a) del apartado anterior.

## TÍTULO I

**De la auditoría de cuentas**

## CAPÍTULO I

**De las modalidades de auditoría de cuentas***Sección 1.ª Auditoría de Cuentas anuales*

Artículo 9. *El informe de auditoría de cuentas anuales.*

1. El informe de auditoría de cuentas anuales deberá ser emitido por los auditores de cuentas con sujeción al contenido, requisitos, modelo de presentación y formalidades establecidos en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.
2. El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que contendrá, además de lo exigido en el artículo 5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los siguientes datos:
  - a) Manifestación sobre la responsabilidad del órgano de administración de la entidad en relación con la formulación de las cuentas anuales auditadas y el sistema del control interno de la entidad.
  - b) Descripción general del objeto de una auditoría de cuentas y del modo en que ésta se desarrolla.
  - c) Cuando el informe de gestión acompañe a las cuentas anuales, ya sea por obligación legal o de forma voluntaria, el auditor de cuentas emitirá la opinión a que se refiere la Ley 22/2015, de 20 de julio.
  - d) Nombre, domicilio profesional y número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del auditor o auditores de cuentas firmante del informe.

En el caso de que el auditor nombrado sea una sociedad de auditoría, además del nombre y número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del auditor de cuentas firmante del informe, debe indicarse la denominación social, el domicilio social y el número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de la sociedad.

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

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

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

Artículo 10. *Obligación de emitir el informe de auditoría de cuentas anuales y la falta de su emisión o renuncia al contrato de auditoría.*

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

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

2. A efectos de lo previsto en el artículo 5.2.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se considerará que existe imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría:

a) Cuando la entidad no haga entrega al auditor de cuentas de las cuentas anuales formuladas, objeto de examen, previo requerimiento escrito efectuado a tal efecto. En todo caso, se entenderá que no se ha producido tal entrega cuando haya transcurrido más de un año desde la fecha de cierre del ejercicio de las citadas cuentas anuales.

b) Cuando, excepcionalmente, otras circunstancias no imputables al auditor de cuentas, y distintas de las de carácter técnico, impidan la realización del trabajo de auditoría en sus aspectos sustanciales. En particular, no se considerará que concurren las circunstancias citadas cuando el auditor de cuentas no pueda aplicar los procedimientos de auditoría que resulten necesarios para obtener evidencia de auditoría en relación con la información de las cuentas anuales, en cuyo caso el informe de auditoría se emitirá conforme a lo dispuesto en las normas de auditoría.

3. En los supuestos a que se refiere el artículo 5.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de cuentas detallará en un escrito todas las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia al contrato de auditoría. Este escrito deberá ser remitido a la entidad auditada, en un plazo no superior a quince días naturales desde la fecha en que el auditor tuviera conocimiento de la circunstancia determinante, y salvo en el supuesto previsto en la segunda parte del apartado 2.a) anterior, siempre con anterioridad a la fecha en la que el informe de auditoría debiera emitirse para cumplir con la finalidad para la que fue contratado.

Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la continuidad del contrato de auditoría.

Adicionalmente, cuando la auditoría sea obligatoria, dicha comunicación deberá ser remitida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y al Registro Mercantil del domicilio social correspondiente a la entidad auditada, así como, en su caso, al órgano judicial que designó al auditor de cuentas para dicho trabajo, en el plazo de diez días hábiles desde la fecha de remisión del escrito a la entidad auditada.

4. Se entenderá que una auditoría es obligatoria cuando su realización se derive de lo exigido en la disposición adicional primera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como en los supuestos de nombramiento de auditor por el Registrador Mercantil o Juzgado a que se refieren los artículos 40 del Código de Comercio y 265 y 266 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

En los supuestos de nombramiento de auditor de forma voluntaria cuando éste se hubiese inscrito en Registro Mercantil, dicha comunicación deberá ser remitida al Registro Mercantil del domicilio social correspondiente a la entidad auditada, en el plazo de diez días hábiles desde la fecha indicada en el párrafo primero del apartado anterior.

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

#### Artículo 11. *Contrato de auditoría de cuentas anuales.*

1. Antes de aceptar el nombramiento y firmar el contrato de auditoría el auditor de cuentas deberá evaluar su capacidad para el adecuado y efectivo cumplimiento del trabajo de auditoría, así como sus condiciones de independencia, de conformidad con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

2. Con carácter previo al inicio de la realización del trabajo de auditoría, correspondiente al primer ejercicio para el que el auditor haya sido nombrado, deberá suscribirse un contrato de auditoría entre la entidad auditada y el auditor de cuentas, que tendrá naturaleza mercantil.

El contrato de auditoría de cuentas anuales ha de formalizarse por escrito e incluirá, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, al menos, la identificación de las cuentas anuales objeto de auditoría y los aspectos relevantes del trabajo de auditoría a realizar, referidos al período de contratación, los honorarios, finalidad o razón por la que se realiza el trabajo de auditoría y plazo de entrega del informe de auditoría.

No podrán establecerse limitaciones al alcance o al desarrollo del trabajo de auditoría ni restricciones a la distribución o utilización del informe de auditoría, ni estipulaciones contrarias a lo establecido en la citada normativa, incluidas las que tuvieran por objeto limitar la responsabilidad del auditor por los daños y perjuicios que el incumplimiento de sus obligaciones pudiera causar o que esta fuera asumida por la entidad auditada.

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

4. En los casos de nombramiento de auditor por el registrador mercantil o por el órgano judicial, a que se refieren los artículos 265 y 266 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, los auditores de cuentas podrán solicitar caución adecuada o provisión de fondos en garantía del pago de sus honorarios antes de iniciar el ejercicio de sus funciones. Dicha garantía deberá ser prestada por la entidad en el plazo de diez días naturales desde la notificación de su solicitud por el auditor de cuentas. De no prestarse la garantía en el plazo establecido el auditor podrá renunciar al contrato, debiendo comunicarlo al registrador mercantil o al órgano judicial que lo nombró.

#### Sección 2.<sup>a</sup> Auditoría de otros estados financieros o documentos contables

##### Artículo 12. Auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

1. A los efectos de lo establecido en el artículo 4.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende por otros estados financieros o documentos contables aquellos elaborados con arreglo a los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera aplicable, expresamente establecido para su elaboración por disposiciones legales o reglamentarias.

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

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

2. Lo previsto en la sección 1.<sup>a</sup> de este capítulo I para los trabajos e informe de auditoría de las cuentas anuales será de aplicación, con la correspondiente adaptación y en lo no regulado expresamente en la presente sección, a los trabajos e informes de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables.

##### Artículo 13. Informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables.

El informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables contendrá la información adaptada al estado financiero o documento contable objeto de auditoría, así como, al menos lo siguiente:

a) Referencia a que los estados financieros o documentos contables objeto de auditoría de cuentas han sido firmados o asumidos formalmente por quienes tengan atribuidas las competencias para su suscripción o emisión, así como la referencia al marco normativo de información financiera aplicado en la preparación de dichos estados o documentos establecido por disposiciones legales o reglamentarias.

b) Opinión técnica, con el contenido y alcance que se establecen en el artículo siguiente.

Artículo 14. *Opinión técnica del auditor en el informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables.*

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

En el caso de que el marco normativo de información financiera aplicable sea un marco de imagen fiel, la opinión técnica adoptará la forma prevista en el artículo 5.1.e) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, si bien referida a la información contenida en el estado financiero o documento contable concreto auditado.

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

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

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

#### *Sección 3.ª Imposibilidad de obtener la información requerida*

Artículo 15. *Deber de requerimiento y suministro de información.*

A efectos de lo establecido en el artículo 6 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en los casos en que los auditores de cuentas no hubieran podido obtener la información requerida y dicha información fuese relevante para el desarrollo del trabajo de auditoría de cuentas y para la emisión del informe, deberán dejar constancia documental que acredite el requerimiento de información realizado en sus papeles de trabajo, así como, en su caso, las respuestas dadas por la entidad auditada a dicho requerimiento.

#### *Sección 4.ª Auditoría de cuentas consolidadas*

Artículo 16. *Documentación de la evaluación y revisión del trabajo realizado por los auditores de cuentas sobre la información financiera de las entidades del conjunto consolidable.*

1. A efectos de lo establecido en el artículo 7.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de las cuentas anuales consolidadas deberá disponer de la documentación relativa a la evaluación y revisión del trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas en relación con la verificación de la información financiera de las entidades que formen parte del conjunto consolidable, debiendo reflejar la evidencia obtenida para soportar su opinión de la auditoría de las cuentas consolidadas.

2. La revisión y el detalle de la documentación a que se refiere el apartado anterior estará en función de las características y circunstancias del conjunto consolidable y de la importancia relativa de cada una de sus entidades integrantes, así como de los riesgos, para la auditoría de las cuentas consolidadas, identificados en la información financiera de dichas entidades. Atendiendo a estos criterios la documentación relativa a la revisión del trabajo realizado deberá reflejar:

a) Los criterios y consideraciones tenidos en cuenta para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material a efectos de la auditoría de las cuentas consolidadas, entre los que se encontrarán los relativos al negocio, las transacciones u operaciones, su procesamiento, así como el control interno de dichas entidades.

- b) Los riesgos que el auditor de las cuentas consolidadas ha considerado, a efectos de la auditoría de las cuentas consolidadas, para la planificación del trabajo a realizar en relación con la información financiera de dichas entidades.
- c) Naturaleza, extensión y momento de realización de las pruebas tanto diseñadas como realizadas por el auditor de las cuentas anuales consolidadas para responder a los citados riesgos identificados en la información financiera de dichas entidades.
- d) Los aspectos concretos revisados del trabajo realizado por los auditores de dichas entidades sobre dicha información financiera, que incluirán:
- 1.º la naturaleza de las pruebas realizadas y su momento de realización,
  - 2.º la información descriptiva de las poblaciones, los criterios y métodos utilizados para la determinación y selección de las muestras,
  - 3.º los resultados de la realización de dichas pruebas y, en su caso, la investigación de las desviaciones e incorrecciones identificadas y su resultado, la extrapolación de las incorrecciones, procedimientos adicionales realizados y la evaluación del efecto de las desviaciones e incorrecciones en la auditoría, y
  - 4.º las cuestiones concretas discutidas con los auditores de dichas entidades y las conclusiones alcanzadas sobre los anteriores aspectos y cuestiones.

*Artículo 17. Comunicación al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la imposibilidad de revisar el trabajo de auditoría realizado por otros auditores.*

A efectos de lo previsto en el artículo 7.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando el auditor de las cuentas consolidadas no pueda revisar el trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas, incluidos los de la Unión Europea y de terceros países, en relación con la información financiera de las entidades que formen parte del conjunto consolidable, detallará en un escrito todas las circunstancias que impidan tal revisión, el cual deberá ser remitido al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en un plazo no superior a diez días hábiles desde la fecha en que el auditor tuviera constancia de la situación referida.

*Artículo 18. Acceso a la documentación de auditores de terceros países con los que no exista acuerdo de intercambio de información.*

A efectos de lo establecido en el artículo 7.7 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de las cuentas consolidadas será responsable de aplicar los siguientes procedimientos:

- a) Se pondrá en contacto por escrito con el auditor del tercer país indicándole que, de acuerdo con la legislación en vigor en España y en la normativa de la Unión Europea, existe la obligación de permitir el acceso al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la documentación del trabajo realizado por él en el marco de la auditoría de las cuentas consolidadas.
- b) Solicitará confirmación escrita respecto a si existen impedimentos legales o de otro tipo para la remisión de la documentación del trabajo y, en su caso, una explicación detallada de dichos impedimentos junto con su justificación jurídica. En el caso de que existan impedimentos evaluará la comunicación de dicha situación al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- c) Cuando existan impedimentos legales o de otro tipo para la remisión de la documentación del trabajo realizado por los auditores de cuentas o sociedades y demás entidades de auditoría registrados y autorizados en terceros países, el auditor de cuentas de las cuentas consolidadas deberá conservar la documentación relativa a los procedimientos aplicados para acceder a dicha documentación y los citados impedimentos. En el caso de que los impedimentos no sean legales, el auditor de cuentas de las cuentas consolidadas deberá documentar la prueba que demuestre tales impedimentos.

La existencia de tales impedimentos no constituye un supuesto de imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría de cuentas consolidadas, según lo previsto en el artículo 10.

#### *Sección 5.ª Actuación conjunta de auditores*

Artículo 19. *Actuación conjunta de auditores.*

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

En caso de discrepancia en cuanto a la opinión técnica a emitir, cada auditor de cuentas presentará su opinión en un párrafo distinto del informe de auditoría y expondrá los motivos de la discrepancia.

2. Los auditores de cuentas nombrados conjuntamente no podrán pertenecer a la misma red, debiendo comunicarse entre ellos todas las circunstancias que pudieran afectar a la necesaria independencia en relación con la entidad auditada exigida por lo establecido en las secciones 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en su caso, en la sección 3.ª del capítulo IV del título I de dicha Ley.

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

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

## *CAPÍTULO II*

### ***Del acceso al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas***

#### *Sección 1.ª Registro Oficial de Auditores de Cuentas*

Artículo 20. *Secciones del Registro.*

El Registro Oficial de Auditores de Cuentas constará de las siguientes secciones independientes:

- a) Personas físicas.
- b) Sociedades de auditoría y
- c) Auditores de cuentas, sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países a los que se refiere el artículo 24.

En las secciones a) y b) anteriores se indicarán las personas físicas o sociedades que auditen las cuentas anuales o estados financieros de las entidades de interés público.

A dichos efectos, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas establecerá, mediante resolución, los modelos de solicitud de inscripción y de baja en las diferentes secciones, que serán cumplimentados y remitidos por medios electrónicos.

Artículo 21. *Inscripción de las personas físicas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*

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

- a) Ejerciente.
- b) No ejerciente.



## Artículo 22. *Situaciones.*

1. Solo los auditores de cuentas inscritos como ejercientes podrán actuar como responsables y firmantes del informe de auditoría de cuentas definida en el artículo 1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

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

2. Para inscribirse en esta situación de ejercientes se deberá solicitar por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, acompañando a la solicitud la documentación acreditativa del cumplimiento de los requisitos exigidos en los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como de la garantía financiera exigida y constituida y, en su caso, de la formación continuada y facilitando la dirección electrónica habilitada única para las comunicaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Cuando se trate de auditores de cuentas designados expresamente por la sociedad para firmar informes de auditoría en su nombre, será la sociedad de auditoría la responsable de remitir dicha documentación acreditativa. Para la inscripción será de aplicación lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

En el caso de que el auditor solicitante estuviera autorizado como ejerciente en otro Estado miembro de la Unión Europea, la solicitud de inscripción deberá ir acompañada de la acreditación de la autorización otorgada por la autoridad competente del Estado miembro donde se haya registrado en origen, así como la acreditación de la superación de la prueba de aptitud a que se refiere el artículo 10.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y de la constitución de la garantía financiera exigida. Facilitará la dirección electrónica habilitada única para las comunicaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En el caso de que el auditor solicitante estuviera autorizado como ejerciente en un tercer país, la solicitud de inscripción deberá ir acompañada de la acreditación de la autorización otorgada por la autoridad competente del tercer país, la acreditación del cumplimiento de los requisitos a que se refiere el artículo 10.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en particular la acreditación de la existencia de condiciones de reciprocidad, así como la acreditación de la constitución de la garantía financiera exigida. Facilitará la dirección electrónica habilitada única para las comunicaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. En el caso de que los auditores de cuentas en situación de ejercientes no mantengan debidamente la garantía financiera quedarán adscritos automáticamente a la situación de no ejercientes, sin perjuicio de la exigencia de la responsabilidad que en su caso proceda según lo establecido en el artículo 72 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

4. Podrán inscribirse como no ejercientes los auditores de cuentas que cumpliendo los requisitos de los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, no hayan optado por inscribirse en la situación descrita en el apartado 2 anterior. La adscripción a esta situación deberá solicitarse por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y acreditarse, en su caso, el cumplimiento de los requisitos citados en el artículo mencionado.

Asimismo, podrán cambiar a esta situación los auditores que estando inscritos como ejercientes soliciten al Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas su cambio de situación.

## Artículo 23. *Inscripción de las sociedades de auditoría en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*

1. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas las sociedades cuyo objeto social incluya la actividad de auditoría de cuentas, que estén domiciliadas en territorio español o en el de un Estado miembro de la Unión Europea, que aporten al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas junto con la solicitud correspondiente, la documentación justificativa del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 11.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio y de que hayan prestado la garantía financiera exigida. Facilitarán la dirección electrónica habilitada única para las comunicaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. Las sociedades de auditoría deberán informar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de las designaciones de los auditores de cuentas para realizar auditorías y emitir informes de auditoría en su nombre, y de sus variacio-

nes, y remitir la documentación acreditativa del cumplimiento de los requisitos para cada designación. Se entenderá que no están designados quienes no hayan sido comunicados al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En cualquier caso, la fecha de inicio de esta designación será la de la comunicación por parte de la sociedad de auditoría o la fecha de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en el supuesto de que se trate de una nueva sociedad de auditoría, salvo que se especifique otra fecha posterior.

3. Las sociedades de auditoría deberán comunicar quién o quiénes ostentan la representación de las sociedades de auditoría en sus relaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. La representación se acreditará de conformidad con lo dispuesto en los artículos 5 y 6 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre. En caso de modificación o revocación, deberá ser comunicada expresamente y acompañarse de la identificación de quién asume la representación.

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

*Artículo 24. Inscripción separada de determinados auditores de cuentas, así como de sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países.*

Figurarán inscritos en una sección separada en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, los auditores de cuentas y sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países que emitan informes de auditoría sobre cuentas anuales o cuentas anuales consolidadas de una entidad constituida fuera de la Unión Europea y cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado en España, conforme a lo previsto en los artículos 10.3 y 11.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Para inscribirse en esta situación deberá solicitarse por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, acreditar, junto a la solicitud, el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 10.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como prestar la garantía financiera exigida. Facilitarán la dirección electrónica habilitada única para las comunicaciones con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

*Artículo 25. Relaciones de auditores de cuentas y de sociedades de auditoría.*

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas hará pública, de forma actualizada, en su página web, la relación de auditores de cuentas y sociedades de auditoría, especificando de cada uno de ellos la información a que se refieren los apartados 3 y 4, respectivamente, del artículo 8 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas hará pública, de forma actualizada, en su página web, una relación separada de auditores de cuentas y sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países, a los que se refieren respectivamente los artículos 10.3 y 11.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, con la mención de que no están autorizados para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en España, y en la que se incluirá, al menos, información relativa al nombre o razón social y dirección de cada uno de ellos, y sin perjuicio de lo que disponga la normativa comunitaria a este respecto.

3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pondrá a disposición del Registro Mercantil Central, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, y del Decanato de los Juzgados, las relaciones de auditores de cuentas y sociedades de auditoría a los efectos de lo establecido en los artículos 355 y 356, respectivamente, del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio y en el artículo 40 del Código de Comercio.

Dichas listas, que podrán consultarse por medios telemáticos, incluirán a aquellos auditores de cuentas inscritos en situación de ejercientes y sociedades de auditoría que hayan manifestado expresamente su voluntad de estar incluidos en las citadas relaciones y que estén en situación que les permita ejercer la actividad de auditoría de cuentas.

En dichas listas figurarán las direcciones de las oficinas abiertas en las que los auditores de cuentas efectivamente ejerzan su actividad.

#### Artículo 26. Baja en el Registro.

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

- a) Por fallecimiento.
- b) Por incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en los artículos 9 y 10 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.
- c) Por renuncia voluntaria.
- d) Por sanción.

2. Las sociedades de auditoría causarán baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en los siguientes supuestos:

- a) Por disolución de la sociedad.
- b) Por incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en los apartados 1 y 5, del artículo 11 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 12.2 de dicha Ley.
- c) Por renuncia voluntaria.
- d) Por sanción.
- e) Por la falta de prestación de la garantía financiera o por la insuficiencia de dicha garantía, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 12.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

3. En caso de solicitud de baja voluntaria en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, dicha solicitud será dirigida al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. La tramitación de la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se podrá sujetar al procedimiento de tramitación simplificada contenido en el capítulo VI del título IV la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

No obstante lo anterior, en el caso de que la baja sea causada por fallecimiento del auditor o disolución de la sociedad de auditoría, así como por sanción, se inscribirá la baja mediante acuerdo del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

#### Sección 2.<sup>a</sup> Autorización para el ejercicio de la auditoría de cuentas

#### Artículo 27. *Programas de enseñanza teórica.*

1. Los programas de enseñanza teórica exigidos en el artículo 9.2.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, serán organizados e impartidos por las Universidades y las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas. Asimismo, podrán ser impartidos por centros de educación superior acreditados por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación u organismo equivalente del ámbito autonómico y reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. Mediante resolución publicada en su boletín, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, establecerá las características y condiciones que deben reunir los citados centros de educación superior acreditados, incluidos los que sean necesarios para garantizar la calidad e idoneidad de la formación a impartir por razón de la materia.

En todo caso, los mencionados programas deberán estar homologados, previamente, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. A estos efectos, dicho organismo, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, mediante resolución publicada en su boletín, establecerá las características y condiciones que deben reunir los citados programas para su homologación.

Con carácter subsidiario corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la organización y realización de estos programas.

3. A los efectos de considerar cumplido el requisito relativo al seguimiento de los programas de enseñanza teórica, los funcionarios o empleados públicos a que se refiere el artículo 9.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberán acreditar la superación de las pruebas selectivas correspondientes, así como que los conocimientos requeridos para dicha superación incluyen suficientemente las materias relacionadas en el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Mediante el examen de la documentación requerida en el párrafo anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas resolverá en cada caso el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el párrafo anterior por parte de las personas solicitantes a los efectos previstos en este apartado.

#### Artículo 28. *Formación práctica.*

1. El requisito de formación práctica a que se refiere el artículo 9.2.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, no se entenderá cumplido hasta haber acreditado la realización efectiva de las tareas integrantes de las distintas fases que componen la actividad de auditoría de cuentas durante un periodo que sume al menos dos años de tiempo completo o su equivalente a tiempo parcial.

La formación práctica se realizará, con carácter general, con posterioridad a la terminación del programa de enseñanza teórica regulado en el artículo anterior.

No obstante, la formación práctica realizada antes de la finalización del programa de formación teórica podrá computar hasta un 50 por ciento de la formación práctica exigida.

2. Para las personas que, reuniendo el resto de requisitos establecidos en el artículo 9.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, carezcan de titulación universitaria pero reúnan los requisitos de acceso a la universidad previstos en la normativa vigente, no se entenderá cumplido el requisito de formación práctica a que se refiere el artículo 9.2.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, hasta haber acreditado la realización de trabajos efectivos en auditoría de cuentas durante un periodo que sume, al menos, cinco años de tiempo completo o su equivalente a tiempo parcial en relación a las tareas integrantes de las distintas fases que componen la actividad de auditoría de cuentas. Asimismo, en este supuesto al menos el 50 por ciento de la formación práctica deberá ser realizada con posterioridad a la terminación del programa de enseñanza teórica regulado en el artículo anterior.

3. Los auditores de cuentas deberán rendir información anual al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la formación práctica que hayan realizado las personas a su servicio, con el detalle y distribución, y en el plazo que se determinen mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. Las certificaciones que se expidan para acreditar el requisito de la formación práctica con persona autorizada para la auditoría de cuentas a efectos de concurrir al examen de aptitud profesional regulado en el artículo siguiente, deberán hacer referencia al vínculo contractual que haya podido existir, así como al tiempo efectivo trabajado en auditoría de cuentas, conforme al detalle y contenido previsto en la resolución a que se refiere el apartado anterior, y sin perjuicio de las facultades de comprobación que pudieran llevarse a cabo en el proceso de convocatoria a que se refiere el artículo 30.2.

5. A los efectos de considerar cumplido el requisito relativo a la formación práctica, los funcionarios o empleados públicos a que se refiere el artículo 9.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberán aportar certificado emitido por el órgano competente del centro, organismo o entidad pública que tenga legalmente atribuidas las funciones de auditoría a que se refiere dicho apartado, en el que se acredite, con el suficiente detalle, el desempeño durante tres años efectivos de trabajo correspondiente a la auditoría de cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos de entidades del sector público, de entidades financieras o aseguradoras, o a la supervisión o control directo de auditorías y auditores de cuentas de dichos documentos.

6. Mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se podrán determinar los criterios a tener en cuenta relacionados con las tareas integrantes de la actividad de auditoría de cuentas.

### Artículo 29. *Examen de aptitud.*

1. El examen de aptitud profesional irá encaminado a la comprobación rigurosa de la capacitación del candidato para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, y constará de dos fases:

a) En la primera fase se comprobará el nivel de conocimientos teóricos alcanzados respecto de las materias a que se refiere el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

b) En la segunda fase, a la que sólo podrán acceder quienes hubieran superado la primera fase del examen, se determinará la capacidad de aplicar los conocimientos teóricos a la práctica de la actividad de auditoría de cuentas.

2. Quienes posean un título universitario oficial y con validez en todo el territorio nacional, en los términos previstos en el artículo 34 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, quedarán dispensados de los programas de enseñanza teórica y de la primera fase del examen, en aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos

Mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, publicada en su boletín, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, se establecerán las condiciones de la dispensa en aquellos casos en que los programas que impartan las Universidades no contemplen con la extensión requerida en dicha resolución la totalidad de las materias a que se refiere el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

3. El requisito relativo a la superación del examen de aptitud profesional por parte de los funcionarios o empleados públicos incluidos en el ámbito del artículo 9.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá cumplido con la acreditación a que se refiere el artículo 27.3.

### Artículo 30. *Convocatoria y tribunal.*

1. La orden ministerial por la que se publique la convocatoria correspondiente al examen de aptitud profesional, a que se refiere el artículo 9.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, determinará las bases de su desarrollo o realización, el contenido del programa de materias y el importe de los derechos de examen.

La gestión y el desarrollo de cada convocatoria corresponderán de forma conjunta a las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas y, en su caso y subsidiariamente, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Los criterios de coordinación y actuación se establecerán en cada orden de convocatoria.

2. La convocatoria tendrá una periodicidad, al menos, bienal y sólo podrán tener acceso a las pruebas las personas que cumplan y acrediten los requisitos establecidos en el artículo 9.2.a) y b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

A este respecto el tribunal nombrado al efecto podrá requerir cuanta documentación precise para verificar el cumplimiento de los citados requisitos, así como de los establecidos en la convocatoria.

3. El tribunal será nombrado en cada orden de convocatoria y, con arreglo a ésta, le corresponderá el diseño, el desarrollo y la calificación de los exámenes de aptitud.

Estará constituido por un presidente, que será un representante del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designado entre los titulares de las unidades con nivel orgánico de subdirección general o equivalente de dicho organismo, un número par de vocales y un secretario.

Entre dichos vocales deberán figurar un representante de cada corporación de derecho público representativa de auditores de cuentas a su propuesta y de entre sus miembros, dos representantes del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designados de entre los funcionarios de dicho organismo, un catedrático de universidad experto en las áreas de conocimiento relacionadas con alguna de las materias incluidas en el programa, designado a propuesta de dicho Instituto, y un representante de la Intervención General de la Administración del Estado, designado a propuesta de dicha Intervención.

El secretario, que actuará con voz y sin voto, será designado a propuesta de las corporaciones. En el caso de que no hubiese acuerdo unánime de las corporaciones en la propuesta sobre el secretario, ésta se hará por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. En toda orden de convocatoria deberá designarse un tribunal suplente.
5. En lo no previsto tanto en este artículo como en las correspondientes órdenes referidas en el apartado 1 se estará, en lo que al régimen de funcionamiento del tribunal se refiere, a lo dispuesto para los órganos colegiados de las Administraciones Públicas en los artículos 15 a 22 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
6. Las actuaciones del tribunal, y en particular la tramitación de los recursos que, en su caso, puedan interponerse, se realizarán de acuerdo con la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

*Artículo 31. Autorización de auditores de cuentas de otros Estados miembros de la Unión Europea.*

1. A efectos de la prueba de aptitud a que se refiere el artículo 10.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se nombrará por el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital una Comisión de Evaluación, a la que corresponderá la comprobación de la condición de auditor de cuentas en el Estado miembro de origen, el diseño de la prueba de aptitud, en base a la normativa española relacionada con las materias a que se refiere el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y su calificación, así como la propuesta al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de autorización para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. En la resolución de nombramiento de dicha comisión se establecerán las tasas de pago por los derechos de examen a satisfacer para concurrir al examen de aptitud, así como las normas de gestión y convocatoria que sean precisas.
2. La Comisión de Evaluación presentará la misma composición que la prevista para el Tribunal al que se refiere el artículo anterior.
3. En lo no previsto en este artículo se estará, en lo que al régimen de funcionamiento de la Comisión de Evaluación se refiere, a lo dispuesto para los órganos colegiados de las Administraciones Públicas en los artículos 15 a 22 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre.

Las actuaciones de la Comisión de Evaluación y, en particular, la tramitación de los recursos que, en su caso, puedan interponerse, se realizarán de acuerdo con la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

4. La prueba de aptitud se realizará con una periodicidad, al menos, bienal y en función del número de solicitudes presentadas. En todo caso, no podrán transcurrir más de seis meses desde la presentación de la solicitud de la práctica de la prueba de aptitud por quien acredite su condición de auditor de cuentas autorizado en un Estado miembro de la Unión Europea hasta la resolución de dicha solicitud mediante la admisión o denegación para la realización de la prueba de aptitud.

*Artículo 32. Autorización de auditores de cuentas de terceros países.*

1. El auditor de un tercer país que pretenda obtener la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, deberá acreditar la condición de reciprocidad a que se refiere el artículo 10.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio y el cumplimiento del resto de requisitos establecidos en dicho artículo.
2. A efectos de la prueba de aptitud a que se refiere el artículo 10.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se nombrará por el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital una Comisión de Evaluación que reunirá los requisitos establecidos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo anterior, a la que corresponderá la comprobación del cumplimiento de los requisitos, el diseño de la prueba de aptitud, su calificación, así como la propuesta de autorización de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
3. La prueba de aptitud se realizará dependiendo de la existencia de solicitudes, sin que puedan transcurrir más de seis meses desde la presentación de la solicitud de la práctica de la prueba de aptitud por quién acredite su condi-



ción de auditor de cuentas autorizado en un tercer país hasta la resolución de dicha solicitud mediante la admisión o denegación para la realización de la prueba de aptitud.

## TÍTULO II

### **Del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas**

#### *CAPÍTULO I*

#### ***Formación continuada***

Artículo 33. *Formación continuada.*

1. A los efectos de lo previsto en el artículo 8.7 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en situación de ejercientes, y los auditores de cuentas no ejercientes que se encuentren colaborando activamente con un auditor de cuentas en tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas, cualquiera que sea la vinculación contractual, deberán realizar actividades de formación continuada por un tiempo equivalente, al menos, a ciento veinte horas en un período de tres años, con un mínimo de treinta horas anuales.

Las horas de formación realizadas por el auditor de cuentas que excedan de las mínimas exigidas correspondientes a un periodo trienal, podrán computarse como formación en el primer periodo anual siguiente. El máximo de horas que a este respecto podrá computarse será de quince horas, sin perjuicio de que el auditor deba realizar, igualmente, las horas de carácter mínimo exigidas para dicho periodo anual.

2. Los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de no ejercientes no tendrán que cumplir con esta obligación, mientras se mantengan como tales, sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior respecto a los auditores de cuentas en situación de no ejerciente que se encuentren colaborando activamente con un auditor de cuentas en tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas.

Cuando un auditor de cuentas no ejerciente solicite cambiar a la situación de ejerciente, deberá acreditar la realización de ciento veinte horas de formación continuada en el período de los tres años anteriores a la fecha de su petición, de las que al menos cincuenta horas deben justificarse como realizadas en los doce meses anteriores a la referida fecha. En el caso de que la solicitud sea realizada por un auditor de cuentas en situación de no ejerciente que se encuentre colaborando activamente con un auditor de cuentas en tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas, deberá acreditar la realización de ciento veinte horas de formación continuada en el período de los tres años anteriores a la fecha de su petición, con un mínimo de treinta horas cada año.

Adicionalmente, los auditores a los que se refiere el párrafo anterior, deberán cumplir en el período comprendido entre su inscripción como ejerciente y el final del correspondiente período de cómputo anual un mínimo de horas igual a la prorrata que tal intervalo represente sobre las obligatorias mínimas en un año. Igualmente, estos auditores deberán cumplir entre la fecha de su inscripción como ejerciente y el final del correspondiente período de cómputo trienal un mínimo de horas igual a la prorrata que tal intervalo represente sobre las obligatorias mínimas en tres años.

Artículo 34. *Dispensas y prorrogas.*

1. Se dispensará de la obligación mínima de formación continuada a los auditores que se inscriben por primera vez en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas por el período, inferior al año, comprendido entre la fecha de publicación de la lista de aspirantes que hayan superado el examen de aptitud a que se refiere el artículo 29 y la fecha de finalización del primer período de cómputo anual que finalice tras dicha publicación.

Se exigirá a los auditores referidos en este apartado, para su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejercientes, un número de horas proporcional al régimen general de acceso a dicho Registro, según lo previsto en el apartado 1 del artículo anterior, a contar desde que finalizó el plazo de dispensa.

La formación que estos auditores hayan podido realizar desde la fecha de realización del último examen de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas y hasta el final del periodo de dispensa, podrá computar como formación continuada en el primer periodo anual en que haya de realizarse dicha formación, siempre que cumpla con los requisitos reglamentariamente establecidos para ello.

2. En caso de que por causas de fuerza mayor el auditor no pueda cumplir con la obligación a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior por un periodo superior a dos meses continuados, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, autorizará que el cumplimiento de dicha obligación pueda realizarse una vez desaparecida la causa de fuerza mayor.

La prórroga se solicitará por el auditor para cada período de cómputo anual en que concurra la causa de fuerza mayor según modelo aprobado por resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A tal efecto, por causa de fuerza mayor debe entenderse aquella situación que no pueda preverse o evitarse y que impida al auditor llevar a cabo cualquier trabajo relacionado con la actividad de auditoría de cuentas u otra actividad económica o profesional. Estas circunstancias deberán comunicarse al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y justificarse válida y suficientemente por el auditor.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas deberá resolver y notificar la solicitud recibida en el plazo máximo de tres meses a contar desde la recepción de dicha solicitud, siempre y cuando se acompañe de la debida documentación justificativa.

La prórroga concedida podrá ser revocada en caso de incumplimiento de las circunstancias que motivaron su concesión. En todo caso, no se concederá prórroga o se revocará la concedida si durante el periodo para el cual se solicita o se ha concedido, el auditor hubiera firmado algún informe de auditoría de cuentas, intervenido en un trabajo de auditoría o llevado a cabo alguna actividad económica o profesional.

#### Artículo 35. *Actividades de formación continuada.*

1. La obligación de formación continuada deberá cumplirse considerando su aplicación práctica y el marco normativo en que se desenvuelve la actividad, aspectos del negocio y sector de las entidades auditadas, en la medida que se consideren necesarias para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, mediante la realización de las siguientes actividades:

- a) Participación en cursos, seminarios, conferencias, congresos, jornadas o encuentros, como ponentes o asistentes.
- b) Realización de cursos de autoestudio, bien sea a través de medios electrónicos o de otro tipo, siempre que el organizador del curso haya establecido el adecuado control que garantice su realización, aprovechamiento y superación.
- c) Realización de actividades docentes en Universidades a que se refiere la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades y en cursos de formación de auditores reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- d) Realización de estudios de especialización que lleven a la obtención de un título expedido por una Universidad, de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre.
- e) Participación en comités, comisiones o grupos de trabajo, cuyo objeto esté relacionado con la elaboración e interpretación de los principios, normas y prácticas contables y de auditoría de cuentas.
- f) Publicación de libros, artículos u otros documentos sobre temas relativos a las materias básicas que constituyen el núcleo de conocimientos del auditor.
- g) Participación en tribunales de examen o en pruebas de aptitud que se deban superar para acceder a la condición de auditor de cuentas.

2. Al menos veinte horas de formación continuada en un año y ochenta y cinco horas en el periodo de tres años deben realizarse en materias relativas a contabilidad y auditoría de cuentas.

3. Las actividades incluidas en las letras a), b) y c) del apartado 1 serán organizadas, y en su caso impartidas, por las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas o por Universidades.

Asimismo, podrán ser organizadas por:

a) Centros de educación superior acreditados por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación u organismo equivalente del ámbito autonómico.

b) Sociedades de auditoría, agrupaciones de sociedades de auditoría, grupos de auditores individuales ejercientes o centros de formación que organicen cursos y actividades formativas sobre las materias a las que se refiere el artículo 9.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Estas entidades, a efectos de solicitar el reconocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, deberán mantener en todo momento un número suficiente y adecuado de auditores en situación de ejercientes.

A estos efectos, se entiende por agrupaciones de sociedades de auditoría y grupos de auditores la unión mediante un acuerdo formal entre sociedades de auditoría o auditores de cuentas respectivamente con la finalidad de organizar e impartir las actividades de formación continuada reguladas en este artículo.

Con carácter subsidiario corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la organización y realización de estas actividades.

4. Las actividades incluidas en el apartado 1 deberán ser justificadas ante la corporación de derecho público representativa de auditores de cuentas a la que pertenezca el auditor, salvo que hayan sido realizadas en esa misma corporación.

En el caso de no pertenecer a ninguna de las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, deberán ser justificadas ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Las actividades incluidas en las letras a), b), e) y g) deberán estar certificadas por la persona competente de la entidad organizadora o del tribunal.

Las actividades incluidas en los párrafos c) y d) deberán ser certificadas por la persona que tenga la facultad reconocida para ello en la Universidad, o, en el caso de las actividades a que se refiere la letra c), por la persona con la facultad reconocida en la corporación de derecho público representativa de auditores de cuentas o en el centro autorizado en los que se haya impartido el curso reconocido.

Las actividades incluidas en el párrafo f) deberán acreditarse mediante la presentación de la citada publicación.

5. Mediante resolución, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá, oído el Comité de Auditoría de Cuentas, establecer las normas para el cómputo de las actividades señaladas en el apartado 1 de este artículo, modificar la lista de estas actividades y establecer las condiciones que deben reunir los organizadores de las actividades de formación continuada a que se refiere este capítulo, incluidos los que sean necesarios para garantizar la calidad e idoneidad de la formación a impartir por razón de la materia y la disponibilidad de recursos que sean proporcionados a los sujetos a los que se imparte la formación, incluidos las referentes a los comités, comisiones o grupos de trabajo contemplados en el apartado 1.e).

6. La participación como asistente en las actividades de formación continuada que cuenten con evaluación de los conocimientos obtenidos tendrán, a efectos de cómputo, un valor igual al 150 por ciento del tiempo de presencia computable, siempre que se supere. Este extremo se hará constar en la convocatoria incluyendo en la certificación correspondiente la calificación obtenida en la evaluación o prueba de aprovechamiento, que será la de apto o no apto. Quedan excluidas de esta ponderación las actividades previstas en el apartado 1.b).

La participación como ponentes en las actividades docentes computará por el doble del tiempo que éstas hayan supuesto y por la primera vez que se imparte.

*Artículo 36. Rendición de la información.*

1. Las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, las Universidades, los centros de educación superior acreditados por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación u organismo equivalente del ámbito autonómico, las sociedades de auditoría, las agrupaciones de sociedades de auditoría, los grupos de auditores individuales ejercientes y los centros de formación que realicen las actividades de formación continuada, conforme a lo previsto en el artículo anterior, remitirán, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el mes de noviembre de cada año, una declaración anual de las actividades finalizadas en los doce meses anteriores al 30 de septiembre de cada año.

Asimismo, las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, en el plazo previsto en el párrafo anterior, remitirán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la relación de actividades comunicadas por los auditores pertenecientes a las mismas.

Los auditores de cuentas no pertenecientes a una corporación deberán remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, durante los primeros quince días del mes de diciembre, una declaración anual de las actividades finalizadas en los doce meses anteriores al 30 de septiembre de cada año.

Los auditores pertenecientes a una corporación, durante los primeros quince días de diciembre, podrán subsanar ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información facilitada a dicho Instituto en el mes de noviembre por la corporación a la que pertenezcan.

2. Mediante la resolución a que se refiere el artículo anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas establecerá, la forma y los modelos de las declaraciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo.

3. Los auditores deberán conservar la justificación documental de las actividades de formación continuada realizadas en los últimos cinco periodos anuales de formación.

4. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá realizar las comprobaciones oportunas, requiriendo cualquier información necesaria con objeto de verificar las justificaciones documentales de las actividades de formación continuada. Estas actuaciones podrán incluir la presencia física de personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas durante el desarrollo de las actividades.

Si de las comprobaciones de una determinada actividad se derivara el incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en este reglamento, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá no reconocer a dicha actividad los efectos de cumplimiento de la obligación de formación continuada regulada en esta sección.

## *CAPÍTULO II*

### ***De independencia***

#### *Sección 1.ª Principio general de independencia*

*Artículo 37. Principio general de independencia.*

1. Se entiende, en todo caso, por independencia la ausencia de intereses o influencias que puedan comprometer la objetividad del auditor en la realización de su trabajo de auditoría.

Los auditores de cuentas deberán abstenerse de realizar una auditoría de cuentas si existe alguna relación financiera, económica, laboral, familiar, o de otra índole, incluidos servicios distintos del de auditoría proporcionados a la entidad auditada, entre el auditor de cuentas y la entidad auditada de modo que se pudiera concluir que compromete su

independencia. En todo caso, se entenderá que la independencia resulta comprometida cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Las causas de incompatibilidad y las circunstancias establecidas en los artículos 14 y 16 a 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.
- b) Las situaciones contempladas en los artículos 23, 24.1 y 25 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.
- c) La existencia de intereses financieros, comerciales o de otro tipo en la entidad auditada, o influencias o relaciones que puedan comprometer o que comprometan la objetividad del auditor.
- d) Cuando concurriendo situaciones que suponen amenazas a la independencia, la importancia de los factores de los que proceden en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas o que puedan aplicarse es tal que no reduce a un nivel aceptablemente bajo la amenaza producida por dichos factores, de conformidad con lo previsto en el artículo 41.

2. A los efectos de lo establecido en el artículo 14.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que el auditor de cuentas ha participado de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada cuando la presentación de propuestas, informes o recomendaciones influya en el ejercicio de las funciones, de facto o en apariencia, temporales o permanentes, que son propias del órgano de administración, de los cargos directivos, incluido el responsable del área económica financiera, o de quien desempeñe funciones de supervisión o control interno en la entidad auditada. Asimismo, se considerará que el auditor de cuentas participa en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada cuando preste servicios que afecten a la resolución de situaciones que pudieran afectar a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la determinación de su estructura societaria o que impliquen la gestión del capital circulante, el suministro de información financiera, la optimización de procesos empresariales, la gestión de tesorería, la fijación de precios de transferencia, la creación de eficiencia en la cadena de suministro y otros similares.

Con carácter general, no se entenderá que el auditor de cuentas ha participado en la toma de decisiones de la entidad auditada cuando realice algún trabajo o emita algún informe o recomendación relacionada con cualquier servicio ajeno a la auditoría en la medida que concurran las siguientes circunstancias:

- a) Permita a la entidad auditada decidir entre alternativas razonables que lleven a la toma de decisiones diferentes.
- b) Estén basados en datos observables o en estándares o prácticas habituales.
- c) La entidad auditada, mediante personas cualificadas y con experiencia, evalúe los trabajos o recomendaciones objeto del servicio y ponga dicha evaluación a disposición de las personas con competencia en la gestión o toma de decisiones en la entidad auditada.

En el caso de que no existieran alternativas posibles de acuerdo con la normativa aplicable o cuando de hecho no sea posible más que una solución deberá quedar adecuadamente documentada la justificación de esta situación en el archivo de auditoría.

Lo dispuesto en este apartado será de aplicación a las personas con condiciones de influir directa o indirectamente en el resultado de la auditoría definidas en el artículo 56.1.

3. Los auditores de cuentas deben evaluar su independencia tanto con carácter previo a la aceptación del trabajo como durante su desarrollo y hasta su finalización. A tal efecto, el auditor deberá disponer y tener implementadas las medidas organizativas y administrativas a que se refiere el artículo 28.2.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como mantener en todo momento una actitud de escepticismo profesional, en cuya virtud deba estar siempre alerta ante situaciones que puedan suponer una amenaza a la independencia y plantearse continuamente su independencia en relación con la entidad auditada.

4. Las menciones contenidas en este capítulo a las entidades auditadas y auditores de cuentas se entenderán realizadas a las personas y entidades a que se refieren los artículos 17 a 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en los casos y términos allí previstos y con las particularidades contempladas en este capítulo.

A efectos de lo establecido en el artículo 17.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderán vinculadas a la entidad auditada mediante una relación de control las entidades contempladas en el artículo 8.5, que estén domiciliadas en un Estado miembro de la Unión Europea. No obstante, se entenderán vinculadas a la entidad auditada las controladas por esta domiciliadas fuera de la Unión Europea únicamente respecto de la participación de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones a que se refiere el 14.2 de la Ley de 22/2015, de 20 de julio, y a la causa de incompatibilidad derivada de los servicios a que se refiere el artículo 16.1.b), apartados 1.º y 5.º, de dicha Ley.

5. A los efectos de lo dispuesto en este capítulo, y en el supuesto en que se produzcan cambios en las condiciones o situación de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en particular en el caso de situaciones que supongan modificación o extinción de sociedades de auditoría, se estará a lo dispuesto en las normas de transmisión y sucesión contenidas en el artículo 83 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, respecto de aquellos sujetos a quienes se transmitiría.

#### Artículo 38. *Conflicto de intereses.*

1. A los efectos de lo establecido en los artículos 14.4 y 15.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende que el auditor de cuentas incurre en conflicto de intereses cuando la decisión, juicio o criterio que se vaya a adoptar, pueda afectar a sus intereses de naturaleza personal, económica o profesional, por suponer un beneficio o un perjuicio a los mismos.

El conflicto de intereses puede estar originado por la existencia de un interés financiero, comercial o de otro tipo, o por la existencia de relaciones o intereses comunes o contrapuestos entre el auditor, o la persona afectada de acuerdo con el apartado 2 siguiente, y la entidad auditada.

Entre dichas circunstancias se encuentran también incluidos los supuestos en los que:

a) El auditor de cuentas preste un servicio relacionado con una cuestión a dos o más entidades, incluida la entidad auditada, cuyos intereses con respecto a dicha cuestión no son coincidentes o son opuestos.

b) Los intereses del auditor de cuentas con respecto a una cuestión y los intereses de la entidad auditada relacionados con dicha cuestión son opuestos.

2. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, los conflictos de interés pueden venir derivados de la confluencia o existencia de:

a) Intereses propios del auditor.

b) Intereses de los familiares a los que se refiere el artículo 3.12 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

c) Intereses de las personas y entidades a que se refieren los artículos 19 y 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

d) Intereses de personas jurídicas o entidades a las que el auditor de cuentas haya estado vinculado por tener derechos de voto, o por pertenecer a su órgano de administración, o por una relación laboral o profesional de cualquier tipo en los dos años anteriores al nombramiento de auditor.

3. De conformidad con lo establecido en el artículo 15.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los conflictos de intereses deberán analizarse como amenaza a la independencia, salvo que los beneficios o perjuicios derivados de dicho conflicto resulten insignificantes o intrascendentes. A estos efectos se considerarán insignificantes o intrascendentes cuando resulten de escasa importancia cuantitativa en el curso normal de los negocios y en condiciones de mercado y no tengan capacidad de influir en la decisión, juicio o criterio del auditor.

#### Artículo 39. *Amenazas a la independencia.*

1. La independencia de los auditores de cuentas puede verse afectada por, entre otros, los siguientes tipos de amenazas:



- a) Interés propio: por la existencia de un interés financiero, comercial o de otro tipo, incluido el motivado por la existencia de relaciones o intereses económicos comunes o contrapuestos.
- b) Autorrevisión: por la necesidad de llevar a cabo en la realización del trabajo de auditoría procedimientos que supongan revisiones o evaluaciones de resultados, juicios o criterios emitidos anteriormente por el auditor en relación con datos o información que la entidad auditada consideró al tomar decisiones con efecto en la información financiera contenida en las cuentas, documentos o estados auditados.
- c) Abogacía: por el mantenimiento de una posición a favor o en contra de la entidad auditada, incluso cuando dicha posición pudiera mantenerse en relación con terceros.
- d) Familiaridad o confianza: por la influencia y proximidad excesiva derivada de las características, condiciones y circunstancias de la relación que pudiera mantenerse con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada.
- e) Intimidación: por la posibilidad de ser disuadido o condicionado por presión o influencia indebida, incluidas las que pudieran tener que ver con el mantenimiento del trabajo de auditoría de cuentas o de otros servicios a prestar.

2. Las amenazas a la independencia pueden provenir tanto de situaciones, relaciones o servicios que originan la incompatibilidad del auditor de cuentas, como de otras distintas a estas, de acuerdo con lo establecido en los artículos 14 a 25 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y que pudieran comprometer la independencia del auditor.

#### Artículo 40. *Identificación y evaluación de amenazas.*

1. Al objeto de que la independencia de los auditores de cuentas no resulte comprometida, éstos deben aplicar los procedimientos necesarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28.2.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, para detectar aquellas situaciones, servicios, relaciones que puedan suponer amenazas a su independencia, que concurren en relación con la entidad auditada o sus vinculadas y con las personas o entidades a que se refieren los artículos 18 a 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio. Dichas situaciones y servicios incluirán, en todo caso, las circunstancias contempladas en los artículos 14, 15.2, 16, 23, 24.1 y 25 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

2. Para la identificación de la existencia de los distintos tipos de amenazas a la independencia, los auditores de cuentas deberán analizar y valorar las situaciones, servicios y relaciones considerando que cada una de ellas puede originar más de una amenaza.

3. Una vez identificadas las amenazas de independencia, los auditores de cuentas deberán evaluar su importancia para determinar, considerándolas tanto individualmente como en su conjunto con el resto de amenazas identificadas, el grado de riesgo en que pueda verse comprometida su independencia.

La importancia de las amenazas depende de factores, cuantificables o no, tales como: la condición, grado de responsabilidad o cargo, así como la proximidad o influencia de las personas implicadas; la naturaleza de la situación, servicio o relación que origina la amenaza; la confluencia de intereses y su significatividad y vinculación, así como el efecto en la información financiera a auditar; la concurrencia de otras circunstancias de las que puedan surgir otras amenazas, los servicios y relaciones mantenidos con la entidad auditada; y el contexto en que se realiza la auditoría de cuentas.

Una amenaza se considerará significativa si, de acuerdo con los factores que concurren, tanto individualmente considerada como en su conjunto con el resto de amenazas identificadas, se incrementa el nivel de riesgo hasta el punto de que se vea comprometida su independencia.

4. En el caso de que se detecten amenazas a la independencia procedentes de las entidades vinculadas a la entidad auditada, en los términos a que se refiere el artículo 3.15 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, a efectos de evaluar el grado de riesgo en el que resulta comprometida la independencia del auditor, los auditores de cuentas tomarán en consideración, tanto individualmente como en su conjunto, el tipo de la amenaza, la importancia de las situaciones, servicios, relaciones o conflictos de intereses para el auditor de cuentas y, en su caso, la significatividad de la entidad

vinculada en la entidad auditada. A estos efectos, se considerarán significativas las siguientes entidades vinculadas a la entidad auditada:

- a) La entidad dominante.
- b) Las entidades controladas por la entidad auditada.
- c) Las entidades vinculadas mediante la existencia de una misma unidad de decisión, en los términos indicados en el artículo 8.4.b), siempre que tanto dichas entidades como la entidad auditada sean significativas, en términos de importancia relativa, para la entidad dominante.
- d) Las entidades vinculadas respecto de las cuales la entidad auditada ejerce influencia significativa y sean significativas, en términos de importancia relativa, para dicha entidad.
- e) Las entidades vinculadas que ejercen influencia significativa en la entidad auditada, siempre que la entidad auditada sea significativa, en términos de importancia relativa, para dichas entidades.

#### Artículo 41. *Aplicación de medidas de salvaguarda.*

1. En el supuesto en que los auditores de cuentas, una vez realizada la evaluación a que se refiere el artículo anterior, lleguen a la conclusión de que la amenaza identificada no resulta significativa para su independencia, no será necesario que apliquen las medidas de salvaguarda a que se refiere este artículo.

2. En el supuesto de que de acuerdo con el artículo anterior, los auditores de cuentas hayan identificado amenazas que consideren como significativas para su independencia, deberán establecer y aplicar las medidas de salvaguarda necesarias para eliminar o, en su caso, para reducir a un nivel aceptablemente bajo las citadas amenazas.

A estos efectos, se tendrán en consideración las medidas a que se refiere el artículo 28.2.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, tanto a nivel de organización interna como de trabajo de auditoría, así como las medidas de salvaguarda que puedan venir proporcionadas por la estructura de gestión y control de la entidad auditada.

En todo caso, las medidas de salvaguarda que se apliquen deberán guardar relación, adecuación y proporción con la naturaleza del factor, interés, relación o circunstancia que origina la amenaza y el nivel de importancia asociados a la amenaza identificada.

Las medidas de salvaguarda podrán consistir en prohibiciones, restricciones o limitaciones y otras políticas y procedimientos, o una combinación de ellas.

3. En el caso de que las medidas de salvaguarda aplicadas no eliminen las amenazas a la independencia detectadas o no reduzcan a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia, los auditores de cuentas deberán abstenerse de realizar la auditoría y actuar de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.3.

A estos efectos, se entiende que se reduce a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia en aquellos supuestos en los que, de acuerdo con las circunstancias y factores que concurren en relación con la entidad auditada y el trabajo de auditoría en concreto, se pudiera concluir que el auditor de cuentas es capaz de ejercer un juicio objetivo e imparcial sobre las cuestiones tratadas durante la realización del trabajo de auditoría y que, por tanto, no resulta comprometida su independencia del auditor.

#### Artículo 42. *Documentación.*

1. Para cada trabajo de auditoría de cuentas, antes de la emisión del informe de auditoría, deberán documentarse e incorporarse a los papeles de trabajo correspondientes a dicho trabajo el análisis y las conclusiones alcanzadas sobre la importancia de las amenazas a la independencia detectadas y el detalle de las medidas de salvaguarda aplicadas y el análisis y las conclusiones alcanzadas sobre cómo se ha eliminado o, en su caso, reducido a un grado aceptablemente bajo el riesgo de independencia.

2. Dichas obligaciones también existirán en el supuesto del artículo 41.1, en el que los auditores de cuentas deberán documentar en sus papeles de trabajo los procedimientos aplicados y evaluaciones efectuadas que soporten la conclusión alcanzada a este respecto.

En ningún caso, la mera referencia al juicio profesional o a la conclusión alcanzada se entenderá como justificativa de la aplicación de los procedimientos y medidas exigidas en este capítulo.

### *Sección 2.<sup>a</sup> Incompatibilidades*

#### *Subsección 1.<sup>a</sup> Causas de incompatibilidad derivadas de situaciones personales.*

##### *Artículo 43. Desempeño de cargos.*

A los efectos de lo previsto en el artículo 16.1.a).1.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio:

- a) La condición de miembro del órgano de administración de la entidad auditada incluye también la del órgano equivalente que tenga atribuida la gestión o representación de la entidad auditada, de conformidad con las normas aplicables según su naturaleza jurídica. Asimismo incluye a quién es secretario de dicho órgano de administración.
- b) La condición de directivo concurre en quién, cualquiera que sea el vínculo contractual con la entidad, ejerce funciones de dirección, al ostentar autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, en dependencia jerárquica y funcional directa del órgano de administración de la entidad auditada, de su comisión ejecutiva o de su consejero delegado o posición u órgano equivalente.
- c) El puesto de empleo concurre en quién preste sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, según la legislación laboral.
- d) La condición de responsable del área económica financiera concurre en quien, cualquiera que sea su vinculación contractual o cargo en la entidad, ejerza la responsabilidad en relación con la gestión, dirección o supervisión de dicha área.
- e) La función de supervisión o control interno la ejerce quien tenga atribuidas facultades para orientar, determinar el alcance y diseño de los procedimientos, recomendar y revisar o controlar la política y procedimientos de la entidad auditada, cualquiera que sea el vínculo contractual que tenga con dicha entidad.

##### *Artículo 44. Interés significativo directo.*

A los efectos de lo previsto en el artículo 16.1.a).2.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende por interés significativo directo el interés financiero, comercial o económico en la entidad auditada, derivado de la suscripción de un contrato, de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho, por el auditor de cuentas.

En todo caso, se entenderá por interés significativo directo el que resulte de las siguientes circunstancias:

- a) La posesión de instrumentos financieros de la entidad auditada o de una entidad vinculada a ésta cuando, en este último caso, sean significativos para cualquiera de las partes, en los términos previstos en el artículo 45.2.
- b) La concesión, mantenimiento o garantía de préstamos a la entidad auditada, así como la aceptación o mantenimiento de préstamos o garantías de la entidad auditada, siempre que se refiera a un importe que resulte significativo.

No se considerará causa de incompatibilidad, la realización de estas operaciones de volumen significativo sobre aceptación, mantenimiento de préstamos o garantías de la entidad auditada, cuando se realicen con entidades financieras, en condiciones normales de mercado e independencia mutua y siguiendo los procedimientos habituales para su concesión.

A los efectos de lo establecido en este apartado se considerará significativo cuando concorra la circunstancia prevista en el artículo 45.2.a) sobre instrumentos financieros significativos.

En todo caso, el auditor de cuentas deberá valorar la incidencia de su endeudamiento y si representa un volumen excesivo en relación con su patrimonio, a los efectos de determinar la existencia de amenazas que comprometan su independencia.

c) El mantenimiento de relaciones empresariales o comerciales con la entidad auditada, distintas de la prestación de servicios de auditoría de cuentas o distintos a éstos, siempre que tenga un valor significativo para cualquiera de las partes, salvo que se refiera a la adquisición de bienes o servicios de la entidad auditada, en el curso normal de sus negocios y realizada en condiciones de mercado e independencia mutua.

Se entenderá incluida en las relaciones a que se refiere el párrafo anterior, la participación en un negocio común con la entidad auditada, o con sus propietarios, administradores o directivos.

A los efectos de lo establecido en este apartado, se entiende que tiene un valor significativo cuando en los honorarios de la relación comercial concurren las circunstancias contempladas en el artículo 52, así como cuando suponga más del 10 por ciento del patrimonio del auditor de cuentas.

Cuando se trata de una relación empresarial por actividades profesionales, se entenderá que tiene un valor significativo cuando los honorarios generados por la misma representen más del 3 por ciento del importe neto de la cifra de negocios de cualquiera de las partes, en el caso de sociedades de auditoría o de los ingresos anuales en el caso de auditores personas físicas.

d) La cesión o intercambio de personal clave, que desempeñe funciones con efecto significativo en la información económico- financiera de cualquiera de las dos entidades, en los términos establecidos en el artículo 52.

#### Artículo 45. *Instrumentos financieros.*

1. A los efectos de lo establecido en el artículo 16.1.a).2.º y 16.1.a).3.º, de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende por instrumentos financieros:

a) La participación o el compromiso de tenencia de participación o instrumentos de patrimonio en la entidad auditada o de una vinculada a ésta.

b) La tenencia o el compromiso de tenencia de valores representativos de deuda emitidos por la entidad auditada o de una vinculada a ésta.

c) La aceptación de derechos de participación en los beneficios o resultados de la entidad auditada o de una vinculada a ésta.

d) La titularidad de instrumentos financieros derivados e intereses económicos de cualquier naturaleza, relacionados con las participaciones, valores y beneficios mencionados.

e) Los derechos de voto que pueden controlarse o ejercerse.

2. En todo caso, y a efectos de lo dispuesto en el artículo 16.1.a).2.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se considerará que el instrumento financiero es significativo cuando concorra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Cuando suponga más del 10 por ciento del patrimonio del auditor de cuentas.

b) Cuando alcance, de forma directa o indirecta, al menos, un 5 por ciento del capital social, de los derechos de voto o del patrimonio de la entidad auditada.

A los efectos de su cómputo, se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

c) Aunque no se alcance el porcentaje previsto en la letra b), cuando, como consecuencia de dicho instrumento, y mediante las entidades vinculadas a la entidad auditada o al auditor de cuentas, se está en situación de poder influir en la gestión de la entidad auditada o en el resultado de la auditoría.

#### Artículo 46. *Obsequios o favores.*

A los efectos de lo establecido en el artículo 16.1.a).4.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende que los obsequios o favores tienen un valor insignificante cuando, evaluando los hechos y circunstancias concurrentes en cada caso, pudiera concluirse que, atendiendo a su naturaleza y valor resulten de escasa importancia cuantitativa, se produzcan en el curso normal de la auditoría y no influyan ni tengan intención de influir en la objetividad y decisiones del auditor.

Los auditores de cuentas deberán establecer en el código de conducta al que se refiere el artículo 67.2.b), la política de obsequios y favores que permita cumplir con lo establecido en el artículo 16.1.a).4.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, así como los procedimientos para su divulgación.

Subsección. 2.ª Causas de incompatibilidad derivadas de servicios prestados.

#### Artículo 47. *Servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o de estados financieros.*

En los servicios a que se refiere el artículo 16.1.b).1.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entienden incluidos, en todo caso, cualquier servicio o actividad relativa a la elaboración de los citados registros, estados o documentos contables, así como la cooperación o participación en su elaboración o preparación o en la de los datos o información que sirvieron de base para elaborar aquellos estados o documentos, e independientemente de que se asuma o no por la entidad auditada la responsabilidad en su realización o preparación.

Lo establecido en este apartado no impedirá las necesarias comunicaciones que, en su caso, el auditor de cuentas debe realizar a los responsables de la entidad auditada en el desarrollo de un trabajo de auditoría, en relación con las incorrecciones detectadas y la adecuada aplicación de la normativa contable, de conformidad con lo requerido por las normas de auditoría de cuentas.

#### Artículo 48. *Servicios de valoración.*

A los efectos de lo previsto en el artículo 16.1.b).2.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio:

a) Los servicios de valoración consisten en la fijación o asignación de un valor económico a un activo o pasivo, un conjunto de activos o pasivos, un compromiso, un negocio o a una actividad empresarial en su conjunto, mediante la asunción de hipótesis o supuestos y la aplicación de métodos o técnicas, o la combinación de ambas, con respecto a acontecimientos futuros.

Se entenderán incluidos aquellos servicios en los que los elementos utilizados en la valoración están predeterminados por disposiciones normativas, aun cuando éstas no permitan la opción de distintas alternativas, hipótesis o metodologías que puedan conducir a resultados sustancialmente diferentes.

b) Se entenderá que los servicios de valoración no tienen efecto directo en los estados financieros auditados cuando no hayan servido de base para el registro contable o el soporte de valoración atribuido a un activo, pasivo o un conjunto cualquiera de estos en las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.

c) Se entenderá que los servicios de valoración tienen un efecto de poca importancia relativa, por separado o en su conjunto de forma agregada a otros servicios, en los estados financieros auditados, cuando en el valor asignado o atribuido no concurren las circunstancias contempladas en el artículo 52.

d) A efectos del cumplimiento del requisito de documentación del artículo 16.1.b).2.º ii) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se deberá incluir, al menos, el valor fijado o asignado como resultado del servicio de valoración, los criterios, hipótesis y datos utilizados para alcanzar dicho valor y la estimación del efecto en los estados financieros en términos de importancia relativa.

#### Artículo 49. *Servicios de auditoría interna.*

A los efectos de la excepción prevista en el artículo 16.1.b).3.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de cuentas deberá dejar constancia en el contrato suscrito a tal efecto de que la entidad auditada asume la responsabilidad del establecimiento y del mantenimiento del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración, decisión y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna, así como de que el auditor de cuentas no participa en la toma de decisiones sobre la gestión y control de la prestación de los servicios de auditoría interna.

Lo dispuesto en este apartado se entiende sin perjuicio de la revisión por parte del auditor de cuentas de los resultados proporcionados por la auditoría interna de la entidad a los efectos del trabajo de auditoría de cuentas, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

#### Artículo 50. *Servicios de abogacía.*

A los efectos de lo previsto en el artículo 16.1.b).4.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio:

a) Se entenderá que dos Consejos de Administración no son diferentes cuando existe coincidencia en la mayoría de sus miembros. En el caso de que los dos Consejos de Administración estén formados por un número par de miembros no se considerarán diferentes cuando, al menos, la mitad de los miembros de uno de ellos constituya la mitad del otro Consejo.

b) Se entiende que los servicios versan sobre cuestiones que pueden tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al ejercicio auditado, cuando concurren las circunstancias contempladas en el artículo 52.

#### Artículo 51. *Servicios de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos, o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos.*

A los efectos de la excepción prevista en el artículo 16.1.b).5.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de cuentas deberá dejar constancia en el contrato suscrito a tal efecto de que la entidad auditada asume la responsabilidad del establecimiento y mantenimiento del sistema global de control interno, o de que el servicio se prestará siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, constanding igualmente que ésta asume la responsabilidad del proceso de diseño, ejecución y evaluación, incluida cualquier decisión al respecto, y del funcionamiento de dicho sistema.

De igual modo deberá dejarse constancia documental de las instrucciones y especificaciones establecidas por la entidad auditada en el caso de prestarse los servicios a que se refiere este apartado.

Lo dispuesto en este apartado se entiende sin perjuicio de la evaluación o revisión de los procedimientos del control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración o control de la información financiera diseñados o implantados por la entidad auditada o un tercero o de los controles internos, o del diseño o funcionamiento de los sistemas informáticos de la información financiera de la entidad auditada realizado con motivo del trabajo de auditoría, de la que pudiera resultar la propuesta de recomendaciones a la dirección de la entidad auditada de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

#### Subsección 3.ª Normas comunes

#### Artículo 52. *Importancia relativa e incidencia significativa.*

A los efectos de lo establecido en la sección 2.ª del capítulo III y de la sección 3.ª del capítulo IV del título I de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y de este capítulo, se entiende que una situación o servicio tiene incidencia significativa o no tiene un efecto de poca importancia relativa, por separado o en su conjunto de forma agregada a otras situaciones o servicios, cuando concurren cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Los intereses, valores asignados, cantidades afectadas, separada o conjuntamente, superen los niveles o cifras de importancia relativa que ha de fijar el auditor de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de las referidas



cuentas anuales u otros estados financieros para los estados financieros en su conjunto, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

b) Los intereses, valores asignados o cantidades afectadas, separada o conjuntamente, superen de forma directa o indirecta, el parámetro, entre los que se indican a continuación, que sea más representativo en función de las circunstancias que concurren en la entidad auditada, que figuren en las cuentas anuales o estados financieros correspondientes al ejercicio comprendido en el periodo de vigencia de incompatibilidades contemplado en el artículo 21 de la Ley 22/2015, de 20 de julio:

1.º El 3 por ciento del activo total.

2.º El 5 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.

### Sección 3.ª Particularidades de las normas de extensiones

#### Artículo 53. *Elaboración de información significativa.*

A los efectos de lo establecido en los artículos 18.2.a).2.º y 20.2.a).1.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende que un puesto de empleo o cargo de directivo, afecta a la elaboración de información significativa, medida en términos de importancia relativa, contenida en las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables auditados, cuando las cifras o datos correspondientes a los saldos, partidas o áreas a que se refiere dicha información superen los niveles o cifras de importancia relativa fijadas por el auditor de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de los referidos estados o documentos para los estados financieros en su conjunto, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría, y en todo caso, cuando supere el 3% del activo total o el 5% del importe neto de la cifra de negocios que figuren en las cuentas anuales o estados financieros correspondientes al ejercicio comprendido en el periodo de vigencia de incompatibilidades contemplado en el artículo 21 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

#### Artículo 54. *Incompatibilidades derivadas de instrumentos financieros.*

1. En aquellos casos en que la posesión de instrumentos financieros no suponga causa de incompatibilidad, la realización de operaciones con dichos instrumentos financieros de la entidad auditada o sus vinculadas no generará situación de incompatibilidad. A estos efectos, las operaciones realizadas en cada ejercicio durante el periodo de vigencia al que se refiere el artículo 21 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberán tenerse en cuenta de forma acumulada por volumen de transacciones.

2. A los efectos de lo establecido en los artículos 18 a 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se considerará que los instrumentos financieros son significativos o el volumen de operaciones realizado sobre estos instrumentos es significativo cuando concorra cualquiera de las circunstancias contempladas en el artículo 45.2.

A los efectos de lo establecido en el artículo 18.2.b) y 18.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se considerará que los instrumentos financieros son muy significativos o el volumen de operaciones realizado sobre estos instrumentos es muy significativo cuando concurren cualquiera de las circunstancias contempladas en el artículo 45.2, éstas superen el doble del porcentaje que allí se establece.

#### Artículo 55. *Carácter significativo de una entidad vinculada por relación de control o influencia significativa en términos de importancia relativa.*

A los efectos de lo establecido en el artículo 18.2.a).3.º, en el artículo 18.2.b).2.º, en el artículo 18.2.c).1.º, en el artículo 18.2.d), en el artículo 19.2.a), en el artículo 19.2.b).1.º, en el artículo 19.2.c).1.º, en el artículo 19.2.e), y en el artículo 20.1, párrafo tercero de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y de este capítulo, se entiende que una entidad vinculada por una relación de control o influencia significativa a la entidad auditada es significativa para ésta, en términos de importancia relativa, cuando las cifras o información que correspondiera a la participación, control o poder de intervención que tiene la entidad auditada en aquella entidad superan las cifras o niveles de importancia relativa que ha de fijar el auditor de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de la entidad auditada para los estados financieros en su conjunto, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

Artículo 56. *Personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas.*

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 19.1.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se presume que participan o tienen capacidad para influir en el resultado final del trabajo de auditoría o responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo pudiendo influir directamente en su valoración y resultado final, las siguientes personas:

a) Las que participan directamente y de forma relevante en la aceptación y realización del trabajo de auditoría determinado, y, en todo caso, las que tengan asignadas las competencias de supervisión y revisión del trabajo de auditoría.

b) Quienes sean profesionales de otras disciplinas y participan en el trabajo de auditoría como expertos, aunque no formen parte de la organización del auditor de cuentas.

c) Las personas con responsabilidad en la revisión del control de calidad del trabajo de auditoría, formen o no parte de la organización del auditor de cuentas.

d) En sociedades de auditoría, adicionalmente, quienes tengan capacidad para influir directamente en la valoración y en las conclusiones alcanzadas en el trabajo.

2. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 19.1.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá en todo caso que están vinculados los socios pertenecientes a la misma sociedad de auditoría en cuyo nombre se ha emitido el informe de auditoría, así como los auditores de cuentas que estuvieran designados en la sociedad para emitir informes de auditoría en su nombre.

Asimismo, se considerará que otras sociedades de auditoría se encuentran vinculadas directa o indirectamente al auditor de cuentas cuando concurren las relaciones y situaciones a que se refiere el artículo 8.4, así como cuando tengan socios comunes, aunque no exista participación directa entre ellas.

3. Las personas a que se refiere el artículo 19.1.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, son aquellas que estén asignadas a un concreto trabajo de auditoría para su realización o que intervengan o ejerzan funciones en el seguimiento del sistema de control de calidad.

Artículo 57. *Relaciones con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría o su red.*

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 19.2.a).2.º, en el artículo 19.2.e).2.º, en el artículo 20.2.a).2.º, en el artículo 20.2.b) y en el artículo 20.2.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que existe incompatibilidad cuando, por razón de la estructura y dimensión de la sociedad de auditoría o de la red a que pertenece, se pudiera concluir que el trabajo de auditoría o su resultado podría haber sido distinto del alcanzado de no haber existido relaciones o lazos próximos entre el auditor de cuentas firmante o sociedad de auditoría y aquellas personas a que se refieren el artículo 19.1, letras c) y d), y el artículo 20.1 de la citada Ley en los que concurren dichas relaciones.

En todo caso, se entiende que concurren esas relaciones o lazos próximos cuando se den alguna de las siguientes circunstancias entre las citadas personas:

a) Cuando, no perteneciendo a la misma sociedad de auditoría, están vinculados directa o indirectamente mediante cualquier tipo de pacto o acuerdo de carácter profesional o relación de prestación de servicios entre sí o para terceros, de forma no aislada.

b) Cuando pertenezcan o estén vinculados a una misma sociedad de auditoría que tenga menos de cuatro socios o auditores designados para firmar informes de auditoría en su nombre.

c) Cuando, perteneciendo o estando vinculados a una misma sociedad de auditoría, presten servicios, de forma permanente, en la misma oficina, o en el mismo sector de actividad.

d) Cuando pertenezcan a una misma red en la que el número de socios y auditores de cuentas designados en conjunto sea inferior a cuatro.

Artículo 58. *Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor de cuentas.*

A efectos de lo previsto en el artículo 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las personas y entidades de la red del auditor de cuentas, distintas a las comprendidas en el artículo 19.1 de dicha Ley, que podrán originar a éstos una situación de incompatibilidad, se limitarán a las siguientes:

- a) Las entidades de la red.
- b) Quienes tengan la condición de socio, administrador, secretario del órgano de administración o apoderado con mandato general en una entidad de las referidas en la letra anterior.
- c) Quienes, distintos de los anteriores, tuvieran una posición en relación con la propiedad, toma de decisiones, gestión, representación o asunción de responsabilidades en las entidades referidas en la letra a), similar o muy cercana a la ostentada por las personas descritas en la letra b) anterior.

Artículo 59. *Condiciones de eliminación del instrumento financiero.*

1. No existirá una situación de incompatibilidad derivada de la posesión o realización de operaciones de instrumentos financieros si se deshacen, liquidan o se efectúan con anterioridad a la aceptación del nombramiento como auditor de cuentas.
2. A efectos de lo establecido en el artículo 21.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá por circunstancias sobrevenidas ajenas a la voluntad o control del auditor de cuentas la adquisición de instrumentos financieros con ocasión de transmisiones mortis causa, o las derivadas de nuevas situaciones familiares, de reasignación de trabajos o de nuevas funciones.
3. Las actuaciones del auditor de cuentas relativas a la resolución de las causas de incompatibilidad derivadas de la posesión o realización de operaciones de instrumentos financieros, en los supuestos a que se refiere el artículo 21 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberán quedar documentadas en los papeles de trabajo del auditor.

En estos supuestos deberán adoptarse medidas específicas de salvaguarda sobre las actuaciones realizadas por las personas afectadas por los intereses financieros a que se refiere este apartado.

#### Sección 4.<sup>a</sup> Contratación y prorrogación

Artículo 60. *Prorrogación y rescisión.*

1. A los efectos de hacer constar que el contrato de auditoría queda tácitamente prorrogado por un plazo de tres años, quien tenga competencia legal o estatutaria en la entidad auditada deberá comunicar tal hecho en el Registro Mercantil correspondiente a su domicilio social, mediante la presentación del acuerdo o certificado suscrito a este respecto, en un plazo que no podrá ir más allá de la fecha en que se presenten para su depósito las cuentas anuales auditadas correspondientes al último ejercicio del periodo contratado.
2. La rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor por los órganos competentes deberán estar originados por la existencia de justa causa, sin perjuicio de las circunstancias que pudieran motivar la no emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría por el auditor. En todo caso, se entenderá por justa causa la extinción de la obligación de auditar las cuentas anuales de la entidad.
3. En los supuestos de rescisión del contrato de auditoría o de revocación del nombramiento de auditor, la comunicación de tal circunstancia al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y al Registro Mercantil correspondiente se hará en un plazo de diez días hábiles desde que se haya producido. En dicha comunicación deberán figurar de forma expresa las causas que han motivado la rescisión del contrato o revocación del nombramiento.

En el caso de auditorías no obligatorias no será necesario realizar tales comunicaciones, salvo que el nombramiento de auditor se encuentre inscrito en el Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la entidad, en cuyo caso deberá remitirse la comunicación únicamente a dicho Registro.

*Artículo 61. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría y durante su realización.*

1 Se entenderá por interés financiero significativo directo o indirecto en la entidad auditada que se prohíbe en el artículo 23.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, la posesión de instrumentos financieros a que se refiere el artículo 45.

A estos efectos, el interés financiero indirecto hace referencia a las situaciones en que el auditor de cuentas o las personas afectadas tienen cualesquiera de los intereses financieros a que se refiere el párrafo anterior en entidades, distintas de la auditada, que tengan, a su vez, uno de aquellos intereses financieros en la entidad auditada o en entidades en las que la entidad auditada tenga dichos intereses.

2. A los efectos de lo previsto en el artículo 23.2.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que tienen responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y pueden influir directamente en su valoración y resultado final las personas a que se refiere el artículo 56.1.a).

3. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 23.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que existen influencias recíprocas entre, de un lado, los socios de la sociedad de auditoría o auditores designados que han dejado de tener vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de incurrir en las prohibiciones a que se refiere el citado artículo y, de otro lado, el auditor de cuentas firmante o la sociedad de auditoría en cuyo nombre se firmó el informe, que merman la objetividad de éstos, cuando concurran o hubiesen concurrido cualquiera de las circunstancias contempladas en el artículo 57.

4. Lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, será aplicable a cualquiera de las personas previstas en sus apartados 1 y 2, cuando, no habiendo finalizado el trabajo de auditoría, se desvinculen del auditor de cuentas, y sin perjuicio de la aplicación del régimen de incompatibilidades previsto en los artículos 16 y siguientes de dicha Ley.

Sección 5.ª Honorarios

*Artículo 62. Honorarios.*

1. Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría deberán fijarse en función del esfuerzo de auditoría estimado para la realización de cada trabajo, debiendo figurar en el contrato de auditoría los criterios de determinación del precio en función de dicho esfuerzo.

2. A tal efecto, el esfuerzo de auditoría estará determinado en cada trabajo de auditoría por el tiempo, los medios, recursos y cualificación y especialización suficientes y necesarios para su realización, por el tamaño y complejidad de la actividad u operaciones de la entidad auditada y por el riesgo de auditoría esperado.

3. Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría de cuentas ya sean referidos al mismo ejercicio o a ejercicios sucesivos, por el mismo auditor de cuentas, únicamente podrán modificarse si se alteran las condiciones que sirvieron de base para su fijación inicial. En el caso de que se modificaran los honorarios inicialmente estimados, deberá documentarse en el archivo de auditoría las razones que justifican la nueva estimación de honorarios, así como las condiciones de la realización de auditoría que en ningún caso comprometan la aplicación de lo exigido en el artículo 29.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

*Artículo 63. Dependencia financiera y económica.*

1. El auditor de cuentas no podrá percibir honorarios por la prestación de servicios, tanto de auditoría como distintos a éstos, por una cuantía que en su conjunto pueda dar lugar a crear, en los términos establecidos en el artículo 64, una dependencia financiera con la entidad auditada.

2. A los efectos de lo establecido en el artículo 24.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los honorarios a percibir por servicios de auditoría no podrán incluir la prestación de servicios adicionales distintos de los de auditoría de cuentas tanto por los auditores de cuentas como por las personas o entidades a que se refieren los artículos 19 y 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, a la entidad auditada o a las entidades vinculadas con éstas por relación de control.

Lo anteriormente señalado será igualmente de aplicación a los procesos de licitación o selección de auditores.

Artículo 64. *Causas de abstención por honorarios percibidos.*

1. A efectos de determinar el porcentaje de concentración de honorarios a que se refiere el artículo 25.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que define la dependencia financiera, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

a) En relación con cada ejercicio económico se obtendrá el porcentaje que representan los honorarios anuales devengados por la prestación del servicio de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada sobre los ingresos anuales totales obtenidos por el auditor de cuentas. A tal efecto, deberán figurar:

1.º En el numerador, el importe de los honorarios anuales por los servicios de auditoría y distintos a éstos procedentes de la entidad auditada, de conformidad con el principio de devengo contenido en el marco normativo de información financiera aplicable.

2.º En el denominador, el importe del total de ingresos anuales, que se corresponderá, en el caso de auditores de cuentas, con los ingresos íntegros derivados de las actividades económicas y demás rendimientos procedentes del trabajo o de servicios, y, en el caso de sociedades de auditoría, con el importe neto de la cifra de negocios que deba figurar en sus cuentas anuales.

b) Cuando el porcentaje así obtenido supere el 30 por ciento durante cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos, el auditor de cuentas deberá abstenerse de realizar la auditoría correspondiente al ejercicio siguiente al tercero consecutivo en que esta circunstancia se produzca.

2. En relación con la determinación del porcentaje de concentración a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se seguirán las mismas reglas que las establecidas en el apartado 1, pero referidas:

a) En el numerador, a los honorarios devengados por la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas por parte del auditor de cuentas y de quienes formen parte de su red.

b) En el denominador, a los ingresos anuales totales obtenidos por el auditor de cuentas y quienes formen parte de su red.

3. No obstante lo dispuesto en los dos apartados anteriores, el porcentaje de concentración en ambos casos será del 40 por ciento durante tres años consecutivos en el supuesto de que dicho porcentaje para una entidad auditada, que no sea de interés público, se hubiera visto incrementado por encima del 30 por ciento como consecuencia de que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) El auditor de cuentas hubiera tenido que abstenerse de realizar la auditoría de cuentas de una o varias entidades por incurrir en el porcentaje a que se refiere el artículo 25 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

b) La finalización o aceptación de un trabajo de auditoría de cuentas de una entidad relevante. A estos efectos, se entiende que un trabajo es relevante cuando los honorarios de auditoría correspondientes a dicho trabajo representen al menos el 30 por ciento de la cifra del importe total anual de los honorarios por servicios de auditoría del auditor.

4. Los tres primeros años naturales o ejercicios sociales anuales, según se trate de auditores de cuentas o sociedades de auditoría, a partir del inicio del ejercicio de la actividad mediante su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en la situación de ejerciente en el caso de auditor de cuentas persona física, no computarán a efectos de lo previsto en este artículo.

5. En el caso de auditores de cuentas y sociedades de auditoría pequeñas a que se refiere el artículo 25.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los porcentajes de concentración establecidos en los apartados 1 y 2 serán del 35 por ciento.

A estos efectos, se entenderá por sociedades de auditoría pequeñas, aquellas que cumplan las condiciones de entidades pequeñas según los parámetros del artículo 3.9 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

### CAPÍTULO III

#### **Garantía financiera**

Artículo 65. *Garantía financiera.*

1. A efectos de la garantía financiera a que se refiere el artículo 27 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en el caso de constituirse mediante aval, éste tendrá que ser prestado por entidades financieras inscritas en los registros especiales del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital y del Banco de España.

La garantía financiera constituida deberá ser suficiente y, en su caso, actualizarse para responder en cada momento, al menos, por el límite exigido en los apartados 2 y 3 siguientes, y deberá mantenerse durante el plazo en el que pueda ejercitarse la acción de responsabilidad.

Tendrá que garantizar, hasta el límite que resulte de la aplicación de los apartados 2, 3 y 4 siguientes, el resarcimiento de la responsabilidad personal y directa derivada de los daños y perjuicios económicos que los auditores de cuentas pudieran causar, como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones adquiridas en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, por las reclamaciones que se planteen antes de que se extinga la acción de responsabilidad por prescripción.

En el caso de cese de la actividad de auditoría de cuentas, los auditores de cuentas deberán mantener la garantía financiera constituida hasta que se extinga la acción por prescripción de responsabilidad, pudiendo solicitarse la cancelación de ésta una vez transcurrido dicho plazo.

2. La garantía financiera para el primer año de la actividad, que tendrá carácter de mínima en los sucesivos, en el supuesto de las personas físicas autorizadas para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en España será de 500.000 euros.

Dicha cuantía, en el caso de las sociedades de auditoría españolas, se multiplicará por cada uno de los socios de ésta, sean o no auditores de cuentas, y de los auditores de cuentas designados para firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad, distintos de los socios, teniendo, asimismo, el carácter de mínima en los años sucesivos.

En el caso de sociedades de auditoría autorizadas en otros Estados miembros de la Unión Europea, la cuantía mínima referida en el párrafo anterior se calculará tomando como referencia exclusivamente el número de auditores de cuentas principales responsables inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como ejercientes.

En el caso de auditores de cuentas o sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países que emitan informes de auditoría a que se refieren los artículos 10.3 y 11.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberán constituir la garantía financiera que permita el resarcimiento de la responsabilidad personal y directa derivada de los daños y perjuicios económicos que los auditores de cuentas y las sociedades y demás entidades de auditoría pudieran causar. Esta garantía financiera deberá establecerse por la cuantía que, en cada caso, permita el resarcimiento de los daños que pudieran causar a terceros como consecuencia del informe emitido. La cuantía de esta garantía será, para cada uno de los informes de auditoría emitidos respecto a las cuentas de las entidades a que se refiere el artículo 10.3 y 11.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, la mitad de la inicial que corresponda a un auditor de cuentas autorizado para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España, cantidad que se mantendrá por cada ejercicio respecto al cual se emite el correspondiente informe con validez en España.

3. Una vez transcurrido el primer año de la actividad, la garantía financiera mínima a que se refieren los tres primeros párrafos del apartado anterior se incrementará en el 30 por ciento de la facturación que exceda de la cuantía equiva-



lente a la de dicha garantía financiera mínima y que corresponda a la actividad de auditoría de cuentas del ejercicio anterior, desarrollada en España.

4. En el caso de que la garantía financiera se constituya mediante una póliza de seguro de responsabilidad civil o de caución, individual o colectiva, en cuyo caso se aportará el correspondiente certificado individual de seguro, ésta deberá cubrir específicamente la responsabilidad civil tal y como se define en el artículo 26 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en los términos y condiciones establecidos en este artículo.

La cobertura debe realizarse de forma individualizada para cada auditor de cuentas y para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, sin que sean admisibles cláusulas que determinen una cobertura inferior al límite que resulte de aplicación de los apartados 2 y 3 anteriores para cada siniestro con independencia de que de forma conjunta se cubra dicho límite.

5. Todos los auditores de cuentas que puedan ejercer la actividad de auditoría de cuentas o que emitan informes que tengan validez en España deberán justificar anualmente la vigencia y suficiencia de la garantía financiera constituida en el plazo a que se refiere el artículo 89. Esta justificación se podrá realizar mediante certificado emitido por la autoridad competente del Estado miembro o del tercer país de origen. En el caso de que la garantía financiera no alcanzase los límites mencionados deberá ser completada mediante la constitución de garantía financiera adicional.

Asimismo, deberán comunicar cualquier circunstancia que produzca la extinción, pérdida o la reducción de la eficacia de la garantía financiera, así como cualquier modificación introducida en los términos inicialmente pactados, en el plazo de quince días hábiles a contar desde que acaeciera dicha circunstancia.

A los efectos de verificar la vigencia o suficiencia de la garantía financiera, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá realizar las comprobaciones oportunas.

6. La insuficiencia de la garantía financiera, cualquiera que sea la forma en que esté constituida, o su falta de vigencia, en su caso, será causa que automáticamente impedirá el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y conllevará la adscripción a la situación de no ejerciente para las personas físicas y la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas para las sociedades, una vez transcurridos los tres meses desde que se produjo tal circunstancia o el plazo para efectuar la subsanación requerida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a que se refiere el artículo 12.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y sin perjuicio de la infracción que, en su caso, pudiera cometerse conforme a lo previsto en el artículo 72.j) de dicha Ley.

7. La cuantía y forma de la fianza a que se refiere el presente artículo podrá ser modificada mediante Orden del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

## CAPÍTULO IV

### **Organización interna**

Artículo 66. *Organización interna de los auditores de cuentas.*

1. Los auditores de cuentas deberán disponer de una organización interna adecuada para asegurar razonablemente el cumplimiento de la normativa aplicable que será formalizada por escrito. En el caso de las sociedades será aprobada por su órgano competente. Esta organización presentará una clara asignación de responsabilidades, funciones y tareas en todos los niveles necesarios para el cumplimiento de la normativa aplicable y permitirá la coordinación de su personal y de las personas y entidades que intervengan o puedan intervenir en la realización de los trabajos de auditoría de cuentas, a las que se refieren los artículos 19.1 y 20.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, debiendo disponer de mecanismos para la difusión de los procedimientos aplicables internamente.

Esta organización interna incluirá procedimientos administrativos contables y procedimientos de identificación, valoración y respuesta a los riesgos significativos que afecten a la actividad de auditoría de cuentas, así como el sistema de control de calidad interno.

La organización interna será proporcionada a la dimensión del auditor de cuentas, la naturaleza y la complejidad de los trabajos de auditoría que realice.

2. Mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, oído el Comité de Auditoría de este Instituto, se podrán desarrollar los criterios, políticas y procedimientos a los que debe ajustarse la organización interna a que se refiere el artículo 28.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

3. Los procedimientos administrativos contables deben asegurar razonablemente el cumplimiento apropiado de lo establecido en el marco normativo de información financiera aplicable al auditor de cuentas y deben permitir la obtención de información, agregada y detallada, para la identificación tanto de las personas, físicas o jurídicas, o de las entidades, con las que realicen operaciones o transacciones, como de la naturaleza y los honorarios relativos a las mismas, de forma separada, por una parte, para la actividad de auditoría de cuentas y, por otra, para el resto de servicios o actividades. Estos procedimientos administrativos posibilitarán la conciliación apropiada y oportuna de dicha información detallada y agregada con los libros y registros obligatorios para empresarios individuales y profesionales de acuerdo con la normativa mercantil y fiscal, así como con la declarada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de conformidad con el artículo 89.

4. Los procedimientos administrativos relativos a la identificación, valoración y respuesta a los riesgos que puedan afectar a la actividad de la auditoría de cuentas incluirán los relativos al control y la protección de los sistemas informáticos, al tratamiento de datos personales, así como, en el caso de los auditores de entidades de interés público, aquellos que permitan asegurar la continuidad y regularidad de la actividad de auditoría de cuentas, que incluirán la realización de evaluaciones cualitativas y cuantitativas sobre los posibles impactos, tanto de factores internos como externos, en dicha continuidad. Asimismo, se diseñarán e implementarán planes de contingencias y de continuidad, que formarán parte del marco de gestión de riesgos de los auditores de cuentas y que serán objeto de revisión periódica al menos anualmente.

#### Artículo 67. *Sistema de control de calidad interno.*

1. El sistema de control de calidad interno al que se refiere el artículo 66 tiene por objeto asegurar razonablemente el cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y la emisión de informes de auditoría de cuentas, conforme a lo establecido en este reglamento y en las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas.

Dicho sistema deberá comprender políticas y procedimientos documentados y comunicados a todo el personal del auditor de cuentas y, en su caso, al personal de las entidades a que se refieren los artículos 19.1 y 20.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que intervengan o puedan intervenir en la realización de los trabajos de auditoría, y contemplará, como mínimo, los elementos previstos en las normas de control de calidad interno.

2. Las normas de control de calidad interno regularán, al menos, el siguiente contenido:

a) Gobernanza y responsabilidades del liderazgo de la calidad de auditoría.

En todo caso, el responsable último del sistema de control de calidad será un auditor de cuentas inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como auditor ejerciente, con la autoridad e independencia suficiente para el ejercicio de las responsabilidades.

El responsable del seguimiento interno del sistema de control de calidad ejercerá sus funciones con independencia funcional y ausencia de conflicto de interés.

Dichas responsabilidades deberán asegurar la promoción y atención prioritaria de una cultura interna de calidad en la realización de los trabajos de auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

b) Ética e independencia.

Los objetivos y requerimientos que se establezcan, incluidos en un código de conducta basado en los principios de ética definidos en el artículo 3, deberán ir dirigidos a la implementación eficaz de políticas y procedimientos que proporcionen una seguridad razonable de que se cumplen los requerimientos de ética e independencia aplicables.

c) Revisiones de control de calidad.

El revisor de control de calidad del encargo será un auditor en situación de ejerciente que no haya participado en la realización del trabajo de auditoría de cuentas objeto de revisión.

d) Políticas retributivas.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 28.2.b) 2.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las políticas retributivas deberán ofrecer suficientes incentivos al rendimiento para asegurar que la calidad de la auditoría de cuentas sea el objetivo primordial.

La evaluación del rendimiento y las remuneraciones deberán documentarse de forma individual y con el detalle necesario para evidenciar los criterios utilizados y la correlación entre dicha evaluación y la remuneración.

e) Actividades externalizadas.

Las políticas y procedimientos para asegurar la responsabilidad plena de las actividades externalizadas a que se refiere el artículo 28.2.b).4.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y su sujeción al sistema de control de calidad interno.

Las políticas deberán incluir los procedimientos de comunicación y los requerimientos de documentación en los papeles de trabajo de las instrucciones emitidas por los responsables del equipo de auditoría en las que se incluya el detalle de los procedimientos a externalizar.

Los acuerdos de externalización no podrán impedir las facultades de supervisión referidas en el artículo 49 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

f) Seguimiento.

Los objetivos y requerimientos que se establezcan irán dirigidos a revisar la eficacia del sistema de control de calidad interno.

Dichos objetivos y requerimientos asegurarán que el responsable de seguimiento tenga la experiencia y competencias necesarias; que se realice, al menos, una evaluación anual del sistema de control de calidad interno, de forma objetiva y libre de conflictos de intereses, de acuerdo con criterios de riesgo e imprevisibilidad y que se establezcan políticas y procedimientos relacionados con la evaluación continuada, la frecuencia mínima de las evaluaciones a realizar, los criterios de selección de las muestras y el tratamiento de las deficiencias en su caso detectadas, mediante el establecimiento de medidas correctoras y la revisión de su efectiva implementación.

g) Archivo.

Las políticas y procedimientos que aseguren, para cada trabajo de auditoría de cuentas, la elaboración y mantenimiento de un archivo electrónico de auditoría que cumpla con lo previsto en el artículo 69.

Artículo 68. *Proporcionalidad y requisitos simplificados.*

1. Las normas a que se refieren los artículos 66 y 67 establecerán que la organización interna y su documentación justificativa sean proporcionados a la dimensión y estructura organizativa de los auditores de cuentas y acorde con las características, complejidad y volumen de los trabajos de auditoría.

2. Adicionalmente, las políticas y los procedimientos de documentación y de comunicación en los auditores de cuentas que realicen exclusivamente auditorías de entidades pequeñas podrán ser menos formales y exhaustivos o más simplificados que en las sociedades de auditoría de mayor dimensión.

3. No obstante todo lo anterior, los auditores de cuentas deberán asegurar razonablemente la consecución de los fines previstos en este capítulo, incluso cuando externalicen los procedimientos de control de calidad que, en su caso, prevean las normas de control de calidad. La menor formalidad permitida no eximirá de la obligación de dejar constancia de las evaluaciones realizadas y de los resultados obtenidos.

*Artículo 69. Archivo de auditoría y documentación del trabajo.*

1. El archivo de auditoría deberá comprender para cada trabajo, al menos, la siguiente documentación:

a) La correspondiente a la aplicación de las políticas y procedimientos del sistema de control de calidad aplicables al trabajo.

b) La documentación completa soporte de cada trabajo, incluidos los papeles de trabajo del auditor que contengan un registro del trabajo realizado por el auditor, la información utilizada y las decisiones tomadas que han servido de base para la emisión del informe de auditoría, así como evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En particular, los papeles de trabajo deberán incluir y reflejar:

1.º Los criterios y consideraciones empleados para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección.

2.º La naturaleza, el momento de realización y la extensión de las pruebas tanto diseñadas como realizadas por el auditor para responder a los citados riesgos identificados.

3.º Cuando en la realización del trabajo se utilicen técnicas de muestreo, el objetivo del procedimiento, la descripción de las poblaciones analizadas, criterios y métodos tenidos en cuenta para seleccionar las muestras, los hechos o hipótesis relevantes para las cuestiones a verificar y los resultados de la realización de dichas pruebas y, en su caso, la investigación de las desviaciones e incorrecciones identificadas y su resultado, la extrapolación de las incorrecciones, los procedimientos adicionales realizados y la evaluación del efecto de las desviaciones e incorrecciones en la auditoría.

4.º Las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones, así como la evidencia suficiente y adecuada de su aplicación.

5.º La evidencia de la revisión del trabajo realizada por los miembros con más experiencia del equipo del encargo y los principales auditores responsables del trabajo de auditoría, incluyendo al auditor firmante del informe de auditoría.

En cualquier caso, los papeles de trabajo a los que se refiere esta letra b) deberán ser lo suficientemente detallados para que, una vez obtenida la documentación base utilizada en los procedimientos de auditoría, los mismos pudieran, en su caso, ser re-ejecutados.

Toda la documentación referida en este apartado deberá compilarse en formato archivo electrónico, con las debidas medidas de seguridad que garanticen su autenticidad.

No podrá considerarse que constituya evidencia del trabajo de auditoría realizado la documentación o información no incluida en el citado archivo.

2. En ningún caso podrá modificarse el archivo como consecuencia de la revisión interna o externa del trabajo de auditoría realizada con posterioridad a la fecha del informe de auditoría.

3. Una vez compilado el archivo, en el caso de hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría o de hechos anteriores a dicha fecha que hubieran llegado a conocimiento del auditor con posterioridad a la referida fecha que

requieran la aplicación de procedimientos de auditoría o en aquellas situaciones en las que con motivo de un plan de subsanación sea necesario incluir documentación adicional, el auditor deberá disponer de políticas y procedimientos que permitan generar a partir del archivo compilado, un archivo complementario en el que deberá quedar documentado quien autoriza el cambio en el archivo complementario respecto al compilado, los motivos y fecha del cambio y la documentación modificada con el objeto de que cualquier tercero pueda realizar un adecuado seguimiento de las modificaciones.

*Artículo 70. Registro de infracciones.*

En el registro de infracciones al que se refiere el artículo 29.3 a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se incluirán, al menos, las infracciones graves o muy graves declaradas mediante resolución firme en vía administrativa por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

*Artículo 71. Registro de entidades auditadas.*

En relación con el registro de entidades auditadas al que se refiere el artículo 29.3 c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en aquellos casos en los que se audite a un grupo y a entidades que pertenecen al mismo, la información deberá indicar expresamente las entidades auditadas que forman parte del grupo.

## CAPÍTULO V

### **Deberes de custodia y secreto**

*Artículo 72. Deber de conservación y custodia.*

1. Respecto a la obligación de conservación y custodia a que se refiere el artículo 30 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en caso de existir reclamación, juicio o litigio en relación con el informe de auditoría o en el que la documentación correspondiente a que se refiere este apartado pudiera constituir elemento de prueba, siempre que el auditor de cuentas tenga conocimiento de tal circunstancia, el plazo de cinco años se extenderá hasta la resolución o sentencia firme, o finalización del procedimiento, o hasta que hayan transcurrido cinco años desde la última comunicación o intervención del auditor de cuentas en relación con el conflicto en cuestión.

2. Durante los plazos de conservación y custodia los auditores de cuentas serán responsables de adoptar las medidas necesarias para la salvaguarda y conservación de la documentación, información, archivos y registros. Para ello, los auditores de cuentas deberán disponer de sistemas informáticos que cuenten con controles, que aseguren la custodia, integridad y recuperación de la información, que permitan emplear la diligencia debida que sea necesaria para reducir el riesgo de deterioro o pérdida, garantizar la accesibilidad y autorización restringida para su acceso, debiendo permitir una identificación única del archivo generado compilado y de la fecha de la compilación. Estos controles serán implementados eficazmente para que no sea posible la modificación de los archivos de cada trabajo de auditoría una vez transcurrido el plazo máximo de compilación, para que quede constancia de las acciones realizadas sobre dichos archivos y se reduzca el riesgo de deterioro o pérdida.

A estos efectos, deberán realizarse de forma rutinaria copias de seguridad en formato informático en el momento de su creación, cuando se produzcan modificaciones y, en caso de no haberlas, al menos, una vez al año.

3. La obligación a que se refiere este artículo también será de aplicación a los auditores de cuentas que, conforme a lo previsto en la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en este reglamento, causen baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

4. La pérdida o deterioro de la documentación a la que se refiere el artículo 30 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como sus razones, deberán ser comunicadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en un plazo de quince días hábiles, a contar desde el momento en que se produjo o se tuvo conocimiento del hecho.

### Artículo 73. *Deber de secreto.*

El deber de secreto previsto en el artículo 31 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, será de aplicación a todas las personas que hayan participado o colaborado en el desarrollo de la actividad de auditoría del auditor de cuentas, formen parte o no de su organización interna, o que hayan tenido conocimiento de la información relativa a dicha actividad.

Esta obligación de secreto se mantendrá incluso una vez que se hayan dado de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría, así como los socios de ésta, o haya cesado la vinculación con los auditores de cuentas por parte de las personas que intervinieron en la realización de la actividad de auditoría.

### Artículo 74. *Protección de datos de carácter personal.*

El tratamiento de datos de carácter personal llevado a cabo por los auditores de cuentas como consecuencia del ejercicio de su actividad, incluido el de los datos contenidos en los documentos o papeles de trabajo utilizados para tal fin, se encuentra sometido a lo dispuesto en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de protección de datos de carácter personal y garantía de los derechos digitales y sus disposiciones de desarrollo. A estos efectos, el tratamiento de los datos debe ser proporcional al objetivo perseguido, respetar en lo esencial el derecho a la protección de datos para lo cual deben establecerse medidas adecuadas y específicas para proteger los intereses y derechos fundamentales del interesado, de conformidad con lo establecido en el artículo 9.2 del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos.

En el supuesto en que los auditores de cuentas externalizasen las actividades de auditoría, los procedimientos de control de calidad o los servicios de conservación y custodia de la documentación, deberá darse cumplimiento a lo dispuesto en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de protección de datos de carácter personal y garantía de los derechos digitales.

## CAPÍTULO VI

### **De la auditoría de entidades de interés público.**

#### *Sección 1.ª Del ámbito de aplicación*

### Artículo 75. *Ámbito de aplicación*

A los auditores de cuentas que realicen trabajos de auditoría de las cuentas anuales o de estados financieros o documentos contables correspondientes a entidades de interés público les será de aplicación lo establecido en este reglamento de acuerdo con las particularidades establecidas en este capítulo.

#### *Sección 2.ª De los informes*

### Artículo 76. *Informe adicional a la Comisión de Auditoría.*

1. La obligación recogida en el artículo 36 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de emitir un informe adicional al de auditoría de cuentas para su remisión a la Comisión de Auditoría, será aplicable únicamente a las auditorías de las cuentas anuales.

2. A efectos de lo previsto en el artículo 36.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el plazo para la remisión del informe adicional para la Comisión de Auditoría por los auditores de cuentas a las autoridades nacionales supervisoras de las entidades de interés público auditadas será de un máximo de tres días hábiles desde la recepción de la solicitud efectuada por aquellas.



#### Artículo 77. *Informe de transparencia.*

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 37.1.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se incluirá en el volumen total de ingresos de servicios de auditoría, los correspondientes a las auditorías de cuentas anuales, consolidadas y de otros estados financieros, especificando los que correspondan de forma agregada a entidades de interés público.

A efectos del cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 37.1.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se detallará, en relación con cada entidad de interés público de forma separada, los ingresos correspondientes por servicios de auditoría de cuentas anuales y consolidadas, otros servicios de auditoría y servicios distintos a los de auditoría prestados a dichas entidades por el auditor de cuentas.

2. Las comunicaciones a las que se refiere el artículo 37, apartados 2 y 3, de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se harán por escrito y en el plazo de diez días hábiles, a contar desde la publicación o actualización del informe de transparencia.

#### Artículo 78. *Informe a las autoridades nacionales supervisoras.*

A efectos de lo establecido en el artículo 38 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el plazo para la remisión por los auditores de cuentas a las autoridades nacionales supervisoras de las entidades de interés público auditadas de la información prevista en el artículo 12.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, será de un máximo de tres días hábiles desde que tuviera conocimiento de las circunstancias que pudieran dar lugar a las situaciones previstas en dicho artículo y, en el caso de estar incluida en el ámbito de supervisión de más de una autoridad nacional supervisoras de conformidad con su normativa de aplicación, deberá comunicarse a todas ellas.

### *Sección 3.ª Independencia*

#### Artículo 79. *Régimen aplicable.*

A efectos de lo dispuesto en el régimen de independencia regulado en la sección 3.ª del capítulo IV del título I de la Ley 22/2015, de 20 de julio, será de aplicación lo establecido en el capítulo II del título II de este reglamento y en esta sección, con las siguientes particularidades:

- a) Las causas de incompatibilidad y situaciones que comprometen la independencia del auditor en todo caso, a que se refiere el artículo 37.1, letras a) y b), incluyen también las previstas en los artículos 39, 40 y 41 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.
- b) El porcentaje del capital social, de los derechos de voto o del patrimonio de la entidad auditada para considerar que un instrumento financiero es significativo, a que se refiere el artículo 45.2.b), será del 0,5 por ciento.
- c) Los porcentajes fijados en el artículo 52, letra b), a efectos de determinar si una situación o servicio tiene un efecto de poca importancia relativa o incidencia significativa, se reducirán a la mitad.
- d) Los porcentajes fijados en el artículo 53, a efectos de determinar la elaboración de información significativa medida en términos de importancia relativa, se reducirán a la mitad.

#### Artículo 80. *Obligaciones respecto a la Comisión de Auditoría de las entidades de interés público.*

1. Los auditores de cuentas de las entidades de interés público auditadas deberán:

- a) Satisfacer los requerimientos de información que la Comisión de Auditoría solicite.
- b) Examinar con la Comisión de Auditoría las amenazas a su independencia y las salvaguardas aplicadas en cada trabajo.
- c) Recabar la autorización para prestar servicios no prohibidos que en su caso procedan o la autorización excepcional prevista en el artículo 41.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

d) Remitir la declaración anual sobre su independencia, así como la información detallada e individualizada de los servicios adicionales a los de auditoría de cualquier clase prestados y sus honorarios, de conformidad con lo exigido en el artículo 529 quaterdecies, apartado 4, letra e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

Lo establecido en esta sección será de aplicación sin perjuicio de las obligaciones de comunicación contenidas en las normas de auditoría.

2. En el caso de que las entidades de interés público no cuenten con Comisión de Auditoría, los procedimientos y actuaciones a que se refiere este artículo deberán ser realizados por el auditor de cuentas con el órgano que tenga atribuidas y desempeñe funciones equivalentes a las asignadas a la Comisión de Auditoría.

#### *Artículo 81. Actuaciones en relación con la Comisión de Auditoría de las entidades de interés público.*

A los efectos de lo establecido en el artículo anterior, y sin perjuicio de lo dispuesto en las normas de auditoría, los auditores de cuentas deberán realizar las siguientes actuaciones en relación con la obligación de independencia.

Los auditores deberán comunicar a la Comisión de Auditoría aquellas situaciones o relaciones que puedan suponer amenaza a la independencia, para su examen por aquella. Asimismo, comunicarán a la Comisión de Auditoría la prestación de servicios distintos de auditoría a efectos de que esta pueda autorizar su prestación. Estas comunicaciones se efectuarán a los efectos de que la Comisión de Auditoría pueda emitir el informe a que se refiere el artículo 529 quaterdecies 4.f) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. En dichas comunicaciones se deberá incluir información detallada, al menos, sobre:

- a) La naturaleza y contexto en que se produce.
- b) La condición, cargo o influencia en quién se produce.
- c) Los intereses económicos derivados o retribución correspondiente.
- d) La evaluación de la importancia que la amenaza genera respecto a la independencia.
- e) La existencia de medidas que eliminan o reducen dichas amenazas a un nivel que no comprometa su independencia.
- f) Cualquier otra información que sea requerida, en relación con el cumplimiento de la obligación de independencia, por la Comisión de Auditoría, incluida la referida:

1.º Al sistema de control de calidad interno que tienen establecido de conformidad con el artículo 28 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en materia de independencia.

2.º A las prácticas internas de rotación del socio de auditoría y de su personal.

3.º A las relaciones entre la entidad auditada y sus entidades vinculadas y el auditor de cuentas y su red, que conlleven la prestación de servicios distintos de auditoría o cualquier otro tipo de situación o relación.

Dichas comunicaciones se realizarán en tiempo y forma, de tal modo que permitan a la Comisión de Auditoría cumplir con sus funciones.

#### *Artículo 82. Proceso de selección de nombramiento de auditor.*

Los auditores de cuentas que realicen trabajos de auditoría de cuentas de entidades de interés público, antes de la presentación de las ofertas a las que se refiere el artículo 40.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberán asegurarse, al menos, de lo siguiente:

a) Que disponen o puedan disponer de los recursos suficientes y apropiados, en términos de tiempo y personal disponible, para realizar el trabajo para el que presentan la oferta. La suficiencia de los recursos deberá abarcar la

disposición de sistemas, recursos técnicos y especializados, incluida la disponibilidad de personal con capacidad y competencia necesaria en el tratamiento de cuestiones complejas en concordancia con la dimensión y complejidad de la auditoría a realizar, de la entidad a auditar y del sector en el que opera. Todo ello se deberá documentar suficiente y adecuadamente.

En el caso de que el auditor de cuentas viniera prestando servicios de no auditoría permitidos, la prestación de estos servicios no podrá ser tenida en cuenta en la evaluación del proceso de selección.

b) A la fecha de la presentación de la oferta deberá haber analizado todas las posibles amenazas a la independencia y, en su caso, las medidas de salvaguarda necesarias que aseguren la independencia del auditor de cuentas para el primer ejercicio de auditoría, en el caso de ser elegido auditor de cuentas.

#### Artículo 83. *Prórroga.*

1. En el caso de que haya finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor de cuentas, la contratación conjunta de dicho auditor de cuentas con otro auditor de cuentas en el período adicional a que se refiere el artículo 40.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, podrá ir de uno hasta cuatro años, con las prórrogas correspondientes hasta completar en su caso dicho período adicional, sin que resulte de aplicación al nuevo auditor nombrado el plazo mínimo de tres años previsto en el artículo 40.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, con carácter general para la contratación inicial de los auditores de cuentas.

2. Una vez finalizado el período adicional de contratación conjunta, el nuevo auditor de cuentas con el que se contrató de forma simultánea para actuar conjuntamente podrá ser contratado individualmente hasta completar el periodo de contratación máximo de diez años, incluidas prórrogas. Expirado el período máximo de contratación de diez años, dicho auditor de cuentas podrá ser contratado conjuntamente con otro auditor de cuentas por el periodo adicional de hasta cuatro años a que se refiere el apartado anterior.

#### Artículo 84. *Rescisión del contrato o revocación del nombramiento de auditor.*

Los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar las rescisiones de contrato o revocación de nombramientos a la autoridad nacional supervisora de la entidad de interés público en el plazo de quince días hábiles desde que se hubiesen producido, indicando las razones que la fundamentan.

#### Artículo 85. *Rotación interna.*

A efectos de lo previsto en el artículo 40.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, será obligatoria la rotación del auditor principal responsable o auditores principales responsables, a que se refiere el artículo 3.6.a) y b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas cuando transcurran cinco años desde el primer año o ejercicio en que fueron auditadas dichas cuentas.

En tal caso, si este auditor fuera el auditor principal responsable de la auditoría de las cuentas de la entidad dominante que formula las citadas cuentas anuales consolidadas, será igualmente obligatoria la rotación en relación con esta entidad dominante.

#### Artículo 86. *Honorarios y transparencia.*

1. En el caso de sociedades de auditoría pequeñas o medianas, la autorización excepcional prevista en el artículo 41.2, último párrafo, de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberá producirse antes de iniciar el trabajo de auditoría de cuentas del ejercicio afectado, y en todo caso antes de que finalice el ejercicio económico de la entidad auditada. A los efectos de esta autorización excepcional, la sociedad de auditoría deberá documentar todo el proceso seguido de evaluación de amenazas y adopción de medidas de salvaguarda, así como del examen y comunicaciones practicados con la Comisión de Auditoría u órgano equivalente, incluidas la motivación y justificación de dicha autorización.

2. La sociedad de auditoría comunicará dicha autorización, junto con su motivación, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el plazo de cinco días hábiles desde la recepción de la autorización.

3. A efectos de lo establecido en este artículo se considerarán sociedades de auditoría medianas aquellas que cumplan las condiciones de entidades medianas según los parámetros del artículo 3.10 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

*Sección 4.ª Organización interna y del trabajo en relación con auditorías de entidades de interés público.*

*Artículo 87. Estructura organizativa.*

1. A efectos de lo establecido en el artículo 45 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de cuentas que realice trabajos de auditoría de cuentas de entidades de interés público, deberá disponer de una estructura organizativa y una dimensión adecuadas a la cantidad y complejidad de los trabajos de auditoría que realice de este tipo de entidades, atendiendo a la magnitud y naturaleza de las entidades auditadas.

2. En relación con cada trabajo de auditoría de las cuentas anuales de una entidad de interés público, adicionalmente a lo establecido en el artículo 42 de dicha Ley, el auditor de cuentas deberá contar con mecanismos internos de control que garanticen que dispone, o tiene a su disposición, al menos, lo siguiente:

a) Auditores principales responsables con experiencia en auditoría de entidades de interés público por haber participado como miembros del equipo de auditoría con capacidad para influir en el resultado final del trabajo de auditoría de cuentas, teniendo en cuenta la complejidad del trabajo de auditoría, la magnitud y naturaleza de la entidad y un amplio conocimiento de la actividad en la que opera la entidad.

b) Especialistas o departamentos técnicos que puedan prestar asesoramiento en materia de contabilidad y auditoría de cuentas, con capacidad, oportunidad y eficacia, para la realización de dicho trabajo.

c) Especialistas en distintos campos que sean relevantes para la información económica-financiera de las entidades objeto de dicho trabajo, de acuerdo con la actividad de la entidad auditada, integrados dentro del equipo de auditoría, para dar respuesta apropiada y oportuna a las cuestiones que surjan como consecuencia de la revisión o supervisión de dicho trabajo.

d) Revisor o revisores de control de calidad con, al menos, el mismo nivel de conocimientos y experiencia que fueran necesarios para actuar como un auditor principal responsable designado para firmar el informe de auditoría a que se refiere el apartado a).

3. En el caso de actuación conjunta de auditoría, se exigirá antes de la aceptación del trabajo el cumplimiento de estos requisitos, al menos, a uno de los auditores designados conjuntamente.

4. Cualquier modificación que afecte a las condiciones establecidas en este artículo para ser auditor de entidades de interés público deberá ser comunicada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el plazo de quince días hábiles desde que se haya producido.

### TÍTULO III

## **Supervisión pública**

### *CAPÍTULO I*

## **Función supervisora**

### *Sección 1.ª Órganos colegiados del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*

*Artículo 88. Comité de Auditoría de Cuentas, Consejo de Contabilidad y Comité Consultivo de Contabilidad.*

1. El Comité de Auditoría de Cuentas estará presidido por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, quien tendrá voto de calidad, y compuesto, junto con él, por trece vocales designados por el Ministro de Asuntos Económicos y Transformación Digital, con la siguiente distribución:

- a) A propuesta del Tribunal de Cuentas, un representante de dicho órgano.
- b) A propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, un representante de la Intervención General de la Administración del Estado.
- c) A propuesta del Ministerio de Justicia, un miembro de la carrera judicial o fiscal o registrador mercantil.
- d) A propuesta del Banco de España, un representante de dicha institución.
- e) A propuesta de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, un representante de dicho organismo.
- f) A propuesta de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, un representante de dicha Dirección General.
- g) A propuesta de las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, cuatro representantes de éstas.
- h) A propuesta de la Abogacía General del Estado–Dirección del Servicio Jurídico del Estado, un abogado del Estado, adscrito a la Subsecretaría del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital.
- i) A propuesta del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, un catedrático de universidad y un experto de reconocido prestigio en materia contable y de auditoría de cuentas.

Actuará como secretario del Comité de Auditoría de Cuentas, con voz y sin voto, el Secretario General del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El Presidente podrá invitar a las reuniones del Comité de Auditoría de Cuentas a expertos en la materia, cuando así lo considere oportuno.

2. El Consejo de Contabilidad estará presidido por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que tendrá voto de calidad, y estará compuesto, junto con él, por los siguientes vocales designados por el Ministro Asuntos Económicos y Transformación Digital de la siguiente forma:

- a) A propuesta del Banco de España, un representante de dicha institución.
- b) A propuesta de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, un representante de dicha institución.
- c) A propuesta de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, un representante de dicha Dirección General.

Además, un representante del Ministerio de Hacienda, a través de la Intervención General de la administración del Estado designado por el titular de dicho departamento, que asistirá a las reuniones con voz y sin voto.

Actuará como secretario del Consejo de Contabilidad, con voz y sin voto, el Subdirector General de Normalización y Técnica Contable del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. El Comité Consultivo de Contabilidad estará presidido por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que tendrá voto de calidad, y estará compuesto, junto con él, por un máximo de veinte vocales designados por él, con la siguiente distribución:

- a) A propuesta del Ministerio de Justicia, un representante de dicho departamento.
- b) A propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, un representante de la Intervención General de la Administración del Estado.
- c) A propuesta de la Dirección General de Tributos, un representante de dicha Dirección General.
- d) A propuesta del Banco de España, un representante de dicha institución.

- e) A propuesta de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, un representante de dicha Comisión, dos representantes de los usuarios de información contable y un representante de las asociaciones u organizaciones representativas de los emisores de información económica de las empresas.
- f) A propuesta del Instituto Nacional de Estadística, un representante de dicho Instituto.
- g) A propuesta de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, un representante de dicha Dirección General.
- h) A propuesta del Consejo General de Economistas de España, dos representantes de dicho Consejo, que deberán ser expertos de reconocido prestigio en materia contable o de auditoría de cuentas.
- i) A propuesta del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, un representante de dicho Instituto, que deberá ser un experto de reconocido prestigio en materia de auditoría de cuentas.

El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designará además a un representante de dicho Instituto, un representante de la universidad, un representante de las asociaciones emisoras de principios y criterios contables y un máximo de cinco personas de reconocido prestigio en materia contable.

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

4. Los órganos colegiados recogidos en este artículo se registrarán por lo dispuesto en la sección 3.<sup>a</sup> del capítulo II del título preliminar de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, así como por lo dispuesto en los reglamentos de Régimen Interno que puedan aprobarse por dichos órganos colegiados.

### *Sección 2.<sup>a</sup> Facultades de supervisión.*

#### *Artículo 89. Rendición de información.*

1. Los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejercientes remitirán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el mes de octubre de cada año, y en relación con los doce meses anteriores, además de los datos a que se refiere el artículo 8.3, letras a), b) y c), de la Ley 22/2015, de 20 de julio, la siguiente información:

- a) Número de identificación fiscal, domicilio profesional, dirección de las oficinas que mantengan abiertas desde las que efectivamente se ejerza la actividad de auditoría de cuentas y las direcciones electrónicas habilitadas únicas y de correo electrónico.
- b) En su caso, el nombre y apellidos o razón social de las personas o entidades que pertenezcan a la misma red contempladas en el artículo 8.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio. No obstante lo anterior, no será necesaria la declaración de aquellas entidades que forman parte de la red del auditor de cuentas, cuyo objeto social o actividad no esté relacionado con la información económica financiera, asesoramiento jurídico y consultoría de gestión empresarial, o cualquier otro que sea análogo o complementario a éstos, ni presten este tipo de servicios.
- c) Nombre y apellidos de los auditores de cuentas que, estando a su servicio, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, con indicación de su número de inscripción, si están inscritos en situación de ejerciente o de no ejerciente, la corporación a la que, en su caso, pertenezcan y la naturaleza y modalidad del correspondiente vínculo contractual. Asimismo, se indicará el número de horas que dichos auditores han dedicado efectivamente a la actividad de auditoría de cuentas.
- d) Nombre y apellidos de las personas que no estando inscritas en el Registro Oficial de auditores de cuentas han prestado sus servicios en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas, con indicación del periodo o periodos en los que han prestado dichos servicios, así como de las horas efectivamente dedicadas a la actividad de auditoría de



cuentas y a otras tareas relacionadas con dicha actividad, especificando la naturaleza y modalidad del correspondiente vínculo contractual.

e) Volumen de negocio en horas y euros facturados procedentes de la actividad de auditoría de cuentas, así como los ingresos totales del auditor.

f) Relación de las entidades auditadas, indicando su código de Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), su consideración o no como entidad de interés público, el plazo de contratación, la fecha de emisión del informe, el tipo de opinión, las horas y honorarios facturados por los servicios de auditoría, los honorarios facturados por servicios distintos de auditoría, distinguiendo para estos últimos, los correspondientes a los prestados por el propio auditor y los prestados por las personas y entidades pertenecientes a la red del auditor, a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas, con el desglose que se determine en la resolución que a tal efecto se dicte por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Asimismo, se indicará el revisor del control de calidad que, en su caso, se haya designado en cada trabajo de auditoría.

g) Corporación de derecho público a la que, en su caso, pertenezcan. Cuando los auditores de cuentas pertenezcan simultáneamente a más de una corporación de derecho público representativa de auditores de cuentas, deberán optar por una de ellas a los efectos de lo dispuesto en este reglamento.

h) Los servicios que han sido prestados al auditor por otros auditores de cuentas, distinguiendo los relativos a la participación en la realización de trabajos de auditoría de cuentas y los referentes a tareas relacionadas con el sistema de control de calidad interno, con indicación del número de horas, en su conjunto; así como indicación de si ha prestado estos mismos servicios a otros auditores.

2. Las sociedades de auditoría remitirán en el mes de octubre de cada año, y en relación con los doce meses anteriores, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, además de los datos a que se refiere el artículo 8.4.a), b), c), d), e) y f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, la siguiente información:

a) La información a la que se refiere el apartado 1 anterior, con las adaptaciones necesarias, incluyendo la identificación del auditor principal responsable designado en cada trabajo de auditoría.

b) En su caso, su consideración como sociedad de auditoría pequeña o mediana.

Asimismo, se indicará:

1.º Si exclusivamente han realizado auditorías de entidades pequeñas.

2.º En el caso de haber realizado auditorías de entidades de interés público, si éstas han sido realizadas exclusivamente a entidades pequeñas o medianas.

3.º Y en el caso de haber realizado auditorías de entidades que no tengan la consideración de interés público, si dichas auditorías han sido exclusivamente voluntarias o a entidades pequeñas.

c) Capital social, con indicación de su distribución entre los socios y, en su caso, de aquella parte del capital representado por acciones sin derecho a voto, a la fecha de cierre del periodo de rendición.

d) Modificaciones estatutarias que se hayan producido.

3. Cualquier variación que se produzca durante el ejercicio, en relación con la información señalada en el artículo 8.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, apartados a) a c), en el apartado 1 de este artículo, letras a) y c), tanto para auditores individuales como para sociedades de auditoría, y en el apartado 2.b) de este artículo para las sociedades, en el plazo de quince días hábiles, a contar desde el momento en que se hubiera producido aquélla o, en su caso, desde que surta efectos legales. Esta comunicación deberá realizarse en todo caso cuando la variación sea causa de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

4. Mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se exigirá, a los auditores de entidades de interés público, la información sobre honorarios referidos a la actividad de auditoría de cuentas a que se refiere el apartado 1.e), así como los honorarios por servicios de auditoría prestados a entidades de interés público, en el mes de febrero de cada año, referida al año natural inmediato anterior.

Asimismo, mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se determinará la información que los auditores de cuentas de entidades de interés público deban remitir a los efectos de la preparación de los informes sobre la evolución del mercado a que se refieren las disposiciones adicionales cuarta y quinta de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

5. Sin perjuicio de lo que disponga la normativa comunitaria, los auditores de cuentas y sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países, a que se refieren los artículos 10.3 y 11.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, remitirán la misma información y con igual periodicidad a que se refieren los apartados anteriores, con excepción de aquellos que procedan de terceros países cuyos sistemas de supervisión hayan sido declarados equivalentes por la Unión Europea, que remitirán la información con el contenido y periodicidad que se establezca mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

6. Mediante resolución se aprobarán los modelos a cumplimentar en relación con la información señalada anteriormente y los plazos de remisión de dicha información que serán cumplimentados por los auditores de cuentas y remitidos al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por medios electrónicos.

### *Sección 3.ª Disposiciones comunes de las actuaciones de control.*

#### *Artículo 90. Actuaciones de control.*

1. Las actuaciones de control comprenderán las inspecciones, investigaciones y otras actuaciones de comprobación que se estimen necesarias a que se refiere el artículo 49 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

2. Adicionalmente a las actuaciones de investigación e inspección, las actuaciones de comprobación comprenderán las actuaciones necesarias para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas determine los hechos o circunstancias de los que haya tenido conocimiento por cualquier medio y que pudieran ser causa de un acuerdo de inicio de una, inspección o una investigación, o, en su caso, del acuerdo de iniciación de un expediente sancionador.

3. Cuando se obtengan indicios de infracción en el curso de una actuación de control se podrá iniciar el procedimiento sancionador con anterioridad a la finalización de la actuación de control y la emisión del correspondiente informe, sin perjuicio, en su caso, de continuar la actuación de control en relación con hechos distintos de los que dieron lugar al acuerdo de inicio.

#### *Artículo 91. Plan de control de la actividad de auditoría de cuentas.*

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, considerando los medios técnicos y humanos disponibles, elaborará y publicará anualmente un plan de control de la actividad de auditoría de cuentas, que comprenderá los planes de investigaciones y de inspecciones.

2. El plan de control de la actividad será aprobado por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, una vez sometido a la consideración del Comité de Auditoría de Cuentas, publicándose dentro de los primeros cuatro meses del ejercicio al que se refiera. En el caso en que no pudiera adoptarse o emitirse el citado plan, quedará prorrogado el correspondiente al ejercicio inmediatamente anterior, siempre y cuando dicha prórroga no contravenga la periodicidad mínima de inspecciones prevista.

3. El plan de investigaciones considerará las siguientes fuentes de información:

a) Resultados u otra información que resulte de las actuaciones de inspección.

- b) Datos objetivos que resulten de la información suministrada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por los auditores de cuentas.
- c) Datos obtenidos a través de denuncias o de cualquier otro tipo de información que pueda conocer el Instituto.
4. El plan de inspecciones programará la realización de las inspecciones a los auditores de cuentas considerando la frecuencia de estas actuaciones establecida en el artículo 54 de la Ley 22/2015, de 20 de julio y en el artículo 101.
5. Tanto el plan de investigaciones como de inspecciones podrán ser revisados cuando así lo aconseje la existencia de hechos que supongan modificaciones relevantes en la información disponible para la configuración del plan, o hechos que deriven de actuaciones de inspecciones o investigaciones en curso, o de modificaciones en la legislación de auditoría de cuentas, o hechos que provoquen o generen desconfianza en la información económico financiera que deben suministrar las empresas o entidades o en la actuación de auditores de cuentas y de aquellos derivados de posibles riesgos existentes no contemplados en el momento de la elaboración de los mismos.
6. En la memoria de actividades se publicarán los resultados de la ejecución de los planes de investigaciones y de inspecciones.

*Artículo 92. Facultades para el ejercicio de las actuaciones de control.*

Las personas que participen en la actividad de control, conforme a lo previsto en el artículo 55 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y 26 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, dispondrán, en el ejercicio de las labores a las que se refiere dicho artículo, de facultades de acceso y examen de la documentación, actuando bajo la dirección y supervisión a que se refiere el artículo 55.6 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

*Artículo 93. Iniciación de las actuaciones de control.*

1. Los controles de la actividad de auditoría de cuentas se iniciarán de oficio por acuerdo del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el marco del plan de control.
2. El acuerdo de inicio indicará la naturaleza y alcance de las actuaciones de control y, en particular, si la actuación de control se refiere a una investigación o a una inspección. Asimismo, deberá designar la persona o personas responsables de dirigir las actuaciones de control.

Este acuerdo podrá adoptarse de forma individualizada, para un auditor de cuentas, o de forma conjunta, para varios auditores o sociedades de auditoría. En el caso de que el acuerdo de inicio sea conjunto, su notificación se efectuará de manera individualizada y con garantía de la protección de los datos personales del resto de auditores incluidos en dicho acuerdo. La comunicación de la fecha de inicio al auditor de cuentas se efectuará por el personal designado para la dirección de la investigación o inspección correspondiente.

*Artículo 94. Desarrollo de las actuaciones de control.*

1. El auditor de cuentas deberá poner a disposición o remitir al personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designado a tal efecto, en el plazo que se establezca en cada caso, la totalidad de los papeles de trabajo y, en su caso, los libros, registros, la documentación o información que, atendiendo a la finalidad perseguida, se le requiera, en el formato que estime adecuado. Cuando la información se hallara en soportes informáticos, se deberán poner a disposición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas los medios adecuados que posibiliten el examen y verificación de dicha información.

En las actuaciones de control de la actividad de auditoría de cuentas, se entenderá que no existe más documentación o información que la aportada o la puesta a disposición según requerimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por el auditor de cuentas. A tal efecto se procederá mediante diligencia a identificar los papeles de trabajo o documentación entregada o remitida.

2. En el desarrollo de las actuaciones de control, se podrá requerir al auditor de cuentas sometido a actuaciones de control que realice las aclaraciones o explicaciones sobre los papeles de trabajo o el resto de documentos aportados que se estimen oportunas.

*Artículo 95. Lugar y horario de las actuaciones de control.*

Cuando las actuaciones de control de la actividad se efectúen en el domicilio social, sucursales, delegaciones, oficinas, locales, o en cualquier otro lugar donde se desarrolle la actividad del auditor de cuentas sometido a actuaciones de control o se encuentre la documentación requerida, o en su caso de las personas o entidades a las que se refiere el artículo 48.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, éstas pondrán a disposición del personal designado para ejecutarlas el espacio físico y los medios auxiliares necesarios para facilitar la realización de las citadas actuaciones.

*Artículo 96. Documentación de las actuaciones de control.*

1. Las actuaciones de control de la actividad de auditoría de cuentas se documentarán, principalmente, en comunicaciones, diligencias e informes.
2. Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales se notifica el inicio de las actuaciones u otros hechos o circunstancias relativas al desarrollo de estas o se efectúan requerimientos de información u otras solicitudes a los auditores de cuentas.
3. Las diligencias son documentos que se extienden para hacer constar hechos, requerimientos o manifestaciones de las personas con las que se realizan las actuaciones. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan.

De las diligencias que se extiendan se entregará un ejemplar a la persona con quien se entiendan las actuaciones. Si ésta se negare a recibirla, se le remitirá por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, y si se negare a firmar la diligencia, o no pudiera, se hará constar en la misma esta circunstancia, sin perjuicio de la entrega a dicha persona del duplicado correspondiente.

4. Los informes de control contendrán los resultados de las actuaciones de investigación o inspecciones llevadas a cabo.

*Sección 4.ª Actuaciones de investigación.*

*Artículo 97. Objeto de las actuaciones de investigación.*

Las investigaciones a que se refiere el artículo 53 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, podrán referirse a determinados aspectos de la actividad de auditoría de cuentas o a trabajos concretos de auditoría, considerados en su totalidad o referidos a partes específicas del mismo.

*Artículo 98. Alcance de las actuaciones de investigación.*

De acuerdo con la finalidad prevista en el artículo 53 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en las actuaciones de investigación podrán utilizarse las técnicas y procedimientos que se consideren más apropiadas a las circunstancias y con el alcance necesario en cada caso para determinar la existencia o no de hechos o circunstancias que puedan suponer un incumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

*Artículo 99. Finalización de las actuaciones de investigación.*

1. Las investigaciones se someterán al principio de celeridad y se documentarán con la emisión de un informe de investigación, que se remitirá al auditor de cuentas para que, en su caso, realice las alegaciones que considere oportunas en un plazo de diez días hábiles.

Dicho informe, considerando el alcance y la extensión de las actuaciones realizadas, contendrá, al menos, la descripción de las verificaciones y revisiones realizadas, y las conclusiones alcanzadas, resaltando, en su caso, los posibles incumplimientos detectados de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

2. Trascurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior y una vez analizadas, en su caso, las alegaciones presentadas, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas adoptará un acuerdo, que contendrá alguna de las decisiones siguientes:

a) El archivo de las actuaciones de investigación.

b) La iniciación del procedimiento sancionador correspondiente, cuando de las actuaciones realizadas se deduzcan indicios de la comisión de alguna de las infracciones tipificadas en la Ley 22/2015, de 20 de julio.

c) La realización de actuaciones complementarias.

3. La decisión del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a que se refiere el apartado anterior, se notificará al auditor de cuentas.

4. El resultado de estas actuaciones podrá tenerse en cuenta en el informe definitivo de inspección, en el caso de que se hubiera iniciado una actuación de inspección sobre el mismo auditor de cuentas, referida al mismo ejercicio auditado objeto de investigación o en el que se hubiera realizado la actuación objeto de investigación.

### *Sección 5.ª Actuaciones de inspección*

*Artículo 100. Objeto de las actuaciones de inspección.*

Conforme a lo dispuesto en el artículo 54 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las inspecciones consisten en la revisión periódica de los sistemas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría y su objetivo es mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, mediante el requerimiento de que los auditores o sociedades de auditoría revisados implementen las medidas necesarias para corregir las deficiencias puestas de manifiesto en la inspección.

El Presidente podrá, en cualquier momento de una actuación de inspección, acordar el inicio de una investigación o la incoación de un expediente sancionador, sobre cualquier aspecto incluido en el alcance de dicha inspección, en aquellos casos en los que durante el desarrollo o como resultado de aquella actuación se detectara la existencia de posibles incumplimientos o indicios de infracción.

*Artículo 101. Criterios de las actuaciones de inspección.*

1. Todos los auditores de cuentas individuales en la situación de ejercientes y las sociedades de auditoría serán sometidos a inspecciones de forma periódica.

2. La selección de auditores de cuentas, así como la selección tanto de los elementos del sistema de control de calidad como de los archivos de los trabajos de auditoría de cuentas a revisar, se llevará a cabo teniendo en cuenta criterios de riesgo de los auditores de cuentas y criterios de riesgo de las entidades que auditen.

3. Los auditores de cuentas que auditen únicamente entidades distintas de las de interés público se someterán a inspección, al menos, cada seis años, salvo que solo realicen auditorías voluntarias o auditen entidades pequeñas según la definición recogida en el artículo 3.9 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en cuyo caso la inspección no estará sujeta a dicha periodicidad mínima.

4. Las inspecciones podrán realizarse con una periodicidad inferior a la establecida en el artículo 54 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y el apartado anterior cuando, a juicio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y de acuerdo con la información y los medios de que disponga, la dimensión de la actividad del auditor de cuentas o el volumen de la actividad de auditoría u otras circunstancias, así lo requieran.

Artículo 102. *Alcance de las actuaciones de inspección.*

1. Las inspecciones comprenderán, al menos, la verificación del sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas, la revisión de los procedimientos documentados en los archivos de auditoría, con la finalidad de comprobar la adecuada implementación de dicho sistema de control, así como, en su caso, el seguimiento de las medidas de mejora implementadas para corregir las deficiencias puestas de manifiesto en la inspección inmediata anterior.
2. Las inspecciones podrán realizarse con un alcance general o parcial. Asimismo, en las inspecciones de auditores de interés público se podrá verificar si los auditores de cuentas cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 87 relacionados con la estructura organizativa.

Artículo 103. *Finalización de las actuaciones de inspección.*

1. Las inspecciones se someterán al principio de celeridad y se documentarán mediante la emisión de un informe de inspección de carácter provisional, que se remitirá al auditor de cuentas para que, en su caso, realice las alegaciones que considere oportunas en un plazo no inferior a diez días hábiles.

Dicho informe, considerando el alcance y la extensión de las actuaciones realizadas, contendrá, al menos, la descripción de las verificaciones y revisiones realizadas, las conclusiones generales alcanzadas, resaltando, en su caso, las deficiencias detectadas. El informe, en función del alcance de la inspección, incluirá lo siguiente:

- a) Seguimiento de las medidas de mejora implementadas para corregir las deficiencias puestas de manifiesto en la inspección inmediata anterior. Como resultado de dicho seguimiento se verificará y concluirá si se ha dado o no cumplimiento al requerimiento efectuado por el Presidente, según lo indicado en la letra b) del apartado 3 siguiente.
  - b) Descripción del análisis y evaluación de las políticas y procedimientos de control de calidad, así como de los archivos de auditoría que se hayan seleccionado.
2. Trascurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior y una vez analizadas, en su caso, las alegaciones presentadas, se emitirá un informe de inspección de carácter definitivo que contendrá los aspectos a que se refiere el apartado anterior que procedan en cada circunstancia, añadiendo en su caso los requerimientos de mejora que fueran necesarios para resolver las deficiencias detectadas.
  3. El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tomando en consideración el informe de inspección de carácter definitivo, adoptará un acuerdo que contendrá alguna de las decisiones siguientes:

- a) El archivo de las actuaciones de inspección, sin más trámite.
- b) El requerimiento de que el auditor inspeccionado implemente medidas de mejora para subsanar las deficiencias detectadas y reflejadas en el informe en los plazos que se establezcan al efecto, cuyo seguimiento se realizará en la inspección siguiente. En el acuerdo de requerimiento se indicará el plazo para la presentación, en su caso, del plan de acción, que en ningún caso será inferior a un mes.

El plan de acción detallará las actuaciones que llevarán a cabo los auditores para subsanar las deficiencias detectadas y reflejadas en el informe de inspección definitivo.

En el caso de auditores de cuentas que auditen entidades de interés público la presentación del plan de acción tendrá carácter obligatorio, siendo potestativo para los auditores de cuentas que no auditen entidades de interés público.

Los requerimientos de mejora efectuados a las sociedades de auditoría en aquellos casos en que se produzca la disolución y constitución a que se refiere el artículo 83.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, serán exigibles a la nueva sociedad.

- c) Sin perjuicio de lo dispuesto en la letra b) anterior, la iniciación de un procedimiento sancionador cuando a la vista del resultado del seguimiento realizado, conforme a lo indicado en el apartado 1.a), se deduzcan indicios de la comisión de la infracción grave recogida en el artículo 73.i) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.



4. La decisión del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, a que se refiere el apartado 3 anterior, se notificará al auditor de cuentas.
5. Sin perjuicio de lo indicado en los apartados anteriores, cuando se trate de actuaciones de inspección de carácter parcial, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá, en la comunicación de inicio de actuaciones, poner de manifiesto los hechos en su poder que permitan formular el informe provisional, y conceder un plazo de diez días hábiles para realizar las alegaciones correspondientes. Como resultado de dichas actuaciones se emitirá el informe de inspección de carácter definitivo a que se refiere el apartado 2 anterior.
6. Asimismo, cuando se trate de actuaciones de inspección realizadas sobre auditores de cuentas y sociedades de auditoría que no realicen auditorías de las entidades consideradas de interés público, se podrá emitir un único informe con el contenido a que se refiere el apartado 2 y una vez contrastadas las conclusiones antes de la emisión del mismo con los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. A dicho informe se podrán realizar alegaciones en el plazo no inferior de quince días hábiles. Una vez visto el informe y, en su caso, las alegaciones o una vez transcurrido el plazo de presentación de las mismas sin que éstas se hubiesen realizado, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas adoptará el acuerdo a que se refiere el apartado 3 de este artículo.
7. Si como resultado de la inspección realizada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se detectasen deficiencias relacionadas con alguna de las cuestiones indicadas en el artículo 87, dicho Instituto concederá un plazo para su subsanación. Asimismo, lo comunicará a la Comisión de Auditoría u órgano con funciones equivalentes previsto en la disposición adicional tercera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, a fin de que adopten las medidas que estimen convenientes en el ejercicio de sus funciones de supervisión, así como a la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

#### Artículo 104. *Publicación de informes de inspección.*

El informe de inspección de carácter definitivo al que se refiere el artículo anterior será objeto de publicación cuando se refiera a auditores de cuentas que auditaran, en el ejercicio incluido en el alcance del periodo de inspección, entidades de interés público.

No obstante, solamente serán objeto de publicación las partes del informe de inspección referentes al alcance de la revisión realizada, los datos principales del auditor de cuentas inspeccionado referidos a su dimensión, así como, un resumen de las deficiencias puestas de manifiesto como resultado de la inspección. El mencionado resumen diferenciará entre las deficiencias referidas a las políticas y procedimientos de control de calidad y las deficiencias referidas a la realización de trabajos de auditoría de cuentas.

En ningún caso, serán objeto de publicación los datos identificativos de las entidades auditadas, si bien, se publicará el número de trabajos y entidades seleccionados para la revisión de archivos con indicación tanto del sector en que opera como del tipo de entidad de interés público, así como el número de trabajos y entidades y el sector en el que operan a los que se refieren las deficiencias.

### *Sección 6.<sup>a</sup> Comunicaciones y medios del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*

#### Artículo 105. *Comunicaciones entre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y los auditores.*

A efectos de lo dispuesto en este reglamento y en la Ley 22/2015, de 20 de julio, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y los auditores de cuentas se relacionarán por medios electrónicos, de conformidad con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre. A tal efecto, dichas comunicaciones se realizarán a través de las respectivas direcciones electrónicas habilitadas únicas.

#### Artículo 106. *Personal al servicio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

A los efectos de lo establecido en el artículo 55 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá por labores instrumentales la asistencia en la revisión de documentación relacionada con la actividad de auditoría y en la elaboración de

una propuesta de evaluación resultado de dicha asistencia, teniendo en cuenta la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, así como, en su caso, la normativa y práctica en el campo de especialización propio de los expertos.

## CAPÍTULO II

### **Régimen de supervisión aplicable a auditores, así como a sociedades y demás entidades de auditoría autorizadas en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países**

#### *Sección 1.ª Actuaciones de control y dispensas*

Artículo 107. *Actuaciones de control de auditores en casos de prestación transfronteriza de servicios.*

Los auditores de cuentas autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas originariamente en un Estado miembro de la Unión Europea e inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en relación con los trabajos de auditoría realizados respecto a las cuentas de entidades con domicilio social en España, quedarán sujetos a las inspecciones del Estado miembro de origen y a las investigaciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Los auditores de cuentas autorizados originariamente por el Instituto de Contabilidad y Auditorías de Cuentas para realizar la actividad de auditoría de cuentas e inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y autorizados en otro Estado miembro en relación con los trabajos de auditoría realizados respecto a las cuentas de entidades con domicilio social en dicho Estado miembro, quedarán sujetos a las inspecciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y a las investigaciones en el Estado miembro de destino.

Las actuaciones previstas en los apartados anteriores se llevarán a cabo sin perjuicio de lo que establezcan los acuerdos reguladores que se pudieran celebrar con los Estados miembros de la Unión Europea.

Artículo 108. *Dispensas.*

Los auditores de cuentas de terceros países a los que se refiere el artículo 10.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como las sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países a las que se refiere el artículo 11.5 de la mencionada Ley, podrán quedar eximidos de las inspecciones atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cuando estén sujetos a sistemas de supervisión pública, control de calidad e investigación y sanciones que hayan sido declarados equivalentes por la Comisión Europea, en los términos establecidos en los correspondientes acuerdos de cooperación, de acuerdo con el principio de reciprocidad.

#### *Sección 2.ª Coordinación con las autoridades competentes de Estados miembros de la Unión Europea y con las autoridades europeas de supervisión*

Artículo 109. *Deber de colaboración en el intercambio de información.*

A efectos del artículo 63.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se podrá intercambiar, entre otra, la siguiente información:

- a) Datos del auditor de cuentas requeridos para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- b) Fecha de inscripción en el registro y otra información relevante.
- c) Fecha de baja del registro, motivos de la baja y otra información relevante.
- d) Informe y documentación relacionada con las inspecciones de los sistemas de control de calidad que se estén llevando a cabo o que hayan finalizado.
- e) Informe y documentación relacionada con las investigaciones que se estén llevando a cabo o que hayan finalizado.

- f) Información acerca de procedimientos sancionadores que se estén llevando a cabo o que hayan finalizado.
- g) Cualquier información que pueda resultar de utilidad para el ejercicio de las funciones de supervisión atribuidas a las respectivas autoridades.

Artículo 110. *Solicitud de información.*

1. La solicitud de información debe incluir una explicación de las razones que justifican tal solicitud y de la finalidad para la que se va a utilizar la información intercambiada y debe referirse a información necesaria para el cumplimiento de sus funciones y que no pueda obtenerse por otros medios.
2. La información a intercambiar se remitirá en la forma y el plazo máximo que se establezca entre las autoridades competentes de los Estados miembros o entre estas y las autoridades europeas de supervisión.  
Para evitar retrasos innecesarios se puede remitir una parte de la información según lo permita su disponibilidad y si su envío resulta adecuado.
3. En el caso en que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas reciba una solicitud de información, dicha información a intercambiar se remitirá en la lengua que conste en el documento original a remitir.

Artículo 111. *Utilización de la información intercambiada.*

1. Sin perjuicio de lo establecido en las disposiciones de rango legal, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas solo podrá utilizar la información recibida para el ejercicio de sus competencias y de acuerdo con los fines señalados por la autoridad que remite la información.

Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento del deber de colaboración establecido en la normativa aplicable, deba remitir información recibida de una autoridad competente de otro Estado miembro o de una autoridad europea de supervisión a otra autoridad competente en el territorio español, será necesaria la comunicación previa a la autoridad de la que se ha recibido la información.

2. Cuando la información recibida sea solicitada por otra autoridad competente de otro Estado miembro o por una autoridad europea de supervisión, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá remitir dicha información únicamente con el consentimiento previo de la autoridad de la que ha recibido la información a transmitir.
3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas no podrá remitir la información recibida de una autoridad competente de otro Estado miembro o de una autoridad europea de supervisión a una autoridad competente de un tercer país. En este caso se dará traslado de la solicitud a la autoridad de la que proceda la información solicitada.

Artículo 112. *Colaboración en la realización de actuaciones de control.*

1. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas acuerde, a solicitud de la autoridad competente de otro Estado miembro, la realización de una actuación de control de la actividad de auditoría o permita a personal de dicha autoridad competente participar en una actuación de control de la actividad de auditoría junto con el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dicha actuación de control se desarrollará, con carácter general, bajo la dirección o coordinación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cuando se lleve a cabo en territorio español.
2. En todo caso, se comunicará a dicha autoridad competente el resultado de las actuaciones que se desarrollen.

Artículo 113. *Negativa a la remisión de información o a la realización de una actuación de control.*

En los supuestos contemplados en el artículo 63.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en que el Instituto no facilite la información solicitada por las autoridades competentes de otros Estados miembros o por las autoridades europeas de supervisión, o no realice una actuación de control de la actividad de auditoría o no permita al personal de la autoridad competente de otro Estado miembro participar en una actuación de control de la actividad de auditoría junto con el

personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, éste deberá comunicar las causas de tal circunstancia a la autoridad solicitante en el plazo máximo de un mes a contar desde la recepción de la solicitud.

Artículo 114. *Deberes de comunicación.*

1. Cuando se acuerde la baja de un auditor de cuentas del Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, éste comunicará la correspondiente baja y las razones de ésta a las autoridades competentes de los Estados miembros en los que el auditor de cuentas esté autorizado para ejercer la actividad de auditoría de cuentas.

Dicha comunicación se realizará en el plazo de quince días hábiles, a contar desde la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

2. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas concluya que se pueden estar llevando a cabo o pueden haberse llevado a cabo en otro Estado miembro actividades contrarias a las disposiciones nacionales de transposición de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, lo comunicará a la autoridad competente de dicho Estado miembro en el plazo máximo de quince días hábiles a contar desde que concluya que tales actuaciones pudieran ser contrarias a las disposiciones aplicables, y sin perjuicio de las competencias que pueda ejercer el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas reciba una comunicación de la autoridad competente de otro Estado miembro acerca de la existencia de indicios de actuaciones en España que pudieran considerarse contrarias a la Ley 22/2015, de 20 de julio, al presente reglamento y su normativa de desarrollo, deberá realizar las actuaciones oportunas, sin perjuicio de tener que comunicar a dicha autoridad competente el resultado de sus actuaciones.

*Sección 3.ª Coordinación con autoridades competentes de terceros países*

Artículo 115. *Intercambio de información.*

1. El intercambio de información a que se refiere el artículo 67.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, así como la colaboración para la realización de actuaciones de control se realizará con el contenido, plazos y formas establecidos en el correspondiente acuerdo de cooperación. En el acuerdo de cooperación se podrá adoptar la realización de una actuación de control o permitir, cuando así lo prevea la correspondiente Decisión de la Unión Europea y en los términos contenidos en la misma, al personal de la autoridad competente de un tercer país participar en una actuación de control junto con el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicará en su boletín oficial y en su página web una relación de las autoridades competentes de terceros países con los que existan acuerdos de intercambio de información sobre la base de reciprocidad.

3. Cada solicitud de información recibida de una autoridad competente de un tercer país se evaluará para determinar si se puede atender la solicitud de remisión de información indicando en caso contrario la información que puede aportarse.

4. Para evitar retrasos innecesarios se puede remitir una parte de la información según lo permita su disponibilidad y si su envío resulta adecuado.

5. En caso de no poder atender una solicitud de información se informará de ello a la autoridad competente solicitante, indicando las causas de la imposibilidad.

6. Cuando el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas acuerde con la autoridad competente de un tercer país la realización de una actuación de control o permita a personal de dicha autoridad competente participar en una actuación de control junto con el personal del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dicha actuación de control se desarrollará, con carácter general, bajo la dirección o coordinación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas cuando se lleve a cabo en territorio español.

## TÍTULO IV

**Régimen de infracciones y sanciones**

## CAPÍTULO I

***Del procedimiento sancionador***Artículo 116. *Denuncia.*

1. Cualquier persona podrá poner por escrito en conocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de una infracción tipificada en la Ley 22/2015, de 20 de julio, aportando cuanta información y datos obren en su poder y haciendo referencia expresa a las normas reguladoras de la actividad de auditoría que hayan podido resultar incumplidas en la actuación del auditor de cuentas.

2. Se acordará el archivo de las denuncias cuando se consideren infundadas, o cuando los hechos denunciados no posean suficiente entidad o trascendencia o sean de imposible investigación o cuando se refieran a los mismos auditores y trabajos sucesivos a aquellos que se hubieran denunciado e investigado con anterioridad.

3. Se podrá solicitar al denunciante que aporte otros datos o medios de prueba que obren en su poder.

El denunciante no tendrá la condición de interesado en la actuación administrativa que se inicie a raíz de la denuncia ni será informado del resultado de las actuaciones realizadas en relación con los hechos denunciados, que podrán dar lugar al archivo de las actuaciones o a la incoación de expediente sancionador. Se establecerán los procedimientos necesarios para garantizar la protección de los datos del denunciante.

4. Sin perjuicio de los instrumentos y procedimientos de colaboración entre Administraciones Públicas, los órganos e instituciones públicas en general cooperarán con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para facilitarle el ejercicio de sus competencias de control y disciplinaria de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas.

Artículo 117. *Plazo de resolución, de caducidad del procedimiento y ampliación de plazos.*

1. El plazo total para resolver y notificar el procedimiento sancionador será de un año a contar desde la adopción por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del acuerdo de incoación, de conformidad con lo establecido en el artículo 69.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, sin perjuicio de la suspensión del plazo y de la posible ampliación de dicho plazo total y de los parciales previstos para los distintos trámites del procedimiento, según lo establecido en los artículos 22, 23 y 32 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

2. Deberá comunicarse a los interesados la iniciación y finalización del efecto suspensivo de las actuaciones previstas en el artículo 22.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

3. La competencia para acordar la ampliación del plazo total para resolver y notificar corresponderá al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. La competencia para acordar la ampliación de los distintos plazos parciales en la tramitación del procedimiento, incluido el de audiencia tras la formulación de la propuesta de resolución, corresponderá al instructor.

5. En los casos de prescripción de la infracción y en los de caducidad del procedimiento por el transcurso del plazo total de un año, más las ampliaciones previstas en los artículos 23 y 32 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, o por el transcurso del plazo de seis meses previsto en el artículo 85.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando dicha caducidad hubiera determinado asimismo la prescripción de la infracción, se deberá dictar resolución expresa acordando el archivo. La resolución se notificará al auditor de cuentas sujeto al procedimiento.

*Artículo 118. Actuaciones previas.*

1. Con anterioridad a la incoación del procedimiento sancionador se podrá ordenar por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la realización de las actuaciones previas de las contempladas en el artículo 90, que resulten necesarias con objeto de determinar con carácter preliminar si concurren circunstancias que justifiquen tal incoación.
2. De conformidad con el artículo 90.3, cuando se obtengan indicios de infracción en el curso de una actuación de control, se podrá iniciar el procedimiento sancionador con anterioridad a la finalización de la actuación de control y la emisión del correspondiente informe.

Cuando de las actuaciones previas de control se concluya que ha prescrito la infracción, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas acordará el archivo de actuaciones.

*Artículo 119. Acuerdo de incoación.*

1. La competencia para dictar el acuerdo de incoación corresponderá al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El acuerdo de incoación tendrá el contenido previsto en el artículo 64.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, con las siguientes especialidades:
  - a) El nombramiento de instructor deberá recaer en un funcionario destinado en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Podrá ser nombrado instructor el funcionario que hubiera realizado las actuaciones previas de control.
  - b) Si la complejidad del procedimiento lo aconsejase, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, al dictar el acuerdo de incoación o en cualquier momento de la instrucción del procedimiento, podrá nombrar uno o varios instructores adjuntos. Los instructores adjuntos actuarán bajo la dirección del instructor principal.
2. El acuerdo de incoación se comunicará al instructor o instructores nombrados y se notificará únicamente a los interesados, con indicación expresa del régimen de recusación establecido.
3. Cuando el presunto responsable sea un auditor de cuentas autorizado originariamente en un Estado miembro de la Unión Europea, se comunicará a la autoridad competente de dicho Estado de procedencia que se ha acordado la incoación de un procedimiento sancionador.
4. Excepcionalmente, cuando en el momento de dictar el acuerdo de incoación no existan elementos suficientes para la calificación inicial de los hechos que lo motivan, la determinación de la citada calificación y de las sanciones que pudieran corresponder se realizará mediante un Pliego de cargos que dictará el Presidente en el plazo máximo de un mes desde la fecha del acuerdo de incoación. El Pliego de cargos se notificará a los interesados.
5. Una vez notificado el acuerdo de incoación o, en el caso de que se haya emitido Pliego de cargos, una vez notificado este, los interesados dispondrán de un plazo de quince días hábiles para formular alegaciones y aportar los documentos o informaciones que estimen convenientes, así como, en su caso, proponer prueba concretando los medios de que pretendan valerse.

*Artículo 120. Facultades del instructor.*

El instructor podrá solicitar que se emitan cuantos informes de carácter técnico o jurídico sean necesarios, en función de la complejidad del procedimiento, para llevar a buen fin la instrucción de este.

*Artículo 121. Propuesta de resolución.*

1. Una vez instruido el expediente, el instructor formulará la propuesta de resolución, en la que se fijarán de forma motivada los hechos que se declaran probados, su calificación jurídica, así como la infracción que, en su caso, pudieran constituir, la declaración de las personas o entidades que sean responsables, y la sanción que se proponga; o bien, se propondrá la declaración de no existencia de infracción o responsabilidad. En ambos casos, la propuesta de resolución deberá indicar la puesta de manifiesto del procedimiento, a la que se acompañará una relación de los do-



cumentos obrantes en el expediente a fin de que los interesados puedan obtener las copias de los que estimen convenientes, y el plazo para formular alegaciones y presentar los documentos e informaciones que estimen convenientes.

Cuando de la instrucción se concluya que ha prescrito la infracción, el instructor propondrá el archivo de las actuaciones.

2. En caso de que se hayan nombrado instructores adjuntos, la propuesta de resolución se formulará por el instructor principal.

3. La propuesta de resolución se notificará a los interesados, acordándose el trámite de audiencia. Los interesados dispondrán de un plazo de quince días hábiles, desde la notificación de la propuesta de resolución, para formular alegaciones y aportar los documentos e informaciones que estimen convenientes.

4. Concluido el trámite de audiencia, el instructor elevará la correspondiente propuesta de resolución, junto con todas las actuaciones, al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

#### Artículo 122. *Resolución.*

1. La competencia para dictar la resolución corresponderá al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2. Con anterioridad a dictar resolución, el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá ordenar la realización de actuaciones complementarias, de acuerdo con lo establecido en el artículo 87 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

El plazo para resolver el procedimiento quedará suspendido desde la fecha del acuerdo de realización de las actuaciones complementarias hasta la finalización de las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior.

3. No se considerarán en la resolución otros hechos distintos de los determinados en la propuesta de resolución, salvo los que resulten de las actuaciones complementarias practicadas, en su caso, de acuerdo con lo previsto en el apartado anterior, y sin perjuicio de la distinta valoración jurídica que pudiera realizarse en relación con la efectuada en la propuesta de resolución.

4. En todo caso, cuando el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas considere que la infracción o la sanción reviste mayor gravedad que la determinada en la propuesta de resolución, se notificará a los interesados para que aporten cuantas alegaciones estimen pertinentes en el plazo de quince días hábiles. Se considerará que concurre dicha circunstancia:

a) Cuando se consideren sancionables conductas que en la instrucción o en la propuesta de resolución se hubiesen considerado como no sancionables, con independencia de que la instrucción haya resuelto la finalización del procedimiento.

b) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave.

c) Cuando se considere que la sanción a imponer sea de distinta naturaleza y más gravosa.

#### Artículo 123. *Acumulación de expedientes y agrupación de sujetos infractores.*

1. Se incoarán tantos procedimientos sancionadores como trabajos de auditoría existan respecto a los que se hayan apreciado indicios de infracción. No obstante, cuando de acuerdo con lo previsto en el artículo 57 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, concorra identidad sustancial o íntima conexión entre los procedimientos sancionadores, podrá acordarse la acumulación para su tramitación y resolución conjunta, en particular podrá acumularse cuando concurren identidad o conexión en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones.

2. Se podrán imponer en una misma resolución, resultado de un solo procedimiento, las sanciones impuestas a las sociedades de auditoría y al auditor de cuentas firmante del informe en su nombre que sea corresponsable, cuando aquellas deriven de una misma infracción, de acuerdo con los artículos 70.1.b) y 76 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Se procederá de igual forma para imponer sanciones a varios auditores de cuentas o sociedades de auditoría que hayan actuado conjuntamente, cuando las sanciones deriven de una misma infracción.

## CAPÍTULO II

### *Procedimiento abreviado*

Artículo 124. *Procedimiento abreviado.*

1. En caso de concurrir las circunstancias previstas en el artículo 69.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se podrá acordar la tramitación del procedimiento sancionador de forma abreviada cuando se trate de las infracciones contempladas en el artículo 72.b), en lo relativo al incumplimiento de la duración máxima de contratación exigida en los artículos 40.1, 72.f), 72.j), 72.k), 73.c), en lo relativo al incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 40.2, 73.d), 73.i), primer tipo, 73.j), primer y segundo tipos, 73.11) y 74 de la citada Ley.

2. En tales supuestos, la tramitación deberá cumplir los siguientes trámites:

a) En el acuerdo de incoación se hará constar expresamente que el procedimiento es abreviado y el plazo para resolver y notificar la resolución. Además de las indicaciones establecidas en el artículo 119, el órgano competente para dictar el acuerdo incorporará en éste la propuesta de resolución, con el contenido previsto en el artículo 121, incluida la indicación a los interesados de la puesta de manifiesto del expediente, a cuyo efecto se acompañará una relación de los documentos obrantes en el mismo, a fin de que puedan obtener las copias de los que estimen convenientes, concediéndoles un plazo de quince días hábiles, a contar desde el día siguiente al de la notificación de dicho acuerdo de incoación, para formular alegaciones y presentar los documentos e informaciones que estimen pertinentes. Se advertirá expresamente a los interesados que, en caso de no formular alegaciones ni aportar nuevos documentos o elementos de prueba, podrá dictarse resolución en los términos contenidos en la propuesta de resolución incorporada al acuerdo de iniciación.

b) Transcurrido el plazo de alegaciones sin que éstas se hayan formulado por los interesados, el instructor, haciendo constar motivadamente tal circunstancia, elevará el expediente al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que podrá dictar resolución de acuerdo con la propuesta incorporada al acuerdo de iniciación. A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, no se considerarán formuladas alegaciones cuando los interesados se limiten a reconocer su responsabilidad o manifiesten su conformidad con los hechos expuestos en el acuerdo de incoación, o en su caso, con la propuesta de sanción.

c) En caso de que sean formuladas alegaciones por los interesados, en las que se manifieste su disconformidad con la propuesta de resolución incorporada en el acuerdo de incoación, el instructor deberá formular nueva propuesta de resolución, reiterando o no la inicialmente notificada según lo dispuesto en la letra a) de este apartado, debiendo verificarse en todo caso el cumplimiento de lo estipulado en el artículo 121. La propuesta de resolución que en su caso se formule se notificará a los interesados, acordándose el trámite de audiencia, y concediendo un plazo de quince días hábiles para formular alegaciones y presentar los documentos que estimen pertinentes. Concluido el trámite de audiencia, el instructor elevará la correspondiente propuesta de resolución, junto con todas las actuaciones, al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que dictará resolución.

d) En la resolución no se podrán aceptar hechos distintos de los determinados en el curso del procedimiento, con independencia de su diferente valoración jurídica. Cuando el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas considere que la infracción o la sanción revisten mayor gravedad que la determinada en la propuesta de resolución, se notificará dicha circunstancia al inculpado para que aporte cuantas alegaciones estime convenientes en el plazo de quince días hábiles, continuando la tramitación del procedimiento sancionador de forma ordinaria.

3. La competencia para dictar el acuerdo de incoación al que se incorpore la propuesta de resolución corresponderá a las unidades que hayan desarrollado actividades de comprobación o detectado los hechos que motivan la incoación,

de acuerdo con lo previsto en el artículo 6 del Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto y la Estructura Orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. El plazo para resolver y notificar la resolución en los procedimientos sancionadores tramitados conforme a lo previsto en esta sección será de seis meses.
5. En cualquier momento del procedimiento anterior a su resolución, el órgano competente para resolver podrá acordar continuar la tramitación del procedimiento sancionador de forma ordinaria, siendo entonces el plazo para resolver y notificar de un año, a contar desde el acuerdo de incoación del procedimiento.

### CAPÍTULO III

#### *Infracciones y sanciones.*

Artículo 125. *Negativa o resistencia a la actuación de control o de disciplina y falta de remisión de la documentación o información.*

Para la calificación de las infracciones tipificadas en los artículos 72.c) y 73.k) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se aplicarán los siguientes criterios:

1. Se considerarán negativa o resistencia al ejercicio de las competencias de control o disciplina, así como falta de remisión de la documentación o información requerida para el ejercicio de las competencias atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, todas las acciones y omisiones de los sujetos responsables, que tiendan a dilatar, entorpecer o impedir indebidamente el ejercicio de estas.
2. En todo caso se considerarán negativa o resistencia al ejercicio de las competencias de control o disciplina las siguientes actuaciones de los sujetos responsables:
  - a) La incomparecencia de la persona requerida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o por el personal designado para la realización de las actuaciones de control, de acuerdo con lo establecido en el capítulo I, título III, en el lugar, día y hora que se le hubiesen señalado en tiempo y forma para la iniciación, desarrollo o terminación de las actuaciones, salvo que medie causa suficiente que sea debidamente justificada.
  - b) Negar o dificultar indebidamente el acceso o la permanencia del personal designado para la realización de las actuaciones de control en el domicilio social, locales u oficinas donde se desarrolle actividad de la persona o entidad sometida a control o se encuentre la documentación requerida, así como obstaculizar la localización de dichos lugares.
  - c) Aquellas que supongan amenazas o coacciones al personal designado para la realización de las actuaciones de control.
  - d) Aquellas que, por acción u omisión, se dirijan a obstaculizar de forma recurrente la efectividad de las notificaciones realizadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el ejercicio de sus competencias de control o sancionadora.
3. En todo caso se considerará falta de remisión de la documentación o información requerida en el ejercicio de las competencias atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la negativa a exhibir o poner a disposición de este Instituto cualquier clase de libros, registros, documentos o cualquier información que les sean exigidos; la omisión de la remisión de los documentos o información solicitada o la alteración o modificación de los aportados.

Artículo 126. *Incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas en determinados supuestos.*

No se considerarán cometidas las infracciones tipificadas en los artículos 72.h) y 73.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando concurren las circunstancias previstas en el artículo 5.2 de dicha Ley y se realicen por el auditor las actuaciones previstas en el artículo 10.

Artículo 127. *No emisión o entrega en plazo del informe adicional para la Comisión de Auditoría o emisión con contenido sustancialmente incorrecto o incompleto.*

A los efectos de lo establecido en los artículos 72.i) y 73.ñ) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que en todo caso el informe adicional para la Comisión de Auditoría tiene un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto cuando no recoja el resultado de las verificaciones y conclusiones reflejadas en los papeles de trabajo, o cuando la información contenida sea incorrecta o incompleta de modo que no pudiera comprenderse, o afectase al adecuado cumplimiento de las funciones atribuidas a la Comisión de Auditoría.

Artículo 128. *Realización de trabajos de auditoría sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.*

1. La infracción muy grave tipificada en el artículo 72.j) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá asimismo cometida desde el momento en que se acepte el nombramiento de auditoría sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

2. Si el infractor accede a la condición de ejerciente con anterioridad a la firma del informe de auditoría y a la notificación de la iniciación de una actuación de control, se deberá tener en consideración, a efectos de la graduación de la sanción a aplicar, la circunstancia atenuante de haber procedido a realizar por iniciativa propia actuaciones dirigidas a subsanar la infracción o aminorar sus efectos, establecida en el artículo 80.1.g) de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Artículo 129. *Incumplimientos de normas de auditoría en relación con un informe de auditoría.*

Constituye una única infracción de las contempladas en el artículo 73.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el incumplimiento o el conjunto de incumplimientos de normas de auditoría que se declaren probados en relación con un trabajo de auditoría, siempre que sean susceptibles de tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe.

Asimismo, se entenderá cometida esta infracción cuando se haya incumplido lo dispuesto en el artículo 29.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, por no haber dispuesto de los recursos necesarios y adecuados para aceptar y realizar el trabajo de auditoría atendiendo a la dimensión y complejidad de la auditoría a realizar, de modo que pudiera afectar de forma significativa al resultado del trabajo y, por consiguiente, al informe emitido.

Artículo 130. *Incumplimiento de la obligación de remisión de información al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o remisión de información sustancialmente incorrecta o incompleta.*

A efectos del artículo 73.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que la información remitida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas presenta un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto, teniendo en cuenta la información pública y disponible cuando la información incorrecta u omitida pudiera alterar la comprensión de los datos y situación del auditor que impidiera o dificultara el adecuado ejercicio de las funciones supervisoras.

En particular, se entenderá que tal circunstancia se produce cuando afecte en los términos previstos en el párrafo anterior al menos a algunos de los siguientes aspectos:

- a) Al importe de los honorarios y horas facturadas derivados de servicios de auditoría y el importe de honorarios de servicios distintos de auditoría, a que se refieren los artículos 24, 25, y 41 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, con el desglose que contemple la resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas referida en el artículo 89.
- b) La identificación de cada uno de los servicios prestados.
- c) La existencia de red a declarar y la identificación de las entidades que forman parte de ella.
- d) La actualización del domicilio a efectos de notificaciones o de la dirección electrónica habilitada única.
- e) El importe de los ingresos totales del auditor de cuentas, así como los ingresos totales de la red a la que pertenezcan.

### Artículo 131. *Comunicaciones a las autoridades supervisoras.*

1. La infracción tipificada en el artículo 73.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá siempre cometida cuando hayan transcurrido tres días hábiles desde que el auditor de cuentas haya tenido conocimiento de las circunstancias de obligada información a las que se refieren el artículo 38 y la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio, sin haber efectuado la comunicación a los correspondientes órganos supervisores y, en su caso, a los auditores de cuentas de la entidad dominante. En todo caso, se entenderá cometida si no se ha realizado tal comunicación a la fecha de emitirse el informe de auditoría.
2. Se entenderá que la comunicación presenta un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto cuando afecte al adecuado cumplimiento de las funciones atribuidas a la respectiva autoridad supervisora.
3. Asimismo, en todo caso se considerará falta de remisión de la copia del informe de auditoría de las cuentas anuales a las autoridades supervisoras competentes cuando hayan transcurrido tres días hábiles desde la finalización del plazo al que se refiere la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

### Artículo 132. *Identificación del auditor de cuentas en sus trabajos.*

Se considerará cometida la infracción tipificada en el artículo 73.g) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando el informe emitido no corresponda a un trabajo de los comprendidos en las modalidades de auditoría de cuentas a que se refiere el artículo 4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, siempre y cuando su realización no haya sido atribuida a un auditor de cuentas por la normativa vigente.

No se considerará constitutiva de la infracción a que se refiere el párrafo anterior la simple mención de la condición de auditor de cuentas en cualquier tipo de informe que no corresponda a un trabajo de los comprendidos en las modalidades de auditoría de cuentas a que se refiere el citado artículo 4, siempre y cuando su redacción o presentación no puedan dar lugar a confusión sobre la naturaleza del trabajo.

En todo caso, se entenderá que no genera confusión sobre la naturaleza del trabajo o informe cuando la mención en él a la condición de auditor de cuentas se exponga a efectos meramente informativos y se indique expresamente que no se ha realizado un trabajo de auditoría de cuentas de los comprendidos en las modalidades de auditoría de cuentas a que se refiere el citado artículo.

Se entenderá que se puede generar confusión sobre la naturaleza del trabajo o informe cuando, por razón de su contenido, redacción o presentación, se pudiera entender que se está emitiendo un informe de auditoría de cuentas de los regulados en los artículos 9 y 13.

### Artículo 133. *Incumplimiento de los requerimientos de mejora.*

A los efectos de lo establecido en el artículo 73.i) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que no se han cumplido sustancialmente los requerimientos de mejora en plazo a que se refiere el artículo 54.4 de la misma ley cuando, entre otros, las medidas para su cumplimiento no se hayan mantenido una vez implementadas.

### Artículo 134. *Información sustancialmente incorrecta o incompleta en el Informe de transparencia.*

A los efectos de lo establecido en el artículo 73.j) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que el informe anual de transparencia presenta un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto cuando la información incorrecta u omitida pudiera alterar o impedir la adecuada comprensión o percepción de los datos y situación efectiva del auditor de cuentas contenida en dicho informe.

En particular, se entenderá que tal circunstancia se produce cuando afecte en los términos previstos en el párrafo anterior al menos a la descripción de la red, del sistema de control de calidad interno, la lista de las entidades de interés público auditadas, la declaración sobre las prácticas en materia de independencia y el detalle y desglose de los honorarios por servicios de auditoría y distintos de auditoría.

Artículo 135. *Criterios de graduación de las sanciones.*

1. Las sanciones previstas en los artículos 75 y 76 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que resulten aplicables a cada sujeto infractor se considerarán divididas en tres grados, de mayor a menor, denominados, respectivamente, superior, medio e inferior, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Cuando la sanción prevista para corregir una determinada infracción pueda consistir en la retirada de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en la suspensión de la autorización y baja temporal en dicho Registro o en la imposición de una multa, dichos tres tipos de medidas sancionadoras constituirán, en principio, los grados superior, medio e inferior, respectivamente, de la sanción aplicable.

b) Cuando la sanción prevista para corregir una determinada infracción pueda consistir en la retirada de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas o en la imposición de una multa, el primer tipo de medida sancionadora constituirá, con carácter general, el grado superior de la sanción aplicable y se considerará fraccionada la de naturaleza pecuniaria en dos tramos iguales, que constituirán, en principio y de acuerdo con sus cuantías, los grados medio e inferior, respectivamente, de la sanción aplicable.

c) Cuando la sanción prevista para corregir una determinada infracción pueda consistir en la suspensión de la autorización y baja temporal en el Registro Oficial de Auditores o en la imposición de una multa, el primer tipo de medida sancionadora constituirá, con carácter general, el grado superior de la sanción aplicable y se considerará fraccionada la de naturaleza pecuniaria en dos tramos iguales, que constituirán, en principio y de acuerdo con sus cuantías, los grados medio e inferior, respectivamente, de la sanción aplicable.

d) Cuando la sanción prevista para corregir una determinada infracción sea exclusivamente de naturaleza pecuniaria, se considerará ésta fraccionada en tres tramos iguales, que constituirán, de acuerdo con sus cuantías, los grados superior, medio e inferior, respectivamente, de la sanción aplicable.

2. La sanción que se imponga a cada sujeto infractor deberá quedar enmarcada en uno de los tres grados indicados en el apartado anterior, teniendo en cuenta para ello la naturaleza e importancia de la infracción cometida y aplicando, el resto de criterios de graduación previstos en el artículo 80.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que resulten procedentes.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en otros preceptos de este reglamento, para la determinación individualizada de la sanción a aplicar se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes criterios:

a) La circunstancia prevista en el artículo 80.1.g) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, únicamente se aplicará con carácter de atenuante. Esta circunstancia se aplicará, en particular, cuando el auditor de cuentas, no habiendo identificado una amenaza en un trabajo de auditoría, la identifique posteriormente y haya realizado procedimientos de evaluación de la significatividad y adoptado, en su caso, medidas de salvaguarda adecuadas y suficientes para eliminar o reducir dicha amenaza a un nivel aceptablemente bajo, y siempre que consten documentados los procedimientos, las medidas y las conclusiones.

b) Las circunstancias previstas en el artículo 80.1, letras a) y f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, podrán aplicarse como circunstancias atenuantes o agravantes atendiendo al caso concreto en que deban ser aplicadas.

Se apreciará la circunstancia prevista en el artículo 80.1.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, como atenuante cuando no existan sanciones impuestas al sujeto infractor que estén inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas o que hayan sido canceladas por el transcurso de los plazos previstos en el artículo 138.

Se apreciará la circunstancia prevista en el artículo 80.1.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, como agravante, cuando existan sanciones impuestas al sujeto infractor, por distinto tipo de infracción, que estén inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y que no hayan sido canceladas por el transcurso de los plazos previstos en el artículo 138.

c) La concurrencia exclusiva de atenuantes deberá dar lugar a la imposición de una sanción en el grado inmediato inferior al inicialmente aplicable.



4. Los criterios contemplados en este artículo se aplicarán teniendo en cuenta las circunstancias que concurran en las infracciones cometidas y en los sujetos responsables.

*Artículo 136. Sanción adicional a una sanción muy grave o grave consecuencia de un trabajo de auditoría de cuentas a una determinada entidad.*

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 78.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que la prohibición al auditor principal responsable del trabajo alcanza a la actividad de auditoría de las cuentas anuales, así como a la de otros estados financieros o documentos contables, incluidos los estados financieros consolidados formulados por la entidad auditada.

*Artículo 137. Normas especiales.*

1. Al responsable de dos o más infracciones se le impondrán todas las sanciones que correspondan a dichas infracciones para su cumplimiento simultáneo cuando proceda por razón de su naturaleza.

En el caso de que no sea posible el cumplimiento simultáneo de las sanciones impuestas, por razón de su naturaleza y efectos, éstas se cumplirán de forma sucesiva, comenzando por la de mayor gravedad, y dentro del plazo de prescripción de sanciones a que se refiere el artículo 86 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

En todo caso, se consideran de cumplimiento simultáneo las sanciones previstas en los artículos 75 a 77 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y las sanciones adicionales a las que se refiere el artículo 78 del mismo texto legal.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, se sancionarán como infracción continuada los incumplimientos del deber de independencia y los incumplimientos de lo establecido en el artículo 15 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en relación con la misma entidad auditada, tipificados, respectivamente, como infracción muy grave o grave en los artículos 72.b) y 73.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y como infracción grave en el artículo 73.h) del mismo texto legal, cuando se refiera a la emisión de dos o más informes de auditoría de cuentas anuales, estados financieros o documentos contables formulados por dicha entidad y por entidades vinculadas a dicha entidad, correspondientes a otros tantos ejercicios sucesivos, siempre y cuando resulten dichas infracciones de una misma y única ocasión, situación o servicio o de un plan preconcebido. En tal caso, la sanción aplicable se deberá imponer en su mitad superior.

3. En el supuesto de que un solo hecho constituya dos o más infracciones o cuando una infracción sea medio necesario para cometer otra, se aplicará en su mitad superior la sanción prevista para la infracción más grave, sin que pueda exceder la sanción resultante de la suma de las que correspondería aplicar si se sancionaran separadamente las distintas infracciones. Cuando la sanción así computada exceda de este límite, la sanción será la suma de las que correspondería imponer a las infracciones por separado.

4. A los efectos de apreciar la existencia de un solo hecho, se requerirá que sean idénticos los actos de ejecución que sean constitutivos de los incumplimientos de normas de auditoría correspondientes a las infracciones cometidas.

5. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 70.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que, en todo caso, concurre una discrepancia jurídica o técnica razonablemente justificada cuando el auditor de cuentas haya ajustado su actuación a los criterios manifestados o publicados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en las resoluciones y contestaciones a consultas que se refieran a circunstancias iguales o similares a las contempladas en las normas técnicas de auditoría respecto a las cuales se plantea aquella discrepancia.

*Artículo 138. Publicidad de la sanción y vigencia.*

1. La publicidad de las inscripciones de las sanciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas a la que se refiere el artículo 82 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, salvo la de revocación de la autorización y baja definitiva en el mismo, tendrá una duración de 7, 6, y 5 años, según se trate de sanciones impuestas por la comisión de infracciones muy graves, graves o leves, respectivamente, computándose dichos plazos desde el momento en que se haya producido la publicación.

Se procederá igualmente respecto de las inscripciones en el Registro Mercantil de las sanciones adicionales previstas en el artículo 78 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, a las que se refiere el artículo 82.3 de la citada Ley.

2. Una vez transcurridos los plazos a los que se refiere el apartado anterior, la inscripción de las sanciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y su publicidad, incluida la realizada en el Registro Mercantil, a la que se refiere el artículo 82.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, será cancelada de oficio, sin perjuicio del derecho del auditor de cuentas a solicitar su cancelación.

## TÍTULO V

### **De las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas**

Artículo 139. *Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.*

Se consideran corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas las entidades de ámbito estatal de las que formen parte los auditores de cuentas que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- a) Que en sus estatutos figure como única o una de las actividades de sus miembros la de auditoría de cuentas.
- b) Que al menos un 10 por ciento de los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas pertenezcan a la corporación.
- c) Que al menos un 15 por ciento de los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en la situación establecida en el artículo 21.a), sean miembros de la corporación.

Artículo 140. *Funciones.*

Corresponde a las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas desarrollar las siguientes funciones:

- a) Elaborar, adaptar y revisar las normas técnicas de auditoría, de ética y de control de calidad interno, por propia iniciativa o a instancia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- b) Proponer y realizar de forma conjunta los exámenes de aptitud profesional a que se refiere el artículo 29, y conforme a lo previsto en el artículo 30.
- c) Organizar y, en su caso, impartir programas de enseñanza teórica, una vez que sean homologados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- d) Organizar y, en su caso, impartir actividades de formación continuada, que deben realizar los auditores de cuentas, así como realizar las verificaciones y comunicaciones referidas a dichas actividades.
- e) Impulsar la colaboración de sus miembros en la formación práctica requerida para el examen de aptitud, vigilando su adecuado cumplimiento, de acuerdo con lo previsto en el artículo 28, debiendo dar el visto bueno en los certificados que expidan sus miembros, cuando así se prevea en las disposiciones normativas.
- f) Elaborar las normas deontológicas y códigos de conducta que deben seguir sus miembros.
- g) Verificar la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, si su inobservancia lleva aparejada medidas disciplinarias en sus respectivos Estatutos.
- h) Proponer al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la incoación del procedimiento sancionador, en su caso, comunicar aquellas cuestiones o asuntos detectados en el ejercicio de sus funciones que puedan suponer el incumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

i) Colaborar con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en todas aquellas cuestiones relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas. En particular, podrán ejecutar, en los términos previstos en el artículo 55 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, bajo la supervisión y dirección del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la inspección de los auditores de cuentas que no auditen entidades de interés público cuando así lo acuerde dicho Instituto, siempre y cuando las personas encargadas directamente de una inspección sobre un auditor de cuentas, además de lo establecido en el artículo 55.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, no hayan colaborado en la implementación y diseño del sistema de control de calidad interno de los mismos auditores de cuentas durante los tres años inmediatamente anteriores a la ejecución de la inspección.

j) Cualesquiera otras previstas en sus Estatutos que tengan por objeto el mejor cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 22/2015, de 20 de julio, y en este reglamento.

*Artículo 141. Del acceso a la documentación y las actuaciones de verificación por parte de las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.*

A los efectos de lo dispuesto en las letras g) e i) del artículo anterior, las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas serán las responsables de establecer los procedimientos y medidas necesarias para asegurar que únicamente podrán participar y acceder a la documentación de los trabajos de auditoría de cuentas objeto de dichas actuaciones las personas físicas o jurídicas que no se encuentren inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejercientes y que cumplan los requisitos exigidos en el artículo 55.2, letra b), de la Ley 22/2015, de 20 de julio, respecto del auditor de cuentas. Quienes accedan a dicha información estarán sujetos al deber de secreto regulado en el artículo 31 de dicha Ley, así como a lo dispuesto en la normativa de protección de datos personales, no pudiéndose utilizar dicha información para ninguna otra finalidad incluso aun cuando se modifique la situación en el citado Registro o haya cesado su vinculación con las citadas corporaciones. Las corporaciones velarán en todo caso y momento por el cumplimiento de lo dispuesto en este artículo.

*Disposición adicional primera. Auditoría de las cuentas anuales de las entidades por razón de su tamaño.*

En desarrollo de la disposición adicional primera, apartado 1.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, estarán obligadas a someter a auditoría, las cuentas anuales de los ejercicios sociales en los que no concurren las condiciones previstas en el artículo 263.2 de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

*Disposición adicional segunda. Auditoría de cuentas anuales de las entidades receptoras de subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la Unión Europea.*

1. En desarrollo de lo dispuesto en la disposición adicional primera, apartado 1.e), de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, que durante un ejercicio social hubiesen recibido subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la Unión Europea, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, estarán obligadas a someter a auditoría las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio y a los ejercicios en que se realicen las operaciones o ejecuten las inversiones correspondientes a las citadas subvenciones o ayudas.

2. Se considerarán recibidas las subvenciones o ayudas, a los efectos de esta disposición, en el momento en que deban ser registradas en los libros de contabilidad de la empresa o entidad, conforme a lo establecido a este respecto en la normativa contable que le resulte de aplicación.

3. Se entenderán por subvenciones o ayudas, a los efectos de esta disposición, las consideradas como tales en el artículo 2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

Disposición adicional tercera. *Auditoría de cuentas anuales de las entidades que contraten con el sector público.*

1. En desarrollo de lo dispuesto en la disposición adicional primera, apartado 1.e), de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, que durante un ejercicio económico hubiesen celebrado con el Sector Público los contratos contemplados en el artículo 2 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, y éste represente más del 50 % del importe neto de su cifra anual de negocios, estarán obligadas a someter a auditoría las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio social y las del siguiente a éste.

2. Se considerarán realizadas las actuaciones referidas en el apartado anterior, a los efectos de esta disposición, en el momento en que deba ser registrado el derecho de cobro correspondiente en los libros de contabilidad de la entidad, de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

Disposición adicional cuarta. *Nombramiento de auditores en las entidades sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales, por las circunstancias previstas en las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de este reglamento.*

El nombramiento de auditores en las entidades sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales, por las circunstancias previstas en las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de este Reglamento, se hará, en todo caso, antes de que finalice el ejercicio social por auditar.

Disposición adicional quinta. *Mecanismos de coordinación con órganos o instituciones públicas con competencias de control o inspección.*

1. En desarrollo de lo dispuesto en la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, se establece como uno de los sistemas o procedimientos de coordinación entre los Órganos o Instituciones Públicas que tengan atribuidas legalmente competencias de control y supervisión sobre empresas y entidades que sometan sus cuentas anuales a auditoría de cuentas y los auditores de cuentas de dichas empresas y entidades la facultad de exigir a las citadas empresas y entidades que, previa solicitud a sus auditores de cuentas, circunstancia que habrá de figurar en el contrato de auditoría de cuentas anuales, se le remita un informe complementario al de auditoría de cuentas anuales que contribuya al mejor desempeño de las citadas funciones de supervisión y control. A estos efectos, los auditores de cuentas deberán elaborar dicho informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales, que se desarrollará dentro del ámbito de dicha auditoría y cuya elaboración se sujetará en cada caso a la correspondiente norma técnica de auditoría.

2. La obligación de los auditores de cuentas de entidades distintas de las de interés público sometidas al régimen de supervisión de comunicar rápidamente por escrito al Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores y Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como a los órganos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, según proceda, cualquier hecho o decisión relevante sobre la entidad o institución auditada, a que se refiere el segundo párrafo de la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio, deberá cumplirse en el plazo máximo de tres días hábiles desde que hayan tenido conocimiento de las respectivas circunstancias que puedan dar lugar a las situaciones previstas en el citado artículo, y con independencia de que posteriormente se produzcan o no efectivamente las situaciones que llevarán a reflejar o no en el informe de auditoría las citadas circunstancias.

3. Asimismo, la obligación de los auditores de cuentas, a que se refiere el párrafo tercero de la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de enviar copia del informe de auditoría de las cuentas anuales a las autoridades supervisoras mencionadas en el apartado anterior, en el caso de haber transcurrido el plazo de una semana desde la fecha de entrega de dicho informe de auditoría a la entidad auditada por parte del auditor, sin que ésta haya hecho la correspondiente remisión a las citadas autoridades, deberá cumplirse en el plazo máximo de tres días hábiles.

4. Los datos, informes, antecedentes y demás información obtenida por los Órganos e Instituciones Públicas en virtud de lo dispuesto en esta disposición adicional, sólo podrán utilizarse para los fines de control y supervisión encomendados a dichas Instituciones. Las informaciones que los Órganos e Instituciones Públicas, para el cumplimiento de sus funciones, tengan que facilitar a los auditores de cuentas de las empresas y entidades sujetas a su supervisión y control quedarán exceptuadas del deber de secreto al que, en su caso, dichos Órganos e Instituciones se encuentren sujetos, conforme a su respectiva normativa legal.

Disposición adicional sexta. *Formulación de consultas.*

1. Las personas con competencias para la formulación de cuentas anuales o su verificación podrán efectuar consultas debidamente documentadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, respecto de la aplicación de las normas contenidas en el marco normativo de información financiera aplicable y de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, dentro del ámbito de competencias de dicho Instituto.

2. La consulta habrá de comprender todos los antecedentes y circunstancias necesarios para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda formarse el debido juicio. En caso contrario, dicho Organismo podrá rechazar las consultas que se formulen.

3. La contestación tendrá carácter de mera información, no pudiendo los interesados entablar recurso alguno contra la misma.

4. La competencia para resolver las consultas será del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, quien, por la relevancia e interés de las cuestiones suscitadas en una determinada consulta, podrá someterlas a consideración del Comité de Auditoría de Cuentas o del Consejo de Contabilidad, en el marco de sus respectivas competencias.

5. Las consultas podrán ser publicadas en el Boletín Oficial del Instituto o en su página web, siempre que se considere que tienen interés general.

La publicación de dichas consultas estará en todo caso sujeta a la normativa de protección de datos personales y, además, no contendrá, en ningún caso, los datos referentes a los sujetos afectados por la consulta.

Disposición adicional séptima. *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

1. Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la edición, publicación y distribución del boletín oficial del organismo, ostentando las funciones técnicas, económicas y administrativas a este respecto.

2. Dicho boletín contendrá:

a) Todos los datos cuya publicación en el mismo venga exigida por la Ley 22/2015, de 20 de julio, este reglamento o cualquier otra disposición.

b) Información relativa al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

c) Cuanta información se considere de interés por el Instituto, por su relación con la contabilidad y la actividad de auditoría de cuentas, entre las que se incluirán las disposiciones relativas a tales materias.

3. La publicación del boletín tendrá, como mínimo, periodicidad trimestral, y se hará al menos electrónicamente mediante los soportes que faciliten el mayor acceso a su contenido y, en todo caso, con las previsiones y garantías en materia de transparencia, reutilización de la información y seguridad exigidas en la normativa aplicable en materia de información del sector público.

Disposición adicional octava. *Comisión de Auditoría de entidades de interés público.*

De conformidad con el apartado 3.c) de la disposición adicional tercera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las instituciones de inversión colectiva y los fondos de pensiones mencionados en el artículo 8.1.b) y c) de este reglamento no estarán obligados a tener Comisión de Auditoría.

Disposición adicional novena. *Cláusulas limitativas en la selección del auditor de cuentas.*

Cuando concurren los hechos a que se refiere el artículo 22.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y el artículo 16.6 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas informará a la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 de la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

Disposición adicional décima. *Colaboración con la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública.*

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3.1.k) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, establecerán los procedimientos y mecanismos de colaboración a efectos de la aplicación efectiva de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y en la normativa mercantil aplicable al nombramiento del auditor de cuentas y fijación de sus honorarios.

A estos efectos, en relación con lo establecido en el apartado 2 de la disposición adicional novena de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se establecerán los mecanismos necesarios para el acceso e intercambio de información apropiados que permitan verificar al registrador mercantil que, previamente a la inscripción del nombramiento del auditor de cuentas, éste se encuentra inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en situación de ejerciente y no se ve afectado por alguna circunstancia que le impida la realización del trabajo de auditoría de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de esta actividad, así como aquel intercambio de información correspondiente a los Registros Mercantiles, de la Propiedad u otra información, que pueda ser necesario para el ejercicio de la función supervisora ejercida por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A los efectos de acreditar el titular real de las entidades sujetas a auditoría, u otras comprobaciones necesarias para la supervisión y en tanto no se haya creado el Registro único de Titularidades Reales del Ministerio de Justicia, la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública dará las instrucciones necesarias para que quede asegurado el acceso al Registro de Titularidades Reales del Colegio Oficial de los Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles de España y a la Base de Datos de Titularidades Reales del Consejo General del Notariado.

Podrá encomendarse la gestión y la propuesta de decisión sobre los expedientes sancionadores por incumplimiento del deber de depósito de cuentas a los registradores mercantiles competentes por razón del domicilio del obligado. Los aranceles a percibir como premio de liquidación en razón de la encomienda de gestión para la sanción por falta de depósito de cuentas serán los que se establezcan en la encomienda concertada entre el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública previa memoria económica elaborada por el Colegio Oficial de los Registradores de la Propiedad y Mercantiles y de Bienes Muebles de España.

Disposición adicional undécima. *Régimen sancionador del incumplimiento de la obligación de depósito de cuentas.*

1. El plazo total para resolver y notificar la resolución en el procedimiento sancionador regulado en el artículo 283 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, será de seis meses a contar desde la adopción por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del acuerdo de incoación, sin perjuicio de la suspensión del procedimiento y de la posible ampliación de dicho plazo total y de los parciales previstos para los distintos trámites del procedimiento, según lo establecido en los artículos 22, 23 y 32 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

2. Los criterios para determinar el importe de la sanción, de conformidad con los límites establecidos en el artículo 283 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio serán los siguientes:

a) La sanción será del 0,5 por mil del importe total de las partidas de activo, más el 0,5 por mil de la cifra de ventas de la entidad incluida en la última declaración presentada ante la Administración Tributaria, cuyo original deberá aportarse en la tramitación del procedimiento.



b) En caso de no aportar la declaración tributaria citada en la letra anterior, la sanción se establecerá en el 2 por ciento del capital social según los datos obrantes en el Registro Mercantil.

c) En caso de que se aporte la declaración tributaria, y el resultado de aplicar los mencionados porcentajes a la suma de las partidas del activo y ventas fuera mayor que el 2 por ciento del capital social, se cuantificará la sanción en este último reducido en un 10 por ciento.

Disposición transitoria primera. *Programas de enseñanza teórica.*

A los efectos de considerar cumplido el requisito relativo al seguimiento de los programas de enseñanza teórica a que se refiere el artículo 27, se admitirán los programas de enseñanza teórica homologados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con las normativas anteriores, sin perjuicio de la obligación de las personas que los hubieren realizado de actualizar los conocimientos adquiridos.

Cuando se produzcan cambios sustantivos en las materias de formación, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá establecer mediante resolución la obligación de cursar formación adicional sobre dichas materias, estableciendo las condiciones de homologación de los programas que impartan dicha formación.

Disposición transitoria segunda. *Formación práctica.*

La formación práctica adquirida antes del 1 de enero de 2015 podrá acreditarse conforme a lo dispuesto en el artículo 25.3 del derogado Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988, de 12 de julio.

La formación práctica adquirida entre el 1 de enero de 2015 y la entrada en vigor del real decreto por el que se aprueba este reglamento podrá acreditarse conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

Disposición transitoria tercera. *Remisión de información al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*

Lo dispuesto en el artículo 20, en cuanto a los modelos de solicitud y baja en las diferentes secciones y situaciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, y los nuevos requerimientos de información exigidos en el artículo 89 serán exigibles cuando se dicten las resoluciones que establezcan los modelos a los que se refieren los artículos 20 y 89 y en los plazos en ellas determinados. Hasta ese momento seguirán aplicándose las normas sobre solicitudes de inscripción y baja en las diferentes secciones del citado Registro y las normas sobre presentación de los modelos de remisión de información periódica al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas vigentes a la fecha de entrada en vigor del real decreto por el que se aprueba este reglamento.

Disposición transitoria cuarta. *Procedimientos sancionadores.*

Los procedimientos sancionadores administrativos regulados en este reglamento iniciados con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del real decreto por el que se aprueba este reglamento continuarán rigiéndose por las normas contenidas en el régimen anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 26 de Ley 40/2015, de 1 de octubre.

Disposición transitoria quinta. *Administradores concursales.*

Hasta que entre en vigor el desarrollo reglamentario del artículo 27 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas remitirá al Decanato de los Juzgados las relaciones de las personas físicas, en situación de ejercientes, y jurídicas inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas que hayan manifestado su disponibilidad para ser nombrados administradores concursales.

Disposición transitoria sexta. *Modalidades de auditoría de cuentas, independencia y auditoría de las entidades de interés público.*

Lo establecido en el capítulo I del título I y en los capítulos II y VI del título II de este reglamento, que modifique el régimen anterior a la aprobación de este reglamento, será aplicable para los trabajos de auditoría de cuentas anuales y otros estados financieros o documentos contables correspondientes a ejercicios económicos que se cierren con posterioridad a la entrada en vigor del real decreto por el que se aprueba este reglamento.

Disposición final primera. *Nombramiento de auditor por el registrador mercantil.*

Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, en el caso de nombramiento de auditor de cuentas por el Registrador Mercantil en los supuestos previstos legalmente, el auditor de cuentas tendrá un plazo de diez días hábiles a contar desde la fecha de la notificación del nombramiento para comparecer ante el Registrador y aceptar o rechazar el nombramiento.

Transcurrido el plazo al que se refiere el párrafo anterior sin haber comparecido el auditor designado, o si éste hubiese rechazado el nombramiento o su notificación, el Registrador Mercantil procederá a un nuevo nombramiento, caducando el anterior. Si el Registrador Mercantil designa sucesivamente a tres auditores y ninguno de ellos comparece o rechazan el nombramiento o la notificación, el registrador procederá al cierre del expediente salvo justa causa debidamente acreditada. El cierre del expediente no impedirá la producción de los efectos legalmente previstos para el supuesto de auditoría obligatoria.

Disposición final segunda. *Modificación de las normas de control de calidad interno.*

En el plazo máximo de tres meses desde la entrada en vigor de este reglamento, se adaptarán las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas a lo establecido en los artículos 28 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y 67 de este reglamento, a iniciativa de las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas. Dichas normas tendrán como objetivo promover la máxima calidad y para ello podrán establecer requisitos específicos para el cumplimiento de los objetivos y principios del sistema de control de calidad establecidos por los mencionados artículos, de acuerdo con los principios y práctica comúnmente admitida en la Unión Europea.

Disposición final tercera. *Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.*

En tanto en cuanto cumplan los requisitos establecidos en el artículo 139, tendrán la consideración de representativas a efectos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la auditoría de cuentas, al menos:

- a) Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores.
- b) Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

**Comunicado del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en relación con el aplazamiento adoptado por España en la aplicación de los requerimientos de presentación de los estados financieros conforme al formato electrónico único europeo.**

El pasado día 9 de febrero se aprobó la Resolución 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 (Directiva de Transparencia), 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.

La revisión por parte del auditor en relación con el 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 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 diciembre de 2020, el Parlamento Europeo y el Consejo han acordado modificar la Directiva de Transparencia para permitir el aplazamiento de la obligación para las entidades cotizadas de elaborar y publicar sus informes financieros anuales de acuerdo con el FEUE por periodo de un año, como una medida suplementaria para ayudar en la recuperación de la pandemia generada por la Covid-19.

Así, el artículo 4.7 de la Directiva de Transparencia se modificará para permitir a los Estados miembros la opción de permitir a los emisores aplicar los requerimientos FEUE a partir del 1 de enero de 2022. Si bien esta modificación no entrará en vigor antes de marzo de 2021, excepcionalmente se permite a los Estados miembros ejercer la opción de este aplazamiento siempre que se notifique a la Comisión Europea su intención de hacer uso de esta opción.

Este Instituto ha sido informado de que España ha ejercido la opción del aplazamiento habiendo sido comunicado en el día de hoy a la Comisión Europea.

Debe señalarse que sin perjuicio de este aplazamiento, los emisores que elijan presentar sus informes financieros anuales en 2021 en FEUE podrán hacerlo y según la interpretación de la Comisión, si los emisores eligen publicar sus informes financieros anuales en 2021 conforme al FEUE deberán cumplir con todos los requerimientos relevantes de la Directiva de Transparencia, incluyendo la auditoría de los estados financieros.

Se incluye a continuación el enlace a la interpretación de la Comisión a la que se refiere este comunicado.

[Commission Interpretative Communication on the preparation, audit and publication of the financial statements included in the ESEF-annual financial reports](#)

La Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE) establece su entrada en vigor en los siguientes términos:

«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.»

En este sentido, y en virtud de la opción ejercida por España, debe señalarse que esta aplicación obligatoria de la Resolución a los informes de auditoría que se emitan sobre cuentas anuales de ejercicio iniciados a partir del 1 de enero de 2020, debe entenderse aplicable bajo la condición de que se hayan presentado los estados financieros de la entidad auditada conforme a formato FEUE de forma voluntaria por los emisores y que con carácter general será obligatoria para los informes de auditoría que se emitan sobre las cuentas anuales de ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021.

### **Resolución de 10 de febrero de 2021 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se regula el funcionamiento y la composición del Grupo de Trabajo para la elaboración y publicación de las Normas Técnicas de Auditoría y Normas de Control de Calidad.**

El artículo 2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, establece en su apartado 1 que «*la actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a esta Ley, a su Reglamento de desarrollo, así como a las normas*

*de auditoría, de ética e independencia y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría».*

Según el apartado 2 de dicho artículo, las normas de auditoría constituyen los principios y requisitos que deben observar los auditores de cuentas en la realización del trabajo de auditoría de cuentas, sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente. Asimismo, este apartado indica que se consideran normas de auditoría las contenidas en la Ley de Auditoría de Cuentas, en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría, señalando que *«a estos efectos, se entenderán por normas internacionales de auditoría las normas internacionales de auditoría, la norma internacional de control de calidad y otras normas internacionales emitidas por la Federación Internacional de Contables a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, siempre que sean pertinentes para la actividad de auditoría de cuentas regulada en esta Ley».*

Por último, el citado apartado 2 del artículo 2 de la Ley de Auditoría de Cuentas indica que *«las normas técnicas de auditoría tendrán por objeto la regulación de los aspectos no contemplados en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea».*

En el apartado 4 del mencionado artículo se señala que *«las normas técnicas de auditoría y las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría se elaborarán, adaptarán o revisarán, de conformidad con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los Estados miembros de la Unión Europea así como con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea, por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, previa información pública durante el plazo de dos meses y serán válidas a partir de su publicación, mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en su «Boletín Oficial»».*

Ante la falta de adopción de las normas internacionales de auditoría por la Comisión Europea, las normas técnicas de auditoría aplicables en España son las normas internacionales de auditoría traducidas y adaptadas al marco jurídico nacional, conforme al procedimiento de elaboración y publicación de las normas previsto en el artículo 2 de la Ley de Auditoría de Cuentas.

En esta tarea de preparación y aprobación de las normas técnicas de auditoría y de control de calidad se ha contado con un grupo de trabajo constituido en el seno del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el que han participado representantes de las corporaciones representativas de auditores de cuentas, así como representantes de las Subdirecciones de Normas Técnicas de Auditoría y de Control Técnico del Instituto.

Tal y como se ha señalado, corresponde a las corporaciones la preparación del borrador de norma técnica de auditoría o de control de calidad para su debate en el Grupo de trabajo, estando encargadas también de la incorporación en el texto presentado de las modificaciones acordadas en el Grupo.

Por su parte, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se encarga de la preparación de la Resolución por la que se publica la norma técnica de auditoría o de control de calidad, que asimismo se debate en el Grupo de Trabajo.

La Federación Internacional de Contables, a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, mantiene la revisión constante de las normas, por lo que, para garantizar la permanente y oportuna actualización del conjunto de normas técnicas de auditoría y de control de calidad, se considera necesario regular la composición y funcionamiento del grupo de trabajo de Normas Técnicas de Auditoría y de Control de Calidad, así como establecer su funcionamiento permanente.

Por todo ello, RESUELVO:

**Primero.** Para la publicación de las Normas Técnicas de Auditoría y de Control de Calidad, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas someterá el borrador preparado por las corporaciones a la consideración del Grupo de Trabajo de Normas Técnicas de Auditoría y de Control de Calidad. Se someterán a este Grupo de Trabajo también las Resoluciones de publicación provisional y definitiva de las correspondientes Normas.

**Segundo.** El citado Grupo de Trabajo estará integrado por los siguientes miembros:

- D.<sup>a</sup> María Jesús Alonso Pérez, quien actuará como Presidenta (Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas).
- D.<sup>a</sup> Ana Manzano Cuadrado, (Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas).
- D. Román Redondo Sánchez, (Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas).
- D. Miguel Angel Sanz Dorado (Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas).
- D. Álvaro Urrutia Santos (Subdirección General de Control Técnico del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas).
- D.<sup>a</sup> Cristina Vidal Retavé (Subdirección General de Control Técnico del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas).
- D.<sup>a</sup> Silvia López Magallón (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España).
- D.<sup>a</sup> Mónica Sánchez Hernández (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España).
- D. Stefan Mundorf (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España).
- D.<sup>a</sup> María José Serrano Baños (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España).
- D. Jorge Herreros Escamilla (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España).
- D. David Tejada Espigares (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España).
- D. Federico Díaz Riesgo (Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores).
- D. Jordi Pérez Cascant (Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores).
- D.<sup>a</sup> Encarnación Rico Pérez (Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores).
- D. Alfonso Santamaría Marín (Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores).
- D. Txema Valdecantos Bengoetxea (Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores).
- D.<sup>a</sup> Concepción Valdevira Saiz (Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores).
- D.<sup>a</sup> Laura Seijas Deus, quien actuará como Secretaria (Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas).

**Tercero.** Los miembros del Grupo de Trabajo se encargarán de revisar los borradores presentados por las corporaciones de las Normas Técnicas de Auditoría o de Control de Calidad, así como de proponer las modificaciones que estimen oportunas. Se revisarán también las Resoluciones de publicación provisional y definitiva de las correspondientes Normas presentadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

**Cuarto.** El Grupo de Trabajo se reunirá previa convocatoria por su Presidenta, por iniciativa propia o a petición de la mayoría de sus miembros. El orden del día será fijado por la Presidenta, a propuesta de la Secretaria.

**Quinto.** En caso de vacante, ausencia o enfermedad u otra causa legal que lo requiera, los miembros del Grupo de Trabajo serán sustituidos por las personas a quien designen como sustitutos, previa comunicación a la Presidenta y a la Secretaria.

**Sexto.** A las reuniones del Grupo de Trabajo podrán asistir otras personas relacionadas con los temas objeto de estudio, cuando así lo estime procedente la Presidenta.

**Séptimo.** El Grupo de Trabajo tendrá carácter permanente y actuará en pleno.

**Octavo.** Para el cumplimiento de sus objetivos, el Grupo de Trabajo podrá reunirse cuantas veces se considere conveniente, celebrándose las reuniones virtuales o presenciales en la sede del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, según se considere más adecuado.

**Noveno.** En todo lo no previsto en esta Resolución, se aplicará lo dispuesto en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Firmado electrónicamente por el  
Presidente del Instituto de Contabilidad y  
Auditoría de Cuentas Santiago Durán Domínguez

**Resolución de 10 de febrero de 2021 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se regula el funcionamiento y la composición del Grupo de Trabajo para la traducción de las Normas Internacionales de Auditoría creado mediante Resolución de 31 de octubre de 2008.**

El artículo 26 de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en su redacción dada por la Directiva 2014/56, de 16 de abril de 2014, exige a los Estados miembros que los auditores legales y las sociedades de auditoría efectúen las auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión Europea.

La Resolución de 31 de octubre de 2008 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas creó un Grupo de Trabajo a efectos de colaborar con la Comisión Europea en la traducción oficial de las Normas Internacionales de Auditoría (en adelante, NIA), de cara a su posterior adopción por parte de la Unión Europea.

Durante los años 2009 y 2010 se efectuó la traducción y revisión de las NIA emitidas por la Federación Internacional de Contables (International Federation of Accountants, en adelante, IFAC), a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board, en adelante, IAASB).

En el año 2012, ante la falta de adopción de las normas por la Comisión Europea se decidió que las normas traducidas serían objeto de examen para su adaptación al marco jurídico nacional, de manera que las normas así revisadas y adaptadas a la legislación española fueran adoptadas conforme al procedimiento de elaboración y publicación de las normas previsto en el entonces vigente artículo 6.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

La IFAC mantiene la revisión constante de las normas por lo que, para garantizar la permanente y oportuna actualización del conjunto de normas técnicas de auditoría, se considera necesario mantener el grupo de trabajo para la revisión de la traducción.

No obstante, desde la creación de este Grupo por la mencionada Resolución de 31 de octubre de 2008 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas hasta el momento en que se emite esta Resolución, se ha producido un cambio en la forma en que se organiza la traducción, como consecuencia del cambio en las directrices marcadas por IFAC, propietaria de las normas a traducir, así como, de las respectivas traducciones que se vayan aprobando y publicando por la propia IFAC.

Así, en la Resolución por la que se creó el Grupo de Trabajo para la traducción de las Normas Internacionales de Auditoría, se preveía una traducción realizada por la «Otra Traductora» (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, organismo miembro de IFAC) que se remitía al traductor principal (Instituto de Contabilidad y Auditoría de



Cuentas), quien lo sometía a la revisión del Comité de Revisión, siendo el traductor principal el interlocutor ante la IFAC.

En la actualidad, el proceso que se contempla por la IFAC para la traducción de las normas otorga una mayor responsabilidad al Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, como miembro de IFAC, que es quien ocupa ahora la posición de interlocutor con la IFAC. Se mantiene la traducción por la Otra traductora, así como la revisión efectuada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas quien, para llevarla a cabo, considera adecuado mantener al Grupo de Trabajo para la Revisión como órgano partícipe de la revisión efectuada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Ante los cambios producidos se considera necesario aprobar una nueva Resolución por parte de este Instituto, con la finalidad de regular el proceso de traducción, teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, y dejar sin efecto la Resolución de 31 de octubre de 2008, así como las Resoluciones de 30 de diciembre de 2009 y de 10 de abril de 2013, que sucesivamente modificaron aquella.

Por todo ello, RESUELVO:

**Primero.** Para la revisión de las traducciones que efectúe el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España de las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por el IAASB, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas someterá éstas a la consideración del Grupo de Trabajo para la Traducción de las Normas creado mediante la Resolución de 31 de octubre de 2.008.

**Segundo.** El citado Grupo de Trabajo estará integrado por los siguientes miembros:

- D.<sup>a</sup> Ana Manzano Cuadrado, quien actuará como Presidenta (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas).
- D. Álvaro Urrutia Santos (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas).
- D. Jorge Herreros Escamilla (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España).
- D. José María Hinojal (Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores).
- D. José Ramón Sánchez Serrano (Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores).
- D.<sup>a</sup> Lourdes Torres Pradas (Catedrática de la Universidad de Zaragoza).
- D. Enrique Villanueva García (Experto en Contabilidad y Auditoría de cuentas).
- D. Román Redondo Sánchez, quien actuará como Secretario (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas).

**Tercero.** Los miembros del Grupo de Trabajo se encargarán de revisar los borradores de traducción de las Normas Internacionales de Auditoría, así como de proponer las modificaciones que estimen oportunas.

**Cuarto.** El Grupo de Trabajo se reunirá previa convocatoria por su Presidenta, por iniciativa propia o a petición de la mayoría de sus miembros. El orden del día será fijado por la Presidenta a propuesta del Secretario.

**Quinto.** En caso de vacante, ausencia o enfermedad u otra causa legal que lo requiera, los miembros del Grupo de Trabajo serán sustituidos por las personas a quien designen como suplentes, previa comunicación a la Presidenta y al Secretario.

**Sexto.** A las reuniones del Grupo de Trabajo podrán asistir otras personas relacionadas con los temas objeto de estudio, cuando así lo estime procedente la Presidenta.

**Séptimo.** El Grupo de Trabajo tendrá carácter permanente y actuará en pleno.

**Octavo.** Para el cumplimiento de sus objetivos, el Grupo de Trabajo podrá reunirse cuantas veces se considere conveniente, celebrándose las reuniones virtuales o presenciales en la sede del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, según se considere más adecuado.

**Noveno.** En todo lo no previsto en esta Resolución, se aplicará lo dispuesto en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Firmado electrónicamente por el  
Presidente del Instituto de Contabilidad y  
Auditoría de Cuentas Santiago Durán Domínguez

### **Directrices emitidas por la Comisión de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA)**

El artículo 30 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 establece en su artículo 30 entre las funciones de COESA las siguientes:

*«a) facilitará el intercambio de información sobre cuestiones generales, sobre conocimientos técnicos y sobre las prácticas más idóneas para la aplicación del presente Reglamento y de la Directiva 2006/43/CE;*

*b) facilitará asesoramiento especializado a la Comisión y a las autoridades competentes, cuando lo soliciten, sobre cuestiones relacionadas con la aplicación del presente Reglamento y de la Directiva 2006/43/CE;»*,

Según se indica en el mencionado artículo, para desempeñar sus funciones, la COESA podrá adoptar dictámenes o directrices no vinculantes.

En los ejercicios pasados COESA ha emitido las directrices que se indican a continuación:

- Directrices sobre la supervisión del límite de los honorarios por servicios distintos del de auditoría de cuentas (adoptadas el 21 de septiembre de 2018).

Estas directrices contienen orientaciones sobre el alcance del límite establecido en el artículo 4 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo, de 16 de abril, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, respecto a los honorarios por servicios distintos del de auditoría, el cálculo de dicho límite, el primer ejercicio financiero al que resulta de aplicación dicho límite, el ejercicio financiero que debe considerarse para la aplicación del límite, la base de cálculo, los servicios que se entienden excluidos así como el modo en que los honorarios por servicios relacionados con la auditoría de la información financiera preparada a efectos de la consolidación y los honorarios por servicios de auditoría voluntaria deben computar para el cálculo del límite.

- Directrices sobre la duración del encargo de auditoría (aprobadas en la reunión Plenaria de COESA celebrada el día 27 de noviembre de 2019). Estas directrices recogen orientaciones en relación con determinados aspectos derivados de los artículos 17 y 41 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo, de 16 de abril, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.

En ellas se abordan aspectos entre los que destacan los siguientes: cómo calcular la duración del encargo y cómo debe considerarse a la red del auditor a este respecto; cómo debe considerarse la duración del encargo e implementar la obligación de rotación en el caso de auditorías de grupos; las condiciones para aplicar las posibilidades de extensión de la duración máxima inicial del encargo; los criterios para determinar cuándo una entidad adquiere la condición de Entidad de Interés Público; las condiciones para la rotación del socio clave de auditoría, del revisor de control de calidad y de otro personal; cómo afectan las fusiones y las adquisiciones al cómputo de la duración del encargo a

efectos de la obligación de rotación y aspectos relativos a la aplicación de las provisiones transitorias contempladas en el artículo 41 del mencionado Reglamento.

- Directrices sobre la participación de los auditores de cuentas respecto a los estados financieros en Formato Electrónico Único Europeo (aprobadas en la reunión Plenaria de COESA celebrada el día 27 de noviembre de 2019).

Estas directrices recogen orientaciones sobre la participación del auditor respecto a los estados financieros incluidos en los estados financieros preparados conforme al Formato Electrónico Único Europeo previsto en el artículo 4(7) de la Directiva 2013/50/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2013, de Transparencia. Estos requerimientos se aplican a los estados financieros anuales de emisores cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado en la Unión Europea, correspondientes a ejercicios que comiencen el 1 de enero de 2020 o a partir de dicha fecha. Las directrices parten del análisis legal proporcionado al respecto por la Comisión Europea y recogen orientaciones en relación con el trabajo que el auditor debe desarrollar para valorar el cumplimiento de los estados financieros con los requerimientos del Formato Electrónico Único Europeo, relativos a aspectos como la materialidad, la evaluación de los riesgos de incorrección material respecto a la información «etiquetada», los procedimientos para responder a dichos riesgos y la conclusión a emitir respecto a si dicha información cumple con los requerimientos aplicables.

Estas directrices han sido publicadas en versión original en la página web del ICAC, habiendo considerado este Instituto que para ampliar su divulgación resulta conveniente su publicación en castellano.

Para la realización de la traducción de las directrices se ha contado con la colaboración de las corporaciones representativas de auditores de cuentas, el Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, a los que este Instituto agradece su participación e involucración en esta tarea.

En relación con la traducción de las guías sobre honorarios se considera necesario realizar la siguiente matización en relación con la siguiente pregunta incluida en las directrices:

**«¿Los honorarios relacionados con la auditoría de los paquetes de información financiera («reporting packages») preparados a los efectos de la consolidación se incluyen en el denominador a efectos de cálculo del límite?»**

*Si los paquetes de información financiera preparados a los efectos de la consolidación elaborados por el auditor legal o la sociedad de auditoría de la EIP deben considerarse a efectos de auditoría legal de los estados financieros consolidados de una empresa matriz auditada establecida dentro de la UE y/o se utilizan igualmente en el contexto de la auditoría legal de la entidad, los honorarios se considerarán honorarios de auditoría legal. En el resto de casos, se considerarán como SNA.»*

La traducción de este apartado es literal de la versión incluida en las directrices, donde se estima que la expresión es incorrecta puesto que los auditores no pueden «elaborar» la información financiera preparada a efectos de la consolidación. Hay que entender que en lugar de elaborados debería haberse referido a «auditados».

Además de lo anterior debe señalarse que tal y como se indica en las propias directrices, estas se preparan, como no podría ser de otra manera, atendiendo a la normativa europea sin perjuicio de las particularidades que puedan derivar de la normativa nacional, en particular en su caso en virtud del ejercicio por parte de los Estados miembros de las opciones previstas en el propio Reglamento comunitario.

De esta manera y para completar lo establecido en las directrices de COESA cuya traducción ahora se publica debe considerarse, en relación con las cuestiones a las que se refieren estas directrices la consulta número 2 publicada en el BOICAC 110 de junio de 2017 «Sobre la aplicación de la circunstancia prevista en el artículo 4.2 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014, referida al porcentaje límite que no deben superar los honorarios por servicios distintos de auditoría percibidos, así como sobre cuál es el primer ejercicio en que dicha circunstancia resulta de

aplicación», el dossier sobre «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» publicado en el BOICAC 124 de diciembre de 2020 y la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación de los auditores respecto a los estados financieros en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE) publicada mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de xx de febrero de 2021, publicada en el BOICAC 124 de diciembre de 2020.

## **Supervisión del límite de los honorarios por servicios distintos del de auditoría de cuentas**

### **Observaciones preliminares**

Para mejorar la independencia y la objetividad del auditor, el Reglamento de Auditoría define en su artículo 4, apartado 2 un límite para los honorarios por servicios distintos del de auditoría legal. Esta nota, destinada a las principales categorías de interesados involucrados (empresas de auditoría, comisiones de auditoría, órganos de supervisión, organismos profesionales, EIP...), define las directrices adoptadas por COESA al respecto.

Estas directrices no son vinculantes, pero se insta a los Estados miembros a extenderlas en sus respectivos países para asegurar un enfoque consistente en toda la UE. En consecuencia, esto llevaría a una aplicación consistente de varios requisitos del Reglamento de Auditoría (por ejemplo, los artículos 13, 14, 27). Las directrices se limitan a la legislación europea por lo que, en caso necesario, deberán adaptarse a las particularidades nacionales. Este es también el motivo por el que no se incluyen ejemplos. No obstante, al evaluar un caso en la práctica, es importante que se preste la debida consideración a que la intención es limitar la prestación de servicios distintos del de auditoría legal.

Esta nota, elaborada por COESA, se entenderá sin perjuicio de las Preguntas y Respuestas publicadas por la Comisión Europea.

Esta nota comienza con las definiciones del Reglamento de auditoría y de las Directivas Europeas y continúa con las preguntas más frecuentes.

### **Definición de límite de los honorarios** (Artículo 4(2) del Reglamento 537/2014/CE)

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

A los efectos de los límites especificados en el párrafo primero, quedarán excluidos los servicios distintos del de auditoría diferentes de los referidos en el artículo 5, apartado 1, exigidos por la legislación nacional o de la Unión.»

### **Definiciones según Directivas Europeas**

#### **Auditor legal** (Artículo 2(2) de la Directiva 2006/43/CE)

Se refiere a una persona física autorizada con arreglo a la presente Directiva por las autoridades competentes de un Estado miembro para realizar auditorías legales;

#### **Sociedad de auditoría** (Artículo 2(3) de la Directiva 2006/43/CE)

Se refiere a una persona jurídica o cualquier otra entidad, independientemente de su forma jurídica, autorizada con arreglo a la presente Directiva por las autoridades competentes de un Estado miembro para realizar auditorías.

#### **Auditoría legal** (Artículo 2(1) de la Directiva 2006/43/CE)

Se refiere a una auditoría de estados financieros anuales o estados financieros consolidados siempre que:

(a) Sea exigida por el Derecho de la Unión;

- (b) Sea exigido por el Derecho nacional aplicable a las pequeñas empresas;
- (c) Sea realizada voluntariamente a solicitud de las pequeñas empresas que cumplan requisitos legales nacionales que sean equivalentes a los de una auditoría conforme a la letra (b), cuando la legislación nacional defina dichas auditorías de auditorías legales.

**Empresa matriz** (punto (9) del Artículo 2 de la Directiva de Contabilidad 2013/34/UE).

Se define como una sociedad que controla una o varias empresas filiales.

**Empresa controlada** (punto (f) del Artículo 2(1) de la Directiva sobre transparencia 2004/109/CE)

Se define como toda empresa

- (i) en la que una persona física o jurídica tenga la mayoría de los derechos de voto; o
- (ii) con respecto a la cual una persona física o jurídica tenga el derecho de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración, gestión o control y de la que al mismo tiempo sea accionista o asociado; o
- (iii) en la que una persona física o jurídica que sea accionista o asociado controle ella sola la mayoría de los derechos de voto de los accionistas o de los asociados, respectivamente, en virtud de un acuerdo celebrado con otros accionistas o asociados de la empresa que se trate; o
- (iv) sobre la cual una persona física o jurídica pueda ejercer o ejerza efectivamente una influencia dominante o control.

## Preguntas frecuentes

### ¿Cuál es el alcance del límite?

El requisito básico es que el límite se aplique únicamente a nivel del auditor legal o sociedad de auditoría que audita la respectiva EIP y no a la totalidad de la red. Si los servicios distintos del de auditoría legal (SNA) se prestan por empresas afiliadas a una misma red, incluso dentro del mismo Estado miembro, el límite de los honorarios no se aplicará a los SNA prestados por estas empresas. No obstante, el artículo 4 (4) del Reglamento establece que los Estados miembros podrán aplicar requisitos más estrictos.

Incluso si el resto de miembros de la red fueran también sociedades de auditoría, los SNA prestados no se incluirán en el cálculo del límite de los honorarios (aunque tendrían que calcular por separado un límite en caso de que auditen también a entidades de interés público) (en lo sucesivo, denominadas «EIP»)

### ¿Cómo se calcula el límite del 70% para los honorarios de los SNA?

El cálculo del límite de los honorarios se aplicará a todas las EIP. Por tanto, si hay más de una EIP dentro de un grupo de sociedades, el límite se calculará para cada EIP.

El cálculo del límite de los honorarios deberá realizarse no solo incluyendo la EIP auditada sino también, cuando sea el caso, su empresa matriz y las empresas que controle, tanto si estas entidades son EIP como si no.

Para el cálculo del límite de los honorarios, las empresas a considerar pueden estar establecidas tanto dentro como fuera de la Unión Europea.

### ¿Cuál es el primer ejercicio financiero a efectos del cálculo del límite de los honorarios?

El Reglamento establece que cuando un auditor legal o una sociedad de auditoría han prestado SNA a la EIP auditada durante un periodo ininterrumpido de tres o más ejercicios financieros consecutivos, los honorarios totales por dichos servicios en el cuarto ejercicio deberán limitarse al máximo establecido.

Debe entenderse como periodo ininterrumpido de tres años cuando tanto los servicios de auditoría como los SNA se hayan prestado por el mismo auditor legal o sociedad de auditoría durante al menos tres años consecutivos. Si esta condición no se cumple, el límite no será de aplicación.

Si el primer ejercicio financiero se inicia el 17 de junio de 2016 o posteriormente, por ejemplo, cuando una EIP finalice su ejercicio el 31 de diciembre, el primer ejercicio al que se aplicara el límite será el que comience el 1 de enero de 2020.

Si una entidad adquiere la condición de EIP en el curso de un encargo de auditoría, el cálculo del límite deberá comenzar a partir del ejercicio financiero en el que la entidad se considere EIP. Si hay varias EIP en un grupo, el primer ejercicio financiero se determinará individualmente para cada una de ellas.

### **¿Qué ejercicio financiero se considerará para el cálculo del límite de los honorarios?**

El ejercicio financiero a considerar deberá ser el de la EIP auditada incluso si su empresa matriz o si las empresas que controle tienen fechas de cierre de ejercicio diferentes.

Si la empresa matriz o una empresa que controle tienen fechas de cierre diferentes, los honorarios para la auditoría legal deberán incluirse en función del ejercicio financiero de la EIP auditada.

### **¿Cuál es la base de cálculo para los honorarios de la auditoría legal y de los SNA?**

Los honorarios de la auditoría legal a considerar para el cálculo del límite serán los correspondientes a la auditoría de los estados financieros, pagados de media durante los tres ejercicios de referencia de la EIP.

Con respecto a los SNA, la referencia será el momento en que se prestaron, independientemente de cuándo se facturaron o pagaron estos honorarios.

### **¿Existe algún SNA que esté excluido del límite por alguna Directiva o Reglamento de la UE?**

Se excluirán los SNA, distintos de los mencionados en el artículo 5 (1), exigidos por la legislación de la UE o nacional.

Como un ejemplo frecuente de la legislación de la UE, la Directiva sobre folletos establece los requerimientos a cumplir por los auditores legales y las sociedades de auditoría en relación con el Reglamento n° 809/2004 sobre la información contenida en los folletos. Estos servicios están excluidos del límite de los honorarios.

### **¿Qué se entenderá por «legislación nacional» en virtud del artículo 4 (2)?**

El Reglamento 537/2014 se aplica a todos y cada uno de los Estados miembros. Por tanto, los SNA exigidos por la legislación nacional de cualquier Estado miembro quedarán excluidos del límite de los honorarios, independientemente del lugar de prestación del servicio, en la medida en que la legislación nacional sea aplicable al concreto auditor legal o la concreta entidad auditada.

### **¿Cuál es la fuente principal de información para calcular el límite de los honorarios?**

Para el cálculo del límite de los honorarios deberán usarse los registros contables de la sociedad de auditoría, puesto que la gestión del límite de los honorarios corresponde en primera instancia a la sociedad de auditoría y porque dicha gestión no solo afecta a la entidad auditada. Si la EIP y la sociedad de auditoría tienen una fecha de cierre diferente, el ejercicio a considerar será el de la EIP auditada (como se indicó anteriormente).

Se recomienda que la sociedad de auditoría proporcione a la Comisión de auditoría los honorarios pertinentes y el resultado del cálculo del límite de los honorarios a los efectos de lo estipulado en el Artículo 39 (6) e) de la Directiva 2006/43/CE.



### **¿Cómo considerar un SNA exigido por las autoridades de terceros países?**

Los SNA exigidos por una autoridad de un tercer país no son SNA exigidos por la legislación de la UE o nacional. En general, estos servicios se incluyen en el cálculo del límite de los honorarios.

Sin embargo, los procedimientos de auditoría integrados realizados de acuerdo con, por ejemplo, las normas PCAOB no pueden separarse de los procedimientos de auditoría realizados para la auditoría legal de conformidad con la Directiva o Reglamento europeos. Incluso si las normas PCAOB pudieran exigir un nivel más alto o más extenso de pruebas de controles, estos procedimientos de auditoría también se utilizarán para la auditoría de los estados financieros de acuerdo con la Directiva o Reglamento europeos. Así pues, si los procedimientos de auditoría son utilizados al mismo tiempo para la auditoría legal según el marco de la UE y en base a las normas PCAOB, los honorarios correspondientes podrán ser considerados honorarios de auditoría legal.

### **¿Los honorarios relacionados con la auditoría de los paquetes de información financiera («reporting packages») preparados a los efectos de la consolidación se incluyen en el denominador a efectos de cálculo del límite?**

Si los paquetes de información financiera preparados a los efectos de la consolidación elaborados por el auditor legal o la sociedad de auditoría de la EIP deben considerarse a efectos de auditoría legal de los estados financieros consolidados de una empresa matriz auditada establecida dentro de la UE y/o se utilizan igualmente en el contexto de la auditoría legal de la entidad, los honorarios se considerarán honorarios de auditoría legal. En el resto de casos, se considerarán como SNA.

### **¿Los honorarios relacionados con la auditoría voluntaria de los estados financieros de una empresa controlada (al margen de la definición de auditoría legal) han de ser incluidos a efectos del cálculo del límite de los honorarios?**

Estas auditorías se clasifican como servicios SNA.

No obstante, si la información auditada y, por ende, los procedimientos de auditoría llevados a cabo se utilizan como parte de la auditoría legal de los estados financieros anuales y/o consolidados de la empresa matriz auditada establecida dentro de la UE en cumplimiento de una obligación legal, los honorarios abonados por estos servicios podrán catalogarse como honorarios de la auditoría legal.

## **Duración del encargo de auditoría**

### **Observaciones preliminares**

Los artículos 17 y 41 del Reglamento (UE) N.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014 contienen requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (en adelante, el Reglamento) para tratar la amenaza de familiaridad y para reforzar la independencia de los auditores legales y sociedades de auditoría.

El considerando 21 del Reglamento establece que:

*«Al objeto de reducir la amenaza de familiaridad, reforzando con ello la independencia de los auditores legales y sociedades de auditoría, es importante establecer una duración máxima del encargo de auditoría que vincula a un auditor legal o sociedad de auditoría con una entidad auditada determinada. Además, como medio para reforzar la independencia del auditor legal o sociedad de auditoría, favorecer el ejercicio del escepticismo profesional y aumentar la calidad de la auditoría, el presente Reglamento establece las siguientes alternativas para una ampliación de la duración máxima del encargo: la licitación regular, abierta y obligatoria o la designación de más de un auditor legal o sociedad de auditoría por las entidades de interés público. Asimismo, la participación de sociedades de auditoría más pequeñas en estas medidas facilitaría a dichas sociedades el desarrollo de sus capacidades, lo cual contribuiría a ampliar las posibilidades de elección de auditores legales y sociedades de auditoría de que disponen las entidades de interés público. Debe establecerse asimismo un mecanismo de rotación*

*gradual en relación con los auditores principales responsables que llevan a cabo la auditoría legal en nombre de la sociedad de auditoría. También es importante estipular un plazo adecuado durante el cual el auditor legal o la sociedad de auditoría no pueda efectuar nuevamente la auditoría legal de la misma entidad.»*

Este documento está dirigido a los auditores y sociedades de auditoría, las comisiones de auditoría, los órganos de supervisión, los organismos profesionales, las entidades de interés público (en adelante, EIP) y otros interesados e incluye las directrices adoptadas por COESA respecto a la materia de duración del encargo de auditoría.

Las directrices son una norma mínima encaminada a proporcionar orientación y no son vinculantes. No obstante, se insta a los Estados miembros a implementar las directrices en sus respectivas jurisdicciones para asegurar un enfoque consistente en toda la Unión Europea (en adelante, UE). Las directrices se limitan a la legislación europea y, en caso necesario, deberán adaptarse a las particularidades nacionales que derivan de las opciones previstas en el Reglamento. Este es también el motivo por el que no se incluyen ejemplos. Las particularidades nacionales mencionadas se refieren a los siguientes aspectos:

- La duración mínima del encargo de auditoría puede ser superior a 1 año,
- La duración máxima del encargo de auditoría puede ser inferior a 10 años,
- La duración máxima del encargo de auditoría se puede ampliar hasta un máximo de 20 años en caso de convocatoria pública de ofertas una vez finalizada la duración máxima inicial de 10 años o inferior,
- La duración máxima del encargo de auditoría se puede ampliar hasta un máximo de 24 años una vez finalizada la duración máxima inicial de 10 años o inferior, si se ha contratado simultáneamente a más de un auditor legal o sociedad de auditoría, y
- La participación de los auditores principales responsables de la realización de la auditoría puede finalizar antes del plazo de siete años desde el primer ejercicio financiero en el que actuaron como auditores principales responsables.

En la aplicación de las directrices, es importante considerar debidamente la intención y el espíritu subyacentes en los artículos 17 y 41 del Reglamento para hacer frente a la amenaza de familiaridad y para reforzar la independencia y para asegurar que las disposiciones se aplican de una manera no abusiva.

Esta nota, elaborada por la COESA, se entenderá sin perjuicio de las Preguntas y respuestas publicadas por la Comisión Europea.

## **Preguntas frecuentes.**

### **A) ASPECTOS RELACIONADOS CON EL ARTÍCULO 17 DURACIÓN DEL ENCARGO DE AUDITORÍA.**

#### **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 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 (en adelante, auditor) para que realice esa auditoría legal y las consecutivas de la misma EIP.

Siguiendo la interpretación literal del artículo 17.8, esta duración se interrumpirá si el auditor deja de realizar la auditoría legal de la EIP o si la entidad deja de tener la condición de EIP. Si la duración del encargo se interrumpe, el cálculo volverá a contar desde el principio y no continuará cuando vuelva a nombrarse al auditor o cuando la entidad adquiera otra vez la condición de EIP, excepto – cuando sea aplicable– en los casos en que la sociedad de auditoría sea adquirida o se fusione con otra sociedad de auditoría que continúe realizando la auditoría legal de 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 ninguna otra entidad 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 podrán asumir la auditoría legal de la misma EIP hasta que hayan transcurrido cuatro años.

En relación con ambos, el cálculo de la duración máxima del encargo y el periodo de enfriamiento, se insta a las autoridades nacionales a vigilar de cerca el cumplimiento por los auditores de la intención y espíritu de los requerimientos de rotación y enfriamiento, dentro de los límites establecidos por la legislación nacional. Esto incluye centrarse en auditores, sociedades de auditoría o redes que puedan ser parte de una estructura 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 encarecidamente considerar que si un auditor deja de prestar servicios de auditoría a una EIP durante un periodo inferior a 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 reiniciarse. 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 por el mismo auditor tras la interrupción.

## **2. ¿Cómo se aplica la duración mínima del encargo?**

La duración inicial del encargo de auditoría es de un año; o más en los casos en que el Estado miembro haya decidido establecer una duración inicial superior basándose en la opción incluida en el artículo 17.2.a) del Reglamento. Dicho periodo debería ser considerado como el periodo de referencia para el nombramiento inicial de auditor legal o sociedad de auditoría.

Sin embargo y sin perjuicio de este nombramiento inicial, el auditor o la entidad auditada pueden terminar la relación contractual antes de la finalización de dicho periodo si existe justa causa, de conformidad con lo establecido en el artículo 38 de la Directiva 2006/43/CE modificada por la Directiva 2014/56/UE (en adelante, la Directiva), incluyendo incompatibilidades inesperadas que afecten a la independencia y otras circunstancias previstas en la legislación del correspondiente Estado miembro.

## **3. ¿Cómo se aplica la duración del encargo de auditoría en caso de una auditoría de grupo?**

La duración máxima del encargo de auditoría legal se calculará de forma individual para las entidades, ubicadas dentro de la UE, que sean EIP, de conformidad con el artículo 2.13 de la Directiva. No se aplica al grupo de empresas en conjunto ni a la matriz o las filiales del grupo que no tengan la consideración de EIP. Cada EIP estará sometida a las normas de rotación aplicables en el Estado miembro donde esté localizada. Si la matriz debe rotar su auditor, esto no implicará la rotación del auditor de las filiales a menos que haya transcurrido la duración máxima de sus respectivos encargos.

## **4. ¿Cuáles son las condiciones para la ampliación de la duración máxima de 10 años o inferior?**

a) Duración máxima hasta 20 años en caso de convocatoria pública de ofertas.

La opción solo se aplica si se ha previsto en la normativa nacional del Estado miembro correspondiente. En estos casos, el Reglamento exige que la convocatoria pública de ofertas tenga efecto antes de la finalización de la duración máxima inicial de 10 años o inferior.

La duración total puede ampliarse hasta un máximo de 20 años, con independencia de la duración máxima inicial del encargo de auditoría.

b) Duración máxima hasta 24 años en caso de auditoría conjunta.

Si un Estado miembro ha decidido utilizar la opción de auditoría conjunta para ampliar el periodo del encargo hasta un máximo de 24 años tal y como prevé el Reglamento, con independencia de la duración máxima inicial del encargo

de auditoría, debe nombrarse simultáneamente a más de un auditor legal o sociedad de auditoría y los resultados de la auditoría legal deben ser presentados en un informe conjunto tal y como establece el artículo 28.3 de la Directiva.

El cálculo de la duración máxima del encargo de auditoría se realizará para cada auditor por separado y considerando que tras el transcurso de la duración máxima inicial de 10 años para un auditor (tanto en un escenario de auditor único o en una auditoría conjunta) la condición para ampliar la duración máxima es que se nombre a más de un auditor.

c) Ampliación para un encargo adicional de no más de 2 años en casos excepcionales.

En casos excepcionales y debidamente justificados, la EIP puede solicitar a la autoridad competente nacional que le conceda una única ampliación, de hasta 2 años, para prorrogar el nombramiento de auditor legal.

La ampliación en casos excepcionales se aplicará con independencia de la duración máxima aplicable al encargo de auditoría, siempre que se cumplan las condiciones del artículo 17.4, es decir, que se organice una convocatoria pública de ofertas cumpliendo las condiciones del artículo 16 apartados 2 a 5 del Reglamento (excepto en el caso de EIP exentas según el artículo 16.4 del Reglamento) o que se nombre simultáneamente a más de un auditor, siempre que, en este último caso, los resultados de la auditoría se presenten en un informe conjunto tal y como establece el artículo 28.3 de la Directiva.

Dado que los estados financieros se preparan, auditan y aprueban en referencia a un ejercicio financiero, pero necesariamente después de la finalización de dicho ejercicio financiero, la mención a un periodo de «dos años» para la ampliación debe entenderse referida a 2 ejercicios financieros y, por tanto, cubre los servicios de auditoría correspondientes a dichos ejercicios financieros aunque se presten con posterioridad a la finalización de dichos ejercicios.

Siempre corresponde a la autoridad competente nacional decidir sobre la solicitud de ampliación y sobre el momento de la decisión caso a caso, en la medida permitida por su respectiva legislación.

## **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.

Adicionalmente, los Estados miembros pueden designar otras entidades como EIP según la legislación nacional. Estas entidades se considerarán EIP 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 auditor principal responsable? ¿Pueden los auditores principales responsables después de su cese convertirse en revisores de control de calidad del encargo para el mismo encargo de auditoría? ¿Se requiere que los revisores de control de calidad del encargo roten?**

El artículo 2.16 de la Directiva define auditor principal responsable de la siguiente manera:

A) El auditor o auditores designados por una sociedad de auditoría para un encargo de auditoría concreto como principales responsables de realizar la auditoría legal en nombre de la sociedad de auditoría; o

B) En el caso de una auditoría de grupo, al menos el auditor o auditores legales designados por una sociedad de auditoría como principales responsables de realizar la auditoría legal a nivel de grupo y el auditor o auditores legales designados como principales responsables a nivel de filial significativa; o

C) El auditor o los auditores legales que firmen el informe de auditoría.

El auditor principal responsable deberá dejar de participar en la auditoría legal de la entidad auditada a más tardar a los siete años desde la fecha de su designación. No se incluyen los años de participación del auditor principal responsable en la auditoría antes de que la entidad adquiriera la condición de EIP.

Los Estados miembros pueden aplicar términos más estrictos para el cese del auditor principal responsable.

El auditor principal responsable no podrá participar de nuevo en la auditoría legal de la entidad auditada antes de que hayan transcurrido tres años desde la fecha en que cesó su participación.

En aquellos Estados miembros en los que no es obligatorio o no esté sujeto a compromiso profesional, se recomienda encarecidamente como buena práctica que el auditor principal responsable no sea designado revisor de control de calidad del encargo durante el periodo de enfriamiento, dado que podría afectar a su objetividad para desarrollar las responsabilidades establecidas en el artículo 8 del Reglamento a causa de una elevada amenaza de familiaridad.

Por las razones mencionadas en el considerando 21 del Reglamento, en aquellos Estados miembros donde la rotación del revisor de control de calidad del encargo no es obligatoria o no está autoimpuesta, también se recomienda su rotación como buena práctica, con los mismos periodos máximos que para los auditores principales responsables.

## **7. ¿Quiénes son las personas dentro de la sociedad de auditoría que deben rotar de manera gradual?**

El personal de mayor antigüedad involucrado en la auditoría debe rotar de manera gradual, de acuerdo con el artículo 17.7 del Reglamento. Deben ser identificados por los auditores, de acuerdo con las categorías profesionales establecidas por ellos y de acuerdo con la asignación de personal a cada encargo de auditoría. Sin embargo, el personal de mayor antigüedad incluye, al menos a quienes -no siendo los auditores principales responsables ni los revisores de control de calidad del encargo- participen, dentro del equipo del encargo, en la dirección, revisión o supervisión del encargo de auditoría y los miembros del equipo del encargo que no estén inscritos como auditores legales.

## **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. Debe situarse el foco en la esencia de la continuidad económica o real del auditor, sin tener en cuenta los cambios en la forma de la entidad legal del auditor como consecuencia de fusiones o adquisiciones. Este enfoque asegura la efectividad de la legislación europea y consigue la razón fundamental de los requerimientos de rotación, que es, la promoción de la independencia y la eliminación de conflictos de interés derivados de la amenaza de familiaridad. Esta razón fundamental es también consistente con el enfoque «del fondo sobre la forma», de acuerdo con el cual el fondo económico y sus efectos concretos prevalecen sobre el 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 sociedades de auditoría 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 EIP que han participado en la fusión, la duración del encargo debe contar desde el encargo inicial de las EIP 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 EIP.

## **B) ASPECTOS RELACIONADOS CON EL ARTÍCULO 41 DISPOSICIONES TRANSITORIAS.**

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

Los apartados 1 y 2 del artículo 41 establecen la duración máxima específica 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 convocatoria pública de ofertas (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 «prorrogar» debe entenderse como el nombramiento del auditor siempre y cuando dicho nombramiento se refiera a los estados financieros correspondientes a un ejercicio financiero 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 transitorias 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 cumplan los criterios de entidad cotizada, institución de crédito o entidad aseguradora establecidos en la normativa europea, con independencia de cuando se haya 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 financieros 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 financiero incluido en el encargo de auditoría sea anterior a (o el) 16 de junio de 1994, la entidad auditada no podrá prorrogar o asumir un encargo de auditoría con la sociedad de auditoría o el auditor legal 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 entre 11 y 20 años consecutivos.

Cuando el comienzo del primer ejercicio financiero 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 prorrogar o asumir un encargo de auditoría con la sociedad de auditoría o el auditor legal 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 convocatoria pública de ofertas (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 convocatoria pública de ofertas o mediante el nombramiento simultáneo de más de un auditor.



## ANEXO. BASE LEGAL

### **Artículo 17 Reglamento (EU) 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 (en adelante Reglamento)**

«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.*

#### **Artículo 41 Disposición transitoria**

*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.»*

## **Directrices de COESA sobre la participación de los auditores de cuentas respecto a los estados financieros en Formato Electrónico Único Europeo**

### **I. Contexto**

El Formato Electrónico Único Europeo (FEUE) se incluye por el artículo 4(7) de la Directiva de Transparencia<sup>(1)</sup>. Es el nuevo formato electrónico único para la emisión de los informes financieros anuales a publicar por los emisores cuyos valores estén admitidos a cotización en un mercado regulado en la Unión Europea para ejercicios financieros que comiencen el o a partir del 1 de enero de 2020.

Las disposiciones FEUE integradas en la Directiva de Transparencia se basan en la consideración de que un formato electrónico armonizado para la información financiera sería beneficioso para los emisores, los inversores y las autoridades competentes, dado que facilitaría la presentación de la información financiera y la accesibilidad, análisis y comparabilidad de los informes financieros anuales<sup>(2)</sup>.

Este formato electrónico único ha sido especificado en el Reglamento Delegado de la Comisión (UE) 2019/815 de 17 de diciembre de 2018 (en adelante, requerimientos FEUE)<sup>(3)</sup>.

Este Reglamento exige que los emisores preparen un único «informe» que comprenda uno o varios archivos electrónicos. Incluirá, en particular, los estados financieros, el informe de gestión y la declaración de responsabilidad de las personas responsables de la entidad. La información de dichos archivos se preparará en formato XHTML, que es legible por el ser humano, como una página web normal. Como obligación adicional, si los estados financieros consolidados se preparan con arreglo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), también deberán ser marcados conforme a la taxonomía FEUE (basada en la taxonomía NIIF) utilizando marcados (etiquetas XBRL) y la tecnología Inline XBRL. De esta forma, los marcados (también llamados «etiquetas») incluidos en el informe harán que los estados financieros sean legibles por máquina.

### **II. Base legal y análisis proporcionado por los servicios de la Comisión**

Los servicios de la Comisión Europea publicaron un documento de «Preguntas y Respuestas» sobre FEUE (P&R)<sup>(4)</sup> mencionando que el Reglamento FEUE es un instrumento legal vinculante y que desde su punto de vista las disposiciones incluidas en el mismo deben ser consideradas como un «requisito legal» con el significado del Artículo 28(2)(c)(ii) de la Directiva de Auditoría.

Los servicios de la Comisión justificaron dicha manifestación en que, bajo la legislación Europea, los estados financieros de entidades de responsabilidad limitada –con independencia de si son entidades cotizadas o no– deben ser auditados por uno o más auditores o sociedades de auditoría<sup>(5)</sup>, encargados de emitir una opinión de auditoría sobre si los estados financieros: (i) expresan la imagen fiel de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y (ii) cumplen con los requisitos legales<sup>(6)</sup>.

Una vez que el Reglamento FEUE sea aplicable, los informes financieros anuales –que incluirán entre otros los estados financieros de entidades cotizadas, deberán ser preparados cumpliendo con los requerimientos FEUE. Estos requeri-

<sup>(1)</sup> La Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 15 de diciembre de 2004 sobre la armonización de los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores se admiten a negociación en un mercado regulado y por la que se modifica la Directiva 2001/34/CE

<sup>(2)</sup> El apartado 26, preámbulo de la directiva de modificación 2013/50/UE, que añadió la obligación FEUE en la Directiva de Transparencia «(26) un formato electrónico armonizado para la información financiera sería beneficioso para los emisores, los inversores y las autoridades competentes, dado que facilitaría la presentación de la información financiera y la accesibilidad, análisis y comparabilidad de los informes financieros anuales»

<sup>(3)</sup> Reglamento Delegado (UE) 2019/815 de la Comisión de 17 de diciembre de 2018 por el que se completa la Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación relativas a la especificación de un formato electrónico único de presentación de información

<sup>(4)</sup> [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business\\_economy\\_euro/banking\\_and\\_finance/documents/190529-faq-rts-esfs\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/190529-faq-rts-esfs_en.pdf)

<sup>(5)</sup> Ver artículo 34(1) de la Directiva 2013/34 UE (Directiva de Contabilidad). Este artículo está así mismo referenciado en el artículo 4(4) de la Directiva 2004/109/CE (Directiva de Transparencia).

<sup>(6)</sup> Ver artículo 28(2)(c) de la Directiva 2006/43/CE (Directiva de Auditoría).

mientos se refieren a reglas generales respecto al formato de los informes financieros anuales en su conjunto— y reglas más específicas para el mercado de los estados financieros consolidados. De esta manera, para los ejercicios que comiencen el o partir del 1 de enero de 2020, los estados financieros que se incluyen en el informe financiero anual deberán cumplir con los requerimientos FEUE.

De acuerdo con los servicios de la Comisión una lectura combinada de los requisitos de las disposiciones de la Directiva de Transparencia, la Directiva de Contabilidad y la Directiva de Auditoría – que son objeto de transposición en cada Estado miembro, los auditores de entidades cuyos valores estén cotizados en los mercados regulados de la UE deberán emitir una opinión sobre: (i) si los estados financieros incluidos en el informe financiero anual expresan la imagen fiel de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y (ii) si dichos estados financieros cumplen con los requerimientos establecidos en el Reglamento FEUE.

### III. Propósito del documento

Según el análisis de los servicios de la Comisión y considerando que los auditores de cuentas, emisores de normas y órganos de supervisión nacionales se beneficiarán de la existencia de directrices para facilitar la consistencia en la aplicación de las provisiones FEUE en la Unión Europea, COESA ha desarrollado las siguientes directrices sobre el modo en que debe llevarse a cabo una auditoría de FEUE, desarrollando el esfuerzo de trabajo exigido a este respecto. Estas directrices de COESA no son vinculantes y no constituyen una norma de auditoría. Presentan aspectos de alto nivel acordados en COESA que deberían ser relevantes para el trabajo del auditor de cuentas respecto a aspectos relacionados con FEUE.

### IV. Trabajo a desarrollar por los auditores de cuentas para evaluar el cumplimiento de los estados financieros con los requerimientos FEUE.

Extraídas las conclusiones del análisis de la Comisión y al objeto de emitir una opinión sobre si los estados financieros de la entidad cumplen con los requerimientos FEUE, el auditor de cuentas deberá:

- (1) Asegurarse de que la versión de los estados financieros legible por el ser humano<sup>(7)</sup> incluida en el informe electrónico preparado por la entidad está auditada o es idéntica a la información auditada; y
- (2) Determinar si la información incluida en el formato electrónico ha sido marcada de conformidad con los requerimientos FEUE.

Se proporcionan detalles a continuación.

#### 1. Versión legible por el ser humano de los estados financieros

En relación con la versión de los estados financieros en formato FEUE legible por el ser humano (punto 1 mencionado arriba), el trabajo a desarrollar por el auditor de cuentas depende del momento en que disponga del informe final electrónico preparado por el emisor, y, eventualmente, del enfoque adoptado por el auditor de cuentas para el desarrollo de la auditoría de los estados financieros. En la práctica, se pueden identificar dos situaciones diferentes, cuyas implicaciones se describen a continuación.

#### **Situación 1: Los estados financieros en formato FEUE están a disposición del auditor de cuentas de manera temprana.**

En esta situación, el auditor de cuentas puede desarrollar su trabajo de auditoría directamente sobre el contenido de la versión legible por el ser humano de los estados financieros, dado que el contenido de esta versión debe ser igual a la de cualquier otro formato de los estados financieros (por ejemplo, papel, «Word», «pdf»...). No es necesario aplicar ningún procedimiento de auditoría adicional para la conciliación de los distintos formatos de los estados financieros,

---

<sup>(7)</sup> Los estados financieros incluidos en los archivos electrónicos son legibles tanto por el ser humano (a través de XHTML) como por máquina (a través de XBRL).

cuando el auditor de cuentas utiliza directamente la versión de los estados financieros legible para el ser humano, para la auditoría<sup>(8)</sup>.

**Situación 2: El emisor proporciona al auditor de cuentas primero una versión de los estados financieros que no están preparados conforme a los requerimientos FEUE y después le proporciona el formato electrónico que cumple con los requerimientos FEUE.**

En esta situación, el auditor de cuentas necesita realizar una reconciliación (a veces denominada «conciliación») entre la versión legible por el ser humano de los estados financieros presentados en el informe electrónico y la información inicial que la entidad le proporcionó y sobre la que el auditor de cuentas desarrolló sus procedimientos de auditoría. El auditor de cuentas deberá verificar la correspondencia entre la versión legible por el ser humano de los estados financieros y la información sobre la que ha llevado a cabo sus procedimientos.

2. Información marcada

En relación con el punto 2 mencionado arriba, el auditor de cuentas debería obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros, incluidas las correspondientes revelaciones, han sido marcados, en su caso, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos FEUE.

Los requerimientos FEUE que son relevantes para los estados financieros y el trabajo del auditor de cuentas se resumen en el Anexo I.

Para obtener esta seguridad razonable, deben seguirse los siguientes pasos por el auditor de cuentas.

a. Materialidad

El auditor de cuentas debe emplear una cifra de importancia relativa adecuada:

- Al planificar y determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos a aplicar; y
- Al evaluar si la información marcada está libre de incorrecciones materiales

Para los objetivos de la auditoría, el auditor de cuentas define la importancia relativa en referencia a un nivel de incorrección que podría razonablemente esperarse que influya en las decisiones económicas adoptadas por los usuarios previstos de los estados financieros.

En relación con la información marcada, los usuarios previstos de la información pueden tener necesidades y expectativas específicas en relación con la integridad y exactitud de los marcados. La importancia relativa para la información marcada, derivada de la materialidad a nivel de los estados financieros, debe ser adaptada a las especificidades de la información marcada: deben considerarse por el auditor de cuentas los aspectos cualitativos y cuantitativos para adaptar la importancia relativa para valorar el cumplimiento de los requerimientos FEUE.

Estos aspectos cuantitativos y cualitativos pueden incluir especificidades relativas al primer año de aplicación, al emisor, a los requerimientos FEUE.

b. Riesgo de incorrección material asociada a la información marcada

El auditor de cuentas debe identificar y evaluar los riesgos de incorrecciones materiales asociados a la información marcada preparada por el emisor. Esta valoración se basará en el conocimiento del proceso implantado por el emisor para generar la información marcada, incluyendo el conocimiento del sistema de control interno implantado por la entidad. Los riesgos asociados a la información marcada pueden incluir por ejemplo, las siguientes áreas:

<sup>(8)</sup> Incluso aunque los estados financieros en formato FEUE estén a disposición, en esta situación 1, el auditor de cuentas puede desarrollar el trabajo de auditoría sobre un borrador o una versión en «papel» de los estados financieros y conciliar este borrador o versión en «papel» con la versión FEUE de los estados financieros legible por el ser humano, para comprobar su correspondencia.

## Integridad

- i. No todas las cifras que se muestran en los estados contables principales<sup>(9)</sup> que integran las cuentas anuales consolidadas NIIF están marcadas;
- ii. No todos los desgloses de las cuentas anuales consolidadas NIIF están marcados conforme al Anexo II del RTS sobre FEUE;
- iii. Omisión de etiquetas requeridas relacionadas con la identificación de la entidad.

## Exactitud:

- i. Los datos marcados no se corresponden con la versión legible por el ser humano de los estados financieros;
- ii. Importes que se muestran en los estados contables principales<sup>(10)</sup> que integran las cuentas anuales consolidadas NIIF se han 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 creado para marcar un importe en los estados contables principales que no está ligado al elemento de la taxonomía base que tiene el significado contable más amplio o alcance más amplio;
- vi. 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;

## c. Procedimientos para responder al riesgo asociado

Tras haber valorado los riesgos de incorrecciones materiales, el auditor de cuentas deberá definir las respuestas adecuadas para asegurarse que la información preparada por el emisor cumple con los requerimientos FEUE.

El auditor de cuentas debe seleccionar los procedimientos adecuados y definir el tamaño de la muestra apropiado para los procedimientos sustantivos a desarrollar, teniendo en cuenta la cifra de importancia relativa de ejecución sobre los distintos elementos que componen los estados financieros.

El auditor de cuentas puede decidir confiar, hasta cierto punto, en los controles relevantes establecidos por el emisor, tras haber obtenido evidencia sobre la eficacia de los controles relevantes, para reducir los procedimientos sustantivos.

El auditor de cuentas puede elegir uno o una combinación de los siguientes procedimientos:

- inspeccionar los marcados del emisor, incluyendo el anclaje correspondiente, en su caso, utilizando el conocimiento de los requerimientos FEUE incluyendo la taxonomía, y valorar si los marcados son adecuados;
- desarrollar una expectativa independiente del adecuado marcado y anclaje, en su caso, y comparar los resultados con el marcado de los estados financieros por el emisor, como base para las pruebas sustantivas.

El auditor de cuentas puede emplear el trabajo de un experto para beneficiarse de conocimiento especializado en tecnologías de la información, sin reducir su responsabilidad respecto a la opinión expresada.

<sup>(9)</sup> Los estados contables principales incluyen el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo.

<sup>(10)</sup> Ver 9.



La implementación de los procedimientos seleccionados debería permitir al auditor de cuentas obtener evidencia suficiente y adecuada sobre el cumplimiento por la información marcada de los requerimientos FEUE.

d. Conclusión sobre si la información marcada cumple o no con los requerimientos FEUE

La conclusión del auditor de cuentas sobre el cumplimiento de los requerimientos FEUE se basará en los resultados de los procedimientos desarrollados por el auditor.

Considerando la materialidad definida, el auditor de cuentas deberá expresar una opinión (a veces llamada conclusión «positiva») sobre el cumplimiento de la información marcada con los requerimientos FEUE.

En los casos en los que el marcado sea materialmente incorrecto, el auditor de cuentas expresará una opinión modificada o desfavorable respecto a este cumplimiento. La conclusión dependerá en la gravedad y generalidad de la(s) incorrección(es).

Se emitirá una opinión denegada cuando el auditor de cuentas sea incapaz de obtener evidencia suficiente y adecuada a este respecto.

## V. Informe

COESA está de acuerdo en que es beneficiosa la consistencia en el informe de los auditores de cuentas en los Estados miembros sobre las conclusiones del trabajo realizado. Sin embargo, el formato del informe puede estar regulado en algunos países por disposiciones legales nacionales específicas.

La postura de COESA es que el auditor de cuentas debería informar específicamente sobre el trabajo realizado sobre FEUE, y referenciar claramente los archivos que fueron objeto de examen para dicho informe.

La conclusión debería indicar la opinión del auditor de cuentas sobre si los estados financieros preparados por la entidad cumplen con los requerimientos FEUE aplicables.

COESA recomienda que la conclusión sobre el cumplimiento por los emisores de los requerimientos FEUE se proporcione en el informe de auditoría, en una sección claramente separada de la de la opinión de auditoría. Este tratamiento está en línea con el análisis de los servicios de la Comisión sobre la base legal que se menciona en la Sección II anterior.

Sin embargo, en el caso de que existan disposiciones nacionales específicas que transpongan el artículo 4(7) de la Directiva de Transparencia o el artículo 28 de la Directiva de Auditoría que contengan otras exigencias, la conclusión del auditor de cuentas se podrá también incluir en un informe separado, distinto del informe de auditoría<sup>(11)</sup>.

Adicionalmente, en cualquier caso, si la legislación nacional contiene provisiones diferentes o adicionales, el auditor de cuentas deberá seguir dichas disposiciones nacionales.

## **ANEXO - resumen de los requerimientos FEUE relevantes para el trabajo de los auditores de cuentas.**

Los requerimientos FEUE que aplican a los estados financieros de emisores cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la UE para los ejercicios que comiencen el o a partir del 1 de enero de 2020 - y que son relevantes para el trabajo de los auditores - son los siguientes:

- (i) Todos los estados financieros incluidos en el informe financiero anual se prepararán en formato XHTML<sup>(12)</sup>
- (ii) Además, para todos los estados financieros consolidados NIIF<sup>(13)</sup>:

<sup>(11)</sup> Emitir un informe separado puede implicar que el auditor deba realizar trabajo adicional, que no está descrito en la Sección IV de este documento, si el informe de auditoría y el informe separado no se firman en la misma fecha.

<sup>(12)</sup> El artículo 13 del Reglamento FEUE especifica que los emisores deben preparar sus informes financieros anuales –que incluyen los estados financieros según el artículo 4(2) de la Directiva de Transparencia– en formato XHTML.

<sup>(13)</sup> Ver artículo 4 del Reglamento FEUE.

- Las revelaciones especificadas en el Anexo II del Reglamento FEUE serán marcadas (cuando dichas revelaciones estén presentes en los estados financieros consolidados NIIF);
- Para todos los marcados (incluidos los marcados voluntarios de las revelaciones distintas de las especificadas en el Anexo II):
  - se empleará el lenguaje de marcado XBRL;
  - se emplearán los elementos de la taxonomía de base especificados en el Anexo VI del Reglamento FEUE con el significado contable más cercano, a menos que se cree un elemento de la taxonomía de extensión (por ejemplo, si el uso de un elemento de la taxonomía de base puede confundir el sentido contable) de conformidad con el Anexo IV del Reglamento FEUE (los marcados cumplirán las reglas previstas en el artículo 6 del Reglamento FEUE).

(iii) Además, para los estados financieros distintos de los consolidados NIIF<sup>(14)</sup>:

- Para todos los marcados (voluntarios):
  - se empleará el lenguaje de marcado XBRL;
  - se empleará el elemento de la taxonomía relevante proporcionada por el Estado miembro;
  - los marcados cumplirán con las reglas previstas en el artículo 6 del Reglamento FEUE.

## **Contabilidad**

**Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.**

Con la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, se inició una estrategia de convergencia del Derecho contable español con las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE). La finalidad del cambio legislativo fue que las sociedades integrantes de los grupos cotizados, obligados a seguir en sus cuentas consolidadas las citadas NIIF-UE, pudieran formular las cuentas anuales individuales con un marco de información financiera adaptado a los principios y criterios contables internacionales, y al mismo tiempo lograr que todas las empresas españolas, tuvieran o no sus valores admitidos a cotización, transitasen hacia la aplicación de una normativa contable inspirada en los principios y criterios aprobados por la Unión Europea para los grupos cotizados.

La disposición final primera de la citada ley confiere al Gobierno la competencia para aprobar mediante real decreto el Plan General de Contabilidad, así como sus modificaciones y normas complementarias, de conformidad con lo dispuesto en las Directivas Comunitarias y teniendo en consideración las citadas NIIF-UE.

<sup>(14)</sup> El artículo 5(1) del Reglamento FEUE especifica que los emisores UE pueden voluntariamente marcar todas las partes de sus informes financieros anuales distintos de los estados financieros consolidados NIIF siempre que utilicen el lenguaje de marcado XBRL y una taxonomía específica para dichas partes proporcionada por el Estado miembro donde estén establecidos.

En el ejercicio de esa habilitación se publicó el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, y el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. Ambos planes fueron modificados por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

La última modificación del Plan General de Contabilidad y sus disposiciones complementarias, con el objetivo de simplificar las obligaciones contables de las pequeñas y medianas empresas, se ha llevado a cabo a través del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

La Unión Europea ha adoptado en los últimos años unos nuevos criterios contables en materia de instrumentos financieros y en relación con los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes, mediante el Reglamento (UE) 2016/2067 de la Comisión, de 22 de noviembre de 2016, (modificado por el Reglamento (UE) 2018/498 de la Comisión, de 22 de marzo de 2018) y el Reglamento (UE) 2016/1905 de la Comisión, de 22 de septiembre de 2016, (modificado por el Reglamento (UE) 2017/1987 de la Comisión, de 31 de octubre de 2017). Estas normas entraron en vigor en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2018 para la formulación de las cuentas anuales consolidadas de las sociedades con valores admitidos a negociación.

## II

El real decreto contiene cuatro artículos que afectan al Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, al Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, al Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, y al Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, cinco disposiciones transitorias sobre la primera aplicación de los nuevos criterios en materia de clasificación y valoración de instrumentos financieros, contabilidad de coberturas, existencias a valor razonable y reconocimiento de ingresos. La norma concluye con una disposición derogatoria y una disposición final sobre la entrada en vigor y la aplicación del real decreto en el ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021.

El artículo primero modifica el Plan General de Contabilidad, básicamente, con el objetivo de introducir los cambios necesarios para adaptar la norma de registro y valoración 9.<sup>a</sup> «Instrumentos financieros» y la norma de registro y valoración 14.<sup>a</sup> «Ingresos por ventas y prestación de servicios» a la NIIF-UE 9 y a la NIIF-UE 15, respectivamente.

El criterio que ha guiado la incorporación de cambios en el Plan General de Contabilidad ha sido el mismo que se tuvo presente en la redacción del citado texto; la incorporación de los criterios internacionales en cuentas individuales en sustitución de los vigentes, también basados en la normativa internacional, solo debería aceptarse en caso de que sea evidente que el nuevo tratamiento de la NIIF-UE es más útil y adecuado para los usuarios de las cuentas anuales individuales en la toma de decisiones económicas; bien porque simplifica de manera efectiva la comprensión de los estados financieros de la empresa, bien porque los requerimientos que se incorporan guardan proporcionalidad y adecuación a la naturaleza y dimensión de las empresas a las que aplica, habida cuenta de la peculiaridad que supone el fraccionamiento del derecho contable en España por razón de los sujetos contables.

## III

Desde esta perspectiva, y en relación con los instrumentos financieros, el primero de los cambios a destacar introducidos en la NIIF-UE 9 se ha producido en materia de clasificación y valoración.

En principio, todos los activos financieros deben valorarse a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, y los activos financieros que tengan las características o rasgos económicos de un préstamo ordinario o común, siempre y cuando se gestionen con un determinado propósito o modelo de negocio.

En este sentido, los acuerdos básicos de préstamo se incluirán en la cartera de «Coste amortizado» si la empresa gestiona estos activos con el objetivo de percibir los flujos de efectivo derivados de la ejecución del contrato. Por ello, es previsible que los activos financieros que hasta la fecha se venían clasificando en las categorías de «Préstamos y partidas a cobrar» e «Inversiones mantenidas hasta el vencimiento» (valores cotizados con una fecha de vencimiento fijada, cobros de cuantía determinada o determinable y que la empresa mantenía con la intención efectiva y la capacidad de conservar hasta su vencimiento), se reclasifiquen a la cartera de «Coste amortizado», y, por lo tanto, se mantenga el criterio de valoración.

El objetivo de la reforma es perfilar el ámbito de aplicación de este criterio en los mismos términos en que se regula en la NIIF-UE 9. Así, en línea con la norma internacional, ventas poco frecuentes o poco significativas, ventas en activos próximos al vencimiento, ventas motivadas por el incremento del riesgo de crédito de los activos financieros o para gestionar el riesgo de concentración, entre otras, podrían ser compatibles con el objetivo de mantener activos para recibir los flujos de efectivo contractuales si la empresa puede explicar los motivos de las ventas y demostrar por qué no reflejan un cambio en su modelo de negocio.

No obstante, cuando el modelo de negocio aplicado a estos acuerdos básicos de préstamo consista en recibir los flujos contractuales del activo o acordar su enajenación, tales instrumentos se clasificarán en la cartera de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, con un tratamiento contable muy similar al que se venía aplicando hoy en día a los valores representativos de deuda negociados incluidos en la cartera de activos financieros disponibles para la venta.

Al mismo tiempo, se ha estimado pertinente incluir una cuarta cartera de activos financieros a coste para contabilizar en las cuentas anuales individuales las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, que ya figura en el actual Plan General de Contabilidad y que está implícita en la normativa internacional. Además, en línea con el vigente Plan General de Contabilidad, también se incluirán en esta cartera los activos financieros para los que no pueda obtenerse una estimación fiable de su valor razonable. Este criterio constituye un mero desarrollo del artículo 38.bis.2 del Código de Comercio, en cuya virtud los instrumentos financieros que no puedan valorarse de manera fiable a valor razonable, se valorarán al coste.

Junto a estos criterios de clasificación obligatorios se introducen dos opciones de tratamiento contable. La primera, para valorar a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias cualquier activo financiero, salvo las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, si con el uso de esta opción se elimina o reduce significativamente una incoherencia de valoración o asimetría contable que surgiría en otro caso de la valoración de los activos o pasivos sobre bases diferentes.

La segunda opción, también en línea con la normativa internacional, prevé la posibilidad de que la empresa incluya en la fecha de reconocimiento inicial un instrumento de patrimonio en la cartera de valor razonable con cambios en el patrimonio neto. No obstante, a diferencia de la solución internacional, es oportuno resaltar que a nivel interno se ha mantenido un tratamiento similar al que se venía aplicando a los activos financieros disponibles para la venta, con el objetivo de preservar el principio general de que todos los beneficios o pérdidas de la empresa pasen en un determinado momento por la cuenta de pérdidas y ganancias.

En tercer lugar, dentro de las medidas aprobadas para simplificar el tratamiento contable de los instrumentos financieros también hay que referirse, en relación con los instrumentos financieros híbridos, a la eliminación del requerimiento

de identificar y separar los derivados implícitos en un contrato principal que sea un activo financiero. A partir de ahora se valorarán a coste amortizado si sus características económicas son las de un préstamo ordinario o común, o a valor razonable en caso contrario, salvo que dicho valor no pueda estimarse de manera fiable, en cuyo caso se incluirán en la cartera valorada al coste.

El segundo cambio a resaltar de la NIIF-UE 9 se refiere al modelo de deterioro de valor de los créditos y valores representativos de deuda, que transita de un modelo basado en la denominada pérdida incurrida a otro sostenido en el concepto de pérdida esperada, para cuya cuantificación se requiere considerar toda la información razonable y sustentable, incluyendo el pronóstico sobre las condiciones económicas futuras.

Pues bien, el real decreto no introduce estas novedades en el Plan General de Contabilidad y mantiene el criterio que se venía aplicando hasta la fecha en materia de coste amortizado y deterioro de valor. Por un lado, al considerar que en las empresas no financieras es habitual que el vencimiento de los derechos de cobro frente a los clientes sea inferior al año, y por otro, dada la posibilidad que se contempla en la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos, de cuantificar el deterioro sobre una base colectiva en función de métodos estadísticos sin que se adviertan incumplimientos o eventos de pérdida individuales.

La NIIF-UE 9 también introduce algunas precisiones sobre la aplicación del criterio del coste amortizado, en particular, acerca del tratamiento contable en el deudor y en el acreedor de las modificaciones en los flujos de efectivo de un instrumento de deuda por causa de las dificultades financieras del prestatario. Sin embargo, en este punto tampoco se ha considerado oportuno introducir cambios porque en el contexto del coste amortizado la naturaleza del «resultado por modificación» que regula la NIIF-UE 9, en contraposición con el resultado por baja y el resultado por deterioro, no es del todo evidente. Por el contrario, el criterio en vigor permite trazar una línea divisoria clara para contabilizar la operación descrita.

El tercer cambio reseñable de la NIIF-UE 9 se ha producido en la contabilidad de las coberturas contables. La reforma internacional ha buscado alinear el resultado contable y la gestión del riesgo en la empresa, introduciendo una mayor flexibilidad en los requisitos a cumplir.

Pues bien, dado el impacto general de dicho tratamiento contable, se ha considerado adecuado adaptar el Plan General de Contabilidad al modelo internacional aprobado para las coberturas contables permitiendo, en línea con el enfoque internacional, que de forma transitoria las empresas españolas puedan seguir aplicando los criterios vigentes hasta la fecha.

Otras cuestiones que regula la NIIF-UE 9 en materia de contabilidad de coberturas como el tratamiento del valor temporal de las opciones y del elemento a plazo en los contratos a plazo no se han tratado de forma expresa. Sin embargo, de acuerdo con lo previsto en el apartado 7.º del Marco Conceptual de la Contabilidad, en ausencia de un desarrollo reglamentario específico sobre esta materia, la empresa deberá aplicar los nuevos criterios sobre contabilidad de coberturas desarrollados en la normativa contable de las entidades de crédito para la formulación de las cuentas anuales individuales en los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021, con las necesarias adaptaciones para tener en cuenta los criterios de clasificación de instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad.

Del mismo modo, y sobre la base de la misma previsión normativa, cabe señalar que la aplicación subsidiaria de las reglas contables de las entidades de crédito sobre instrumentos financieros también deberá traerse a colación para completar el tratamiento contable de estas operaciones en ausencia de un desarrollo específico del Plan General de Contabilidad, siempre y cuando la regulación de las entidades de crédito haya establecido el mismo criterio que rige para las entidades no financieras.

#### IV

La adaptación a la NIIF-UE 9 también ha propiciado una revisión de la definición del valor razonable incluida en el apartado 6.º.2 del Marco Conceptual de la Contabilidad, en línea con la NIIF-UE 13 Valoración del valor razonable. Además, el cambio en la denominación de la cartera «Activos financieros disponibles para la venta» origina la ne-

cesidad de revisar algunas normas para la elaboración de las cuentas anuales, y los modelos de balance, estado de ingresos y gastos reconocidos y cuenta de pérdidas y ganancias, así como el cuadro de cuentas y las definiciones y relaciones contables. También se ha actualizado la nota 9.<sup>a</sup> «Instrumentos financieros» del modelo normal de memoria en sintonía con los requisitos de información recogidos en la NIIF-UE 7. Instrumentos financieros: Información a revelar. Asimismo, en línea con la NIC-UE 2 Existencias, se ha considerado oportuno introducir el criterio del valor razonable menos los costes de venta en la norma de registro y valoración 10.<sup>a</sup> «Existencias», como excepción a la regla general de valoración, para los intermediarios que comercializan materias primas cotizadas. A estos efectos se entenderá que se comercializan materias primas cotizadas cuando estos activos se adquieren con el propósito de venderlos en un futuro próximo y generar ganancias por la intermediación o por las fluctuaciones de precio, es decir, cuando se tienen existencias de «commodities» destinadas a una actividad de «trading».

## V

La aprobación de la NIIF-UE 15 a nivel europeo constituye una oportunidad para profundizar en el desarrollo de los criterios contables en materia de reconocimiento de ingresos. Muchas de las precisiones que introduce la NIIF-UE 15 ya han sido tratadas en las interpretaciones publicadas por el ICAC, mediante resolución y consulta; a modo de ejemplo se puede mencionar la obligación que tiene la empresa de identificar el conjunto de transacciones incluidas en un solo acuerdo a cambio de una sola contraprestación, que debe asignarse a cada una de ellas en función de su valor razonable relativo para poder así reconocer el ingreso derivado de cada componente del acuerdo en función de los criterios generales establecidos para las entregas de bienes (transferencia de riesgos y ventajas) y prestación de servicios (porcentaje de realización), todo ello de conformidad a la previsión ya contenida en la actual norma de registro y valoración 14.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad en el sentido de que componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos.

A pesar de lo indicado, la decisión adoptada en este punto ha sido asumir la metodología elaborada a nivel internacional e introducirla en la norma de registro y valoración 14.<sup>a</sup> «Ingresos por ventas y prestación de servicios» del Plan General de Contabilidad. Sobre esta decisión ha pesado la relevancia del área de reconocimiento de ingresos en la contabilidad de cualquier empresa, y la dificultad que hubiera acarreado el mantener dos esquemas contables sustancialmente similares, pero formalmente diferentes. Y ello, a pesar de que más que un verdadero cambio de criterio en la materia, la norma internacional solo aborda interpretaciones para casos particulares que previsiblemente en la práctica estaban siendo tratados de forma heterogénea, tales como los que se producirían en los contratos con incentivos, ingresos contingentes, retribuciones variables, o los ingresos por licencias de uso o acceso.

Así pues, la modificación consiste en incorporar en el Plan General de Contabilidad el principio básico consistente en reconocer los ingresos cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente y por el importe que se espera recibir de este último, a partir de un proceso secuencial de etapas, para su posterior desarrollo en una resolución del ICAC. No obstante, se ha optado por introducir en el Plan General de Contabilidad la totalidad de los requerimientos sobre información a incluir en la memoria, que a diferencia de los criterios de registro y valoración sí que constituye un cambio relevante en materia de reconocimiento de ingresos en comparación con la información que se venía solicitando hasta la fecha.

## VI

El artículo segundo modifica el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas para introducir una mejora técnica relacionada con la regulación sobre el valor razonable, el criterio para contabilizar la aplicación del resultado en el socio, con el adecuado criterio de presentación de las emisiones de capital y la norma de elaboración de la memoria.

En línea con las propuestas recibidas en el proceso de consulta pública previa sobre la propuesta de modificación contable en ciernes, la decisión adoptada ha sido no modificar los criterios de reconocimiento y valoración en materia de instrumentos financieros y reconocimiento de ingresos del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y mantener así la política de simplificar las obligaciones contables de las empresas de menor tamaño.



En el artículo tercero se introducen cambios en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, en línea con las modificaciones incluidas en las cuentas individuales; básicamente, para revisar los modelos de cuentas anuales a raíz del cambio de denominación de la cartera de «Activos financieros disponibles para la venta» y con el objetivo de introducir los mismos requerimientos de información que se han establecido a nivel individual en relación con el tratamiento contable de los instrumentos financieros y el reconocimiento de ingresos por ventas de bienes y prestación de servicios.

El artículo cuarto modifica el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, para adaptar los modelos de cuentas anuales a los cambios introducidos en las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad.

En las disposiciones transitorias se concreta la información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021 y se aclaran los criterios para contabilizar la primera aplicación de los nuevos requerimientos.

Por otra parte, el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, establece que en el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria las Administraciones Públicas actuarán de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia. Y que, para el caso de los proyectos de reglamentos, la adecuación a estos principios deberá justificarse en el preámbulo.

Con este real decreto se adapta la normativa contable española de fuente interna a las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, en el marco de la Directiva contable, y en todo aquello que se considera una mejora del marco interno de información financiera, pero teniendo en cuenta la realidad y la naturaleza de los operadores económicos que aplican el Plan General de Contabilidad.

A tal efecto se han tenido en cuenta los principios de eficacia, eficiencia y proporcionalidad, manteniendo o incluyendo los criterios que se consideran más adecuados y que guardan correspondencia con la naturaleza y entidad de los sujetos que aplican el Plan General de Contabilidad evitando o, en su caso, simplificando la carga administrativa y la complejidad que supondría implantar aquellas soluciones.

Igualmente se ha considerado el principio de transparencia mediante la previa consulta pública de la norma, su presentación y posterior debate en los órganos consultivos del ICAC, y la apertura del trámite de audiencia o información pública a los interesados.

Este real decreto se dicta de conformidad con la disposición final primera de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, y una vez recabado el informe preceptivo del Ministerio de Hacienda de conformidad con la disposición adicional sexta del Real Decreto 403/2020, de 25 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

En su virtud, a propuesta de la Vicepresidenta Tercera del Gobierno y Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 12 de enero de 2021,

DISPONGO:

**Artículo primero.** *Modificación del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.*

El Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, queda modificado como sigue:

Uno. En la primera parte, («Marco conceptual de la contabilidad»), apartado 6.<sup>o</sup> («Criterios de valoración») se modifica el punto 2 («Valor razonable»), que queda redactado de la siguiente forma:

«2. Valor razonable.

Es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir o cancelar un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración. El valor razonable se determinará sin practicar ninguna deducción por los costes de transacción en que pudiera incurrirse por causa de enajenación o disposición por otros medios. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

El valor razonable se estima para una determinada fecha y, puesto que las condiciones de mercado pueden variar con el tiempo, ese valor puede ser inadecuado para otra fecha. Además, al estimar el valor razonable, la empresa deberá tener en cuenta las condiciones del activo o pasivo que los participantes en el mercado tendrían en cuenta a la hora de fijar el precio del activo o pasivo en la fecha de valoración. Dichas condiciones específicas incluyen, entre otras, para el caso de los activos, las siguientes:

- a) El estado de conservación y la ubicación, y
- b) Las restricciones, si las hubiere, sobre la venta o el uso del activo.

La estimación del valor razonable de un activo no financiero tendrá en consideración la capacidad de un participante en el mercado para que el activo genere beneficios económicos en su máximo y mejor uso o, alternatively, mediante su venta a otro participante en el mercado que emplearía el activo en su máximo y mejor uso.

En la estimación del valor razonable se asumirá como hipótesis que la transacción para vender el activo o transferir el pasivo se lleva a cabo:

- a) Entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción en condiciones de independencia mutua,
- b) En el mercado principal del activo o pasivo, entendiéndose como tal el mercado con el mayor volumen y nivel de actividad, o
- c) En ausencia de un mercado principal, en el mercado más ventajoso al que tenga acceso la empresa para el activo o pasivo, entendido como aquel que maximiza el importe que se recibiría por la venta del activo o minimiza la cantidad que se pagaría por la transferencia del pasivo, después de tener en cuenta los costes de transacción y los gastos de transporte.

Salvo prueba en contrario, el mercado en el que la empresa realizaría normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo se presume que será el mercado principal o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso.

Los costes de transacción no incluyen los costes de transporte. Si la localización es una característica del activo (como puede ser el caso, por ejemplo, de una materia prima cotizada), el precio en el mercado principal (o más ventajoso) se ajustará por los costes, si los hubiera, en los que se incurriría para transportar el activo desde su ubicación presente a ese mercado.

Con carácter general, el valor razonable se calculará por referencia a un valor fiable de mercado. En este sentido, el precio cotizado en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por mercado activo aquél en el que se den las siguientes condiciones:

- a) Los bienes o servicios negociados son homogéneos;
- b) Pueden encontrarse, prácticamente en cualquier momento, compradores y vendedores dispuestos a intercambiar los bienes o servicios; y

c) Los precios son públicos y están accesibles con regularidad, reflejando transacciones con suficiente frecuencia y volumen.

Para aquellos elementos respecto de los cuales no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones.

En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías aceptadas y utilizadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la que haya demostrado obtener unas estimaciones más realistas de los precios. Y deberán tener en cuenta el uso de datos observables de mercado y otros factores que sus participantes considerarían al fijar el precio, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

La empresa deberá evaluar la efectividad de las técnicas de valoración que utilice de manera periódica, empleando como referencia los precios observables de transacciones recientes en el mismo activo que se valore o utilizando los precios basados en datos o índices observables de mercado que estén disponibles y resulten aplicables.

De esta forma, se deduce una jerarquía en las variables utilizadas en la determinación del valor razonable y se establece una jerarquía de valor razonable que permite clasificar las estimaciones en tres niveles:

- a) Nivel 1: estimaciones que utilizan precios cotizados sin ajustar en mercados activos para activos o pasivos idénticos, a los que la empresa pueda acceder en la fecha de valoración.
- b) Nivel 2: estimaciones que utilizan precios cotizados en mercados activos para instrumentos similares u otras metodologías de valoración en las que todas las variables significativas están basadas en datos de mercado observables directa o indirectamente.
- c) Nivel 3: estimaciones en las que alguna variable significativa no está basada en datos de mercado observables.

Una estimación del valor razonable se clasifica en el mismo nivel de jerarquía de valor razonable que la variable de menor nivel que sea significativa para el resultado de la valoración. A estos efectos, una variable significativa es aquella que tiene una influencia decisiva sobre el resultado de la estimación. En la evaluación de la importancia de una variable concreta para la estimación se tendrán en cuenta las condiciones específicas del activo o pasivo que se valora.

En el valor razonable de un instrumento financiero deberá contemplarse, entre otros, el riesgo de crédito y, en el caso concreto de un pasivo financiero, se considerará el riesgo de incumplimiento de la empresa que incluye, entre otros componentes, el riesgo de crédito propio. Sin embargo, para estimar el valor razonable no deben realizarse ajustes por volumen o capacidad del mercado.

Cuando corresponda aplicar la valoración por el valor razonable, los elementos patrimoniales que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorado, en su caso, por las partidas correctoras de valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.

El valor razonable de un activo o pasivo, para el que no exista un precio cotizado sin ajustar de un activo o pasivo idéntico en un mercado activo, puede valorarse con fiabilidad si la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo o pasivo no es significativa o las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la medición del valor razonable.»

Dos. En la segunda parte («Normas de registro y valoración»), se modifica la norma 9.<sup>a</sup> («Instrumentos financieros»), que queda redactada de la siguiente forma:

«9.<sup>a</sup> Instrumentos financieros.

Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero en una empresa y, simultáneamente, a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra empresa.

La presente norma resulta de aplicación a los siguientes instrumentos financieros:

a) Activos financieros: efectivo y otros activos líquidos equivalentes, según se definen en la norma 9.<sup>a</sup> de elaboración de las cuentas anuales; créditos por operaciones comerciales: clientes y deudores varios; créditos a terceros: tales como los préstamos y créditos financieros concedidos, incluidos los surgidos de la venta de activos no corrientes; valores representativos de deuda de otras empresas adquiridos: tales como las obligaciones, bonos y pagarés; instrumentos de patrimonio de otras empresas adquiridos: acciones, participaciones en instituciones de inversión colectiva y otros instrumentos de patrimonio; derivados con valoración favorable para la empresa: entre ellos, futuros u operaciones a plazo, opciones, permutas financieras y compraventa de moneda extranjera a plazo, y; otros activos financieros: tales como depósitos en entidades de crédito, créditos al personal, fianzas y depósitos constituidos, dividendos a cobrar y desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio propio.

b) Pasivos financieros: débitos por operaciones comerciales: proveedores y acreedores varios; deudas con entidades de crédito; obligaciones y otros valores negociables emitidos: tales como bonos y pagarés; derivados con valoración desfavorable para la empresa: entre ellos, futuros u operaciones a plazo, opciones, permutas financieras y compraventa de moneda extranjera a plazo; deudas con características especiales, y; otros pasivos financieros: deudas con terceros, tales como los préstamos y créditos financieros recibidos de personas o empresas que no sean entidades de crédito incluidos los surgidos en la compra de activos no corrientes, fianzas y depósitos recibidos y desembolsos exigidos por terceros sobre participaciones.

c) Instrumentos de patrimonio propio: todos los instrumentos financieros que se incluyen dentro de los fondos propios, tal como las acciones ordinarias emitidas o participaciones en el capital social.

Un derivado financiero es un instrumento financiero que cumple las características siguientes:

a) Su valor cambia en respuesta a los cambios en variables tales como los tipos de interés, los precios de instrumentos financieros y materias primas cotizadas, los tipos de cambio, las calificaciones crediticias y los índices sobre ellos y que en el caso de no ser variables financieras no han de ser específicas para una de las partes del contrato.

b) No requiere una inversión inicial o bien requiere una inversión inferior a la que requieren otro tipo de contratos en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado.

c) Se liquida en una fecha futura.

Asimismo, esta norma es aplicable en el tratamiento de las coberturas contables y de las transferencias de activos financieros, tales como los descuentos comerciales, operaciones de “factoring” y cesiones temporales y titulizaciones de activos financieros.

1. Reconocimiento.

La empresa reconocerá un instrumento financiero en su balance cuando se convierta en una parte obligada del contrato o negocio jurídico conforme a las disposiciones del mismo, bien como emisor o como tenedor o adquirente de aquél.

## 2. Activos financieros.

Un activo financiero es cualquier activo que sea: dinero en efectivo, un instrumento de patrimonio de otra empresa, o suponga un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero (un instrumento de deuda), o a intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente favorables.

También se clasificará como un activo financiero, todo contrato que pueda ser o será, liquidado con los instrumentos de patrimonio propio de la empresa, siempre que:

- a) No sea un derivado y obligue o pueda obligar a recibir una cantidad variable de instrumentos de patrimonio propio.
- b) Si es un derivado con posición favorable para la empresa, puede ser o será liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio de la empresa; a estos efectos no se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio, aquellos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la empresa.

Los activos financieros, a efectos de su valoración, se incluirán en alguna de las siguientes categorías:

1. Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.
2. Activos financieros a coste amortizado.
3. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.
4. Activos financieros a coste.

### 2.1 Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Un activo financiero deberá incluirse en esta categoría salvo que proceda su clasificación en alguna de las restantes categorías de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2.2, 2.3 y 2.4 de esta norma.

Los activos financieros mantenidos para negociar se incluirán obligatoriamente en esta categoría. El concepto de negociación de instrumentos financieros generalmente refleja compras y ventas activas y frecuentes con el objetivo de generar una ganancia por las fluctuaciones a corto plazo en el precio o en el margen de intermediación.

Se considera que un activo financiero se posee para negociar cuando:

- a.1 Se origine o adquiera con el propósito de venderlo en el corto plazo (por ejemplo, valores representativos de deuda, cualquiera que sea su plazo de vencimiento, o instrumentos de patrimonio, cotizados, que se adquieren para venderlos en el corto plazo).
- a.2 Forme parte en el momento de su reconocimiento inicial de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existan evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo, o
- a.3 Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura.

Para los instrumentos de patrimonio que no se mantengan para negociar, ni deban valorarse al coste, la empresa puede realizar la elección irrevocable en el momento de su reconocimiento inicial de presentar los cambios posteriores en el valor razonable directamente en el patrimonio neto.

En todo caso, una empresa puede, en el momento del reconocimiento inicial, designar un activo financiero de forma irrevocable como medido al valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, y que en caso contrario se hubiera incluido en otra categoría, si haciéndolo elimina o reduce significativamente una in-

coherencia de valoración o asimetría contable que surgiría en otro caso de la valoración de los activos o pasivos sobre bases diferentes.

#### 2.1.1 Valoración inicial.

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

#### 2.1.2 Valoración posterior.

Después del reconocimiento inicial la empresa valorará los activos financieros comprendidos en esta categoría a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

### 2.2 Activos financieros a coste amortizado.

Un activo financiero se incluirá en esta categoría, incluso cuando esté admitido a negociación en un mercado organizado, si la empresa mantiene la inversión con el objetivo de percibir los flujos de efectivo derivados de la ejecución del contrato, y las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente cobros de principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

Los flujos de efectivo contractuales que son únicamente cobros de principal e interés sobre el importe del principal pendiente son inherentes a un acuerdo que tiene la naturaleza de préstamo ordinario o común, sin perjuicio de que la operación se acuerde a un tipo de interés cero o por debajo de mercado.

Así, sería consustancial con tal acuerdo un bono con una fecha de vencimiento determinada y por el que se cobra un tipo de interés de mercado variable, pudiendo estar sujeto a un límite. Por el contrario, no cumplirían esta condición los instrumentos convertibles en instrumentos de patrimonio neto del emisor; préstamos con tipos de interés variables inversos (es decir, un tipo que tiene una relación inversa con los tipos de interés del mercado); o aquellos en los que el emisor puede diferir el pago de intereses si con dicho pago se viera afectada su solvencia, sin que los intereses diferidos devenguen intereses adicionales.

La gestión de un grupo de activos financieros para obtener sus flujos contractuales no implica que la empresa haya de mantener todos los instrumentos hasta su vencimiento; se podrá considerar que los activos financieros se gestionan con ese objetivo aun cuando se hayan producido o se espere que se produzcan ventas en el futuro. A tal efecto, la empresa deberá considerar la frecuencia, el importe y el calendario de las ventas en ejercicios anteriores, los motivos de esas ventas y las expectativas en relación con la actividad de ventas futuras.

La gestión que realiza la empresa de estas inversiones es una cuestión de hecho y no depende de sus intenciones para un instrumento individual. Una empresa podrá tener más de una política para gestionar sus instrumentos financieros, pudiendo ser apropiado, en algunas circunstancias, separar una cartera de activos financieros en carteras más pequeñas para reflejar el nivel en que la empresa gestiona sus activos financieros.

Con carácter general, se incluyen en esta categoría los créditos por operaciones comerciales y los créditos por operaciones no comerciales:

- a) Créditos por operaciones comerciales: son aquellos activos financieros que se originan en la venta de bienes y la prestación de servicios por operaciones de tráfico de la empresa con cobro aplazado, y
- b) Créditos por operaciones no comerciales: son aquellos activos financieros que, no siendo instrumentos de patrimonio ni derivados, no tienen origen comercial y cuyos cobros son de cuantía determinada o determinable, que proceden de operaciones de préstamo o crédito concedidos por la empresa.



### 2.2.1 Valoración inicial.

Los activos financieros clasificados en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

No obstante, los créditos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual explícito, así como los créditos al personal, los dividendos a cobrar y los desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio, cuyo importe se espera recibir en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

### 2.2.2 Valoración posterior.

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

No obstante, los créditos con vencimiento no superior a un año que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se valoren inicialmente por su valor nominal, continuarán valorándose por dicho importe, salvo que se hubieran deteriorado.

Cuando los flujos de efectivo contractuales de un activo financiero se modifican debido a las dificultades financieras del emisor, la empresa analizará si procede contabilizar una pérdida por deterioro de valor.

### 2.2.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un activo financiero, o de un grupo de activos financieros con similares características de riesgo valorados colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor.

La pérdida por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros, incluidos, en su caso, los procedentes de la ejecución de las garantías reales y personales, que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial. Para los activos financieros a tipo de interés variable, se empleará el tipo de interés efectivo que corresponda a la fecha de cierre de las cuentas anuales de acuerdo con las condiciones contractuales. En el cálculo de las pérdidas por deterioro de un grupo de activos financieros se podrán utilizar modelos basados en fórmulas o métodos estadísticos.

Las correcciones de valor por deterioro, así como su reversión cuando el importe de dicha pérdida disminuyese por causas relacionadas con un evento posterior, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros del activo que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

No obstante, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros se puede utilizar el valor de mercado del instrumento, siempre que éste sea lo suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la empresa.

El reconocimiento de intereses en los activos financieros con deterioro crediticio seguirá las reglas generales, sin perjuicio de que de manera simultánea la empresa deba evaluar si dicho importe será objeto de recuperación y, en su caso, contabilice la correspondiente pérdida por deterioro.

## 2.3 Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

Un activo financiero se incluirá en esta categoría cuando las condiciones contractuales del activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente cobros de principal e intereses sobre el

importe del principal pendiente, y no se mantenga para negociar ni proceda clasificarlo en la categoría regulada en el apartado 2.2. de esta norma. También se incluirán en esta categoría las inversiones en instrumentos de patrimonio para las se haya ejercitado la opción irrevocable regulada en el apartado 2.1 anterior.

### 2.3.1 Valoración inicial.

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

Formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

### 2.3.2 Valoración posterior.

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se registrarán directamente en el patrimonio neto, hasta que el activo financiero cause baja del balance o se deteriore, momento en que el importe así reconocido, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias.

No obstante, las correcciones valorativas por deterioro del valor y las pérdidas y ganancias que resulten por diferencias de cambio en activos financieros monetarios en moneda extranjera, de acuerdo con la norma relativa a esta última, se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

También se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias el importe de los intereses, calculados según el método del tipo de interés efectivo, y de los dividendos devengados.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por baja del balance u otro motivo, se aplicará el método del valor medio ponderado por grupos homogéneos.

En el supuesto excepcional de que el valor razonable de un instrumento de patrimonio dejase de ser fiable, los ajustes previos reconocidos directamente en el patrimonio neto se tratarán de la misma forma dispuesta en el apartado 2.4.3. de esta norma.

En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho importe corresponderá al valor razonable o al coste de los derechos, de forma consistente con la valoración de los activos financieros asociados, y se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación.

### 2.3.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un activo financiero, o grupo de activos financieros incluidos en esta categoría con similares características de riesgo valoradas colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial, y que ocasionen:

a) En el caso de los instrumentos de deuda adquiridos, una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor; o

b) En el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio, la falta de recuperabilidad del valor en libros del activo, evidenciada, por ejemplo, por un descenso prolongado o significativo en su valor razonable. En todo caso, se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio o de un cuarenta por ciento en su cotización, sin que se haya producido la recuperación de su valor, sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje.

La corrección valorativa por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su coste o coste amortizado menos, en su caso, cualquier corrección valorativa por deterioro previamente reconocida en la cuenta de pérdidas y ganancias y el valor razonable en el momento en que se efectúe la valoración.

Las pérdidas acumuladas reconocidas en el patrimonio neto por disminución del valor razonable, siempre que exista una evidencia objetiva de deterioro en el valor del activo, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Si en ejercicios posteriores se incrementase el valor razonable, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores revertirá con abono a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. No obstante, en el caso de que se incrementase el valor razonable correspondiente a un instrumento de patrimonio, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores no revertirá con abono a la cuenta de pérdidas y ganancias y se registrará el incremento de valor razonable directamente contra el patrimonio neto.

#### 2.4 Activos financieros a coste.

En todo caso, se incluyen en esta categoría de valoración:

- a) Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal como estas quedan definidas en la norma 13.<sup>a</sup> de elaboración de las cuentas anuales.
- b) Las restantes inversiones en instrumentos de patrimonio cuyo valor razonable no pueda determinarse por referencia a un precio cotizado en un mercado activo para un instrumento idéntico, o no pueda estimarse con fiabilidad, y los derivados que tengan como subyacente a estas inversiones.
- c) Los activos financieros híbridos cuyo valor razonable no pueda estimarse de manera fiable, salvo que se cumplan los requisitos para su contabilización a coste amortizado.
- d) Las aportaciones realizadas como consecuencia de un contrato de cuentas en participación y similares.
- e) Los préstamos participativos cuyos intereses tengan carácter contingente, bien porque se pacte un tipo de interés fijo o variable condicionado al cumplimiento de un hito en la empresa prestataria (por ejemplo, la obtención de beneficios), o bien porque se calculen exclusivamente por referencia a la evolución de la actividad de la citada empresa.
- f) Cualquier otro activo financiero que inicialmente procediese clasificar en la cartera de valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando no sea posible obtener una estimación fiable de su valor razonable.

##### 2.4.1 Valoración inicial.

Las inversiones incluidas en esta categoría se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, en relación con las empresas del grupo, el criterio incluido en el apartado 2 de la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo, y los criterios para determinar el coste de la combinación establecidos en la norma sobre combinaciones de negocios.

No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma inmediatamente antes de que la empresa pase a tener esa calificación.

Formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

#### 2.4.2 Valoración posterior.

Los instrumentos de patrimonio incluidos en esta categoría se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por baja del balance u otro motivo, se aplicará el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos, entendiéndose por estos los valores que tienen iguales derechos.

En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe del coste de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho coste se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación.

Las aportaciones realizadas como consecuencia de un contrato de cuentas en participación y similares se valorarán al coste, incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida, respectivamente, que correspondan a la empresa como partícipe no gestor, y menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

Se aplicará este mismo criterio en los préstamos participativos cuyos intereses tengan carácter contingente, bien porque se pacte un tipo de interés fijo o variable condicionado al cumplimiento de un hito en la empresa prestataria (por ejemplo, la obtención de beneficios), o bien porque se calculen exclusivamente por referencia a la evolución de la actividad de la citada empresa. Si además de un interés contingente se acuerda un interés fijo irrevocable, este último se contabilizará como un ingreso financiero en función de su devengo. Los costes de transacción se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de forma lineal a lo largo de la vida del préstamo participativo.

#### 2.4.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor en libros de una inversión no será recuperable.

El importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión, que para el caso de instrumentos de patrimonio se calcularán, bien mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, bien mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas.

Salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones en instrumentos de patrimonio, la estimación de la pérdida por deterioro de esta clase de activos se calculará en función del patrimonio neto de la entidad participada y de las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración, netas del efecto impositivo. En la determinación de ese valor, y siempre que la empresa participada haya invertido a su vez en otra, deberá tenerse en cuenta el patrimonio neto incluido en las cuentas anuales consolidadas elaboradas aplicando los criterios del Código de Comercio y sus normas de desarrollo.

Cuando la empresa participada tuviere su domicilio fuera del territorio español, el patrimonio neto a tomar en consideración vendrá expresado en las normas contenidas en la presente disposición. No obstante, si mediaran altas tasas de inflación, los valores a considerar serán los resultantes de los estados financieros ajustados en el sentido expuesto en la norma relativa a moneda extranjera.

Con carácter general, el método indirecto de estimación a partir del patrimonio neto se podrá utilizar en aquellos casos en que puede servir para demostrar un valor recuperable mínimo sin la necesidad de realizar un análisis más complejo cuando de aquel se deduce que no hay deterioro.

El reconocimiento de las correcciones valorativas por deterioro de valor y, en su caso, su reversión, se registrarán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros de la inversión que estaría reconocida en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

No obstante, en el caso de que se hubiera producido una inversión en la empresa, previa a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, y con anterioridad a esa calificación, se hubieran realizado ajustes valorativos imputados directamente al patrimonio neto derivados de tal inversión, dichos ajustes se mantendrán tras la calificación hasta la enajenación o baja de la inversión, momento en el que se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, o hasta que se produzcan las siguientes circunstancias:

- a) En el caso de ajustes valorativos previos por aumentos de valor, las correcciones valorativas por deterioro se registrarán contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos previamente practicados hasta el importe de los mismos, y el exceso, en su caso, se registrará en la cuenta de pérdidas y ganancias. La corrección valorativa por deterioro imputada directamente en el patrimonio neto no revertirá.
- b) En el caso de ajustes valorativos previos por reducciones de valor, cuando posteriormente el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, este último se incrementará, hasta el límite de la indicada reducción de valor, contra la partida que haya recogido los ajustes valorativos previos y a partir de ese momento el nuevo importe surgido se considerará coste de la inversión. Sin embargo, cuando exista una evidencia objetiva de deterioro en el valor de la inversión, las pérdidas acumuladas directamente en el patrimonio neto se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

## 2.5 Reclasificación de activos financieros.

Cuando la empresa cambie la forma en que gestiona sus activos financieros para generar flujos de efectivo, reclasificará todos los activos afectados de acuerdo con los criterios establecidos en los apartados anteriores de esta norma. La reclasificación de categoría no es un supuesto de baja de balance sino un cambio en el criterio de valoración.

A estos efectos, no son reclasificaciones los cambios derivados de las siguientes circunstancias:

- a) Cuando un elemento que anteriormente era un instrumento de cobertura designado y eficaz en una cobertura de flujos de efectivo o en una cobertura de la inversión neta en un negocio extranjero haya dejado de cumplir los requisitos para ser considerado como tal.
- b) Cuando un elemento pase a ser un instrumento de cobertura designado y eficaz en una cobertura de flujos de efectivo o en una cobertura de la inversión neta en un negocio extranjero.

La reclasificación efectuada conforme al párrafo anterior se realizará de forma prospectiva desde la fecha de reclasificación, de acuerdo con los siguientes criterios.

### 2.5.1 Reclasificación de los activos financieros a coste amortizado a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias y al contrario.

Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de activos a coste amortizado a la de valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, su valor razonable se medirá en la fecha de reclasificación. Cualquier pérdida o ganancia que surja, por diferencia entre el coste amortizado previo del activo financiero y el valor razonable, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por el contrario, si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de activos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias a la de activos a coste amortizado, su valor razonable en la fecha de reclasificación pasará a ser su nuevo valor en libros.

### 2.5.2 Reclasificación de los activos financieros a coste amortizado a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto y al contrario.

Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de activos a coste amortizado a la de valor razonable con cambios en el patrimonio neto, su valor razonable se medirá en la fecha de reclasificación. Cualquier pérdida o ganancia que surja, por diferencia entre el coste amortizado previo del activo financiero y el valor razonable, se reconocerá directamente en el patrimonio neto y se aplicarán las reglas relativas a los activos incluidos en esta categoría. El tipo de interés efectivo no se ajustará como resultado de la reclasificación.

Por el contrario, si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición a valor razonable con cambios en patrimonio neto a la de coste amortizado, este se reclasificará a su valor razonable en esa fecha. Las ganancias y pérdidas acumuladas en el patrimonio neto se ajustarán contra el valor razonable del activo financiero en la fecha de reclasificación. Como resultado el activo financiero se medirá en la fecha de reclasificación como si se hubiera medido a coste amortizado desde su reconocimiento inicial.

2.5.3 Reclasificación de los activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto y al contrario.

Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias a la de valor razonable con cambios en el patrimonio neto, el activo financiero se continúa midiendo a valor razonable. Para el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio no es posible la reclasificación.

Por el contrario, si la entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de valor razonable con cambios en el patrimonio neto a la de valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, el activo financiero se continúa midiendo a valor razonable, pero la ganancia o pérdida acumulada directamente en el patrimonio neto se reclasificará a la cuenta de pérdidas y ganancias en esa fecha.

2.5.4 Reclasificación de las inversiones en instrumentos de patrimonio valoradas a coste a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias y al contrario.

Cuando la inversión en el patrimonio de una empresa del grupo, multigrupo o asociada deje de calificarse como tal, la inversión financiera que se mantenga en esa empresa se reclasificará a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias siempre que el valor razonable de las acciones pueda estimarse con fiabilidad, salvo que la empresa opte en ese momento por incluir la inversión en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

En tal caso, su valor razonable se medirá en la fecha de reclasificación reconociendo cualquier ganancia o pérdida que surja, por diferencia entre el valor contable del activo previo a la reclasificación y el valor razonable, en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que la empresa ejerza la mencionada opción, en cuyo caso la diferencia se imputará directamente al patrimonio neto. Se aplicará este mismo criterio a las inversiones en otros instrumentos de patrimonio que puedan valorarse con fiabilidad.

Por el contrario, en el supuesto de que el valor razonable de un instrumento de patrimonio dejase de ser fiable, su valor razonable en la fecha de reclasificación pasará a ser su nuevo valor en libros.

2.6 Intereses y dividendos recibidos de activos financieros.

Los intereses y dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias. Los intereses de los activos financieros valorados a coste amortizado deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo y los dividendos cuando se declare el derecho del socio a recibirlos.

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento, así como el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición. Se entenderá por «intereses explícitos» aquellos que se obtienen de aplicar el tipo de interés contractual del instrumento financiero.



Asimismo, si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición, salvo que de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.

## 2.7 Baja de activos financieros.

Conforme a lo señalado en el Marco Conceptual de la Contabilidad, en el análisis de las transferencias de activos financieros se debe atender a la realidad económica y no solo a su forma jurídica ni a la denominación de los contratos.

La empresa dará de baja un activo financiero, o parte del mismo, cuando expiren o se hayan cedido los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, siendo necesario que se hayan transferido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, en circunstancias que se evaluarán comparando la exposición de la empresa, antes y después de la cesión, a la variación en los importes y en el calendario de los flujos de efectivo netos del activo transferido. Se entenderá que se han cedido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero cuando su exposición a tal variación deje de ser significativa en relación con la variación total del valor actual de los flujos de efectivo futuros netos asociados con el activo financiero (tal como las ventas en firme de activos, las cesiones de créditos comerciales en operaciones de “factoring” en las que la empresa no retenga ningún riesgo de crédito ni de interés, las ventas de activos financieros con pacto de recompra por su valor razonable y las titulaciones de activos financieros en las que la empresa cedente no retenga financiaciones subordinadas ni conceda ningún tipo de garantía o asuma algún otro tipo de riesgo).

Si la empresa no hubiese cedido ni retenido sustancialmente los riesgos y beneficios, el activo financiero se dará de baja cuando no hubiese retenido el control del mismo, situación que se determinará dependiendo de la capacidad unilateral del cesionario para transmitir dicho activo, íntegramente y sin imponer condiciones, a un tercero no vinculado. Si la empresa cedente mantuviese el control del activo, continuará reconociéndolo por el importe al que la empresa esté expuesta a las variaciones de valor del activo cedido, es decir, por su implicación continuada, y reconocerá un pasivo asociado.

Cuando el activo financiero se dé de baja, la diferencia entre la contraprestación recibida neta de los costes de transacción atribuibles, considerando cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido, y el valor en libros del activo financiero, determinará la ganancia o la pérdida surgida al dar de baja dicho activo, y formará parte del resultado del ejercicio en que ésta se produce.

Los criterios anteriores también se aplicarán en las transferencias de un grupo de activos financieros o de parte del mismo.

La empresa no dará de baja los activos financieros y reconocerá un pasivo financiero por un importe igual a la contraprestación recibida, que se tratará con posterioridad de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de esta norma, en las cesiones de activos financieros en las que haya retenido sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, tales como en el descuento de efectos, el «factoring con recurso», las ventas de activos financieros con pacto de recompra a un precio fijo o al precio de venta más un interés y las titulaciones de activos financieros en las que la empresa cedente retenga financiaciones subordinadas u otro tipo de garantías que absorban sustancialmente todas las pérdidas esperadas.

### 3. Pasivos financieros.

Los instrumentos financieros emitidos, incurridos o asumidos se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en una de sus partes, siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, tal como un instrumento financiero que prevea su recompra obligatoria por parte del emisor, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles, como serían determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.

También se clasificará como un pasivo financiero, todo contrato que pueda ser o será, liquidado con los instrumentos de patrimonio propio de la empresa, siempre que:

- a) No sea un derivado y obligue o pueda obligar a entregar una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propio.
- b) Si es un derivado con posición desfavorable para la empresa, pueda ser o será liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio de la empresa; a estos efectos no se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio, aquellos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la empresa.

Los derechos, opciones o warrants para adquirir un número fijo de instrumentos de patrimonio propio de la empresa por un importe fijo en cualquier moneda son instrumentos de patrimonio, siempre que la empresa ofrezca dichos derechos, opciones o warrants de forma proporcional a todos los accionistas o socios de la misma clase de instrumentos de patrimonio. Si los instrumentos otorgan al tenedor la opción de liquidarlos mediante la entrega de los instrumentos de patrimonio o en efectivo por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio o a un precio fijo, entonces cumplen la definición de un pasivo financiero.

Los pasivos financieros, a efectos de su valoración, se incluirán en alguna de las siguientes categorías:

1. Pasivos financieros a coste amortizado.
2. Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Sin perjuicio de lo anterior, las aportaciones recibidas como consecuencia de un contrato de cuentas en participación y similares, se valorarán al coste, incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida, respectivamente, que deba atribuirse a los partícipes no gestores.

Se aplicará este mismo criterio en los préstamos participativos cuyos intereses tengan carácter contingente, bien porque se pacte un tipo de interés fijo o variable condicionado al cumplimiento de un hito en la empresa prestataria (por ejemplo, la obtención de beneficios), o bien porque se calculen exclusivamente por referencia a la evolución de la actividad de la citada empresa. Los gastos financieros se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con el principio de devengo, y los costes de transacción se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias con arreglo a un criterio financiero o, si no resultase aplicable, de forma lineal a lo largo de la vida del préstamo participativo.

Adicionalmente, los pasivos financieros originados como consecuencia de transferencias de activos, en los que la empresa no haya cedido ni retenido sustancialmente sus riesgos y beneficios, se valorarán de manera consistente con el activo cedido en los términos previstos en el apartado 2.7.

### 3.1 Pasivos financieros a coste amortizado.

La empresa clasificará todos los pasivos financieros en esta categoría excepto cuando deban valorarse a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, de acuerdo con los criterios incluidos en el apartado 3.2, o se trate de alguna de las excepciones previstas en esta norma.

Con carácter general, se incluyen en esta categoría los débitos por operaciones comerciales y los débitos por operaciones no comerciales:

- a) Débitos por operaciones comerciales: son aquellos pasivos financieros que se originan en la compra de bienes y servicios por operaciones de tráfico de la empresa con pago aplazado, y
- b) Débitos por operaciones no comerciales: son aquellos pasivos financieros que, no siendo instrumentos derivados, no tienen origen comercial, sino que proceden de operaciones de préstamo o crédito recibidos por la empresa.

Los préstamos participativos que tengan las características de un préstamo ordinario o común también se incluirán en esta categoría sin perjuicio de que la operación se acuerde a un tipo de interés cero o por debajo de mercado.

#### 3.1.1 Valoración inicial.

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

No obstante, los débitos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como los desembolsos exigidos por terceros sobre participaciones, cuyo importe se espera pagar en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

#### 3.1.2 Valoración posterior.

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

No obstante, los débitos con vencimiento no superior a un año que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se valoren inicialmente por su valor nominal, continuarán valorándose por dicho importe.

### 3.2 Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En esta categoría se incluirán los pasivos financieros que cumplan alguna de las siguientes condiciones:

- a) Son pasivos que se mantienen para negociar. Se considera que un pasivo financiero se posee para negociar cuando:
  - a.1 Se emita o asuma principalmente con el propósito de readquirirlo en el corto plazo (por ejemplo, obligaciones y otros valores negociables emitidos cotizados que la empresa pueda comprar en el corto plazo en función de los cambios de valor).
  - a.2 Sea una obligación que un vendedor en corto tiene de entregar activos financieros que le han sido prestados (es decir, una empresa que vende activos financieros que había recibido en préstamo y que todavía no posee).
  - a.3 Forme parte en el momento de su reconocimiento inicial de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existan evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo, o

a.4 Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura.

b) Desde el momento del reconocimiento inicial, ha sido designado por la entidad para contabilizarlo al valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias. Esta designación, que será irrevocable, sólo se podrá realizar si resulta en una información más relevante, debido a que:

b.1 Se elimina o reduce de manera significativa una incoherencia o «asimetría contable» con otros instrumentos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias; o

b.2 Un grupo de pasivos financieros o de activos y pasivos financieros se gestione y su rendimiento se evalúe sobre la base de su valor razonable de acuerdo con una estrategia de gestión del riesgo o de inversión documentada y se facilite información del grupo también sobre la base del valor razonable al personal clave de la dirección, según se define en la norma 15.<sup>a</sup> de elaboración de las cuentas anuales.

c) Opcionalmente y de forma irrevocable, se podrán incluir en su integridad en esta categoría los pasivos financieros híbridos regulados en el apartado 5.1, siempre que se cumplan los requisitos allí establecidos.

Valoración inicial y posterior.

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida. Los costes de transacción que les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

Después del reconocimiento inicial la empresa valorará los pasivos financieros comprendidos en esta categoría a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

### 3.3 Reclasificación de pasivos financieros.

Una entidad no reclasificará pasivo financiero alguno. A estos efectos, no son reclasificaciones los cambios derivados de las siguientes circunstancias:

a) Cuando un elemento que anteriormente era un instrumento de cobertura designado y eficaz en una cobertura de flujos de efectivo o en una cobertura de la inversión neta en un negocio extranjero haya dejado de cumplir los requisitos para ser considerado como tal.

b) Cuando un elemento pase a ser un instrumento de cobertura designado y eficaz en una cobertura de flujos de efectivo o en una cobertura de la inversión neta en un negocio extranjero.

### 3.4 Baja de pasivos financieros.

La empresa dará de baja un pasivo financiero, o parte del mismo, cuando la obligación se haya extinguido; es decir, cuando haya sido satisfecha, cancelada o haya expirado. También dará de baja los pasivos financieros propios que adquiriera, aunque sea con la intención de recolocarlos en el futuro.

Si se produjese un intercambio de instrumentos de deuda entre un prestamista y un prestatario, siempre que estos tengan condiciones sustancialmente diferentes, se registrará la baja del pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo financiero que surja. De la misma forma se registrará una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero.

La diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero o de la parte del mismo que se haya dado de baja y la contraprestación pagada incluidos los costes o comisiones en que se incurra y en la que se recogerá asimismo cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que tenga lugar.

En el caso de un intercambio de instrumentos de deuda que no tengan condiciones sustancialmente diferentes, el pasivo financiero original no se dará de baja del balance. Cualquier coste de transacción o comisión incurrida ajustará el importe en libros del pasivo financiero. A partir de esa fecha, el coste amortizado del pasivo financiero se determinará aplicando el tipo de interés efectivo que iguale el valor en libros del pasivo financiero con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones.

A estos efectos, las condiciones de los contratos se considerarán sustancialmente diferentes, entre otros casos, cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo contrato, incluida cualquier comisión pagada, neta de cualquier comisión recibida, difiera al menos en un diez por ciento del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del contrato original, actualizados ambos importes al tipo de interés efectivo de este último. Ciertas modificaciones en la determinación de los flujos de efectivo pueden no superar este análisis cuantitativo, pero pueden dar lugar también a una modificación sustancial del pasivo, tales como: un cambio de tipo de interés fijo a variable en la remuneración del pasivo, la reexpresión del pasivo a una divisa distinta, un préstamo a tipo de interés fijo que se convierte en un préstamo participativo, entre otros casos.

En particular, la contabilización del efecto de la aprobación de un convenio con los acreedores que consista en una modificación de las condiciones de la deuda se reflejará en las cuentas anuales del ejercicio en que se apruebe judicialmente siempre que de forma racional se prevea su cumplimiento, y que la empresa pueda seguir aplicando el principio de empresa en funcionamiento. A tal efecto, el deudor, en aplicación de los criterios incluidos en los párrafos anteriores, realizará un registro en dos etapas:

- a) Primero analizará si se ha producido una modificación sustancial de las condiciones de la deuda para lo cual descontará los flujos de efectivo de la antigua y de la nueva empleando el tipo de interés inicial, para posteriormente, en su caso (si el cambio es sustancial),
- b) Registrar la baja de la deuda original y reconocer el nuevo pasivo por su valor razonable (lo que implica que el gasto por intereses de la nueva deuda se contabilice a partir de ese momento aplicando el tipo de interés de mercado en esa fecha; esto es, el tipo de interés incremental del deudor o tasa de interés que debería pagar en ese momento para obtener financiación en moneda y plazo equivalente a la que ha resultado de los términos en que ha sido aprobado el convenio).

#### 4. Instrumentos de patrimonio propio.

Un instrumento de patrimonio es cualquier negocio jurídico que evidencia, o refleja, una participación residual en los activos de la empresa que los emite una vez deducidos todos sus pasivos.

En el caso de que la empresa realice cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la empresa ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Los gastos derivados de estas transacciones, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios, y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas.

Los gastos derivados de una transacción de patrimonio propio, de la que se haya desistido o se haya abandonado, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

#### 5. Casos particulares.

##### 5.1 Instrumentos financieros híbridos.

Los instrumentos financieros híbridos son aquellos que combinan un contrato principal no derivado y un derivado financiero, denominado derivado implícito, que no puede ser transferido de manera independiente ni tiene

una contraparte distinta al instrumento y cuyo efecto es que algunos de los flujos de efectivo del instrumento híbrido varían de forma similar a los flujos de efectivo del derivado considerado de forma independiente (por ejemplo, bonos referenciados al precio de unas acciones o a la evolución de un índice bursátil).

A los efectos de esta norma se diferencian dos tipos de contratos híbridos:

- a) Contratos híbridos con un activo financiero como contrato principal.
- b) Otros contratos híbridos.

#### 5.1.1 Contratos híbridos con un activo financiero como contrato principal.

La empresa aplicará los criterios generales establecidos en el apartado 2 de esta norma al contrato híbrido completo.

#### 5.1.2 Otros contratos híbridos.

Se incluyen en esta categoría aquellos instrumentos híbridos que contienen uno o más derivados implícitos y un contrato principal que no es un activo financiero.

La empresa deberá contabilizar por separado el derivado implícito y el contrato principal si, y solo si:

- a) Las características y los riesgos económicos del derivado implícito no están relacionados estrechamente con los del contrato principal.
- b) Un instrumento financiero distinto con las mismas condiciones que las del derivado implícito cumpliría la definición de instrumento derivado; y
- c) El contrato híbrido no se valora en su integridad a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias (es decir, por ejemplo, un derivado que se encuentre implícito en un pasivo financiero valorado al valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, no se separa).

El derivado implícito se contabilizará como tal y el contrato principal se contabilizará de acuerdo con la norma de registro y valoración correspondiente. Si no se cumplen los requisitos enumerados en el párrafo anterior para reconocer y valorar por separado el derivado implícito y el contrato principal, la empresa aplicará al contrato híbrido en su conjunto los criterios generales de registro y valoración.

No obstante, la empresa podrá designar, en su reconocimiento inicial y de forma irrevocable, todo el contrato híbrido como a valor razonable con cambios en resultados, evitando así la segregación del derivado o derivados implícitos, a menos que se de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) El derivado o derivados implícitos no modifiquen de manera significativa los flujos de efectivo que, de otra manera, habría generado el instrumento, o
- b) Al considerar por primera vez el instrumento híbrido, sea evidente que no esté permitida la separación del derivado o derivados implícitos, como sería el caso de una opción de pago anticipada implícita en un préstamo que permita a su tenedor reembolsar por anticipado el préstamo por aproximadamente su coste amortizado.

Si se requiere por esta norma que la empresa separe un derivado implícito pero no pudiera determinarse con fiabilidad el valor razonable de ese derivado implícito sobre la base de sus propias características, dicho valor se estimará por diferencia entre el valor razonable del instrumento híbrido y el del contrato principal si ambos pudieran ser determinados con fiabilidad; si ello tampoco es posible, ya sea en la fecha de adquisición o en otra posterior, la empresa tratará el contrato híbrido en su conjunto como un instrumento financiero a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.



## 5.2 Instrumentos financieros compuestos.

Un instrumento financiero compuesto es un instrumento financiero no derivado que incluye componentes de pasivo y de patrimonio simultáneamente.

Si la empresa hubiese emitido un instrumento financiero compuesto, reconocerá, valorará y presentará por separado sus componentes.

La empresa distribuirá el valor en libros inicial de acuerdo con los siguientes criterios que, salvo error, no será objeto de revisión posteriormente:

- a) Asignará al componente de pasivo el valor razonable de un pasivo similar que no lleve asociado el componente de patrimonio.
- b) Asignará al componente de patrimonio la diferencia entre el importe inicial y el valor asignado al componente de pasivo.
- c) En la misma proporción distribuirá los costes de transacción.

## 5.3 Contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero.

Los contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero de acuerdo con las necesidades de compra, venta o utilización de dichos activos por parte de la empresa, se tratarán como anticipos a cuenta o compromisos, de compras o ventas, según proceda, salvo que se puedan liquidar por diferencias y la entidad los designe como medidos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias. Esta designación solo es posible al inicio del contrato y siempre y cuando con ella se elimine o reduzca de forma significativa una «asimetría contable» que surgiría en otro caso por no reconocer ese contrato a valor razonable.

No obstante, se reconocerán y valorarán según lo dispuesto en esta norma para los instrumentos financieros derivados, aquellos contratos que se mantengan con la intención de liquidar por diferencias, en efectivo o en otro instrumento financiero, o bien mediante el intercambio de instrumentos financieros o, aun cuando se liquiden mediante la entrega de un activo no financiero, la empresa tenga la práctica de venderlo en un periodo de tiempo corto e inferior al periodo normal del sector en que opere la empresa con la intención de obtener una ganancia por su intermediación o por las fluctuaciones de su precio, o el activo no financiero sea fácilmente convertible en efectivo.

Una opción emitida de compra o venta de un activo no financiero, que pueda ser liquidada por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, también se reconocerá y valorará según lo dispuesto en esta norma para los instrumentos financieros derivados porque dicho contrato no puede haberse celebrado con el objetivo de recibir o entregar una partida no financiera de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la empresa.

## 5.4 Contratos de garantía financiera.

Un contrato de garantía financiera es aquel que exige que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en la que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago al vencimiento de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda, tal como una fianza o un aval.

Estos contratos se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será igual a la prima recibida más, en su caso, el valor actual de las primas a recibir.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, y salvo que en dicho momento se hubiese clasificado como pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias o se les aplique lo dispuesto en el apartado 2.7 de esta norma por surgir en la cesión de activos financieros que no cumplan los requisitos para su baja de balance, se valorarán por el mayor de los importes siguientes:

- a) El importe que resulte de aplicar la norma relativa a provisiones y contingencias.
- b) El inicialmente reconocido menos, cuando proceda, la parte del mismo imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias porque corresponda a ingresos devengados.

La empresa que recibe la garantía (empresa avalada) contabilizará el coste del aval en la cuenta pérdidas y ganancias como un gasto de la explotación, sin perjuicio de que al cierre del ejercicio deba reconocerse la correspondiente periodificación. No obstante lo anterior, en aquellos supuestos en que el aval esté directamente relacionado con una operación financiera, por ejemplo, cuando el tipo de interés dependa del otorgamiento del aval, la obtención del préstamo y la formalización del aval pueden considerarse una sola operación de financiación para la empresa, en la medida en que el aval es requisito indispensable para obtener el préstamo, circunstancia que debería llevar a incluir en el cálculo del tipo de interés efectivo de la operación todos los desembolsos derivados del aval.

### 5.5 Fianzas entregadas y recibidas.

En las fianzas entregadas o recibidas por arrendamientos operativos o por prestación de servicios, la diferencia entre su valor razonable y el importe desembolsado (debida, por ejemplo, a que la fianza es a largo plazo y no está remunerada) se considerará como un pago o cobro anticipado por el arrendamiento o prestación del servicio, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias durante el periodo del arrendamiento, conforme a lo señalado en el apartado 2 de la norma sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, o durante el periodo en el que se preste el servicio, de acuerdo con la norma sobre ingresos por ventas y prestación de servicios.

Al estimar el valor razonable de las fianzas, se tomará como periodo remanente el plazo contractual mínimo comprometido durante el cual no se pueda devolver su importe, sin tomar en consideración el comportamiento estadístico de devolución.

Cuando la fianza sea a corto plazo, no será necesario realizar el descuento de flujos de efectivo si su efecto no es significativo.

### 6. Coberturas contables.

Una cobertura es una técnica financiera mediante la que uno o varios instrumentos financieros, denominados instrumentos de cobertura, son designados para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas.

Una cobertura contable implica que, cuando se cumpla con los requisitos exigidos en la norma, los instrumentos de cobertura y las partidas cubiertas se contabilizarán aplicando los criterios específicos establecidos en ella en lugar de los fijados con carácter general.

En todo caso para que la empresa pueda aplicar una contabilidad de coberturas se deben cumplir todas las condiciones siguientes:

- a) La relación de cobertura consta solo de instrumentos de cobertura y partidas cubiertas admisibles, conforme a lo dispuesto en los apartados siguientes.
- b) La relación de cobertura se designa y documenta en el momento inicial, en cuyo momento también se debe fijar su objetivo y estrategia.
- c) La cobertura debe ser eficaz durante todo el plazo previsto para compensar las variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo que se atribuyan al riesgo cubierto, de manera consistente con la estrategia de gestión del riesgo inicialmente documentada.

La empresa interrumpirá la contabilidad de coberturas de forma prospectiva solo cuando la relación de cobertura (o una parte de ella) deje de cumplir los criterios requeridos, después de tener en cuenta, en su caso, cualquier reequilibrio de la relación de cobertura; por ejemplo, cuando el instrumento de cobertura expire, se venda, se resuelva o se ejercite. Sin embargo, el registro y valoración de la cobertura no cesa en caso de que la empresa revoque la designación de la cobertura si se siguen cumpliendo el resto de los requisitos.

#### 6.1 Instrumentos de cobertura.

Con carácter general, los instrumentos que se pueden designar como instrumentos de cobertura son los derivados cuyo valor razonable o flujos de efectivo futuros compensen las variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo futuros de partidas que cumplan los requisitos para ser calificadas como partidas cubiertas. No obstante, una opción emitida no podrá ser designada como instrumento de cobertura a menos que se designe para cubrir una opción comprada, incluyendo aquellas opciones compradas implícitas en otro instrumento financiero.

Igualmente, pueden designarse como instrumentos de cobertura los activos y pasivos financieros que no sean derivados, si se miden al valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el caso de coberturas de tipo de cambio, el componente de riesgo de tasa de cambio de un activo financiero o de un pasivo financiero, que no sean derivados, puede ser designado como instrumento de cobertura.

La empresa puede designar como instrumento de cobertura una combinación de derivados o una proporción de estos y de no derivados o una proporción de estos, incluyendo aquellos casos en los que el riesgo o riesgos que surgen de algunos instrumentos de cobertura compensan los que surgen de otros.

#### 6.2 Partidas cubiertas.

Podrán ser designadas como partidas cubiertas, los activos y pasivos reconocidos, los compromisos en firme no reconocidos, las transacciones previstas altamente probables y las inversiones netas en un negocio en el extranjero, que expongan a la empresa a riesgos específicamente identificados de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo. Las transacciones previstas altamente probables solo pueden ser cubiertas cuando supongan una exposición a las variaciones en los flujos de efectivo que podría afectar a la cuenta de pérdidas y ganancias.

También podrá ser designada como partida cubierta una exposición agregada formada por la combinación de una exposición que pueda considerarse partida cubierta según el párrafo anterior y un derivado.

La partida cubierta puede ser una única partida, un componente de esta o un grupo de partidas, siempre y cuando se puedan valorar con fiabilidad.

La empresa solo podrá designar los siguientes componentes de una partida como partidas cubiertas:

- a) Cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable de una partida atribuibles a un riesgo o riesgos específicos, siempre que, sobre la base de una evaluación dentro del contexto de la estructura de mercado concreta, el componente de riesgo sea identificable por separado y medible con fiabilidad, incluyendo los cambios en los flujos de efectivo o en el valor razonable de una partida cubierta que estén por encima o por debajo de un precio especificado u otra variable (riesgo unilateral).
- b) Uno o más flujos de efectivo contractuales seleccionados.
- c) Los componentes de un importe nominal, es decir una parte específica del importe de una partida (por ejemplo, el cincuenta por ciento de los flujos de efectivo contractuales de un préstamo o los próximos flujos de efectivo, por importe de diez unidades monetarias, procedentes de las ventas denominadas en una moneda extranjera después de superarse las primeras veinte unidades monetarias).

Un grupo de partidas (incluyendo un grupo de partidas que constituye una posición neta) solo será admisible como partida cubierta si:

- a) Está formado por partidas, incluyendo sus componentes, que individualmente sean admisibles como partidas cubiertas;
- b) Las partidas del grupo se gestionan conjuntamente a efectos de la gestión del riesgo; y
- c) En el caso de una cobertura de flujos de efectivo de un grupo de partidas cuyas variaciones en los flujos de efectivo no se espera que sean aproximadamente proporcionales a la variación global en los flujos de efectivo del grupo de forma que se generen posiciones de riesgo compensadas entre sí:
  - c.1) Se trata de una cobertura del riesgo de tipo de cambio; y
  - c.2) La designación de esa posición neta especifica el ejercicio en el que se espera que las transacciones previstas afecten a la cuenta de pérdidas y ganancias, así como su naturaleza y volumen.

### 6.3 Documentación y eficacia de las coberturas contables.

La documentación de una relación de cobertura debe incluir la identificación del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, la naturaleza del riesgo que se va a cubrir y la forma en que la empresa evaluará si la relación de cobertura cumple los requisitos de eficacia de la cobertura (junto con su análisis de las causas de ineficacia de la cobertura y el modo de determinar la ratio de cobertura).

Para que la cobertura se califique como eficaz se deben cumplir los siguientes requisitos:

- a) Existe una relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura.
- b) El riesgo de crédito no debe ejercer un efecto dominante sobre los cambios de valor resultantes de esa relación económica; y
- c) La ratio de cobertura de la relación de cobertura contable, entendida como la cantidad de partida cubierta entre la cantidad de elemento de cobertura, debe ser la misma que la ratio de cobertura que se emplee a efectos de gestión. Es decir, la ratio de cobertura de la relación de cobertura es la misma que la resultante de la cantidad de la partida cubierta que la entidad realmente cubre y la cantidad del instrumento de cobertura que la entidad realmente utiliza para cubrir dicha cantidad de la partida cubierta. No obstante, esa designación no debe reflejar un desequilibrio entre las ponderaciones de la partida cubierta y del instrumento de cobertura que genere una ineficacia de cobertura, independientemente de que esté reconocida o no, que pueda dar lugar a un resultado contable contrario a la finalidad de la contabilidad de cobertura.

Cumplido el requisito de eficacia de la cobertura, la parte del instrumento de cobertura que no se utilice para cubrir un riesgo se contabilizará de acuerdo con los criterios generales. La parte del instrumento de cobertura que se ha designado como cobertura eficaz, podrá incluir una parte ineficaz residual siempre que no refleje un desequilibrio entre las ponderaciones de la partida cubierta y el instrumento. Esta parte ineficaz será igual al exceso de la variación del valor del instrumento de cobertura designado como cobertura eficaz sobre la variación del valor de la partida cubierta.

Si una relación de cobertura deja de cumplir el requisito de eficacia de la cobertura relativo a la ratio de cobertura, pero se mantiene inalterado el objetivo de gestión del riesgo para esa relación de cobertura designada, la empresa ajustará la ratio de cobertura de dicha relación de forma que cumpla de nuevo los criterios requeridos a lo que se denominará en esta norma reequilibrio.

El reequilibrio significa que, a efectos de la contabilidad de coberturas, una vez iniciada una relación de cobertura la empresa debe ajustar las cantidades del instrumento de cobertura o de la partida cubierta en respuesta a los cambios que afectan a la ratio de cobertura correspondiente. Habitualmente, ese ajuste refleja cambios en las cantidades del instrumento de cobertura y de la partida cubierta que se utilicen a efectos de gestión.

El ajuste de la ratio de cobertura puede hacerse de distintas formas:

- a) Se puede aumentar la ponderación de la partida cubierta (con lo que al mismo tiempo se reduce la ponderación del instrumento de cobertura), bien aumentando el importe de la partida cubierta, bien disminuyendo el importe del instrumento de cobertura.
- b) Se puede aumentar la ponderación del instrumento de cobertura (con lo que al mismo tiempo se reduce la ponderación de la partida cubierta), bien aumentando el importe del instrumento de cobertura, bien disminuyendo el importe de la partida cubierta.

Los cambios en el importe se refieren a cambios en las cantidades que formen parte de la relación de cobertura. Por consiguiente, las disminuciones del importe no significan necesariamente que las partidas o transacciones dejen de existir, o que deje de esperarse que tengan lugar, sino que no forman parte de la relación de cobertura. Por ejemplo, la disminución del importe del instrumento de cobertura puede dar lugar a que la empresa mantenga un derivado, pero solo parte de este siga siendo un instrumento de cobertura de la relación de cobertura. En ese caso, la parte del derivado que deje de formar parte de la relación de cobertura se contabilizaría al valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, a menos que se designe como instrumento de cobertura en una relación de cobertura diferente.

#### 6.4 Tipos de cobertura y registro contable.

A los efectos de su registro y valoración, las operaciones de cobertura se clasificarán en las siguientes categorías:

- a) Cobertura del valor razonable: cubre la exposición a los cambios en el valor razonable de activos o pasivos reconocidos o de compromisos en firme aún no reconocidos, o de una parte concreta de los mismos, atribuible a un riesgo concreto que pueda afectar a la cuenta de pérdidas y ganancias (por ejemplo, la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de una financiación a tipo de interés fijo).

Los cambios de valor del instrumento de cobertura y de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Cuando la partida cubierta sea un compromiso en firme no reconocido o un componente de este, el cambio acumulado en el valor razonable de la partida cubierta con posterioridad a su designación se reconocerá como un activo o un pasivo, y la ganancia o pérdida correspondiente se reflejará en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las modificaciones en el importe en libros de las partidas cubiertas que se valoren a coste amortizado implicarán la corrección, bien desde el momento de la modificación, bien (como tarde) desde que cese la contabilidad de coberturas, del tipo de interés efectivo del instrumento.

- b) Cobertura de flujos de efectivo: cubre la exposición a la variación de los flujos de efectivo que se atribuya a un riesgo concreto asociado a la totalidad o a un componente de un activo o pasivo reconocido (tal como la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de una financiación a tipo de interés variable), o a una transacción prevista altamente probable (por ejemplo, la cobertura del riesgo de tipo de cambio relacionado con compras y ventas previstas de inmovilizados materiales, bienes y servicios en moneda extranjera), y que pueda afectar a la cuenta de pérdidas y ganancias. La cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme puede ser contabilizada como una cobertura de flujos de efectivo o como una cobertura de valor razonable.

La pérdida o ganancia del instrumento de cobertura, en la parte que constituya una cobertura eficaz, se reconocerá directamente en el patrimonio neto. Así, el componente de patrimonio neto que surge como consecuencia de la cobertura se ajustará para que sea igual, en términos absolutos, al menor de los dos valores siguientes:

- b.1) La pérdida o ganancia acumulada del instrumento de cobertura desde el inicio de la cobertura.
- b.2) El cambio acumulado en el valor razonable de la partida cubierta (es decir, el valor actual del cambio acumulado en los flujos de efectivo futuros esperados cubiertos) desde el inicio de la cobertura.

Cualquier pérdida o ganancia restante del instrumento de cobertura o cualquier pérdida o ganancia requerida para compensar el cambio en el ajuste por cobertura de flujos de efectivo calculada de acuerdo con el párrafo anterior, representará una ineficacia de la cobertura que obligará a reconocer en el resultado del ejercicio esas cantidades.

Si una transacción prevista altamente probable cubierta da lugar posteriormente al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o una transacción prevista cubierta relativa a un activo no financiero o un pasivo no financiero pasa a ser un compromiso en firme al cual se aplica la contabilidad de coberturas del valor razonable, la empresa eliminará ese importe del ajuste por cobertura de flujos de efectivo y lo incluirá directamente en el coste inicial u otro importe en libros del activo o del pasivo. Se aplicará este mismo criterio en las coberturas del riesgo de tipo de cambio de la adquisición de una inversión en una empresa del grupo, multigrupo o asociada.

En el resto de los casos, el ajuste reconocido en patrimonio neto se transferirá a la cuenta de pérdidas y ganancias en la medida en que los flujos de efectivo futuros esperados cubiertos afecten al resultado del ejercicio (por ejemplo, en los ejercicios en que se reconozca el gasto por intereses o en que tenga lugar una venta prevista).

No obstante, si el ajuste reconocido en patrimonio neto es una pérdida y la empresa espera que todo o parte de esta no se recupere en uno o más ejercicios futuros, ese importe que no se espera recuperar se reclasificará inmediatamente en el resultado del ejercicio.

c) Cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero: cubre el riesgo de tipo de cambio en las inversiones en sociedades dependientes, asociadas, negocios conjuntos y sucursales, cuyas actividades estén basadas o se lleven a cabo en una moneda funcional distinta a la de la empresa que elabora las cuentas anuales.

En las operaciones de cobertura de inversiones netas en negocios conjuntos que carezcan de personalidad jurídica independiente y sucursales en el extranjero, los cambios de valor de los instrumentos de cobertura atribuibles al riesgo cubierto se reconocerán transitoriamente en el patrimonio neto, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio o ejercicios en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía de la inversión neta en el negocio en el extranjero.

Las operaciones de cobertura de inversiones netas en negocios en el extranjero en sociedades dependientes, multigrupo y asociadas, se tratarán como coberturas de valor razonable por el componente de tipo de cambio.

La inversión neta en un negocio en el extranjero está compuesta, además de por la participación en el patrimonio neto, por cualquier partida monetaria a cobrar o pagar, cuya liquidación no está contemplada ni es probable que se produzca en un futuro previsible, excluidas las partidas de carácter comercial.

Los instrumentos de cobertura se valorarán y registrarán de acuerdo con su naturaleza en la medida en que no sean, o dejen de ser, coberturas eficaces.»

Tres. En la segunda parte, («Normas de registro y valoración») norma 10.<sup>a</sup> («Existencias»), se modifica el primer párrafo del apartado 1 («Valoración inicial»), y se incluye un nuevo apartado 3 denominado «Excepción a la regla general de valoración», con las siguientes redacciones:

«1. Valoración inicial.

Los bienes, servicios y otros activos comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción.»

«3. Excepción a la regla general de valoración.

Como excepción a la regla general, los intermediarios que comercialicen materias primas cotizadas podrán valorar sus existencias al valor razonable menos los costes de venta siempre y cuando con ello se elimine o reduzca de forma significativa una «asimetría contable» que surgiría en otro caso por no reconocer estos activos a valor razonable. En tal caso, la variación de valor se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.»



Cuatro. En la segunda parte («Normas de registro y valoración»), norma 11.<sup>a</sup> («Moneda extranjera»), se modifican los subapartados 1.2.1. («Partidas monetarias») y 1.2.2.2. («Partidas no monetarias valoradas a valor razonable»), que quedan redactados de la siguiente forma:

«1.2.1 Partidas monetarias.

Al cierre del ejercicio se valorarán aplicando el tipo de cambio de cierre, entendido como el tipo de cambio medio de contado, existente en esa fecha.

Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en este proceso, así como las que se produzcan al liquidar dichos elementos patrimoniales, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan.

En el caso particular de los activos financieros de carácter monetario clasificados en la categoría de valor razonable con cambios en el patrimonio neto, la determinación de las diferencias de cambio producidas por la variación del tipo de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha del cierre del ejercicio, se realizará como si dichos activos se valorasen al coste amortizado en la moneda extranjera, de forma que las diferencias de cambio serán las resultantes de las variaciones en dicho coste amortizado como consecuencia de las variaciones en los tipos de cambio, independientemente de su valor razonable. Las diferencias de cambio así calculadas se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan, mientras que los otros cambios en el importe en libros de estos activos financieros se reconocerán directamente en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.3.2 de la norma relativa a instrumentos financieros.»

«1.2.2.2 Partidas no monetarias valoradas a valor razonable.

Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de determinación del valor razonable.

Cuando se reconozcan directamente en el patrimonio neto las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración de una partida no monetaria, tal como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificadas como activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá directamente en el patrimonio neto. Por el contrario, cuando las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración de una partida no monetaria se reconozcan en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, tal como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificadas como activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá en el resultado del ejercicio.»

Cinco. En la segunda parte, («Normas de registro y valoración»), se modifica la norma 14.<sup>a</sup> («Ingresos por ventas y prestación de servicios»), que queda redactada de la siguiente forma:

«14.<sup>a</sup> Ingresos por ventas y prestación de servicios.

1. Aspectos comunes.

Una empresa reconocerá los ingresos por el desarrollo ordinario de su actividad cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con los clientes. En ese momento, la empresa valorará el ingreso por el importe que refleje la contraprestación a la que espere tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios.

Para aplicar este criterio fundamental de registro contable de ingresos, la empresa seguirá un proceso completo que consta de las siguientes etapas sucesivas:

a) Identificar el contrato (o contratos) con el cliente, entendido como un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles para las mismas.

- b) Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato, representativas de los compromisos de transferir bienes o prestar servicios a un cliente.
- c) Determinar el precio de la transacción, o contraprestación del contrato a la que la empresa espera tener derecho a cambio de la transferencia de bienes o de la prestación de servicios comprometida con el cliente.
- d) Asignar el precio de la transacción a las obligaciones a cumplir, que deberá realizarse en función de los precios de venta individuales de cada bien o servicio distinto que se hayan comprometido en el contrato, o bien, en su caso, siguiendo una estimación del precio de venta cuando el mismo no sea observable de modo independiente.
- e) Reconocer el ingreso por actividades ordinarias cuando (a medida que) la empresa cumple una obligación comprometida mediante la transferencia de un bien o la prestación de un servicio; cumplimiento que tiene lugar cuando el cliente obtiene el control de ese bien o servicio, de forma que el importe del ingreso de actividades ordinarias reconocido será el importe asignado a la obligación contractual satisfecha.

Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta.

Los créditos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

No se reconocerán ingresos en las permutas de elementos homogéneos como las permutas de productos terminados, o mercaderías intercambiables entre dos empresas con el objetivo de ser más eficaces en su labor comercial de entregar el producto a sus respectivos clientes.

## 2. Reconocimiento.

La empresa reconocerá los ingresos derivados de un contrato cuando (o a medida que) se produzca la transferencia al cliente del control sobre los bienes o servicios comprometidos (es decir, la o las obligaciones a cumplir).

El control de un bien o servicio (un activo) hace referencia a la capacidad para decidir plenamente sobre el uso de ese elemento patrimonial y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades decidan sobre el uso del activo y obtengan sus beneficios.

Para cada obligación a cumplir (entrega de bienes o prestación de servicios) que se hubiera identificado, la empresa determinará al comienzo del contrato si el compromiso asumido se cumplirá a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

Los ingresos derivados de los compromisos (con carácter general, de prestaciones de servicios) que se cumplen a lo largo del tiempo se reconocerán en función del grado de avance o progreso hacia el cumplimiento completo de las obligaciones contractuales siempre que la empresa disponga de información fiable para realizar la medición del grado de avance.

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso a reconocer, a medida que cumpla con el compromiso asumido. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación no pueda ser estimado con fiabilidad.

Cuando, a una fecha determinada, la empresa no sea capaz de medir razonablemente el grado de cumplimiento de la obligación (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), aunque espere recuperar los costes incurridos para satisfacer dicho compromiso, solo se reconocerán ingresos y la correspondiente contraprestación en un importe equivalente a los costes incurridos hasta esa fecha.

En el caso de las obligaciones contractuales que se cumplen en un momento determinado, los ingresos derivados de su ejecución se reconocerán en tal fecha. Hasta que no se produzca esta circunstancia, los costes incurridos en la producción o fabricación del producto (bienes o servicios) se contabilizarán como existencias.

Cuando existan dudas relativas al cobro del derecho de crédito previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la pérdida por deterioro se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.

### 2.1 Cumplimiento de la obligación a lo largo del tiempo.

Se entenderá que la empresa transfiere el control de un activo (con carácter general, de un servicio) a lo largo del tiempo cuando se cumple uno de los siguientes criterios:

- a) El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por la actividad de la empresa (generalmente, la prestación de un servicio) a medida que la entidad la desarrolla, como sucede en algunos servicios recurrentes (seguridad o limpieza). En tal caso, si otra empresa asumiera el contrato no necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha.
- b) La empresa produce o mejora un activo (tangible o intangible) que el cliente controla a medida que se desarrolla la actividad (por ejemplo, un servicio de construcción efectuado sobre un terreno del cliente).
- c) La empresa elabora un activo específico para el cliente (con carácter general, un servicio o una instalación técnica compleja o un bien particular con especificaciones singulares) sin un uso alternativo y la empresa tiene un derecho exigible al cobro por la actividad que se haya completado hasta la fecha (por ejemplo, servicios de consultoría que den lugar a una opinión profesional para el cliente).

Si la transferencia del control sobre el activo no se produce a lo largo del tiempo la empresa reconocerá el ingreso siguiendo los criterios establecidos para las obligaciones que se cumplen en un momento determinado.

### 2.2 Indicadores de cumplimiento de la obligación en un momento del tiempo.

Para identificar el momento concreto en que el cliente obtiene el control del activo (con carácter general, un bien), la empresa considerará, entre otros, los siguientes indicadores:

- a) El cliente asume los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo. Al evaluar este punto, la empresa excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación separada, distinta del compromiso de transferir el activo. Por ejemplo, la empresa puede haber transferido el control del activo pero no haber satisfecho la obligación de proporcionar servicios de mantenimiento durante la vida útil del activo.
- b) La empresa ha transferido la posesión física del activo. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Así, por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o consignatario puede tener la posesión física de un activo que controla la empresa cedente de dicho activo y, por tanto, el mismo no puede considerarse transferido. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la empresa puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente.
- c) El cliente ha recibido (aceptado) el activo a conformidad de acuerdo con las especificaciones contractuales. Si una empresa puede determinar de forma objetiva que se ha transferido el control del bien o servicio al cliente de acuerdo con las especificaciones acordadas, la aceptación de este último es una formalidad que no afectaría a la determinación sobre la transferencia del control. Por ejemplo, si la cláusula de aceptación se basa en el cumplimiento de características de tamaño o peso especificadas, la empresa podría determinar si esos criterios se han cumplido antes de recibir confirmación de la aceptación del cliente.

Sin embargo, si la empresa no puede determinar de forma objetiva que el bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato no podrá concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que reciba la aceptación del cliente.

Cuando se entregan productos (bienes o servicios) a un cliente en régimen de prueba o evaluación y este no se ha comprometido a pagar la contraprestación hasta que venza el periodo de prueba, el control del producto no se ha transferido al cliente hasta que este lo acepte o venza el citado plazo sin haber comunicado su disconformidad.

d) La empresa tiene un derecho de cobro por transferir el activo.

e) El cliente tiene la propiedad del activo. Sin embargo, cuando la empresa conserva el derecho de propiedad solo como protección contra el incumplimiento del cliente, esta circunstancia no impediría al cliente obtener el control del activo.

### 3. Valoración.

Los ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios se valorarán por el importe monetario o, en su caso, por el valor razonable de la contrapartida, recibida o que se espere recibir, derivada de la misma, que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para los activos a transferir al cliente, deducido: el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante, podrán incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

No formarán parte de los ingresos los impuestos que gravan las operaciones de entrega de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros.

La empresa tomará en cuenta en la valoración del ingreso la mejor estimación de la contraprestación variable si es altamente probable que no se produzca una reversión significativa del importe del ingreso reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre asociada a la citada contraprestación.

Por excepción a la regla general, la contraprestación variable relacionada con los acuerdos de cesión de licencias, en forma de participación en las ventas o en el uso de esos activos, solo se reconocerá cuando (o a medida que) ocurra el que sea posterior de los siguientes sucesos:

a) Tenga lugar la venta o el uso posterior; o

b) La obligación que asume la empresa en virtud del contrato y a la que se ha asignado parte o toda la contraprestación variable ha sido satisfecha (o parcialmente satisfecha).»

Seis. En la tercera parte («Cuentas anuales»), apartado I («Normas de elaboración de las cuentas anuales»), norma 6.<sup>a</sup> («Balance»), se modifican los números 9 y 13 que quedan redactados de la siguiente forma:

«9. El capital social y, en su caso, la prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto figurarán en los epígrafes A-1.I. “Capital” y A-1.II. “Prima de emisión”, siempre que se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil de la ejecución del acuerdo de aumento con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales dentro del plazo establecido en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. En caso contrario, figurarán en la partida 5. “Otros pasivos financieros” o 3. “Otras deudas a corto plazo”, ambas del epígrafe C.III “Deudas a corto plazo” del pasivo corriente del modelo normal o abreviado, respectivamente.»

«13. Cuando la empresa tenga elementos patrimoniales clasificados como “Activos no corrientes mantenidos para la venta” o como “Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta”, cuyos cambios de valoración deban registrarse directamente en el patrimonio neto, se creará un epígrafe específico “Activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta” dentro de la subagrupación A-2. “Ajustes por cambios de valor» del patrimonio neto del balance normal”.»

Siete. En la tercera parte, («Cuentas anuales»), apartado I («Normas de elaboración de las cuentas anuales»), norma 7.<sup>a</sup> («Cuenta de pérdidas y ganancias»), se modifica el número 10, que queda redactado de la siguiente forma:

«10. En la partida 14.a) “Variación de valor razonable en instrumentos financieros. Valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias” se reflejarán los cambios en el valor razonable de los instrumentos financieros incluidos en las categorías de “Activos (pasivos) financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias” en los términos recogidos en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, pudiendo imputarse el importe de los intereses devengados así como el de los dividendos devengados a cobrar, en las partidas que corresponda, según su naturaleza.»

Ocho. En la tercera parte, («Cuentas anuales»), apartado I («Normas de elaboración de las cuentas anuales»), norma 8.<sup>a</sup> («Estado de cambios en el patrimonio neto»), se modifica el número 1.2, que queda redactado de la siguiente forma:

«1.2 Si existe un elemento patrimonial clasificado como “Activos no corrientes mantenidos para la venta” o como “Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta”, que implique que su valoración produzca cambios que deban registrarse directamente en el patrimonio neto, se creará un epígrafe específico “Activos no corrientes y pasivos vinculados, con cambios directos en el patrimonio neto” dentro de las agrupaciones B. “Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto” y C. “Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias”.»

Nueve. En la tercera parte, («Cuentas anuales»), apartado II («Modelos normales de cuentas anuales»), la subagrupación A-2) («Ajustes por cambios de valor») de la agrupación A) («patrimonio neto»), del modelo normal de Balance, queda redactada de la siguiente forma:

«A-2) Ajustes por cambios de valor.

I. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

II. Operaciones de cobertura.

III. Otros.»

Diez. En la tercera parte, («Cuentas anuales»), apartado II («Modelos normales de cuentas anuales»), la partida 14 («Variación de valor razonable en instrumentos financieros») del modelo normal de Cuenta de pérdidas y ganancias, se desglosa como sigue:

«14. Variación de valor razonable en instrumentos financieros:

a) Valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.

b) Transferencia de ajustes de valor razonable con cambios en el patrimonio neto.»

Once. En la tercera parte, («Cuentas anuales»), apartado II («Modelos normales de cuentas anuales»), se modifica la redacción del apartado 1 («Activos financieros disponibles para la venta») de los epígrafes I («Por valoración de instrumentos financieros») y VI («Por valoración de instrumentos financieros»), del modelo normal del Estado de ingresos y gastos reconocidos, que pasa a denominarse «1. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto».

Doce. En la tercera parte, («Cuentas anuales»), apartado II («Modelos normales de cuentas anuales»), se modifica el punto 11 de la nota 4 («Normas de registro y valoración»), del modelo normal de memoria, que queda redactado de la siguiente forma:

«4. Normas de registro y valoración.

11. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados. En particular, en relación con los ingresos por entrega de bienes y prestación de servicios el criterio seguido para concluir que las obligaciones asumidas por la empresa se cumplen a lo largo del tiempo o en un momento determinado; en concreto, en relación con las que se cumplen a lo largo del tiempo, se señalarán los métodos empleados para determinar el grado de avance y se informará en caso de que su cálculo hubiera sido impracticable.»

Trece. En la tercera parte, («Cuentas anuales»), apartado II («Modelos normales de cuentas anuales»), se modifica la nota 9 («Instrumentos financieros»), del modelo normal de memoria, que queda redactada de la siguiente forma:

«9. Instrumentos financieros.

9.1 Consideraciones generales y objetivo.

La información requerida en los apartados siguientes será de aplicación a los instrumentos financieros incluidos en el alcance de la norma de registro y valoración novena.

El objetivo de esta nota es requerir a las empresas que, en sus cuentas anuales, incluyan información que permita a los usuarios evaluar:

- a) La relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y los resultados de la empresa, y
- b) La naturaleza y alcance de los riesgos procedentes de los instrumentos financieros a los que la entidad se haya expuesto durante el periodo sobre el que se informa y a los que la empresa esté expuesta al cierre del ejercicio, así como la forma de gestionar dichos riesgos.

A los efectos de su presentación en la memoria, cierta información se deberá suministrar por clases de instrumentos financieros. Éstas se definirán tomando en consideración la naturaleza de los instrumentos financieros y las categorías establecidas en la norma de registro y valoración novena. Se deberá informar sobre las clases definidas por la empresa.

9.2 Información sobre la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y en los resultados de la empresa.

9.2.1 Información relacionada con el balance.

a) Categorías de activos financieros y pasivos financieros.

Se revelará el valor en libros de cada una de las categorías de activos financieros y pasivos financieros señalados en la norma de registro y valoración novena, de acuerdo con la siguiente estructura.

a.1) Activos financieros, salvo inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Categorías	Clases												Total	
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo							
	Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros		Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Activos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias. – Cartera de negociación. – Designados. – Otros.														
Activos financieros a coste amortizado.														
Activos financieros a coste.														
Activos a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.														
Derivados de cobertura.														
<b>Total.</b>														



## a.2) Pasivos financieros.

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros		Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Pasivos financieros a coste amortizado o coste.														
Pasivos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias. – Cartera de negociación. – Designados. – Otros.														

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros		Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Derivados de cobertura.														
Total.														

b) Activos financieros y pasivos financieros valorados a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se informará sobre el importe de la variación en el valor razonable, durante el ejercicio y la acumulada desde su designación, e indicará el método empleado para realizar dicho cálculo.

Con respecto a los instrumentos financieros derivados, distintos de los que se califiquen como instrumentos de cobertura, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la certidumbre de los futuros flujos de efectivo.

En caso de que la empresa haya designado activos financieros o pasivos financieros para valorarlos a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, informará sobre el uso de esta opción, especificando el cumplimiento de los requisitos exigidos en la norma de registro y valoración.

Si la empresa ha designado un pasivo financiero en ejercicio de la opción del valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, se informará sobre:

1. El importe del cambio, durante el periodo y de forma acumulada, en el valor razonable del pasivo que es atribuible a cambios en el riesgo de crédito.

2. La diferencia entre el importe en libros del pasivo y el importe que la empresa estaría obligada a pagar en el momento del vencimiento.

c) Reclasificaciones.

Si de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración novena se hubiese reclasificado un activo financiero se informará sobre los importes de dicha reclasificación por cada categoría de activos financieros y se incluirá una justificación de la misma. En particular, se dará una explicación detallada del cambio en la gestión de los activos financieros y se hará una descripción cualitativa de su efecto en las cuentas anuales de la empresa.

d) Compensación de activos y pasivos financieros.

La empresa deberá incluir información para permitir a los usuarios de las cuentas anuales comprender el efecto o efecto potencial sobre su situación financiera de los acuerdos de compensación a que se refiere el apartado 2 de la norma de elaboración de las cuentas anuales 6.<sup>a</sup> Balance.

Para cumplir con este objetivo, la empresa incluirá de forma separada para los activos financieros reconocidos y los pasivos financieros reconocidos la siguiente información:

1. Los importes brutos de los activos financieros reconocidos y los pasivos financieros reconocidos.
2. Los importes que están compensados de acuerdo con los criterios del mencionado apartado 2.
3. Los importes netos presentados en el balance.

e) Activos cedidos y aceptados en garantía.

Se informará del valor en libros de los activos financieros entregados como garantía, de la clase a la que pertenecen, así como de los plazos y condiciones relacionados con dicha operación de garantía.

Si la empresa mantuviese activos de terceros en garantía, ya sean financieros o no, de los que pueda disponer, aunque no se hubiese producido el impago, informará sobre:

1. El valor razonable del activo recibido en garantía.
2. El valor razonable de cualquier activo recibido en garantía del que la empresa haya dispuesto y si tiene la obligación de devolverlo o no, y
3. Los plazos y condiciones relativos al uso, por parte de la empresa, de los activos recibidos en garantía.

f) Instrumentos financieros compuestos con múltiples derivados implícitos.

Cuando una empresa haya emitido un instrumento que contiene un componente de pasivo y otro de patrimonio, y el instrumento incorpore varios derivados implícitos cuyos valores fueran interdependientes (como es el caso de un instrumento de deuda convertible con una opción de rescate), informará sobre la existencia de esas características.

g) Correcciones por deterioro del valor originadas por el riesgo de crédito.

Se presentará, para cada clase de activos financieros, un análisis del movimiento de las cuentas correctoras representativas de las pérdidas por deterioro originadas por el riesgo de crédito.

h) Impago e incumplimiento de condiciones contractuales.

En relación con los préstamos recibidos y pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:

1. Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.
2. El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago, y

3. Si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

Si durante el ejercicio se hubiese producido un incumplimiento contractual distinto del impago y siempre que este hecho otorgase al prestamista el derecho a reclamar el pago anticipado, se suministrará una información similar a la descrita, excepto si el incumplimiento se hubiese subsanado o las condiciones se hubiesen renegociado antes de la fecha de cierre del ejercicio.

i) Deudas con características especiales.

Cuando la empresa tenga contraídas deudas con características especiales, informará de la naturaleza de las deudas, sus importes y características, desglosando cuando proceda si son con empresas del grupo o asociadas.

### 9.2.2 Información relacionada con la cuenta de pérdidas y ganancias y el patrimonio neto.

Se informará de:

1. Las pérdidas o ganancias netas procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros definidas en la norma de registro y valoración novena.
2. La ganancia o pérdida reconocida en la cuenta de pérdidas y ganancias que surge de la baja de activos financieros medidos al coste amortizado, mostrando por separado las ganancias y las pérdidas surgidas de la baja de dichos activos financieros. Esta información incluirá las razones para dar de baja en cuentas a esos activos financieros.
3. Los ingresos y gastos financieros calculados por aplicación del método del tipo de interés efectivo.

### 9.2.3 Otra información a incluir en la memoria.

#### 9.2.3.1 Contabilidad de coberturas.

El objetivo de la información a incluir sobre contabilidad de coberturas es proporcionar al usuario de las cuentas anuales información relevante y fiable sobre:

1. La estrategia de gestión del riesgo de la empresa y la forma en que se aplica para gestionar el riesgo,
2. La forma en que las actividades de cobertura de la empresa pueden afectar al importe, calendario e incertidumbre de sus flujos de efectivo futuros, y
3. El efecto que la contabilidad de coberturas ha tenido sobre el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto.

Para cumplir este objetivo, la empresa deberá incluir, por clases de cobertura contable, una descripción detallada de las operaciones de cobertura que realice, de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura, así como de sus valores razonables en la fecha de cierre de ejercicio y de la naturaleza de los riesgos que han sido cubiertos.

La empresa deberá justificar que se cumplen los requisitos exigidos en la norma de registro y valoración novena, y, en particular, deberá incluir una descripción de:

1. Cómo determina la relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura a efectos de evaluar la eficacia de la cobertura, y
2. Cómo establece el ratio de cobertura y cuáles son los orígenes de la ineficacia de la cobertura.

Adicionalmente, en las coberturas de flujos de efectivo, la empresa informará sobre:

1. Los ejercicios en los cuales se espera que ocurran los flujos de efectivo y los ejercicios en los cuales se espera que afecten a la cuenta de pérdidas y ganancias.
2. El importe reconocido en el patrimonio neto durante el ejercicio y el importe que ha sido imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias desde el patrimonio neto, detallando los importes incluidos en cada partida de la cuenta de pérdidas y ganancias.
3. El importe que se haya reducido del patrimonio neto durante el ejercicio y se haya incluido en la valoración inicial del precio de adquisición o del valor en libros de un activo o pasivo no financiero, cuando la partida cubierta sea una transacción prevista altamente probable, y
4. Todas las transacciones previstas para las que previamente se haya aplicado contabilidad de coberturas, pero que no se espera que vayan a ocurrir.

En las coberturas de valor razonable también se informará sobre el importe de las pérdidas o ganancias del instrumento de cobertura y de las pérdidas o ganancias de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto.

Asimismo, se revelará el importe de la ineficacia registrada en la cuenta de pérdidas y ganancias en relación con la cobertura de los flujos de efectivo y con la cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero.

#### 9.2.3.2 Valor razonable.

##### a) Objetivo de la información.

Para los instrumentos financieros valorados a valor razonable, se informará:

1. De las técnicas de valoración y de las variables utilizadas para desarrollar dichas valoraciones con posterioridad al reconocimiento inicial;
2. Del efecto en la cuenta de pérdidas y ganancias o en el estado de ingresos y gastos reconocidos de las valoraciones recurrentes que utilicen variables de nivel 3 significativas.

##### b) Para lograr este objetivo la empresa deberá informar, entre otros, de los siguientes aspectos:

1. Del valor razonable de cada clase de instrumentos financieros y de la comparación con su correspondiente valor en libros. No será necesario incluir el valor razonable en los siguientes supuestos:

- 1.º Cuando el valor en libros constituya una aproximación aceptable del valor razonable; por ejemplo, en el caso de los créditos y débitos por operaciones comerciales a corto plazo.
- 2.º Cuando se trate de instrumentos financieros no cotizados en un mercado activo y los derivados que tengan a estos por subyacente, que, según lo establecido en la norma de registro y valoración novena, se valoren por su coste.

En este caso, la empresa revelará este hecho y describirá el instrumento financiero, su valor en libros y la explicación de las causas que impiden la determinación fiable de su valor razonable. Igualmente, se informará sobre si la empresa tiene o no la intención de enajenarlo y cuándo.

En el caso de baja del balance del instrumento financiero durante el ejercicio, se revelará este hecho, así como el valor en libros y el importe de la pérdida o ganancia reconocida en el momento de la baja.

2. El nivel de jerarquía de valor razonable dentro del cual se clasifican las valoraciones considerando que el instrumento financiero se incluirá íntegramente en un solo nivel.

Nivel 1: estimaciones que utilizan precios cotizados sin ajustar en mercados activos para activos o pasivos idénticos, a los que la empresa pueda acceder en la fecha de valoración.

Nivel 2: estimaciones que utilizan precios cotizados en mercados activos para instrumentos similares u otras metodologías de valoración en las que todas las variables significativas están basadas en datos de mercado observables directa o indirectamente.

Nivel 3: estimaciones en las que alguna variable significativa no está basada en datos de mercado observables.

Una estimación del valor razonable se clasifica en el mismo nivel de jerarquía de valor razonable que la variable de menor nivel que sea significativa para el resultado de la valoración. A estos efectos, una variable significativa es aquella que tiene una influencia decisiva sobre el resultado de la estimación. En la evaluación de la importancia de una variable concreta para la estimación se tendrán en cuenta las condiciones específicas del activo o pasivo que se valora.

3. Los importes de las transferencias entre el nivel 1 y 2 de los instrumentos financieros que se valoren a valor razonable de forma recurrente y siempre que se mantengan al final del ejercicio; las razones de las transferencias, y la política de la entidad para determinarlo, distinguiendo las entradas de las salidas de cada nivel.

4. Una descripción de las técnicas de valoración, los cambios en dichas técnicas, y las variables utilizadas en la determinación del valor razonable, para los instrumentos financieros clasificados en los niveles 2 y 3.

5. Información cuantitativa sobre las variables no observables significativas utilizadas en la determinación del valor razonable de los instrumentos financieros clasificados en el nivel 3.

6. Conciliación de los saldos iniciales y finales de los instrumentos financieros cuyas valoraciones estén clasificadas en el nivel 3, distinguiendo las partidas en que se encuentran ubicados, las compras, ventas, emisiones y liquidaciones, así como los importes de las transferencias hacia o desde el nivel 3. La empresa distinguirá los importes reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias que hayan sido realizados de los que no. En particular, se desglosará la política y los motivos para dichas transferencias hacia o desde el nivel 3.

7. Una descripción de los procesos de valoración utilizados en las valoraciones que se clasifiquen en el nivel 3.

8. Para las valoraciones recurrentes clasificadas en el nivel 3, una descripción de la sensibilidad de dichas valoraciones a cambios en las variables no observables si un cambio en estas variables puede dar lugar a una valoración significativamente distinta. Si estas variables están relacionadas con otras no observables utilizadas en la valoración, se proporcionará una descripción de estas relaciones y de la forma en que pueden afectar a la valoración.

9. Para las valoraciones de valor razonable de instrumentos financieros clasificados en el nivel 3, la empresa informará acerca de si un cambio en una o más variables no observables para reflejar supuestos alternativos razonablemente posibles cambiaría de forma significativa el valor razonable y el efecto de estos cambios. A estos efectos, la relevancia se juzgará con respecto al resultado del ejercicio, activos o pasivos totales o total del patrimonio neto.

#### 9.2.3.3 Empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Se detallará información sobre las empresas del grupo, multigrupo y asociadas, incluyendo:

a) Denominación, domicilio y forma jurídica de las empresas del grupo, especificando para cada una de ellas:

1. Actividades que ejercen.

2. Fracción de capital y de los derechos de voto que se posee directa e indirectamente, distinguiendo entre ambos.

3. Importe del capital, reservas, otras partidas del patrimonio neto y resultado del último ejercicio que se derive de los criterios incluidos en el Código de Comercio y sus normas de desarrollo, diferenciando el resultado de

explotación y desglosando el de operaciones continuadas y el de operaciones interrumpidas, en caso de que la empresa del grupo esté obligada a dar esta información en sus cuentas anuales individuales.

4. Valor según libros de la participación en capital.

5. Dividendos recibidos en el ejercicio.

6. Indicación de si las acciones cotizan o no en un mercado regulado y, en su caso, cotización media del último trimestre del ejercicio y cotización al cierre del ejercicio.

b) La misma información que la del punto anterior respecto de las empresas multigrupo, asociadas, las empresas en las que aun poseyendo más del 20% del capital la empresa no ejerza influencia significativa y aquellas en las que la sociedad sea socio colectivo. Asimismo, se informará sobre las contingencias en las que se haya incurrido en relación con dichas empresas. Si la empresa ejerce influencia significativa sobre otra poseyendo un porcentaje inferior al 20% del capital o si poseyendo más del 20% no se ejerce influencia significativa, se explicarán las circunstancias que afectan a dichas relaciones.

c) Se detallarán las adquisiciones realizadas durante el ejercicio que hayan llevado a calificar a una empresa como dependiente, indicándose la fracción de capital y el porcentaje de derechos de voto adquiridos.

d) Notificaciones efectuadas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 155 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, a las sociedades participadas, directa o indirectamente, en más de un 10%.

e) Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas. Asimismo, se informará en su caso, sobre las dotaciones y reversiones de las correcciones valorativas por deterioro cargadas y abonadas, respectivamente, contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos, en los términos indicados en la norma de registro y valoración.

f) El resultado derivado de la enajenación o disposición por otro medio, de inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

#### 9.2.3.4 Otro tipo de información.

Se deberá incluir información sobre:

1. Los compromisos firmes de compra de activos financieros y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

2. Los contratos de compra o venta de activos no financieros, que de acuerdo con el apartado 5.3 de la norma de registro y valoración novena, se reconozcan y valoren según lo dispuesto en dicha norma.

3. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los activos financieros, tal como litigios, embargos o situaciones similares.

4. El importe disponible en las líneas de descuento, así como las pólizas de crédito concedidas a la empresa con sus límites respectivos, precisando la parte dispuesta.

5. El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.

### 9.3 Información sobre la naturaleza y el nivel de riesgo procedente de instrumentos financieros.

#### 9.3.1 Información cualitativa.

Para cada tipo de riesgo: riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de mercado (este último comprende el riesgo de tipo de cambio, de tipo de interés y otros riesgos de precio), se informará de la exposición al riesgo



y cómo se produce este, y se describirán los objetivos, políticas y procedimientos de gestión del riesgo y los métodos que se utilizan para su medición.

Si hubiera cambios en estos extremos de un ejercicio a otro, deberán explicarse.

### 9.3.2 Información cuantitativa.

9.3.2.1 Para cada tipo de riesgo se incluirá un resumen de la información cuantitativa respecto a la exposición al riesgo en la fecha de cierre del ejercicio. Esta información se basará en la utilizada internamente por el consejo de administración de la empresa u órgano de gobierno equivalente.

En particular, para cada tipo de riesgo se incluirá, al menos, la información que a continuación se indica:

#### a) Riesgo de crédito.

En todo caso, se informará sobre:

1. Las definiciones de incumplimiento que la empresa utiliza, incluyendo las razones para seleccionar dichas definiciones.
2. La forma en que se agruparon los instrumentos si las pérdidas por deterioro se miden sobre una base colectiva.
3. Las principales características de las modificaciones o reestructuraciones de créditos que se hayan producido en el ejercicio.
4. La política de cancelaciones o baja de balance de la empresa, incluyendo los indicadores de que no hay expectativas razonables de recuperación, así como información sobre la política para activos financieros que se cancelan, pero que todavía están sujetos a una actividad de exigencia de cumplimiento.

Para cada clase de activos financieros en mora o deteriorados, se informará sobre:

1. La antigüedad de los activos financieros en mora al final del ejercicio sobre el que se informa.
2. El importe de las correcciones valorativas por deterioro, así como el importe de cualquier ingreso financiero reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias relacionado con tales activos.
3. El importe que mejor representa su máximo nivel de exposición al riesgo de crédito al final del ejercicio sobre el que se informa y una descripción de las garantías de que disponga la empresa y de otras mejoras crediticias, así como de su efecto financiero (por ejemplo, una cuantificación de la medida en que las garantías y otras mejoras crediticias atenúan el riesgo de crédito), en relación con el importe que mejor representa el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito.

Cuando una empresa haya obtenido durante el ejercicio, activos financieros o no financieros al ejecutar las garantías que aseguraban el cobro, o al ejecutar otras mejoras crediticias (por ejemplo, avales), y tales activos cumplan los criterios de reconocimiento, la entidad revelará, respecto de tales activos mantenidos al cierre del ejercicio:

1. La naturaleza e importe en libros de los activos.
2. Cuando los activos no sean fácilmente convertibles en efectivo, sus políticas para enajenar o disponer por otra vía de tales activos, o para utilizarlos en sus actividades.

#### b) Riesgo de liquidez.

Para los pasivos financieros que tengan un vencimiento determinado o determinable, se deberá informar sobre los importes que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su

último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada una de las partidas de pasivos financieros conforme al modelo de balance.

Adicionalmente la empresa deberá incluir una explicación de cómo gestiona el riesgo de liquidez inherente en los citados pasivos.

c) Riesgo de mercado.

Salvo que una entidad cumpla lo establecido en el párrafo siguiente, se informará sobre:

1. Un análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado al que la entidad esté expuesta al cierre del ejercicio, mostrando cómo podría verse afectado el resultado del período y el patrimonio debido a cambios en la variable relevante de riesgo, que sean razonablemente posibles en dicha fecha.
2. Los métodos e hipótesis utilizados al elaborar el análisis de sensibilidad.
3. Los cambios habidos desde el período anterior en los métodos e hipótesis utilizados, así como las razones de tales cambios.

Si una empresa elaborase un análisis de sensibilidad, tal como el del valor en riesgo, que reflejase las interdependencias entre las variables de riesgo (por ejemplo, entre las tasas de interés y de cambio) y lo utilizase para gestionar riesgos financieros, podrá utilizar ese análisis de sensibilidad en lugar del especificado en el párrafo anterior. En tal caso, se incluirá también:

1. Una explicación del método utilizado al elaborar dicho análisis de sensibilidad, así como de los principales parámetros e hipótesis subyacentes en los datos suministrados.
2. Una explicación del objetivo del método utilizado, así como de las limitaciones que pudieran hacer que la información no reflejase plenamente el valor razonable de los activos y pasivos implicados.

9.3.2.2 Para cada tipo de riesgo se incluirá información sobre las concentraciones de riesgo, que incluirá una descripción de la forma de determinar la concentración, las características comunes de cada concentración (área geográfica, divisa, mercado, contrapartida, etc.), y el importe de las exposiciones al riesgo asociado a los instrumentos financieros que compartan tales características.

#### 9.4 Transferencias de activos financieros.

A efectos de la aplicación de los requerimientos que se recogen a continuación una empresa transfiere total o parcialmente un activo financiero (el activo financiero transferido) si y solo si se da, al menos, una de las siguientes condiciones:

1. Transfiere los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de ese activo financiero; o
2. Retiene los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de ese activo financiero, pero asume en un acuerdo, una obligación contractual de pagar dichos flujos de efectivo a uno o más receptores.

Cuando la empresa hubiese realizado cesiones de activos financieros de tal forma que una parte de los mismos, o su totalidad, no cumpla las condiciones para la baja del balance, señaladas en el apartado 2.7 de la norma de registro y valoración novena, proporcionará la siguiente información agrupada por clases de activos:

1. La naturaleza de los activos cedidos.
2. La naturaleza de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad a los que la empresa permanece expuesta.
3. El valor en libros de los activos cedidos y los pasivos asociados, que la empresa mantenga registrados, y

4. Cuando la empresa reconozca los activos en función de su implicación continuada, el valor en libros de los activos que inicialmente figuraban en el balance, el valor en libros de los activos que la empresa continúa reconociendo y el valor en libros de los pasivos asociados.

#### 9.5 Fondos propios.

Se informará sobre:

a) Número de acciones o participaciones en el capital y valor nominal de cada una de ellas, distinguiendo por clases, así como los derechos otorgados a las mismas y las restricciones que puedan tener. También, en su caso, se indicará para cada clase los desembolsos pendientes, así como la fecha de exigibilidad. Y, en su caso, los desembolsos exigidos pendientes y en situación de mora, así como las actuaciones seguidas por la empresa en el marco de la legislación mercantil para recuperar los desembolsos exigidos. Esta misma información se requerirá respecto a otros instrumentos de patrimonio distintos del capital.

b) Ampliación de capital en curso indicando el número de acciones o participaciones a suscribir, su valor nominal, la prima de emisión, el desembolso inicial, los derechos que incorporarán y restricciones que tendrán; así como la existencia o no de derechos preferentes de suscripción a favor de socios, accionistas u obligacionistas; y el plazo concedido para la suscripción.

c) Importe del capital autorizado por la junta de accionistas para que los administradores lo pongan en circulación, indicando el periodo al que se extiende la autorización.

d) Derechos incorporados a las partes de fundador, bonos de disfrute, obligaciones convertibles e instrumentos financieros similares, con indicación de su número y de la extensión de los derechos que confieren.

e) Circunstancias específicas que restringen la disponibilidad de las reservas.

f) Número, valor nominal y precio medio de adquisición de las acciones o participaciones propias en poder de la sociedad o de un tercero que obre por cuenta de esta, especificando su destino final previsto e importe de la reserva por adquisición de acciones de la sociedad dominante. También se informará sobre el número, valor nominal e importe de la reserva correspondiente a las acciones propias aceptadas en garantía. En su caso, se informará igualmente en lo que corresponda, respecto a otros instrumentos de patrimonio distintos del capital.

g) La parte de capital que, en su caso, es poseído por otra empresa, directamente o por medio de sus filiales, cuando sea igual o superior al 10%.

h) Acciones de la sociedad admitidas a cotización.

i) Opciones de compra o de venta emitidas por la sociedad u otros contratos sobre sus propias acciones, que deban calificarse como fondos propios, describiendo sus condiciones e importes correspondientes.

j) Circunstancias específicas relativas a subvenciones, donaciones y legados recibidos por la empresa y otorgados por socios o propietarios.»

Catorce. En la tercera parte, («Cuentas anuales»), apartado II («Modelos normales de cuentas anuales»), se modifica la nota 13 («Ingresos y gastos del modelo normal de memoria»), que queda redactada de la siguiente forma:

«13. Ingresos y gastos.

##### 13.1 Consideraciones generales y objetivo.

1. El objetivo de los requerimientos de información a incluir en esta nota de la memoria en relación con los ingresos es que la empresa proporcione información suficiente que permita a los usuarios de las cuentas anuales comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos con clientes. Para lograr este objetivo, la empresa suministrará información cualitativa y cuantitativa sobre los siguientes aspectos:

- a) Contratos con clientes,
- b) Juicios significativos, y cambios en dichos juicios, realizados sobre dichos contratos, y
- c) Activos reconocidos por los costes para obtener o cumplir un contrato con un cliente.

2. A la hora de proporcionar esta información, la empresa considerará el nivel de detalle necesario para satisfacer el objetivo de información a revelar y cuánto énfasis poner en cada uno de los diversos requerimientos. Para ello, agregará o desagregará la información a revelar de forma que la información útil no se enmascare por la inclusión de un gran volumen de detalles insignificantes o por la agregación de partidas que tengan sustancialmente diferentes características.

### 13.2 Información sobre los contratos con clientes.

#### 1. Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias.

a) La empresa desagregará los ingresos reconocidos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos.

b) Al seleccionar el tipo de categoría (o categorías) a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias, la empresa considerará la forma en que se ha presentado la información sobre los ingresos de actividades ordinarias para otros propósitos, incluyendo los siguientes:

1.º Información a revelar presentada fuera de las cuentas anuales.

2.º Información regularmente revisada por la máxima autoridad en la toma de decisiones para evaluar el rendimiento financiero de los segmentos de operación.

3.º Otra información que sea similar a los tipos de información identificados en los párrafos anteriores y que utiliza la empresa o los usuarios de las cuentas anuales para evaluar el rendimiento financiero de la empresa o tomar decisiones sobre asignación de recursos.

c) Algunas de las categorías que puede ser apropiado incluir, podrían ser las siguientes:

1.º Tipo de bien o servicio (por ejemplo, líneas de productos principales).

2.º Región geográfica (por ejemplo, país o región).

3.º Mercado o tipo de cliente (por ejemplo, clientes de la Administración Pública y otros clientes).

4.º Tipo de contrato (por ejemplo, contratos a precio fijo y por tiempo y por materiales).

5.º Duración del contrato (por ejemplo, contratos a corto y a largo plazo).

6.º Calendario de transferencia de bienes o servicios (por ejemplo, ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a clientes en un momento determinado e ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a lo largo del tiempo).

7.º Canales de ventas (por ejemplo, bienes vendidos directamente a clientes y bienes vendidos a través de intermediarios).

#### 2. Saldos del contrato.

La empresa informará sobre los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato derivados de acuerdos con clientes, en caso de que no se presenten por separado en el balance. En particular, se desglosarán las contrapartidas contabilizadas por el reconocimiento de ingresos distintas a un derecho de cobro o efectivo.

### 3. Obligaciones a cumplir.

La empresa revelará información sobre las obligaciones asumidas frente al cliente, incluyendo una descripción de los aspectos siguientes:

- a) Cuando cumple la empresa las obligaciones frente al cliente (por ejemplo, en el momento del envío, en el momento de la entrega, a medida que se presta o en el momento en que se completa el servicio), incluyendo cuando se cumplen las obligaciones en un acuerdo de entrega posterior a la facturación.
- b) Los términos de pago significativos (por ejemplo, cuando se exige habitualmente el pago, si el contrato tiene un componente de financiación significativo, si el importe de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable está restringida por las limitaciones existentes para su estimación).
- c) La naturaleza de los bienes o servicios que la empresa se ha comprometido a transferir, destacando cualquier obligación de organizar para un tercero la transferencia de bienes o servicios, es decir, si la empresa está actuando como un agente o comisionista.
- d) Las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares.
- e) Los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

#### 13.3 Información sobre los juicios significativos en la aplicación de la norma de registro y valoración.

La empresa revelará los juicios y cambios de juicios realizados en aplicación de la norma de registro y valoración sobre ingresos por ventas y prestación de servicios que afecten de forma significativa a la determinación del importe y calendario de los ingresos de actividades ordinarias de los contratos con clientes. En concreto, la empresa explicará los juicios y cambios en los juicios, utilizados al determinar los aspectos siguientes:

1. El calendario en que se estima cumplir las obligaciones asumidas por la empresa frente al cliente.
  - a) Para las obligaciones asumidas que la empresa satisface a lo largo del tiempo, la empresa revelará los siguientes aspectos:
    - 1.º Los métodos utilizados para determinar el grado de avance y reconocer los ingresos de actividades ordinarias (por ejemplo, una descripción de los métodos de producto o de los métodos de recursos utilizados y la forma en que se han aplicado).
    - 2.º Una explicación de por qué los métodos utilizados proporcionan una representación fiel de la transferencia de los bienes o servicios.
  - b) Para obligaciones que se satisfacen en un momento determinado, la empresa revelará los juicios significativos realizados para evaluar cuándo obtiene un cliente el control de los bienes o servicios comprometidos.
2. El precio de la transacción y los importes asignados a cada obligación.

La empresa incluirá información sobre los métodos, datos de entrada y supuestos utilizados para todos los extremos siguientes:

- a) Determinación del precio de la transacción, que incluye, pero no se limita a la estimación de la contraprestación variable, el ajuste a la contraprestación por los efectos del valor temporal del dinero y la medición de la contraprestación distinta al efectivo,
- b) Evaluación de si la estimación de la contraprestación variable está restringida,
- c) Asignación del precio de la transacción, incluyendo la estimación de los precios de venta independientes de los bienes y servicios comprometidos y la distribución de descuentos y contraprestación variable a una parte específica del contrato (si fuera aplicable), y

d) Estimación del impacto monetario de las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares.

13.4 Información sobre los activos reconocidos por los costes para obtener o cumplir un contrato con un cliente.

La empresa incluirá la siguiente información:

a) Los juicios realizados para determinar el importe de los costes incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente.

b) El método que utiliza para determinar la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias o la amortización para cada ejercicio.

c) Los saldos de cierre de los activos reconocidos por los costes incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente, por categoría principal de activo.

d) El importe del gasto por imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias o amortización y cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida en el ejercicio.

13.5 Información sobre determinados gastos.

Se deberá incluir la siguiente información:

a) El desglose de las partidas 4.a) y 4.b) de la cuenta de pérdidas y ganancias “Consumo de mercaderías” y “Consumo de materias primas y otras materias consumibles”, distinguiendo entre compras y variación de existencias. Asimismo, se diferenciarán las compras nacionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.

b) Desglose de la partida 6.b) de la cuenta de pérdidas y ganancias “Cargas sociales”, distinguiendo entre aportaciones y dotaciones para pensiones y otras cargas sociales.

c) En el caso de que la empresa formule la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada deberá incluir en este apartado los desgloses antes indicados en relación con las partidas 4. “Aprovisionamientos” y 6. “Gastos de personal”, del modelo abreviado de dicha cuenta.

13.6 Otros resultados.

Se deberá informar de los resultados originados fuera de la actividad normal de la empresa incluidos en la partida “Otros resultados”.»

Quince. En la tercera parte, («Cuentas anuales»), apartado II («Modelos normales de cuentas anuales»), se modifica el punto 3 de la nota 24 («Otra información del modelo normal de memoria»), que queda redactado de la siguiente forma:

«3. El importe recibido por los auditores de cuentas desglosado en honorarios percibidos por la prestación del servicio de auditoría y otros servicios distintos, diferenciando dentro de estos últimos, por un lado, los servicios fiscales que pudieran realizarse de acuerdo con la normativa aplicable y, por otro lado, aquellos que correspondan a los servicios cuya prestación por los auditores de cuentas se exija por la normativa aplicable.

El mismo desglose de información se dará de los honorarios correspondientes a servicios prestados por cualquier empresa perteneciente a la misma red a la que perteneciese el auditor de cuentas, de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.»

Dieciséis. En la cuarta parte, («Cuadro de cuentas»), se incluyen los siguientes cambios:



1. La cuenta 133 («Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta»), pasa a denominarse «Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto».
2. La cuenta 293 («Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas»), se denomina y desglosa como sigue:
  - «293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo.
  2933. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo.
  2934. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas asociadas.
  2935. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.
  2936. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras empresas»
3. La cuenta 593 («Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas») se denomina y desglosa como sigue:
  - «593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo.
  5933. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en empresas del grupo.
  5934. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en empresas asociadas.
  5935. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.
  5936. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en otras empresas.»
4. En la cuenta 663 («Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable») se introducen los siguientes cambios:
  - 4.1 La cuenta 6632 («Pérdidas de disponibles para la venta») pasa a denominarse «Pérdidas de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto».
  - 4.2 Se incluye una nueva cuenta de cuatro dígitos con la siguiente denominación «6634. Pérdidas de otros instrumentos financieros».
5. En la cuenta 763. («Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable») se introducen los siguientes cambios:
  - 5.1 La cuenta 7632 («Beneficios de disponibles para la venta») pasa a denominarse «Beneficios de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto».
  - 5.2 Se incluye una nueva cuenta de cuatro dígitos con la siguiente denominación «7634. Beneficios de otros instrumentos financieros».
6. La cuenta 800 («Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta») pasa a denominarse «Pérdidas de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto».
7. La cuenta 802 («Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta») pasa a denominarse «Transferencia de beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto».
8. La cuenta 900 («Beneficios en activos financieros disponibles para la venta») pasa a denominarse «Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto».
9. La cuenta 902 («Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta») pasa a denominarse «Transferencia de pérdidas de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto».

Diecisiete. En la quinta parte, («Definiciones y relaciones»), se incluyen los siguientes cambios:

1. Se modifica la introducción al Grupo 1, («Financiación básica»), que queda redactada como sigue:

«Grupo 1. Financiación básica.

Comprende el patrimonio neto y la financiación ajena a largo plazo de la empresa destinados, en general, a financiar el activo no corriente y a cubrir un margen razonable del corriente; incluye también situaciones transitorias de financiación.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) Los pasivos financieros incluidos en este grupo se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en la categoría de “Pasivos financieros a coste amortizado”. No obstante, también pueden incluirse en la categoría de “Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias” en los términos establecidos en las normas de registro y valoración. En este grupo también se incluyen los derivados financieros tanto de cobertura como de negociación cuando su liquidación sea superior a un año.

b) De acuerdo con lo dispuesto en las normas de elaboración de las cuentas anuales, en este grupo no se pueden incluir los pasivos financieros a largo plazo que, excepcionalmente, cumplan la definición de pasivos que se mantienen para negociar, salvo los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

c) Si los pasivos financieros se clasifican a efectos de su valoración en más de una categoría, se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar la categoría en la que se hayan incluido.

d) Si se emiten o asumen pasivos financieros híbridos que de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración se valoren en su conjunto por su valor razonable, se incluirán en la cuenta que corresponda a la naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un pasivo financiero híbrido a largo plazo valorado conjuntamente. Cuando se reconozcan separadamente el contrato principal y el derivado implícito, este último se tratará como si se hubiese contratado de forma independiente, por lo que se incluirá en la cuenta de los grupos 1, 2 ó 5 que proceda y el contrato principal se recogerá en la cuenta que corresponda a su naturaleza, desarrollándose con el debido desglose cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un contrato principal financiero híbrido a largo plazo.

e) Una cuenta que recoja pasivos financieros clasificados en la categoría de Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias», se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, respectivamente, a las cuentas 663 y 763.

f) Una cuenta que recoja pasivos financieros que, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración, formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se cargará en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación con abono a la respectiva cuenta del subgrupo 58.

g) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los pasivos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un abono (o, cuando proceda, como un cargo) en la cuenta donde esté registrado el pasivo financiero con cargo (o abono) a la cuenta del subgrupo 66 que corresponda según la naturaleza del instrumento.»

2. Se modifica la definición y relaciones contables de la cuenta 133 («Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta»), que queda redactada como sigue:

«133. Ajustes por valoración en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

Ajustes producidos por la valoración a valor razonable de los activos financieros clasificados como activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con la norma de registro y valoración relativa a los instrumentos financieros.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a1) Al cierre del ejercicio, por las variaciones positivas en el valor razonable de los activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 900.

a2) Al cierre del ejercicio, por las transferencias de pérdidas de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 902.

a3) Al cierre del ejercicio, cuando se hubieran realizado inversiones previas a la consideración de participaciones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo o asociadas, por la recuperación o la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias por deterioro de los ajustes valorativos por reducciones de valor imputados directamente en el patrimonio neto con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 99.

a4) Por el gasto por impuesto sobre beneficios originado por estos ajustes, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

b) Se cargará:

b1) Al cierre del ejercicio, por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 800.

b2) Al cierre del ejercicio, por la transferencia de beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 802.

b3) Al cierre del ejercicio, por el deterioro en inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas que previamente hubieran ocasionado ajustes valorativos por aumento de valor, con abono a las correspondientes cuentas del subgrupo 89.

b4) Por el gasto por impuesto sobre beneficios originado por estos ajustes, con abono a las cuentas del subgrupo 83.»

3. Se modifica la introducción al Grupo 2, («Activo no corriente»), que queda redactada como sigue:

«Grupo 2. Activo no corriente.

Comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) En este grupo también se incluyen los derivados financieros con valoración favorable para la empresa tanto de cobertura como de negociación cuando su liquidación sea superior a un año.

b) De acuerdo con lo dispuesto en las normas de elaboración de las cuentas anuales, en este grupo no se pueden incluir los activos financieros a largo plazo que cumplan la definición de activos que se mantengan para negociar, salvo los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

c) Se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar las distintas categorías en las que se hayan incluido los activos financieros de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración.

d) Si se adquieren activos financieros híbridos que de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración se valoren en su conjunto por su valor razonable, se incluirán en la cuenta que corresponda a la

naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un activo o pasivo financiero híbrido a largo plazo valorado conjuntamente.

e) Una cuenta que recoja activos financieros clasificados en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”, se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 763 y 663.

f) Una cuenta que recoja un activo no corriente que, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración, deba clasificarse como mantenido para la venta o forme parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se abonará en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, con cargo a la respectiva cuenta del subgrupo 58.

g) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los activos financieros y su valor de reembolso se registrará como un cargo (o, cuando proceda, como un abono) en la cuenta donde esté registrado el activo financiero con abono (o cargo) a la cuenta del subgrupo 76 que corresponda según la naturaleza del instrumento.»

4. Se modifican las letras b) y c) de las relaciones contables de la cuenta 2405 («Participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas»), que quedan redactadas como sigue:

«b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 249 o, en su caso, a la cuenta 539 y en caso de pérdidas a la cuenta 673.

c) Si las participaciones se clasifican en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto”, se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800.»

5. Se modifica la letra c) de las relaciones contables de la cuenta 241 («Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas»), que queda redactada como sigue:

«c) Si los valores se clasifican en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto”, se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio que se registrará con abono o cargo a las cuentas 768 y 668. También se cargará cuando se produzca el deterioro de valor por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 902.»

6. Se modifican las letras b) y c) de las relaciones contables de la cuenta 250 («Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio»), que quedan redactadas como sigue:

«b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 259 o, en su caso, a la cuenta 549 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

c) Si las participaciones se clasifican en la categoría de «Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto», se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800.»

7. Se modifica la letra c) de las relaciones contables de la cuenta 251 («Valores representativos de deuda a largo plazo»), que queda redactada como sigue:

«c) Si los valores se clasifican en la categoría de «Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto», se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio que se registrará con abono o cargo a las cuentas 768 y 668. También se cargará cuando se produzca el deterioro de valor por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 902.»

8. Se modifica la definición de la cuenta 293 («Deterioro de valor de participaciones a largo plazo»), que queda redactada como sigue:

«Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las participaciones a largo plazo en empresas del grupo, asociadas, otras partes vinculadas y otras empresas, incluidas en la categoría de “Activos financieros a coste”

2933/2934/2935/2936».

9. Se modifica la letra b2) de las relaciones contables de las cuentas 2933/2934/2935/2936, que queda redactada como sigue:

«b2) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se dé de baja el activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 24 o a la cuenta 250.»

10. Se modifica la introducción al Grupo 4, («Acreedores y deudores por operaciones comerciales»), que queda redactada como sigue:

«Grupo 4. Acreedores y deudores por operaciones comerciales.

Instrumentos financieros y cuentas que tengan su origen en el tráfico de la empresa, así como las cuentas con las Administraciones Públicas, incluso las que correspondan a saldos con vencimiento superior a un año. Para estas últimas y a efectos de su clasificación, se podrán utilizar los subgrupos 42 y 45 o proceder a dicha reclasificación en las propias cuentas.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) Los activos financieros y los pasivos financieros incluidos en este grupo se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en las categorías de “Activos financieros a coste amortizado” y “Pasivos financieros a coste amortizado”, respectivamente.

b) Si los activos financieros y pasivos financieros se clasifican a efectos de su valoración en más de una categoría, se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar la categoría en la que se hayan incluido.

c) Una cuenta que recoja activos financieros o pasivos financieros clasificados en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”, así como en la de “Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias” respectivamente, se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, respectivamente, a las cuentas 663 y 763.

d) Una cuenta que recoja acreedores o deudores por operaciones comerciales que, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración, formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se cargará o abonará, respectivamente, en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, con abono o cargo a la respectiva cuenta del subgrupo 58.»

11. Se modifica la introducción al Grupo 5, («Cuentas financieras»), que queda redactada como sigue:

«Grupo 5. Cuentas financieras.

Instrumentos financieros por operaciones no comerciales, es decir, por operaciones ajenas al tráfico cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo no superior a un año y medios líquidos disponibles.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) En este grupo se incluyen los derivados financieros tanto de cobertura como de negociación cuando su liquidación no sea superior a un año.

b) Los instrumentos financieros que se mantengan para negociar, con carácter general, estarán incluidos en este grupo. En particular, se incluirán en esta categoría las inversiones financieras en instrumentos de patrimonio de empresas que no tengan la consideración de empresas del grupo, multigrupo o asociadas, que se hayan adquirido con la intención de ser vendidas en el corto plazo.

c) Se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar las categorías en las que se hayan incluido los activos financieros y pasivos financieros de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración.

d) Si se adquieren activos financieros híbridos o se emiten o asumen pasivos financieros híbridos que de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración se valoren en su conjunto por su valor razonable, se incluirán en la cuenta que corresponda a la naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un activo o pasivo financiero híbrido a corto plazo valorado conjuntamente. En relación con los pasivos financieros, cuando se reconozcan separadamente el contrato principal y el derivado implícito, este último se tratará como si se hubiese contratado de forma independiente, por lo que se incluirá en la cuenta del grupo 5 que proceda y el contrato principal se recogerá en la cuenta que corresponda a su naturaleza, desarrollándose con el debido desglose cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un contrato principal financiero híbrido a corto plazo.

e) Una cuenta que recoja activos financieros o pasivos financieros clasificados en la categoría de «Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias», así como en la de «Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias» respectivamente, se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, respectivamente, a las cuentas 663 y 763.

f) Una cuenta que recoja pasivos o activos incluidos en este grupo que, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración, formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se cargará o abonará, respectivamente, en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, con abono o cargo a la respectiva cuenta del subgrupo 58.

g) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los activos financieros o pasivos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un cargo o abono (o cuando proceda, un abono o cargo), en la cuenta donde esté registrado el activo financiero o el pasivo financiero, teniendo como contrapartida la cuenta del subgrupo 76 ó 66, que corresponda según la naturaleza del instrumento.»

12. Se modifica la letra c) de las relaciones contables de la cuenta 531. «Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas», que queda redactada como sigue:

«c) Si los valores se clasifican en la categoría de «Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto», se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio que se registrará con abono o cargo a las cuentas 768 y 668. También se cargará cuando se produzca el deterioro de valor por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 902.»

13. Se modifica la letra c) de las relaciones contables de la cuenta 541. «Valores representativos de deuda a corto plazo», que queda redactada como sigue:

«c) Si los valores se clasifican en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto”, se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio que se registrará con abono o cargo a las cuentas 768 y 668. También se cargará cuando se produzca el deterioro de valor por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 902.»

14. La definición y relaciones contables del Subgrupo 58 («Activos no corrientes mantenidos para la venta y activos y pasivos asociados») quedan redactadas como sigue:



«Activos no corrientes con carácter individual, así como otros activos y pasivos no corrientes o corrientes incluidos en un grupo enajenable de elementos, cuya recuperación se espera realizar fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, incluidos los que formen parte de una operación interrumpida que se hubiera clasificado como mantenida para la venta.

580/584.

Estas cuentas figurarán en el activo corriente del balance.

Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se cargarán:

a1) En el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte de este texto, con abono a las respectivas cuentas del activo corriente y no corriente.

a2) En el caso de activos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”, por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.

a3) En el caso de activos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto”, por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 960, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio en partidas monetarias que se registrará con abono a la cuenta 768.

a4) En su caso, por el ingreso financiero devengado, con abono a la cuenta que corresponda del subgrupo 76.

b) Se abonarán:

b1) En el momento en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía del activo no corriente o grupo enajenable de elementos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta del subgrupo 67 que corresponda a la naturaleza del activo.

b2) En el caso de activos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de «Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias», por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.

b3) En el caso de activos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto”, por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 860, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio en partidas monetarias que se registrará con cargo a la cuenta 668.

b4) Si el activo no corriente o grupo enajenable de elementos dejara de cumplir los requisitos para su clasificación como mantenido para la venta de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte de este texto, con cargo a las respectivas cuentas del activo corriente y no corriente.

585/589.

Estas cuentas figurarán en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se abonarán:

a1) En el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte de este texto, con cargo a las respectivas cuentas del pasivo corriente y no corriente.

a2) En el caso de pasivos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de "Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias", por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.

a3) En su caso, por el gasto financiero devengado, con cargo a la cuenta que corresponda del subgrupo 66.

b) Se cargarán:

b1) En el momento en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía del grupo enajenable de elementos.

b2) En el caso de pasivos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de "Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias", por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.

b3) Si el grupo enajenable de elementos dejara de cumplir los requisitos para su clasificación como mantenido para la venta de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte de este texto, con abono a las respectivas cuentas del pasivo corriente y no corriente.»

15. Se modifica la definición de la cuenta 593 («Deterioro de valor de participaciones a corto plazo»), que queda redactada como sigue:

«Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las participaciones a corto plazo en empresas del grupo, asociadas, otras partes vinculadas y otras empresas, incluidas en la categoría de "Activos financieros a coste".

5933/5934/5935/5936.»

16. Se modifica la letra b2) de las relaciones contables de las cuentas 5933/5934/5935/5936, que queda redactada como sigue:

«b2) Cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 53 o a la cuenta 540.»

17. La definición y relaciones contables de la cuenta 663 («Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable») quedan redactadas como sigue:

«663. Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable.

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de determinados instrumentos financieros, incluidas las que se produzcan con ocasión de su reclasificación.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

6630. Pérdidas de cartera de negociación.

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros que cumplan la definición de instrumentos que se mantienen para negociar.

Se cargará por la disminución en el valor razonable de los activos financieros o el aumento en el valor de los pasivos financieros clasificados en esta categoría, con abono a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

6631. Pérdidas de designados por la empresa.

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros designados en la categoría «Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias» en ejercicio de la opción del valor razonable regulada en la norma de registro y valoración novena.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 6630.

6632. Pérdidas de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

Pérdidas originadas por la baja, enajenación o cancelación de los instrumentos financieros clasificados en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto”.

Se cargará en el momento en que se produzca la baja, enajenación o cancelación del instrumento financiero, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto con abono a la cuenta 902.

6633. Pérdidas de instrumentos de cobertura.

Pérdidas originadas en instrumentos de cobertura, en las operaciones de cobertura de flujos de efectivo cuando la empresa no espere que la transacción prevista tenga lugar.

Se cargará por la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias del importe negativo reconocido directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 912.

6634. Pérdidas de otros instrumentos financieros.

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de los restantes instrumentos financieros incluidos en la categoría “Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 6630.»

18. Se modifica la relación contable de la cuenta 696 («Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo»), que queda redactada como sigue:

«Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 293, 294, 297, 599 o a cuentas del grupo 9.»

19. Se modifica la relación contable de la cuenta 698 («Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo»), que queda redactada como sigue:

«Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 593, 594, 597, 599 o a cuentas del grupo 9.»

20. La definición y relaciones contables de la cuenta 763 («Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable») quedan redactadas como sigue:

«763. Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable.

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de determinados instrumentos financieros, incluidos los que se produzcan con ocasión de su reclasificación.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

7630. Beneficios de cartera de negociación.

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros que se mantengan para negociar.

Se abonará por el aumento en el valor razonable de los activos financieros o la disminución en el valor de los pasivos financieros clasificados en esta categoría, con cargo a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

7631. Beneficios de designados por la empresa.

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros designados en la categoría "Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias" en ejercicio de la opción del valor razonable regulada en la norma de registro y valoración novena.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 7630.

7632. Beneficios de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

Beneficios originados por la baja o enajenación de los instrumentos financieros clasificados en la categoría de «Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto».

Se abonará en el momento en que se produzca la baja o enajenación del instrumento financiero, por el saldo positivo acumulado en el patrimonio neto con cargo a la cuenta 802.

7633. Beneficios de instrumentos de cobertura.

Beneficios originados en instrumentos de cobertura, en las operaciones de cobertura de flujos de efectivo cuando la empresa no espere que la transacción prevista tenga lugar.

Se abonará por la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias del importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 812.

7634. Beneficios de otros instrumentos financieros.

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de los restantes instrumentos financieros incluidos en la categoría "Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias".

Su movimiento es análogo al de la cuenta 7630.»

21. Se modifica el apartado a) de las relaciones contables de la cuenta 800 («Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto»), que queda redactada como sigue:

«a) Se cargará por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos financieros clasificados como a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, incluidas las que se produzcan en caso de reclasificación, con abono a las cuentas de los correspondientes elementos patrimoniales.»

22. Se modifica el apartado a) de las relaciones contables de la cuenta 802 («Transferencia de beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto»), que queda redactado como sigue:

«a) Se cargará:

a1) En el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo financiero a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, incluidos los que hayan sido objeto de reclasificación, por el saldo positivo acumulado en el patrimonio neto con abono a la cuenta 7632.

a2) Cuando se haya producido una combinación de negocios por etapas, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, por las variaciones de valor positivas imputadas directamente al patrimonio neto correspondientes a cualquier participación previa en la adquirida que estuviera clasificada como activos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto, con abono a la cuenta 7632.»

23. Se modifica el apartado a) de las relaciones contables de la cuenta 900 («Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto»), que queda redactada como sigue:

«a) Se abonará por las variaciones positivas en el valor razonable de los activos financieros clasificados como a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, incluidas las que se produzcan en caso de reclasificación, con cargo a las cuentas de los correspondientes elementos patrimoniales.»

24. Se modifica el apartado a) de las relaciones contables de la cuenta 902 («Transferencia de pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto»), que queda redactado como sigue:

«a) Se abonará:

a1) En el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo financiero a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, incluidos los que hayan sido objeto de reclasificación, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto con cargo a la cuenta 6632.

a2) En el momento en que se produzca el deterioro del instrumento financiero, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto con cargo a las cuentas de los correspondientes instrumentos de deuda o a la cuenta 696 en el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio.

a3) Cuando se haya producido una combinación de negocios por etapas, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, por las variaciones de valor negativas imputadas directamente al patrimonio neto correspondientes a cualquier participación previa en la adquirida que estuviera clasificada como activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 6632.»

**Artículo segundo.** *Modificación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.*

El Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, queda modificado como sigue:

Uno. En la primera parte, («Marco Conceptual de la Contabilidad»), se modifica el punto 2 («Valor razonable») del apartado 6.º («Criterios de valoración»), que queda redactado de la siguiente forma:

«2. Valor razonable.

Es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir o cancelar un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración. El valor razonable se determinará sin practicar ninguna deducción por los costes de transacción en que pudiera incurrirse por causa de enajenación o disposición por otros medios. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

El valor razonable se estima para una determinada fecha y, puesto que las condiciones de mercado pueden variar con el tiempo, ese valor puede ser inadecuado para otra fecha. Además, al estimar el valor razonable, la empresa deberá tener en cuenta las condiciones del activo o pasivo que los participantes en el mercado tendrían en cuenta a la hora de fijar el precio del activo o pasivo en la fecha de valoración. Dichas condiciones específicas incluyen, entre otras, para el caso de los activos, las siguientes:

- a) El estado de conservación y la ubicación, y
- b) Las restricciones, si las hubiere, sobre la venta o el uso del activo.

La estimación del valor razonable de un activo no financiero tendrá en consideración la capacidad de un participante en el mercado para que el activo genere beneficios económicos en su máximo y mejor uso o, alternativa-mente, mediante su venta a otro participante en el mercado que emplearía el activo en su máximo y mejor uso.

En la estimación del valor razonable se asumirá como hipótesis que la transacción para vender el activo o transferir el pasivo se lleva a cabo:

- a) Entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción en condiciones de independencia mutua,
- b) En el mercado principal del activo o pasivo, entendiendo como tal el mercado con el mayor volumen y nivel de actividad, o

c) En ausencia de un mercado principal, en el mercado más ventajoso al que tenga acceso la empresa para el activo o pasivo, entendido como aquel que maximiza el importe que se recibiría por la venta del activo o minimiza la cantidad que se pagaría por la transferencia del pasivo, después de tener en cuenta los costes de transacción y los gastos de transporte.

Salvo prueba en contrario, el mercado en el que la empresa realizaría normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo se presume que será el mercado principal o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso.

Los costes de transacción no incluyen los costes de transporte. Si la localización es una característica del activo (como puede ser el caso, por ejemplo, de una materia prima cotizada), el precio en el mercado principal (o más ventajoso) se ajustará por los costes, si los hubiera, en los que se incurriría para transportar el activo desde su ubicación presente a ese mercado.

Con carácter general, el valor razonable se calculará por referencia a un valor fiable de mercado. En este sentido, el precio cotizado en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por mercado activo aquél en el que se den las siguientes condiciones:

- a) Los bienes o servicios negociados son homogéneos;
- b) Pueden encontrarse, prácticamente en cualquier momento, compradores y vendedores dispuestos a intercambiar los bienes o servicios; y
- c) Los precios son públicos y están accesibles con regularidad, reflejando transacciones con suficiente frecuencia y volumen.

Para aquellos elementos respecto de los cuales no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones.

En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías aceptadas y utilizadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la que haya demostrado obtener unas estimaciones más realistas de los precios. Y deberán tener en cuenta el uso de datos observables de mercado y otros factores que sus participantes considerarían al fijar el precio, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

La empresa deberá evaluar la efectividad de las técnicas de valoración que utilice de manera periódica, empleando como referencia los precios observables de transacciones recientes en el mismo activo que se valore o utilizando los precios basados en datos o índices observables de mercado que estén disponibles y resulten aplicables.

En el valor razonable de un instrumento financiero deberá contemplarse, entre otros, el riesgo de crédito y, en el caso concreto de un pasivo financiero, se considerará el riesgo de incumplimiento de la empresa que incluye, entre otros componentes, el riesgo de crédito propio. Sin embargo, para estimar el valor razonable no deben realizarse ajustes por volumen o capacidad del mercado.

Cuando corresponda aplicar la valoración por el valor razonable, los elementos patrimoniales que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorado, en su caso, por las partidas correctoras de valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.



El valor razonable de un activo o pasivo, para el que no exista un precio cotizado sin ajustar de un activo o pasivo idéntico en un mercado activo, puede valorarse con fiabilidad si la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo o pasivo no es significativa o las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la medición del valor razonable.»

Dos. En la segunda parte, («normas de registro y valoración»), se incluye un último párrafo en el apartado 3 («Intereses y dividendos recibidos de activos financieros»), de la norma de registro y valoración 8.<sup>a</sup> («Activos financieros»), que queda redactado de la siguiente forma:

«8.<sup>a</sup> Activos financieros.

3. Intereses y dividendos recibidos de activos financieros.

[...]

El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición, salvo que de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.»

Tres. En la tercera parte, («Cuentas anuales»), apartado I («Normas de elaboración de las cuentas anuales»), se modifica el apartado 6 de la norma 5.<sup>a</sup> («Balance»), que queda redactado de la siguiente forma:

«6. El capital social y, en su caso, la prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto figurarán en los epígrafes A-1.I. “Capital” y A-1.II. “Prima de emisión”, siempre que se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil de la ejecución del acuerdo de aumento con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales dentro del plazo establecido en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. En caso contrario, figurarán en la partida 3. “Otras deudas a corto plazo” del epígrafe C.II “Deudas a corto plazo” del pasivo corriente.»

Cuatro. En la tercera parte, («Cuentas anuales»), se modifica el punto 2 de la norma 8.<sup>a</sup> («Memoria») del apartado I («Normas de elaboración de las cuentas anuales») que queda redactado de la siguiente forma:

«2. Deberá indicarse cualquier otra información complementaria no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la empresa en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa; en particular, se incluirán datos cualitativos correspondientes a la situación del ejercicio anterior cuando ello sea significativo.»

**Artículo tercero.** *Modificación de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.*

Las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, quedan modificadas como sigue:

Uno. En el Anexo. Modelos de cuentas anuales consolidadas, la partida 16 («Variación de valor razonable en instrumentos financieros») del modelo de Cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, se desglosa como sigue:

«16. Variación de valor razonable en instrumentos financieros.

a) Valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.

b) Transferencia de ajustes de valor razonable con cambios en el patrimonio neto.»

Dos. En el Anexo. Modelos de cuentas anuales consolidadas, se modifica la redacción del apartado 1 («Activos financieros disponibles para la venta») de los epígrafes I («Por valoración de instrumentos financieros») y VII («Por valoración de instrumentos financieros»), del modelo A) («Estado de ingresos y gastos reconocidos consolidado

correspondiente al ejercicio terminado el ...de 20XX»), del Estado de cambios en el patrimonio neto consolidado correspondiente al ejercicio terminado el ...de 20XX, que pasa a denominarse «1. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto».

Tres. En el Anexo. Modelos de cuentas anuales consolidadas, se modifica el punto 14 de la nota 4 («Normas de registro y valoración») del modelo de memoria consolidada, que queda redactado de la siguiente forma:

«4. Normas de registro y valoración.

14. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados. En particular, en relación con los ingresos por entrega de bienes y prestación de servicios el criterio seguido para concluir que las obligaciones asumidas por la entidad se cumplen a lo largo del tiempo o en un momento determinado; en concreto, en relación con las que se cumplen a largo del tiempo, se señalarán los métodos empleados para determinar el grado de avance y se informará en caso de que su cálculo hubiera sido impracticable.»

Cuatro. En el Anexo. Modelos de cuentas anuales consolidadas, se modifica la nota 16 («Instrumentos financieros») del modelo de memoria consolidada, que queda redactada de la siguiente forma:

«16. Instrumentos financieros.

16.1 Consideraciones generales y objetivo.

La información requerida en los apartados siguientes será de aplicación a los instrumentos financieros incluidos en el alcance de la norma de registro y valoración novena del Plan General de Contabilidad.

El objetivo de esta nota es requerir a la entidad que, en sus cuentas anuales consolidadas, incluya información que permita a los usuarios evaluar:

- a) La relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y los resultados del grupo, y
- b) La naturaleza y alcance de los riesgos procedentes de los instrumentos financieros a los que las sociedades del perímetro de la consolidación se hayan expuesto durante el periodo sobre el que se informa y a los que la entidad esté expuesta al cierre del ejercicio, así como la forma de gestionar dichos riesgos.

A los efectos de su presentación en la memoria, cierta información se deberá suministrar por clases de instrumentos financieros. Éstas se definirán tomando en consideración la naturaleza de los instrumentos financieros y las categorías establecidas en la norma de registro y valoración novena del Plan General de Contabilidad. Se deberá informar sobre las clases definidas por la entidad.

16.2 Información sobre la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y en los resultados del grupo.

16.2.1 Información relacionada con el balance consolidado.

a) Categorías de activos financieros y pasivos financieros.

Se revelará el valor en libros de cada una de las categorías de activos financieros y pasivos financieros señalados en la norma de registro y valoración novena del Plan General de Contabilidad, de acuerdo con la siguiente estructura.

## a.1) Activos financieros.

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros		Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Activos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias. – Cartera de negociación. – Designados. – Otros.														
Activos financieros a coste amortizado.														
Activos financieros a coste.														
Activos a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.														
Derivados de cobertura.														
Total.														

## a.2) Pasivos financieros.

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros		Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Pasivos financieros a coste amortizado o coste.														
Pasivos a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias. – Cartera de negociación. – Designados. – Otros.														
Derivados de cobertura.														
Total.														

b) Activos financieros y pasivos financieros valorados a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se informará sobre el importe de la variación en el valor razonable, durante el ejercicio y la acumulada desde su designación, e indicará el método empleado para realizar dicho cálculo.

Con respecto a los instrumentos financieros derivados, distintos de los que se califiquen como instrumentos de cobertura, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la certidumbre de los futuros flujos de efectivo.

En caso de que se hayan designado activos financieros o pasivos financieros para medirlos a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, se informará sobre el uso de esta opción, especificando el cumplimiento de los requisitos exigidos en la norma de registro y valoración.

Si alguna sociedad del perímetro de consolidación ha designado un pasivo financiero en ejercicio de la opción del valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, se informará sobre:

1. El importe del cambio, durante el periodo y de forma acumulada, en el valor razonable del pasivo que es atribuible a cambios en el riesgo de crédito.
2. La diferencia entre el importe en libros del pasivo y el importe que la empresa estaría obligada a pagar en el momento del vencimiento.

c) Reclasificaciones.

Si de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración novena del Plan General de Contabilidad, se hubiese reclasificado un activo financiero, se informará sobre los importes de dicha reclasificación por cada categoría de activos financieros y se incluirá una justificación de la misma. En particular, se dará una explicación detallada del cambio en la gestión de los activos financieros y una descripción cualitativa de su efecto en las cuentas anuales consolidadas de la entidad.

d) Compensación de activos y pasivos financieros.

Se deberá incluir información para permitir a los usuarios de las cuentas anuales consolidadas comprender el efecto o efecto potencial sobre su situación financiera de los acuerdos de compensación a que se refiere el apartado 2 de la norma de elaboración de las cuentas anuales 6.<sup>a</sup> Balance del Plan General de Contabilidad.

Para cumplir con este objetivo, se incluirá de forma separada para los activos financieros reconocidos y los pasivos financieros reconocidos la siguiente información:

1. Los importes brutos de los activos financieros reconocidos y pasivos financieros reconocidos.
2. Los importes que están compensados de acuerdo con los criterios del mencionado apartado 2.
3. Los importes netos presentados en el balance.

e) Activos cedidos y aceptados en garantía.

Se informará del valor en libros de los activos financieros entregados como garantía, de la clase a la que pertenecen, así como de los plazos y condiciones relacionados con dicha operación de garantía.

Si la entidad mantuviese activos de terceros en garantía, ya sean financieros o no, de los que pueda disponer, aunque no se hubiese producido el impago, informará sobre:

1. El valor razonable del activo recibido en garantía.
2. El valor razonable de cualquier activo recibido en garantía del que se haya dispuesto y si se tiene la obligación de devolverlo o no, y
3. Los plazos y condiciones relativos al uso, por parte del grupo, de los activos recibidos en garantía.

f) Instrumentos financieros compuestos con múltiples derivados implícitos.

Cuando alguna de las sociedades del perímetro de la consolidación haya emitido un instrumento que contiene un componente de pasivo y otro de patrimonio, y el instrumento incorpore varios derivados implícitos cuyos valores fueran interdependientes (como es el caso de un instrumento de deuda convertible con una opción de rescate), la entidad informará sobre la existencia de esas características.

g) Correcciones por deterioro del valor originadas por el riesgo de crédito.

Se presentará, para cada clase de activos financieros, un análisis del movimiento de las cuentas correctoras representativas de las pérdidas por deterioro originadas por el riesgo de crédito.

h) Impago e incumplimiento de condiciones contractuales.

En relación con los préstamos recibidos y pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:

1. Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.
2. El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago, y
3. Si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

Si durante el ejercicio se hubiese producido un incumplimiento contractual distinto del impago y siempre que este hecho otorgase al prestamista el derecho a reclamar el pago anticipado, se suministrará una información similar a la descrita, excepto si el incumplimiento se hubiese subsanado o las condiciones se hubiesen renegociado antes de la fecha de cierre del ejercicio.

i) Deudas con características especiales.

Cuando las empresas del conjunto consolidable tengan deudas con características especiales, se informará de la naturaleza de las deudas, sus importes y características, desglosando cuando proceda si son con empresas del grupo o asociadas.

#### 16.2.2 Información relacionada con la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada y el patrimonio neto.

Se informará de:

1. Las pérdidas o ganancias netas procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros definidas en la norma de registro y valoración novena del Plan General de Contabilidad.
2. La ganancia o pérdida reconocida en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada que surge de la baja de activos financieros medidos al coste amortizado, mostrando por separado las ganancias y las pérdidas surgidas de la baja de dichos activos financieros. Esta información incluirá las razones para dar de baja en cuentas a esos activos financieros.
3. Los ingresos y gastos financieros calculados por aplicación del método del tipo de interés efectivo.

#### 16.2.3 Otra información a incluir en la memoria consolidada.

##### 16.2.3.1 Contabilidad de coberturas.

El objetivo de la información a incluir sobre contabilidad de coberturas es proporcionar al usuario de las cuentas anuales consolidadas información relevante y fiable sobre:

1. La estrategia de gestión del riesgo y la forma en que se aplica para gestionar el riesgo.
2. La forma en que las actividades de cobertura de las empresas del conjunto consolidable pueden afectar al importe, calendario e incertidumbre de sus flujos de efectivo futuros, y
3. El efecto que la contabilidad de coberturas ha tenido sobre el balance consolidado, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada y el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado.

Para cumplir este objetivo, se deberá incluir, por clases de cobertura contable, una descripción detallada de las operaciones de cobertura que realice, de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura, así como de sus valores razonables en la fecha de cierre de ejercicio y de la naturaleza de los riesgos que han sido cubiertos.

La entidad deberá justificar que se cumplen los requisitos exigidos en la norma de registro y valoración novena del Plan General de Contabilidad, y en particular, debería incluir una descripción de:

1. Cómo determina la relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura a efectos de evaluar la eficacia de la cobertura, y
2. Cómo establece la ratio de cobertura y cuáles son los orígenes de la ineficacia de la cobertura.

Adicionalmente, en las coberturas de flujos de efectivo, se informará sobre:

1. Los ejercicios en los cuales se espera que ocurran los flujos de efectivo y los ejercicios en los cuales se espera que afecten a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.
2. El importe reconocido en el patrimonio neto durante el ejercicio y el importe que ha sido imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada desde el patrimonio neto, detallando los importes incluidos en cada partida de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.
3. El importe que se haya reducido del patrimonio neto durante el ejercicio y se haya incluido en la valoración inicial del precio de adquisición o del valor en libros de un activo o pasivo no financiero, cuando la partida cubierta sea una transacción prevista altamente probable, y
4. Todas las transacciones previstas para las que previamente se haya aplicado contabilidad de coberturas, pero que no se espera que vayan a ocurrir.

En las coberturas de valor razonable también se informará sobre el importe de las pérdidas o ganancias del instrumento de cobertura y de las pérdidas o ganancias de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto.

Asimismo, se revelará el importe de la ineficacia registrada en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada en relación con la cobertura de los flujos de efectivo y con la cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero.

#### 16.2.3.2 Valor razonable.

##### a) Objetivo de la información.

Para los instrumentos financieros valorados a valor razonable, se informará:

1. De las técnicas de valoración y de las variables utilizadas por las sociedades del perímetro de consolidación para desarrollar dichas valoraciones con posterioridad al reconocimiento inicial;
2. Del efecto en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada o en el estado de ingresos y gastos reconocidos consolidado de las valoraciones recurrentes que utilicen variables de nivel 3 significativas.

##### b) Para lograr este objetivo se deberá informar, entre otros, de los siguientes aspectos:

1. Del valor razonable de cada clase de instrumentos financieros y de la comparación con su correspondiente valor en libros. No será necesario incluir el valor razonable en los siguientes supuestos:

1.º Cuando el valor en libros constituya una aproximación aceptable del valor razonable; por ejemplo, en el caso de los créditos y débitos por operaciones comerciales a corto plazo.



2.º Cuando se trate de instrumentos financieros no cotizados en un mercado activo y los derivados que tengan a estos por subyacente, que, según lo establecido en la norma de registro y valoración novena del Plan General de Contabilidad, se valoren por su coste.

En este caso, se revelará este hecho y describirá el instrumento financiero, su valor en libros y la explicación de las causas que impiden la determinación fiable de su valor razonable. Igualmente, se informará sobre si se tiene o no la intención de enajenarlo y cuándo.

En el caso de baja del balance consolidado del instrumento financiero durante el ejercicio, se revelará este hecho, así como el valor en libros y el importe de la pérdida o ganancia reconocida en el momento de la baja.

2. El nivel de jerarquía de valor razonable dentro del cual se clasifican las valoraciones considerando que el instrumento financiero se incluirá íntegramente en un solo nivel.

Nivel 1: estimaciones que utilizan precios cotizados sin ajustar en mercados activos para activos o pasivos idénticos, a los que la empresa pueda acceder en la fecha de valoración.

Nivel 2: estimaciones que utilizan precios cotizados en mercados activos para instrumentos similares u otras metodologías de valoración en las que todas las variables significativas están basadas en datos de mercado observables directa o indirectamente.

Nivel 3: estimaciones en las que alguna variable significativa no está basada en datos de mercado observables.

Una estimación del valor razonable se clasifica en el mismo nivel de jerarquía de valor razonable que la variable de menor nivel que sea significativa para el resultado de la valoración. A estos efectos, una variable significativa es aquella que tiene una influencia decisiva sobre el resultado de la estimación. En la evaluación de la importancia de una variable concreta para la estimación se tendrán en cuenta las condiciones específicas del activo o pasivo que se valora.

3. Los importes de las transferencias entre el nivel 1 y 2 de los instrumentos financieros que se valoren a valor razonable de forma recurrente y siempre que se mantengan al final del ejercicio; las razones de las transferencias, y la política de la entidad para determinarlo, distinguiendo las entradas de las salidas de cada nivel.

4. Una descripción de las técnicas de valoración, los cambios en dichas técnicas, y las variables utilizadas en la determinación del valor razonable, para los instrumentos financieros clasificados en los niveles 2 y 3.

5. Información cuantitativa sobre las variables no observables significativas utilizadas en la determinación del valor razonable de los instrumentos financieros clasificados en el nivel 3.

6. Conciliación de los saldos iniciales y finales de los instrumentos financieros cuyas valoraciones estén clasificadas en el nivel 3, distinguiendo las partidas en que se encuentran ubicados, las compras, ventas, emisiones y liquidaciones y los importes de las transferencias hacia o desde el nivel 3. Se distinguirán los importes reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada que hayan sido realizados de los que no. En particular, se desglosará la política y los motivos para dichas transferencias hacia o desde el nivel 3.

7. Una descripción de los procesos de valoración utilizados en las valoraciones que se clasifiquen en el nivel 3.

8. Para las valoraciones recurrentes clasificadas en el nivel 3, una descripción de la sensibilidad de dichas valoraciones a cambios en las variables no observables si un cambio en estas variables puede dar lugar a una valoración significativamente distinta. Si estas variables están relacionadas con otras no observables utilizadas en la valoración, una descripción de estas relaciones y de la forma en que pueden afectar a la valoración.

9. Para las valoraciones de valor razonable de instrumentos financieros clasificadas en el nivel 3, se informará acerca de si un cambio en una o más variables no observables para reflejar supuestos alternativos razonablemente posibles cambiaría de forma significativa el valor razonable y el efecto de estos cambios. A estos efectos,

la relevancia se juzgará con respecto al resultado del ejercicio, activos o pasivos totales o total del patrimonio neto.

#### 16.2.3.3 Inversiones en instrumentos de patrimonio.

El nombre y domicilio de sociedades, no incluidas en las notas 1 y 2, en las que las sociedades que forman el conjunto consolidable, posean directamente o mediante una persona que actúe en su propio nombre, pero por cuenta de ellas, un porcentaje no inferior al 5 por 100 de su capital. Se indicará la participación en el capital y porcentaje de derechos de voto, así como el importe del patrimonio neto y el del resultado del último ejercicio de la sociedad cuyas cuentas hubieran sido aprobadas. Estas informaciones podrán omitirse cuando solo presenten un interés desdeñable respecto a la imagen fiel que deben expresar las cuentas consolidadas.

Notificaciones efectuadas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 155 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, a las sociedades participadas, directa o indirectamente, en más de un 10 por 100.

#### 16.2.3.4 Otro tipo de información

Se deberá incluir información sobre:

1. Los compromisos firmes de compra de activos financieros y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.
2. Los contratos de compra o venta de activos no financieros, que de acuerdo con el apartado 5.3 de la norma de registro y valoración novena del Plan General de Contabilidad, se reconozcan y valoren según lo dispuesto en dicha norma.
3. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los activos financieros, tal como: litigios, embargos, etc.
4. El importe disponible en las líneas de descuento, así como las pólizas de crédito concedidas a la empresa con sus límites respectivos, precisando la parte dispuesta.
5. El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.

### 16.3 Información sobre la naturaleza y el nivel de riesgo procedente de instrumentos financieros.

#### 16.3.1 Información cualitativa.

Para cada tipo de riesgo: riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de mercado (este último comprende el riesgo de tipo de cambio, de tipo de interés y otros riesgos de precio), se informará de la exposición al riesgo y cómo se produce este, y se describirán los objetivos, políticas y procedimientos de gestión del riesgo y los métodos que se utilizan para su medición.

Si hubiera cambios en estos extremos de un ejercicio a otro, deberán explicarse.

#### 16.3.2 Información cuantitativa.

16.3.2.1 Para cada tipo de riesgo se incluirá un resumen de la información cuantitativa respecto a la exposición al riesgo en la fecha de cierre del ejercicio. Esta información se basará en la utilizada internamente por el consejo de administración de la sociedad implicada u órgano de gobierno equivalente.

En particular, para cada tipo de riesgo se incluirá, al menos, la información que a continuación se indica:

- a) Riesgo de crédito.

En todo caso, se informará sobre:

1. Las definiciones de incumplimiento que la entidad utiliza, incluyendo las razones para seleccionar dichas definiciones.
2. La forma en que se agruparon los instrumentos si las pérdidas por deterioro se miden sobre una base colectiva.
3. Las principales características de las modificaciones o reestructuraciones de créditos que se hayan producido en el ejercicio.
4. La política de cancelaciones o baja de balance, incluyendo los indicadores de que no hay expectativas razonables de recuperación, así como información sobre la política para activos financieros que se cancelan, pero que todavía están sujetos a una actividad de exigencia de cumplimiento.

Para cada clase de activos financieros en mora o deteriorados, se informará sobre:

1. La antigüedad de los activos financieros en mora al final del ejercicio sobre el que se informa.
2. El importe de las correcciones valorativas por deterioro, así como el importe de cualquier ingreso financiero reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada relacionado con tales activos.
3. El importe que mejor representa su máximo nivel de exposición al riesgo de crédito al final del ejercicio sobre el que se informa y una descripción de las garantías de que disponga el grupo y de otras mejoras crediticias, así como de su efecto financiero (por ejemplo, una cuantificación de la medida en que las garantías y otras mejoras crediticias atenúan el riesgo de crédito), en relación con el importe que mejor representa el máximo nivel de exposición al riesgo de crédito.

Cuando se hayan obtenido durante el ejercicio activos financieros o no financieros al ejecutar las garantías que aseguraban el cobro, o al ejecutar otras mejoras crediticias (por ejemplo, avales), y tales activos cumplan los criterios de reconocimiento, se indicará, respecto de tales activos mantenidos al cierre del ejercicio:

1. La naturaleza e importe en libros de los activos.
2. Cuando los activos no sean fácilmente convertibles en efectivo, las políticas para enajenar o disponer por otra vía de tales activos, o para utilizarlos en sus actividades.

b) Riesgo de liquidez.

Para los pasivos financieros que tengan un vencimiento determinado o determinable, se deberá informar sobre los importes que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada una de las partidas de pasivos financieros conforme al modelo de balance.

Adicionalmente la entidad deberá incluir una explicación de cómo gestiona el riesgo de liquidez inherente en los citados pasivos.

c) Riesgo de mercado.

Salvo que se cumpla lo establecido en el párrafo siguiente, se informará sobre:

1. Un análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado al que la entidad esté expuesta al cierre del ejercicio, mostrando cómo podría verse afectado el resultado del grupo y el patrimonio debido a cambios en la variable relevante de riesgo, que sean razonablemente posibles en dicha fecha.
2. Los métodos e hipótesis utilizados al elaborar el análisis de sensibilidad.
3. Los cambios habidos desde el período anterior en los métodos e hipótesis utilizados, así como las razones de tales cambios.

Si se elaborase un análisis de sensibilidad, tal como el del valor en riesgo, que reflejase las interdependencias entre las variables de riesgo (por ejemplo, entre las tasas de interés y de cambio) y lo utilizase para gestionar riesgos financieros, podrá utilizar ese análisis de sensibilidad en lugar del especificado en el párrafo anterior. En tal caso, se incluirá también:

1. Una explicación del método utilizado al elaborar dicho análisis de sensibilidad, así como de los principales parámetros e hipótesis subyacentes en los datos suministrados.
2. Una explicación del objetivo del método utilizado, así como de las limitaciones que pudieran hacer que la información no reflejase plenamente el valor razonable de los activos y pasivos implicados.

16.3.2.2 Para cada tipo de riesgo se incluirá información sobre las concentraciones de riesgo, que incluirá una descripción de la forma de determinar la concentración, las características comunes de cada concentración (área geográfica, divisa, mercado, contrapartida, etc.), y el importe de las exposiciones al riesgo asociado a los instrumentos financieros que compartan tales características.

#### 16.4 Transferencias de activos financieros.

A efectos de la aplicación de los requerimientos que se recogen a continuación una entidad transfiere total o parcialmente un activo financiero (el activo financiero transferido) si y solo si se da, al menos, una de las siguientes condiciones:

1. Transfiere los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de ese activo financiero; o
2. Retiene los derechos contractuales a recibir los flujos de efectivo de ese activo financiero, pero asume en un acuerdo, una obligación contractual de pagar dichos flujos de efectivo a uno o más receptores.

Cuando alguna sociedad del perímetro de consolidación hubiese realizado cesiones de activos financieros de tal forma que una parte de los mismos o su totalidad, no cumpla las condiciones para la baja del balance, señaladas en el apartado 2.6 de la norma de registro y valoración novena del Plan General de Contabilidad, proporcionará la siguiente información agrupada por clases de activos:

1. La naturaleza de los activos cedidos.
2. La naturaleza de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad a los que la empresa permanece expuesta.
3. El valor en libros de los activos cedidos y los pasivos asociados, que la empresa mantenga registrados, y
4. Cuando la entidad reconozca los activos en función de su implicación continuada, el valor en libros de los activos que inicialmente figuraban en el balance, el valor en libros de los activos que la empresa continúa reconociendo y el valor en libros de los pasivos asociados.

#### 16.5 Fondos propios.

Análisis del movimiento del ejercicio en las partidas incluidas en esta agrupación, indicándose los orígenes de los aumentos y las causas de las disminuciones.

Desglose del epígrafe «Reservas», con el siguiente nivel de detalle:

Reservas:

Reservas de la sociedad dominante diferenciando las reservas distribuibles, las no distribuibles y los resultados de ejercicios anteriores.

Reservas en sociedades consolidadas.

Reservas en sociedades puestas en equivalencia.

Se informará sobre:

- a) Número de acciones o participaciones en el capital de la sociedad dominante y valor nominal de cada una de ellas, distinguiendo por clases, así como los derechos otorgados a las mismas y las restricciones que puedan tener. También, en su caso, se indicará para cada clase los desembolsos pendientes, así como la fecha de exigibilidad. Y, en su caso, los desembolsos exigidos pendientes y en situación de mora, así como las actuaciones seguidas por la entidad en el marco de la legislación mercantil para recuperar los desembolsos exigidos. Esta misma información se requerirá respecto a otros instrumentos de patrimonio distintos del capital.
- b) Ampliación de capital en curso de la sociedad dominante indicando el número de acciones o participaciones a suscribir, su valor nominal, la prima de emisión, el desembolso inicial, los derechos que incorporarán y restricciones que tendrán; así como la existencia o no de derechos preferentes de suscripción a favor de socios, accionistas u obligacionistas; y el plazo concedido para la suscripción.
- c) Importe del capital autorizado por la junta de accionistas de la sociedad dominante para que los administradores lo pongan en circulación, indicando el periodo al que se extiende la autorización.
- d) Derechos incorporados a las partes de fundador, bonos de disfrute, obligaciones convertibles e instrumentos financieros similares de la sociedad dominante, con indicación de su número y de la extensión de los derechos que confieren.
- e) Circunstancias específicas que restringen la disponibilidad de las reservas de la sociedad dominante.
- f) Número, valor nominal y precio medio de adquisición de las acciones o participaciones de la sociedad dominante en poder de las sociedades incluidas en la consolidación o de un tercero que obre por cuenta de éstas, especificando su destino final previsto. También se informará sobre el número, valor nominal e importe de la reserva correspondiente a las acciones de la sociedad dominante aceptadas en garantía. En su caso, se informará igualmente en lo que corresponda, respecto a otros instrumentos de patrimonio distintos del capital.
- g) La parte de capital de la sociedad dominante que, en su caso, es poseído por otra empresa ajena al grupo, directamente o por medio de sus filiales o vinculadas al mismo, cuando sea igual o superior al 10%.
- h) Acciones de las sociedades del grupo admitidas a cotización.
- i) Opciones de compra o de venta emitidas por la sociedad dominante u otros contratos sobre sus propias acciones, que deban calificarse como fondos propios, describiendo sus condiciones e importes correspondientes.
- j) Circunstancias específicas relativas a subvenciones, donaciones y legados recibidos por la entidad y otorgados por socios o propietarios de la sociedad dominante.»

Cinco. En el Anexo. Modelos de cuentas anuales consolidadas, se modifica la nota 20 («Ingresos y gastos») del modelo de memoria consolidada, que queda redactada de la siguiente forma:

«20. Ingresos y gastos.

20.1 Consideraciones generales y objetivo.

1. El objetivo de los requerimientos de información a incluir en esta nota de la memoria consolidada es que se proporcione información suficiente que permita a los usuarios de las cuentas anuales consolidadas comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos con clientes. Para lograr ese objetivo, se suministrará información cualitativa y cuantitativa sobre los siguientes aspectos:

- a) Contratos con clientes,
- b) Juicios significativos, y cambios en dichos juicios, realizados sobre dichos contratos, y

c) Activos reconocidos por los costes para obtener o cumplir un contrato con un cliente.

2. A la hora de proporcionar esta información, se considerará el nivel de detalle necesario para satisfacer el objetivo de información a revelar y cuánto énfasis poner en cada uno de los diversos requerimientos. Para ello, se agregará o desagregará la información a revelar de forma que la información útil no se enmascare por la inclusión de un gran volumen de detalles insignificantes o por la agregación de partidas que tengan sustancialmente diferentes características.

## 20.2 Información sobre los contratos con clientes.

### 1. Desagregación de los ingresos de actividades ordinarias.

a) Se desagregarán los ingresos reconocidos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, importe e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos.

b) Al seleccionar el tipo de categoría (o categorías) a utilizar para desagregar los ingresos de actividades ordinarias, se considerará la forma en que se ha presentado la información sobre los ingresos de actividades ordinarias para otros propósitos, incluyendo los siguientes:

1.º Información a revelar presentada fuera de las cuentas anuales consolidadas.

2.º Información regularmente revisada por la máxima autoridad en la toma de decisiones para evaluar el rendimiento financiero de los segmentos de operación.

3.º Otra información que sea similar a los tipos de información identificados en los párrafos anteriores y que utiliza la entidad o los usuarios de las cuentas anuales consolidadas para evaluar el rendimiento financiero de la empresa o tomar decisiones sobre asignación de recursos.

c) Algunas de las categorías que puede ser apropiado incluir, podrían ser las siguientes:

1.º Tipo de bien o servicio (por ejemplo, líneas de productos principales).

2.º Región geográfica (por ejemplo, país o región).

3.º Mercado o tipo de cliente (por ejemplo, clientes de la Administración Pública y otros clientes).

4.º Tipo de contrato (por ejemplo, contratos a precio fijo, por tiempo y por materiales).

5.º Duración del contrato (por ejemplo, contratos a corto y a largo plazo).

6.º Calendario de transferencia de bienes o servicios (por ejemplo, ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a clientes en un momento determinado e ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a lo largo del tiempo).

7.º Canales de ventas (por ejemplo, bienes vendidos directamente a clientes y bienes vendidos a través de intermediarios).

### 2. Saldos del contrato.

Se informará sobre los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato derivados de acuerdos con clientes, en caso de que no se presenten por separado en el balance. En particular, se desglosarán las contrapartidas contabilizadas por el reconocimiento de ingresos distintas a un derecho de cobro o efectivo.

### 3. Obligaciones a cumplir.



Se revelará información sobre las obligaciones asumidas frente al cliente, incluyendo una descripción de los aspectos siguientes:

- a) Cuándo cumple la entidad las obligaciones frente al cliente (en el momento del envío, en el momento de la entrega, a medida que se presta o en el momento en que se completa el servicio), incluyendo cuándo se cumplen las obligaciones en un acuerdo de entrega posterior a la facturación.
- b) Los términos de pago significativos (cuándo se exige habitualmente el pago, si el contrato tiene un componente de financiación significativo, si el importe de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable está restringida por las limitaciones existentes para su estimación).
- c) La naturaleza de los bienes o servicios que la entidad se ha comprometido a transferir, destacando cualquier obligación de organizar para un tercero la transferencia de bienes o servicios, es decir, si la entidad está actuando como un agente o comisionista.
- d) Las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares.
- e) Los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

### 20.3 Información sobre los juicios significativos en la aplicación de la norma de registro y valoración.

Se informará sobre los juicios y cambios de juicios realizados en aplicación de la norma de registro y valoración sobre ingresos por ventas y prestación de servicios del Plan General de Contabilidad que afecten de forma significativa a la determinación del importe y calendario de los ingresos de actividades ordinarias de los contratos con clientes. En concreto, se explicarán los juicios y cambios en los juicios, utilizados al determinar los aspectos siguientes:

#### 1. El calendario en que se estima cumplir las obligaciones asumidas por la entidad frente al cliente.

a) Para las obligaciones asumidas que la entidad satisface a lo largo del tiempo, la entidad revelará los siguientes aspectos:

1.º Los métodos utilizados para determinar el grado de avance y reconocer los ingresos de actividades ordinarias (una descripción de los métodos de producto o de los métodos de recursos utilizados y la forma en que se han aplicado).

2.º Una explicación de por qué los métodos utilizados proporcionan una representación fiel de la transferencia de los bienes o servicios.

b) Para obligaciones que se satisfacen en un momento determinado, la entidad revelará los juicios significativos realizados para evaluar cuándo obtiene un cliente el control de los bienes o servicios comprometidos.

#### 2. El precio de la transacción y los importes asignados a cada obligación.

La entidad revelará información sobre los métodos, datos de entrada y supuestos utilizados para todos los extremos siguientes:

a) Determinación del precio de la transacción, que incluye, pero no se limita a la estimación de la contraprestación variable, el ajuste a la contraprestación por los efectos del valor temporal del dinero y la medición de la contraprestación distinta al efectivo,

b) Evaluación de si la estimación de la contraprestación variable está restringida,

c) Asignación del precio de la transacción, incluyendo la estimación de los precios de venta independientes de los bienes y servicios comprometidos y la distribución de descuentos y contraprestación variable a una parte específica del contrato (si fuera aplicable), y

d) Estimación del impacto monetario de las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares.

20.4 Información sobre los activos reconocidos por los costes para obtener o cumplir un contrato con un cliente.

Se incluirá la siguiente información:

a) Los juicios realizados para determinar el importe de los costes incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente.

b) El método que utiliza para determinar la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada o la amortización para cada ejercicio.

c) Los saldos de cierre de los activos reconocidos por los costes incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente, por categoría principal de activo.

d) El importe del gasto por imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada o amortización y cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida en el ejercicio.

20.5 Información sobre determinados gastos.

Se deberá incluir la siguiente información:

1. El desglose de las partidas 4.a) y 4.b) de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, “Consumo de mercaderías” y “Consumo de materias primas y otras materias consumibles”, distinguiendo entre compras y variación de existencias. Asimismo, se diferenciarán las compras nacionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.

Desglose de la partida 6.b) de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada “Cargas sociales”, distinguiendo entre aportaciones y dotaciones para pensiones y otras cargas sociales.

20.6 Otros resultados.

Se deberá informar de los resultados originados fuera de la actividad normal de las empresas del grupo incluidos en la partida “Otros resultados”.»

Seis. En el Anexo. Modelos de cuentas anuales consolidadas, se modifica el punto 4 de la nota 29 («Otra información») del modelo de memoria consolidada, que queda redactada de la siguiente forma:

«4. El importe recibido por los auditores de cuentas de las cuentas consolidadas e individuales de las sociedades incluidas en la consolidación desglosado en honorarios percibidos por la prestación del servicio de auditoría y otros servicios distintos, diferenciando dentro de estos últimos, por un lado, los servicios fiscales que pudieran realizarse de acuerdo con la normativa aplicable y, por otro lado, aquellos que correspondan a los servicios cuya prestación por los auditores de cuentas se exija por la normativa aplicable.

El mismo desglose de información se dará de los honorarios correspondientes a servicios prestados por cualquier empresa perteneciente a la misma red a la que perteneciese el auditor de cuentas, de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.»

**Artículo cuarto.** *Modificación de las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.*

Las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, quedan modificadas como sigue:

Uno. En la tercera parte, («Cuentas anuales»), apartado I («Normas de elaboración de las cuentas anuales»), se modifica la letra c) del apartado 15 de la norma 5.<sup>a</sup> («Balance»), que queda redactada de la siguiente forma:

«c) Cuando la entidad tenga elementos patrimoniales clasificados como «Activos no corrientes mantenidos para la venta» o como «Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta», cuyos cambios de valoración deban registrarse directamente en el patrimonio neto, se creará un epígrafe específico «Activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta» dentro de la subagrupación A-2. «Ajustes por cambios de valor» del patrimonio neto del balance normal.»

Dos. En la tercera parte, («Cuentas anuales»), apartado I («Normas de elaboración de las cuentas anuales»), se modifica la letra k) del apartado 1 de la norma 6.<sup>a</sup> («Cuenta de resultados»), que queda redactada de la siguiente forma:

«k) En la partida 15.a) «Variación de valor razonable en instrumentos financieros. Valor razonable con cambios en la cuenta de resultados» se reflejarán los cambios en el valor razonable de los instrumentos financieros incluidos en las categorías de «Activos (pasivos) financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias» en los términos recogidos en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, pudiendo imputarse el importe de los intereses devengados así como el de los dividendos devengados a cobrar, en las partidas que corresponda, según su naturaleza.»

Tres. En la tercera parte, («Cuentas anuales»), apartado II («Modelos normales de cuentas anuales»), la subagrupación A-2) («Ajustes por cambio de valor») de la agrupación A) («Patrimonio neto»), del modelo normal de Balance queda redactada de la siguiente forma:

«A-2) Ajustes por cambio de valor.

I. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.

II. Operaciones de cobertura.

III. Otros.»

Cuatro. En la tercera parte, («Cuentas anuales»), apartado II («Modelos normales de cuentas anuales»), la partida 15 («Variación de valor razonable en instrumentos financieros») del modelo normal de la Cuenta de resultados se desglosa como sigue:

«15. Variación de valor razonable en instrumentos financieros.

a) Valor razonable con cambios en la cuenta de resultados

b) Transferencia de ajustes de valor razonable con cambios en el patrimonio neto.»

Disposición transitoria primera. *Información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021.*

1. Las cuentas anuales individuales y consolidadas correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021 se presentarán incluyendo información comparativa, pero la empresa no está obligada a expresar de nuevo la información comparativa del ejercicio anterior. La información comparativa solo se mostrará expresada de nuevo en el supuesto de que todos los criterios aprobados por este real decreto se puedan aplicar sin incurrir en un sesgo retrospectivo, sin perjuicio de las excepciones establecidas en las disposiciones transitorias.

2. En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando las modificaciones aprobadas por este real decreto, la empresa deberá incorporar en la nota de «Bases de presentación de las cuentas anuales» la siguiente información sobre la primera aplicación de los cambios introducidos en la norma de registro y valoración 9.<sup>a</sup> «Instrumentos financieros»:

a) Una conciliación en la fecha de primera aplicación entre cada clase de activos financieros y pasivos financieros, con la siguiente información:

- 1.º La categoría de valoración inicial y el importe en libros determinado de acuerdo con la anterior normativa; y
  - 2.º La nueva categoría de valoración y el importe en libros determinados de acuerdo con los nuevos criterios.
- b) Información cualitativa que permita a los usuarios de las cuentas anuales comprender, como la empresa ha aplicado los nuevos criterios de clasificación de los activos financieros.
- c) Una descripción de los criterios que ha seguido la empresa en aplicación de la disposición transitoria segunda de este real decreto y los principales impactos que tales decisiones hayan producido en su patrimonio neto.
3. En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando las modificaciones aprobadas por este real decreto, la empresa deberá incorporar en la nota de «Bases de presentación de las cuentas anuales» la siguiente información sobre la primera aplicación de los cambios introducidos en las normas de registro y valoración 10.<sup>a</sup> «Existencias» y 14.<sup>a</sup> «Ingresos por ventas y prestación de servicios»:
- a) El importe por el que cada partida de los estados financieros se ve afectada por la primera aplicación de los nuevos criterios; y
- b) Una explicación de las razones de los cambios significativos que se hayan identificado.
4. Los criterios incluidos en esta disposición transitoria también son de aplicación a las entidades sin fines lucrativos que deban seguir las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

Disposición transitoria segunda. *Criterios de primera aplicación de las modificaciones del Plan General de Contabilidad en materia de clasificación y valoración de instrumentos financieros en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2021.*

1. Las modificaciones en los criterios de clasificación y valoración de instrumentos financieros aprobadas por este real decreto se deberán aplicar de forma retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22.<sup>a</sup> «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables» del Plan General de Contabilidad, con las excepciones establecidas en esta disposición transitoria.

La fecha de primera aplicación será el comienzo del primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2021.

2. El juicio sobre la gestión que realiza la empresa a los efectos de clasificar los activos financieros se realizará en la fecha de primera aplicación sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en esa fecha. La clasificación resultante deberá aplicarse retroactivamente independientemente de cómo gestionase la empresa sus activos financieros en los periodos de presentación anteriores.

3. En la fecha de primera aplicación, la empresa podrá designar o revocar una designación anterior de un activo o pasivo financiero en ejercicio de la opción del valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.

Estas designaciones y revocaciones deberán realizarse sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de aplicación inicial. La clasificación resultante se deberá aplicar de forma retroactiva.

4. Si la aplicación de forma retroactiva del método del tipo de interés efectivo es impracticable, la empresa tratará:

a) El valor razonable del activo o pasivo financiero al final de cada periodo comparativo presentado como el coste amortizado de ese activo financiero o pasivo financiero si la empresa expresa de nuevo periodos anteriores; y

b) El valor razonable del activo financiero o del pasivo financiero en la fecha de primera aplicación como el nuevo coste amortizado de ese activo financiero o pasivo financiero.

5. Si la empresa opta por expresar de nuevo la información comparativa y valora un contrato híbrido por primera vez a valor razonable, el valor razonable del contrato híbrido al inicio del ejercicio anterior será la suma de los valores razonables de los componentes en esa fecha (es decir del instrumento principal no derivado y del derivado implícito).

6. Sin perjuicio de todo lo anterior, la empresa podrá optar por seguir las siguientes reglas:

a) El juicio sobre la gestión que realiza la empresa a los efectos de clasificar los activos financieros se realizará en la fecha de primera aplicación sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en esa fecha. La clasificación resultante deberá aplicarse prospectivamente.

b) El valor en libros al cierre del ejercicio anterior de los activos y pasivos financieros que deban seguir el criterio del coste amortizado se considerará su coste amortizado al inicio del ejercicio en que resulten de aplicación los nuevos criterios.

Del mismo modo, el valor en libros al cierre del ejercicio anterior de los activos y pasivos financieros que deban seguir el criterio del coste o coste incrementado se considerará su coste o coste incrementado al inicio del ejercicio en que resulten de aplicación los nuevos criterios.

En su caso, las ganancias y pérdidas acumuladas directamente en el patrimonio neto se ajustarán contra el valor en libros del activo.

c) En la fecha de primera aplicación, la empresa podrá designar o revocar una designación anterior de un activo o pasivo financiero en ejercicio de la opción del valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.

Estas designaciones y revocaciones deberán realizarse sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de aplicación inicial. La clasificación resultante se deberá aplicar de forma prospectiva.

Al inicio del ejercicio, la diferencia entre el valor razonable de estos instrumentos financieros y el valor en libros al cierre del ejercicio anterior se contabilizará en una cuenta de reservas.

Los instrumentos de patrimonio incluidos en la cartera de activos financieros mantenidos para la venta se reclasificarán a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en patrimonio neto, salvo que la empresa decida su incorporación a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, en cuyo caso la ganancia o pérdida acumulada se contabilizará en una cuenta de reservas.

d) Para los activos y pasivos financieros valorados por primera vez a valor razonable, este importe se calculará al inicio del ejercicio. Cualquier diferencia con el valor en libros al cierre del ejercicio anterior se contabilizará en una cuenta de reservas o como un ajuste por cambio de valor si el activo se incluye en la categoría de activos a valor razonable con cambios en patrimonio neto.

e) La información comparativa no se adaptará a los nuevos criterios sin perjuicio de la reclasificación de partidas que sea preciso realizar para mostrar los saldos del ejercicio anterior ajustados a los nuevos criterios de presentación.

Disposición transitoria tercera. *Criterios de primera aplicación de las modificaciones del Plan General de Contabilidad en materia de contabilidad de coberturas en el primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021.*

1. En la fecha de primera aplicación, la empresa puede elegir, como su política contable, seguir aplicando los criterios establecidos en el apartado 6 «Coberturas contables» de la norma de registro de valoración 9.<sup>a</sup> «Instrumentos financieros» del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Si la empresa opta por esta política contable, la aplicará a todas sus relaciones de cobertura.

2. En caso contrario, la empresa aplicará los criterios para la contabilidad de coberturas aprobados por este real decreto de forma prospectiva siempre que los requisitos para ello se cumplan en la fecha de primera aplicación.

3. Las relaciones de cobertura que cumplieran los requisitos de la contabilidad de coberturas de acuerdo con la redacción anterior del Plan General de Contabilidad y que también cumplen los requisitos establecidos en la redacción dada por este real decreto, después de tener en cuenta cualquier nuevo reequilibrio de la relación de cobertura en el momento de la transición, se considerarán como continuación de las relaciones de cobertura.

4. En el momento de la aplicación inicial de los requerimientos de la contabilidad de coberturas aprobados por este real decreto, la empresa:

- a) Puede comenzar a aplicar dichos requerimientos desde el mismo momento en que cese de utilizar los anteriores requerimientos de la contabilidad de coberturas; y
- b) Considerará la razón de cobertura de acuerdo con la normativa anterior como el punto de partida para reequilibrar la razón de cobertura de una relación de cobertura que continúa, si procede. Cualquier ganancia o pérdida de este reequilibrio se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

5. En los supuestos excepcionales en que la empresa deba interrumpir la contabilidad de coberturas porque no se cumplan los requisitos establecidos en la norma, los ajustes por cambios de valor acumulados en el patrimonio neto se reclasificarán a una cuenta de reservas, y el valor en libros de los activos y pasivos afectados al cierre del ejercicio anterior se considerará su valor en libros a los efectos de aplicar los criterios establecidos en la disposición transitoria primera.

*Disposición transitoria cuarta. Criterios de primera aplicación de la modificación del Plan General de Contabilidad sobre valoración a valor razonable de las existencias en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2021.*

1. Las modificaciones en materia de valoración de existencias aprobadas por este real decreto se deberán aplicar de forma retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22.<sup>a</sup> «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables» del Plan General de Contabilidad.

2. La fecha de primera aplicación será el comienzo del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021.

*Disposición transitoria quinta. Criterios de primera aplicación de las modificaciones del Plan General de Contabilidad en materia de reconocimiento de ingresos por ventas y prestación de servicios en el primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021.*

1. Las modificaciones en materia de reconocimiento y valoración de ingresos por entregas de bienes y prestación de servicios aprobadas por este real decreto se deberán aplicar de forma retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22.<sup>a</sup> «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables» del Plan General de Contabilidad, y empleando alguna de las dos opciones establecidas en los apartados 2 y 3 de esta disposición transitoria.

La fecha de primera aplicación será el comienzo del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021.

2. Si la empresa decide expresar de nuevo la información comparativa puede utilizar una o más de las siguientes soluciones prácticas al aplicar los nuevos criterios de forma retroactiva de acuerdo con el apartado 1:

- a) Para contratos terminados, la empresa no necesita expresar de nuevo los contratos que comiencen y terminen dentro del ejercicio anterior, o que estuvieran terminados al inicio del ejercicio anterior. A estos efectos se considerará que un contrato está terminado siempre que la empresa haya cumplido con la obligación asumida de entrega de bienes o de prestación de servicios;
- b) Para contratos terminados que tengan contraprestación variable, la empresa puede utilizar el precio de la transacción en la fecha en que se completó el contrato, en lugar de estimar los importes de contraprestación variable al cierre del ejercicio anterior;
- c) Para contratos modificados antes del inicio del ejercicio anterior, la empresa no está obligada a expresar de nuevo de forma retroactiva el contrato por esas modificaciones. En su lugar, la empresa reflejará el efecto acumulado de todas las modificaciones que se hayan producido antes del inicio del ejercicio anterior cuando: 1.<sup>o</sup> Identifique las obligaciones ejecutadas y las que estén pendientes de cumplimiento; 2.<sup>a</sup> determine el precio de la transacción, y; 3.<sup>o</sup> asigne el precio de la transacción a las obligaciones ejecutadas y a las que estén pendientes de cumplimiento.



La aplicación de cualquiera de estas soluciones prácticas deberá extenderse a todos los contratos de acuerdo con el principio de uniformidad. Además, en la nota «Bases de presentación de las cuentas anuales» se incluirá la siguiente información: 1.º las soluciones que se han utilizado; y 2.ª en la medida en que sea razonablemente posible, una evaluación cualitativa del efecto estimado de la aplicación de cada una de dichas soluciones.

3. Si la empresa decide no expresar de nuevo la información comparativa podrá optar por aplicar los nuevos criterios de forma retroactiva únicamente a los contratos que no estén terminados en la fecha de primera aplicación (esto es, el 1 de enero de 2021 para una empresa cuyo ejercicio económico coincida con el año natural).

La empresa podrá usar la solución práctica regulada en la letra c) del apartado anterior: 1.º para todas las modificaciones de contratos que tengan lugar antes de la fecha de inicio del ejercicio anterior, o; 2.ª para todas las modificaciones de contratos que tengan lugar antes de la fecha de primera aplicación.

En tal caso, la solución práctica deberá extenderse a todos los contratos de acuerdo con el principio de uniformidad. Además, en la nota «Bases de presentación de las cuentas anuales» se informará de su uso y en la medida en que sea razonablemente posible se incluirá una evaluación cualitativa del efecto estimado de su aplicación.

4. Sin perjuicio de lo anterior, como solución práctica alternativa, la empresa podrá optar por seguir los criterios en vigor hasta el 31 de diciembre de 2020 en los contratos que no estén terminados en la fecha de primera aplicación (esto es, el 1 de enero de 2021 para una empresa cuyo ejercicio económico coincida con el año natural).

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

1. Quedan derogadas todas las normas de igual o inferior rango en lo que contradigan o se opongan a lo dispuesto en el presente real decreto.

2. En particular, se mantienen expresamente en vigor las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.

Disposición final única. *Entrada en vigor y aplicación.*

El presente real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», y será de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021.

Dado en Madrid, el 12 de enero de 2021.

FELIPE R.

La Vicepresidenta Tercera del Gobierno  
y Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital,  
NADIA CALVIÑO SANTAMARÍA

**Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.**

## I

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge en su segunda parte las normas de registro y valoración que desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Esta resolución constituye el desarrollo reglamentario de los criterios de reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.

A tal efecto, la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) a aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el PGC y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración, y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

## II

La Norma Internacional de Información Financiera 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes adoptada por la Unión Europea (NIIF-UE 15) mediante el Reglamento 2016/1905 de la Comisión, de 22 de septiembre de 2016 (y que ha sido modificada por el Reglamento (UE) 2017/1987 de la Comisión, de 31 de octubre de 2017), establece los principios de presentación de la información financiera sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos de una entidad con sus clientes.

Los grupos cotizados españoles deben formular sus cuentas consolidadas con esta norma desde el primer ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2018. Además, la NIIF-UE 15 deroga las siguientes normas e interpretaciones internacionales:

- a) NIC-UE 11 Contratos de Construcción;
- b) I NIC-UE 18 Ingresos de Actividades Ordinarias;
- c) CINIIF-UE 13 Programas de Fidelización de Clientes;
- d) CINIIF-UE 15 Acuerdos para la Construcción de Inmuebles;
- e) CINIIF-UE 18 Transferencias de Activos procedentes de Clientes; y
- f) SIC-UE 31 Ingresos-Permutas de Servicios de Publicidad.

En el año 2007, y de acuerdo con la estrategia de armonización contable con las normas internacionales iniciada en España, ese conjunto normativo se tomó como referencia para redactar la norma de registro y valoración (NRV) 14.<sup>a</sup> «Ingresos por ventas y prestación de servicios» del Plan General de Contabilidad.

Asimismo, la influencia de los criterios internacionales en la elaboración de las disposiciones de desarrollo del citado Plan General de Contabilidad ha sido evidente, como también ha sido indudable esa presencia en la labor interpretativa del ICAC a la hora de explicar el sentido de la NRV 14.<sup>a</sup> a la vista de los casos concretos que se le han ido planteando.

La última modificación del Plan General de Contabilidad y sus disposiciones complementarias, a través del Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, tiene por objeto precisamente adaptar el citado marco normativo a la normativa contable de la Unión Europea, entre otras a

la NIIF-UE 15, por lo que introduce cambios en la NRV 14.<sup>a</sup> «Ingresos por ventas y prestación de servicios» así como en la información a incluir en la memoria sobre estas transacciones.

Considerando que la principal aportación de la NIIF-UE 15 estriba en sistematizar el anterior bloque normativo, a priori, la entrada en vigor de la resolución no debería suponer un cambio relevante en la mayoría de las empresas. Más allá de que permita clarificar, al ampliarlo, el estudio de algunas operaciones –tal como sucede con los costes relacionados con la obtención del contrato (denominados incrementales) o derivados del cumplimiento de un contrato, y sin perjuicio de otros aspectos adicionales, estos sí novedosos, como las reglas a seguir para contabilizar la cesión de licencias, la concesión de un derecho de devolución del producto vendido con reintegro del precio cobrado, o los acuerdos de recompra de activos.

### III

La resolución se divide en cinco capítulos, treinta y cuatro artículos, una disposición derogatoria y una disposición final.

En el Capítulo I se regulan las disposiciones generales. Respecto al ámbito de aplicación conviene aclarar que, además de las empresas obligadas a seguir el Plan General de Contabilidad, también están incluidas en su alcance las entidades sin fines lucrativos con actividad mercantil obligadas a seguir las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad, así como cualesquiera otras entidades cuyo régimen jurídico remita a los criterios establecidos en el Código de Comercio, sin perjuicio de considerar, en su caso, las especialidades contables que pudieran afectar a dichas entidades. También aclara que la presente resolución se podrá aplicar de forma subsidiaria por las empresas que sigan el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas en ausencia de un desarrollo expreso de la operación en su marco de información financiera.

De acuerdo con el criterio o principio fundamental recogido al inicio del Capítulo I y en el Plan General de Contabilidad, los ingresos se contabilizan cuando la empresa transfiere el control de los bienes o servicios a los clientes por el importe que refleje la contraprestación a la que espere tener derecho la empresa.

Para llevar a buen término ese principio fundamental, la NIIF-UE 15 propone un recorrido por cinco etapas sucesivas ya recogidas en el Plan General de Contabilidad en las que se plasma el enfoque de balance en materia de reconocimiento de ingresos: a) Identificar el contrato (o contratos) con el cliente; b) Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato; c) Determinar el precio o importe de la transacción; d) Asignar el precio o importe de la transacción a las obligaciones a cumplir; y, e) Reconocer el ingreso por actividades ordinarias cuando (a medida que) la empresa cumple una obligación comprometida.

Los siguientes capítulos de la resolución se dedican a exponer los detalles en los que se concreta la citada metodología.

Así, el Capítulo II versa sobre los criterios de reconocimiento de ingresos para lo cual se comienza por establecer las reglas que permiten identificar el contrato (incluidas las pautas en materia de combinación y modificación de contratos).

Una de las características más proclamadas del «nuevo» método para reconocer ingresos regulado en la NIIF-UE 15 es la obligación que tiene la empresa de identificar los diferentes bienes y servicios incluidos en el objeto del contrato, como paso previo a su adecuado tratamiento contable, y la de asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de los elementos entregados, o servicios prestados, para posteriormente reconocer los correspondientes ingresos de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables a la venta de bienes y a la prestación de servicios, respectivamente.

Para calificar un bien o servicio como distinto la norma no solo requiere que pueda ser distinto (esto es, que sea susceptible de utilizarse, consumirse o venderse, o de ser conservado de otra forma, de manera que genere beneficios económicos) sino que el bien o servicio sea distinto en el contexto del contrato; esto es, que no exista un elevado gra-

do de integración o interdependencia entre los diferentes bienes y servicios, porque en caso de existir esa vinculación tan estrecha los citados bienes y servicios se tratarían como una sola obligación a cumplir.

Pues bien, en este punto, como en gran parte de la resolución, los detalles que incorpora la norma serán de apreciable utilidad pero, vistos en su conjunto, constituyen meras puntualizaciones del principio general de prevalencia del fondo jurídico y económico de las operaciones, sobre la forma jurídica, de tal suerte que en aplicación del citado principio pueda ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos, y a la inversa que transacciones diferentes pero ligadas entre sí se deban tratar contablemente de forma conjunta.

En este sentido, la interpretación del ICAC publicada en la consulta 1 del «Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» (BOICAC) n.º 61, de marzo de 2005, ya concluía que cuando una empresa se compromete a desarrollar dos actividades (venta y mantenimiento), la imputación de los ingresos y de los gastos de cada compromiso asumido debe realizarse de conformidad con el principio de devengo, es decir, en el momento en que se produzca la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente financiera. Y que la asignación del importe recibido a cambio se debía efectuar de forma proporcional a los valores de mercado de ambas actividades.

Con posterioridad a la aprobación del PGC, este asunto también se recogió en varias normas aprobadas por este Instituto, como la Resolución de 1 de marzo de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, al hilo del análisis que en su exposición de motivos se realiza sobre el tratamiento contable de la cesión de activos a los clientes que se reproduce más adelante, y en la Resolución de 28 de mayo de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, en relación con el tratamiento contable de la explotación de obras audiovisuales.

También han sido numerosas las interpretaciones del ICAC que han tomado nota de ese criterio, como la incluida en la consulta 4 del BOICAC n.º 96, de diciembre de 2013, sobre el tratamiento contable de los contratos de «servicios energéticos».

Otro punto central de la metodología son los requisitos que deben considerarse para juzgar cuándo se produce el devengo del ingreso. Y, en particular, para determinar si el ingreso se reconoce en un solo momento o a lo largo del tiempo, en función del porcentaje de realización de la actividad. Sin embargo, de nuevo estos criterios constituyen una mera sistematización de las reglas que hasta la fecha se incluían en los apartados 2 y 3 de la NRV 14.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad para concluir cuándo se debía reconocer un ingreso por la venta de bienes y la prestación de servicios, respectivamente.

Tal vez el aspecto más reseñable sobre esta cuestión sea la referencia a las reglas para contabilizar una prestación de servicios en los contratos que, sin un análisis detenido del verdadero objeto del acuerdo, a priori, y a la vista de su apariencia pudiera llevar a seguir las reglas establecidas para las entregas de bienes, como por ejemplo los contratos «llave en mano» analizados en la interpretación publicada por el ICAC en la consulta 2 del BOICAC n.º 78, de junio de 2009. A mayor abundamiento, en esta misma consulta se apunta que atendiendo a lo establecido en la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, la empresa podrá aplicar cualquiera de los procedimientos indicados en la norma de valoración 18.<sup>a</sup> de las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, para determinar el grado de avance del servicio, teniendo en cuenta el principio de uniformidad.

En el Capítulo III se abordan las reglas de valoración del ingreso. A tal efecto, el capítulo se inicia con una definición del precio de la transacción como el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios, excluyendo las cantidades recibidas por cuenta de terceros. Esto es, el importe monetario o, en su caso, el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para los activos a transferir al cliente, deducido el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos.

A partir de esta explicación un primer aspecto que se analiza en el capítulo son las entregas de efectivo a los clientes. La resolución estipula que dicho importe se contabilizará como una reducción del precio de la transacción (esto es, como un descuento comercial o un rappel concedido por anticipado) y, por ello, de los ingresos de las actividades cuando se produzca su devengo, a menos que el pago sea a cambio de un bien o servicio distinto que el cliente transfiere a la empresa.

En cualquier caso, la solución en nada difiere de la interpretación publicada por el ICAC desde la perspectiva del cliente en la consulta 5 del BOICAC n.º 91, de septiembre de 2012, sobre el tratamiento contable de la cantidad recibida de un proveedor, con la condición de asumir el compromiso de compra en exclusiva de un volumen preestablecido de productos durante un período de tiempo determinado (que a su vez toma como referencia la interpretación publicada en la consulta 2 del BOICAC n.º 53, de marzo de 2003, sobre la misma cuestión pero en el marco del Plan General de Contabilidad del año 1990).

No obstante, en combinación con este criterio sí que puede resultar interesante resaltar el registro contable de las entregas de bienes a los clientes, aparentemente a título gratuito, con el compromiso por parte de estos últimos de realizar un determinado volumen de pedidos a la empresa. La cuestión se suscita porque en ambos supuestos (entrega de efectivo o entrega de un bien, en apariencia, sin contraprestación) parece concurrir una causa económica similar. La empresa parece tomar la decisión con el propósito de incentivar al cliente para que adquiera otros bienes o servicios, y realiza un negocio (la entrega del bien) con un carácter, a priori, accesorio de un segundo acuerdo que cabría adjetivar de principal.

Sobre este particular, en la exposición de motivos de la citada Resolución de 1 de marzo de 2013 se manifiesta que las cesiones de activos a clientes en el marco de un contrato de suministro por un plazo determinado y con un volumen mínimo de compras, sería una cuestión a dilucidar cuando se abordase una norma de desarrollo en materia de reconocimiento de ingresos. No obstante, en la citada resolución ya se apuntan dos operaciones cuyo tratamiento contable sería conveniente aclarar.

En concreto, la cesión de bienes a un cliente a cambio de que éste consuma los productos cuyo suministro constituye la actividad ordinaria de la empresa, comprometiéndose el cliente a devolver el bien en el momento en que cese el consumo. Y los acuerdos en los que con el objetivo de favorecer la distribución de sus productos las empresas puedan invertir en marquesinas, rótulos, carteles, mobiliario y otros elementos físicos que explota el cliente, y que habitualmente se denominan «costes de abanderamiento».

Pues bien, en la mencionada resolución se advertía que para contabilizar los desembolsos incurridos por estos conceptos, como paso previo, sería preciso analizar las obligaciones que asume la empresa con sus clientes, dado que por ejemplo cabría considerar que existen dos entregables distintos (obligaciones de cumplimiento), los activos cedidos y los bienes a vender en un futuro, en cuyo caso habría que asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de los elementos entregados y reconocer los correspondientes ingresos de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables al arrendamiento de activos y al suministro de bienes. En este mismo sentido, considérese también la interpretación publicada en la consulta 2 del BOICAC n.º 100, de diciembre de 2014, sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión gratuita de instrumentos de análisis clínico a cambio de la compra de reactivos.

No obstante, cuando los activos cedidos no se pudieran calificar como un entregable separado o no se pudiera asignar de forma razonable un valor a los mismos, habría que evaluar si se posee el control sobre estos bienes al objeto de determinar el tratamiento contable más adecuado a los hechos y circunstancias concretas.

Pues bien, en el supuesto de que la empresa controlase los bienes estos se deberían reconocer de acuerdo con la función que cumplan (con carácter general, formando parte del inmovilizado material). Por el contrario, si no hay control, el desembolso incurrido se debería tratar como un coste de adquisición del contrato, salvo que el acuerdo de cesión se vinculase a un compromiso del cliente de adquirir un volumen de productos a la empresa, en cuyo caso se trataría como un rappel concedido por anticipado.

Un segundo aspecto a resaltar en materia de valoración es que la norma haya aunado en un mismo concepto, denominado contraprestación variable, los elementos que hasta la fecha se trataban por separado; a saber, los descuentos comerciales y por pronto pago, incluidos o no en factura y los descuentos al cliente por haber realizado un determinado volumen de compras.

Sobre esta materia en la resolución se aclara, en desarrollo de los principios de prudencia y devengo, que cuando la empresa estime altamente probable la concesión de un descuento fuera de factura (con posterioridad a la entrega del bien o prestación del servicio), esta circunstancia se debería tener en cuenta para valorar el ingreso y, en su caso, contabilizar un pasivo por el importe que se espera devolver al cliente (como un pago en efectivo o mediante la reducción de la cuenta a cobrar).

Sea como fuere, también es necesario ponderar el alcance de este criterio. Así, no cabe duda de que los hechos descritos requerirán de un mayor juicio en las empresas que elaboran información intermedia en la medida que deberán estimar la probabilidad de que finalmente el cliente cumpla los requisitos para gozar del descuento. Sin embargo, en las empresas que no elaboran estados financieros intermedios es normal que al cierre del ejercicio ya se disponga de la información necesaria para cuantificar el descuento devengado, o que esta información se reciba antes de la fecha de formulación de las cuentas y, por lo tanto, que las estimaciones que pudiera ser necesario realizar, en la práctica, no sean habituales.

Otro aspecto a reseñar respecto a la contraprestación variable es el tratamiento de las cantidades contingentes (importe adicional) incluidas en el acuerdo, a recibir por la empresa en función de la resolución de un evento futuro (por ejemplo, una prima por finalizar un encargo antes de una determinada fecha). Y, en particular, concreta algunos indicadores de cuando es preciso realizar estimaciones y valoraciones en condiciones de incertidumbre, basándose en una correcta interpretación del principio de prudencia.

Por otra parte, un tercer aspecto que la resolución también clarifica es el que se refiere a que en la cuantificación del ingreso hay que analizar el componente financiero del contrato. Y que esta circunstancia puede llevar, en determinados casos, a la actualización de los anticipos de clientes y al reconocimiento de un gasto financiero, en los términos regulados en el Plan General de Contabilidad para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008.

La NIIF-UE 15 no aclara sin embargo si ese mismo criterio sería aplicable al cliente que entrega el anticipo. A nivel interno esta cuestión se ha tratado en la citada Resolución de 1 de marzo de 2013, relativa al inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias, llegándose a la conclusión de que el análisis del componente financiero de la operación debía ser simétrico, y si la empresa reconoce un gasto financiero parece lógico pensar que el cliente contabilice el correspondiente ingreso financiero.

En cuarto y último lugar, finalizando con la presentación de las cuestiones más significativas de este Capítulo III sería preciso llamar la atención sobre el criterio a seguir para reconocer la contraprestación distinta al efectivo y, en particular, sobre el tratamiento de los activos cedidos por los clientes a pesar de que este último aspecto tampoco supone una novedad.

En este sentido cabe recordar que en la exposición de motivos de la Resolución de 1 de marzo de 2013, ya se advertía que siempre que la adquisición del activo procedente del cliente se produjese a título de contraprestación por la entrega de un bien o la prestación de un servicio, el inmovilizado se debería contabilizar empleando como contrapartida una cuenta que pusiera de manifiesto el anticipo recibido, para cuya baja y reconocimiento del correspondiente ingreso sería preciso identificar y cumplir la obligación que asume la empresa a cambio.

El Capítulo IV se dedica al análisis de una serie de casos particulares que, en su mayoría, la NIIF-UE 15 ubica en el Apéndice B bajo la rúbrica de «Guías de aplicación».

El capítulo se inicia con dos materias que no tienen una regulación del todo evidente en la norma internacional; a saber, los llamados costes incrementales de la obtención o adquisición de un contrato y los costes derivados del cumplimiento de un contrato. Los primeros son los costes en que la entidad incurre para obtener un contrato con un cliente y que se hubieran evitado si el contrato no se hubiera obtenido, tales como las comisiones de venta. La NIIF-UE



15 estipula que se deben activar siempre que la entidad espere recuperar dicho importe con los ingresos a obtener en el contrato.

No obstante, la posición de la norma internacional sobre la naturaleza de este activo no es clara. Parece que la NIIF-UE 15 aboga por incluir estas inversiones en la categoría de «Activo del contrato», pero diferenciando este importe de los derechos de cobro frente al cliente, el activo en concepto de derecho a la contraprestación, o a título de derecho a la devolución. El tratamiento contable posterior apunta hacia la amortización de forma sistemática en función de la transferencia al cliente de los bienes o servicios con los que se relacionan y, en su caso, a reconocer el correspondiente deterioro de valor. En definitiva, a primera vista, la norma internacional introduce una nueva categoría de activos, sin apariencia física, susceptibles de amortización y corrección de valor por deterioro, pero distintos de los activos intangibles regulados en la NIC-UE 38.

A nivel interno y en desarrollo del Plan General de Contabilidad, los costes de adquisición de contratos no han sido tratados de forma unívoca. Así, por ejemplo, la indemnización que paga el arrendador de un inmueble a su arrendatario para rescindir el contrato de arrendamiento, previo cumplimiento de una serie de requisitos, se ha calificado como un inmovilizado intangible en la Norma Sexta, apartado 4, punto 5 de la Resolución de 28 de mayo de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible; en particular, la norma dispone que tal importe se reconozca como un activo siempre que tras la indemnización se espere recuperar, al menos, el citado desembolso más las cantidades necesarias para la generación de los futuros ingresos. Tal calificación obedece al hecho de que el fondo económico de la operación es la adquisición de un derecho previamente cedido (derecho readquirido).

Por otro lado, en la Norma Séptima de la Resolución de 14 de abril de 2015 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, se tratan las comisiones de venta como un gasto que se imputa al ejercicio en que se devenguen los ingresos producidos por dichas ventas, por lo que serán, en su caso, objeto de periodificación.

Por último, la NIIF-UE 15 define los costes derivados del cumplimiento de un contrato como aquellos que no están dentro del alcance de otras normas (existencias, inmovilizado material e intangible), y se relacionan directamente con un contrato en vigor o con un contrato esperado que la empresa puede identificar de forma específica; esto es, son desembolsos que generan o mejoran un activo que la empresa utilizará para cumplir la obligación comprometida con el cliente.

Pues bien, en este contexto de norma internacional, un tanto esotérico, resulta difícil la adaptación de la normativa interna. Por ello, ante las dudas que plantean los nuevos conceptos, se ha considerado conveniente adoptar las siguientes decisiones.

En primer lugar, y considerando que el fondo económico de los costes incrementales de adquisición de un contrato regulados en la NIIF-UE 15 parece ser coincidente con las comisiones analizadas en la mencionada Resolución de 14 de abril de 2015, se ha considerado oportuno establecer una regulación general para este concepto en línea con el criterio en vigor en España. Sobre la base de este razonamiento, en principio, tales costes se califican como un gasto periodificable que se imputará en la partida «Otros gastos de explotación» de la cuenta de pérdidas y ganancias en función de las características del contrato y la transferencia al cliente de los bienes o servicios. No obstante, en el supuesto de que a la vista de su naturaleza se deban incluir en el alcance de otra norma (existencias o inmovilizado intangible) tales costes se contabilizarán de acuerdo con lo estipulado para estos elementos patrimoniales.

En segundo lugar, se propone contabilizar los costes de cumplimiento de un contrato como existencias o inmovilizado intangible, en función del plazo de recuperación o proyección económica futura de estos activos; de modo que se calificarán como existencias cuando constituyan un factor de producción ligado al ciclo de la explotación de la empresa. En caso contrario se tratarán como un inmovilizado intangible.

Y, en tercer lugar, dada la poca claridad de la norma internacional en este punto, se ha considerado oportuno mantener la vigencia de los criterios establecidos en otras disposiciones, como las reglas particulares establecidas para las empresas constructoras en la Norma Decimotercera de la Resolución de 14 de abril de 2015, o los criterios regulados

en las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.

Sea como fuere conviene resaltar que el registro en el balance de todos estos desembolsos solo es posible si la empresa espera recuperar tales costes. Y que al amparo de esta categoría la empresa no puede diferir la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto de los desembolsos incurridos que no cumplan la definición de activo, ni justificar la activación de gastos en base a un criterio financiero que evite el reconocimiento de las pérdidas que pueden surgir en las primeras etapas de una actividad.

Entrando en la presentación de los casos particulares en sentido estricto, el Capítulo IV analiza en primer lugar el tratamiento contable de las operaciones en las que la empresa concede al cliente un derecho de devolución del producto vendido con reintegro del precio cobrado. Hasta la entrada en vigor del Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, en aplicación del Plan General de Contabilidad el ingreso se debería haber contabilizado por la totalidad de los productos transferidos, y al mismo tiempo procedía reconocer una provisión por operaciones comerciales por diferencia entre el precio de venta y el valor en libros de los productos que se esperaba pudieran retornar a la empresa.

La NIIF-UE 15 establece un tratamiento diferente. En caso de ventas con derecho de devolución y correlativo reintegro del importe recibido se requiere el registro de un pasivo por reembolso y un activo que representa el derecho a recibir los productos. Como puede apreciarse, en comparación con el tratamiento que se venía aplicando según el Plan General de Contabilidad, el impacto en el resultado del periodo no varía, pero sí se verá afectada la cifra de negocios y los elementos patrimoniales de la empresa. La diferencia radica en que la NIIF-UE 15 exige contabilizar un activo y un pasivo que ponga de manifiesto la operación a ejecutar, y el Plan General de Contabilidad no.

Por ello, si bien en un primer momento se valoró mantener el criterio que sostenía Plan General de Contabilidad por considerar que, cumpliendo con el objetivo de imagen fiel, evita el reconocimiento de una operación a ejecutar, finalmente se ha decidido adoptar el criterio internacional con el propósito de reducir las diferencias entre el marco de información financiera individual y consolidado, y a la vista de que el impacto en el resultado del ejercicio no varía.

En segundo lugar, otra cuestión que se analiza en este Capítulo IV son las garantías entregadas por la empresa a sus clientes. Para ello, se diferencia, de acuerdo con la NIIF-UE 15, entre las denominadas garantías «seguro», o garantías en sentido estricto, y garantías «servicio». Las primeras se contabilizan según lo previsto en la norma de registro y valoración sobre provisiones y contingencias del Plan General de Contabilidad. Y las segundas como una obligación a cumplir independiente que asume la empresa; por ejemplo, un servicio de mantenimiento del bien enajenado durante un periodo de tiempo prolongado.

Tampoco parece que estos criterios puedan calificarse de novedad. Como se ha indicado más arriba, la interpretación del ICAC publicada en la consulta 1 del BOICAC n.º 61, de marzo de 2005, ya concluía que cuando una empresa se compromete a desarrollar dos actividades (venta y mantenimiento), la imputación de los ingresos y de los gastos de cada compromiso asumido debe realizarse de conformidad con el principio de devengo.

Dentro de los casos particulares, en tercer lugar, la resolución desarrolla el criterio recogido en la NRV 14.<sup>a</sup>, apartado 1, del Plan General de Contabilidad en la que se dispone que las cantidades recibidas por cuenta de terceros no formarán parte de los ingresos. Aquí, la novedad de la norma radica en aportar una serie de indicadores para identificar cuando la empresa actúa por cuenta propia.

No obstante, también cabe recordar que el tratamiento de las operaciones por cuenta ajena se incluyó por primera vez en la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios». Y que posteriormente algunas interpretaciones del ICAC también se han dedicado a esta cuestión; entre otras, la consulta 1 del BOICAC n.º 19, de diciembre de 1994, sobre la forma de contabilizar determinadas operaciones realizadas por cuenta de terceros ajenos a la empresa, y la consulta 3 del BOICAC n.º 81, de marzo de 2010, sobre el tratamiento contable de las operaciones por cuenta ajena en moneda extranjera.

En cuarto lugar, otro aspecto analizado en el Capítulo IV es la contabilización de las opciones del cliente sobre bienes y servicios adicionales, en línea con la NIF-UE 15. El criterio que se incluye en la norma coincide con la interpretación publicada por el ICAC en la consulta 5 del BOICAC n.º 98, de junio de 2014, sobre el adecuado tratamiento contable de un programa de fidelización de clientes mediante la entrega de vales regalo y puntos canjeables por descuentos en ventas futuras.

Además, se regulan otras tres operaciones que también han sido tratadas a nivel interno en desarrollo del Plan General de Contabilidad del año 2007. Las ventas con entrega posterior a la facturación analizadas en la consulta 1 del BOICAC n.º 101, de marzo de 2015, y los acuerdos de recompra, parcialmente analizados en la consulta 6 del BOICAC n.º 106, de junio de 2016, sobre la adquisición de activos con opción de venta, si bien constituye un aspecto novedoso el tratamiento que se incorpora en relación con el derecho de recomprar el activo.

Los acuerdos de depósito examinados en el Capítulo IV fueron asimismo incluidos en la Resolución de 16 de mayo de 1991. De acuerdo con este criterio, cuando las empresas realicen operaciones de ventas a terceros actuando además como depositarios de las mercancías sin asumir los riesgos de las cosas vendidas, deben computar como importe neto de su cifra de negocios la retribución percibida como mediador de la operación.

En contraste con todo lo dicho, un aspecto ciertamente novedoso incluido en la resolución, en sintonía con la norma internacional, es el tratamiento contable de la cesión de licencias. Para ello, la norma distingue entre licencias que otorgan al cesionario un derecho de uso (con reconocimiento del ingreso en un momento del tiempo, en general, como sucede cuando se enajena un bien o derecho) y licencias que otorgan a la empresa que las recibe un denominado derecho de acceso (con reconocimiento del ingreso a lo largo del tiempo, en general, como acontece cuando se presta un servicio) cuyo rasgo típico es la gestión activa y continua del cedente en apoyo de la licencia, con el propósito de mejorar su funcionalidad y valor para el cesionario.

En relación con este mismo tema cabe reseñar como novedad la regla sobre reconocimiento de ingresos para el caso de que la contraprestación se fije en función de las ventas o del uso de la empresa cesionaria; en tal caso, dada la mayor incertidumbre de estos acuerdos y como excepción a la regla general, en la resolución se advierte que el ingreso se reconocerá, básicamente, cuando tengan lugar las citadas ventas o el uso posterior del cliente, tanto si el acuerdo se califica como un derecho de uso como si se cataloga como un derecho de acceso.

En el Capítulo V se incluyen dos artículos dedicados a las normas de elaboración de las cuentas anuales, en concreto, al balance y a la cuenta de pérdidas y ganancias. La información a suministrar en la memoria sobre reconocimiento de ingresos, verdadero cambio de la reforma en esta materia, se ha decidido incluir en el Plan General de Contabilidad y en las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, sin perjuicio de que gran parte de la información que se solicita en estos textos toma como referencia el contenido de esta resolución. Esta circunstancia requiere que la fecha de entrada en vigor de ambas normas sea la misma.

Los criterios de presentación en el balance no experimentan cambios porque en la memoria ya se ofrece un desglose suficiente de los activos y pasivos del contrato. No obstante, se aclara que el denominado activo por derecho de devolución se califica a efectos contables como una existencia, por lo tanto, sujeto al sistema especulativo opcional de registro contable propuesto en el Plan General de Contabilidad para las existencias. Además, se puntualiza que los pasivos por reembolsos que traigan causa de aplicar los criterios sobre contraprestación variable para las devoluciones de ventas se mostrarán en el epígrafe de provisiones.

La cuestión más destacable del artículo dedicado a la cuenta de pérdidas y ganancias es la aclaración sobre el criterio a seguir para presentar la imputación de los costes incrementales de adquirir un contrato en la partida «Otros gastos de explotación».

Por último, se incorporan los criterios para calcular la cifra anual de negocios en tanto que se trata de una partida especialmente relevante en nuestro Derecho contable y que hasta la fecha se regulaba en la Resolución de 16 de mayo de 1991, que con la aprobación de esta resolución queda derogada.

En relación con la expresión «actividad ordinaria» de la sociedad utilizada en la definición de cifra de negocios, debe precisarse su significado, en los mismos términos que se expresaba la citada Resolución de 16 de mayo de 1991. Así, podría definirse como aquella actividad que es realizada por la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico. Sin embargo, en determinadas ocasiones, en la realidad empresarial se produce la realización simultánea de varias actividades, lo que podría denominarse multiactividad. En este caso, en relación a la determinación del concepto que se trata, hay que entender que los ingresos producidos por las diferentes actividades de la empresa se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias, en la medida en que se obtengan de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa, es decir, de la circulación de bienes y servicios que son objeto del tráfico de la misma.

De esta forma, estos ingresos deberán formar parte, en todo caso, de la cifra de ventas o ingresos obtenidos por prestaciones de servicios, por lo que cuando el Plan General de Contabilidad establece la partida de «Otros ingresos de explotación», que queda excluida del importe neto de la cifra de negocios, se está refiriendo a ingresos que no se obtienen con carácter periódico. Asimismo, se exceptúan para el cómputo de esa cifra los ingresos financieros que sólo se tendrán en cuenta cuando resulte de aplicación una disposición específica como la regulada en las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, para las empresas que sigan el denominado modelo del activo financiero.

En conexión con lo anterior, en la resolución se incluye la interpretación del ICAC publicada en la consulta 2 del BOICAC n.º 79, de septiembre de 2009, sobre el concepto de cifra de negocios en una sociedad holding que tiene como actividad ordinaria la tenencia de participaciones en el capital de empresas del grupo, así como actividades de financiación de la actividad de sus participadas. Pues bien, dada la especialidad que la obtención de ingresos financieros pudiera suscitar desde la perspectiva de la cuestión analizada, en particular, su calificación como «Cifra de negocios», en la resolución se concluye que los ingresos que obtenga fruto de su actividad «financiera», siempre que dicha actividad se considere como actividad ordinaria, formarán parte del concepto «Importe neto de la cifra de negocios».

Otro aspecto que se mantiene de la anterior norma es la regulación de las «subvenciones» a estos efectos, las cuales en general no deben incluirse en el importe neto de la cifra de negocios, si bien para casos excepcionales, que se producen en el marco de algunas actividades concretas en los que la subvención se concede de forma individualizada, en función de unidades de producto vendidas o servicios prestados, se tomará en consideración para formar parte de la cifra de negocios, debiendo contabilizarse en este último caso, junto con los ingresos a los que se vincula, es decir, ventas o ingresos por prestaciones de servicios. De esta forma se obtiene el mismo resultado que si el receptor de las subvenciones fuera el comprador de los bienes o servicios cuyo precio está subvencionado. Deberá, no obstante, facilitarse información en la memoria de las subvenciones recibidas.

Por último, al ser el importe neto de la cifra de negocios uno de los conceptos que nuestra legislación mercantil prevé como determinante del cumplimiento de determinadas obligaciones, relativas a la confección de los modelos de las cuentas anuales y a su sometimiento a la auditoría de cuentas, surge el problema del carácter anual de la misma. En la mencionada Resolución de 16 de mayo de 1991 se aclaraba que, para los ejercicios económicos inferiores al año, se consideraba como importe neto de la cifra anual de negocios, el obtenido en el período de tiempo que corresponde al ejercicio.

No obstante, en esta resolución se ha decidido modificar este criterio, entre otros motivos para evitar la interrupción a conveniencia de un ejercicio y retrasar así la exigencia de mayores obligaciones de información. Con esta finalidad y efectos para el primer ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor de esta norma, si el ejercicio es inferior a doce meses la nueva regla exige elevar al año el importe neto de la cifra de negocios de la empresa.

La resolución concluye con una disposición derogatoria y una disposición final. En la primera se deroga la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios».

## IV

Por otra parte, el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, establece que, en el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria, las Administraciones Públicas actuarán de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, y eficiencia. Y que, para el caso de los proyectos de reglamentos, la adecuación a estos principios deberá justificarse en el preámbulo.

Esta resolución desarrolla los criterios para reconocer y valorar los ingresos por la venta de bienes y la prestación de servicios con el objetivo y para atender la necesidad de poner a disposición de los usuarios de las cuentas anuales, en particular, de las empresas y de sus auditores, un conjunto de interpretaciones que permitan un adecuado cumplimiento de las respectivas obligaciones que les impone nuestro ordenamiento jurídico. A tal efecto se han tenido en cuenta los principios de eficacia, eficiencia y proporcionalidad, lo que ha llevado a introducir algunas soluciones prácticas en la resolución, como la posibilidad de aplicar los principios de la norma a una cartera de contratos, una vez constatado que no existen otras menos restrictivas o que impongan menos obligaciones a los destinatarios. Igualmente se ha considerado el principio de transparencia mediante la previa consulta pública de la norma, su presentación y posterior debate en los órganos consultivos del ICAC, y la apertura del trámite de audiencia o información pública a los interesados.

En definitiva, el ICAC ha considerado conveniente elaborar esta norma siguiendo el esquema marcado por la normativa internacional, fundamentalmente para mejorar la sistemática normativa e incrementar la seguridad jurídica y sin perjuicio de que la complejidad de las operaciones desarrolladas en la actualidad por las empresas españolas requiera previsiblemente en un futuro próximo abordar nuevas interpretaciones.

La resolución se dicta de acuerdo con la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y la disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, y una vez recabado el informe preceptivo del Ministerio de Hacienda, de conformidad con lo establecido en la disposición adicional quinta del Real Decreto 403/2020, de 25 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

En su virtud, el ICAC dicta la siguiente resolución:

## CAPÍTULO I

**Disposiciones generales**

Artículo 1. *Objeto y ámbito de aplicación.*

1. Esta resolución tiene por objeto desarrollar los criterios para contabilizar los ingresos por la entrega de bienes y prestación de servicios que realiza la empresa.
2. La resolución es obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, a las que resulte aplicable el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

La resolución se podrá aplicar de forma subsidiaria por las empresas que sigan el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas en ausencia de un desarrollo expreso de la operación en su marco de información financiera. Las exigencias de información en memoria contenidas en esta resolución lo serán teniendo en cuenta la norma de elaboración de las cuentas anuales correspondiente y los requisitos máximos de información exigidos a las pequeñas y medianas empresas.

3. La resolución no es aplicable a las permutas de elementos homogéneos, como las permutas de materias primas fungibles entre dos empresas o las permutas de productos terminados, o mercaderías intercambiables entre dos comercializadores. Por lo tanto, en todos estos casos la empresa que entrega los bienes o presta el servicio no reconocerá un ingreso.

4. A efectos prácticos, la empresa puede aplicar esta norma a una cartera de contratos (u obligaciones a cumplir) con características similares, si espera de forma razonable que los efectos sobre las cuentas anuales de tal decisión no difieran de forma significativa del resultado que se obtendría de aplicar la norma a cada contrato individual (u obligación a cumplir). En tal caso, la empresa utilizará estimaciones y suposiciones que reflejen el tamaño y composición de la cartera.

*Artículo 2. Criterio fundamental para el reconocimiento de ingresos.*

1. Los ingresos por el desarrollo de la actividad ordinaria se reconocerán cuando la empresa transfiera el control de los bienes o servicios a los clientes. En ese momento, el ingreso se valorará por el importe que refleje la contraprestación a la que la empresa espere tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios.

2. Para aplicar este criterio fundamental de registro contable de ingresos, la empresa seguirá un proceso completo que consta de las siguientes etapas sucesivas:

a) Identificar el contrato (o contratos) con el cliente, entendido como un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles para las mismas.

b) Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato, representativas de los compromisos de transferir bienes o prestar servicios a un cliente.

c) Determinar el precio o importe de la transacción, o contraprestación del contrato a la que la empresa espera tener derecho a cambio de la transferencia de los bienes o de la prestación de servicios comprometida con el cliente.

d) Asignar el precio o importe de la transacción a las obligaciones a cumplir, que deberá realizarse en función de los precios de venta individuales de cada bien o servicio distinto que se hayan comprometido en el contrato, o bien, en su caso, siguiendo una estimación del precio de venta cuando el mismo no sea observable de modo independiente.

e) Reconocer el ingreso por actividades ordinarias cuando (a medida que) la empresa cumple una obligación comprometida mediante la transferencia de un bien o la prestación de un servicio; cumplimiento que tiene lugar cuando el cliente obtiene el control de ese bien o servicio, de forma que el importe del ingreso de actividades ordinarias reconocido será la cuantía asignada a la obligación contractual satisfecha.

## CAPÍTULO II

### **Reconocimiento de ingresos**

*Artículo 3. Identificación del contrato.*

1. Una empresa contabilizará un contrato con un cliente solo cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Las partes que intervienen en la operación se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones.

b) Es posible identificar los derechos de cada parte y las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir.

c) El contrato tiene fundamento o sustancia comercial porque se espera que el riesgo, calendario o importe de los flujos de efectivo futuros de la empresa cambien como resultado del contrato.

d) Es probable que la empresa reciba la contraprestación a cambio de los bienes o servicios que debe transferir.

2. Si al inicio del acuerdo un contrato cumple los requisitos indicados en el apartado anterior la empresa no los evaluará nuevamente en el futuro a menos que se produzca un cambio significativo en los antecedentes y circunstancias de la operación; en particular si se deteriora de forma significativa la capacidad de pago de un cliente, la empresa deberá evaluar nuevamente la probabilidad de recibir la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios que aún no ha transferido al cliente.



3. Cuando un contrato con un cliente no cumple los criterios del apartado 1, la empresa determinará si esos criterios se cumplen en un futuro.

Sin perjuicio de lo anterior, la contraprestación no reembolsable recibida se reconocerá como un ingreso si:

- a) La empresa no tiene ninguna obligación pendiente de transferir bienes o servicios al cliente y ha recibido toda, o sustancialmente toda, la contraprestación, o
- b) El contrato se ha resuelto.

Hasta que no proceda la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso, o hasta que no se cumplan los criterios del apartado 1, la contraprestación recibida se reconocerá como un pasivo por el importe recibido.

#### Artículo 4. *Combinación de contratos.*

Se entenderá que una empresa ha combinado dos o más contratos con el mismo cliente (o con terceros que tengan la condición de partes vinculadas al cliente) y por lo tanto los contabilizará como uno solo, si se cumple uno cualquiera de los siguientes requisitos:

- a) Los contratos se negocian de forma conjunta y con un objetivo comercial único.
- b) El importe de la contraprestación de un contrato depende del precio o ejecución del otro contrato.
- c) Los bienes o servicios comprometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios comprometidos en cada uno de los contratos) son una obligación a cumplir única de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.

#### Artículo 5. *Modificaciones del contrato.*

1. A efectos de esta resolución, la modificación de un contrato es un cambio en el objeto (alcance o precio) que se acuerda por las partes.

A los efectos de esta norma, un contrato ha podido ser modificado, aunque las partes tengan una disputa sobre el alcance o el precio (o sobre ambos) o hayan aprobado un cambio en el alcance del contrato pero no hayan determinado todavía el cambio en el precio. Para determinar si los derechos y obligaciones que se crean o cambian por la modificación son exigibles, se tendrán en cuenta todos los antecedentes y circunstancias relevantes.

En particular, si las partes han aprobado un cambio en la prestación, pero no han determinado todavía el cambio en el precio, la empresa estimará este importe de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 para cuantificar la contraprestación variable.

2. La empresa contabilizará una modificación como un contrato separado si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- a) Se incluye el compromiso de transferir bienes o servicios distintos (de acuerdo con la definición recogida en el artículo 7), y
- b) El importe de la contraprestación se incrementa en una cuantía que refleja los precios de venta independiente de los bienes o servicios adicionales y, en su caso, un ajuste apropiado para reflejar las circunstancias específicas del contrato. Así, una empresa puede ajustar el precio de un bien o servicio adicional mediante un descuento porque no es necesario incurrir en los gastos que se deberían atender en caso de transferir un bien o servicio similar a un cliente nuevo.

3. Si la modificación no se registra como un contrato separado, la empresa contabilizará los bienes o servicios comprometidos pendientes aplicando los criterios que se recogen a continuación:

- a) Como la rescisión de un contrato existente y la creación de otro nuevo, si los bienes o servicios pendientes son distintos de los transferidos en la fecha de su modificación o con anterioridad. En tal caso, el importe de la contra-

prestación a asignar a las obligaciones pendientes (o a los distintos bienes o servicios pendientes en una obligación) será la suma de:

- 1.º El importe comprometido por el cliente (incluyendo los importes ya recibidos) que se incorporó en la estimación del precio de la transacción y que la empresa no había reconocido todavía como ingreso, y
- 2.º La cuantía adicional acordada en la modificación del contrato.

b) Como si fuera una parte del contrato existente, si los bienes o servicios pendientes no son distintos y, por ello, forman parte de una obligación única que se ha satisfecho parcialmente en la fecha de la modificación. En este caso, el efecto que la modificación del contrato tiene sobre el precio de la transacción, y sobre la medición que la empresa hace del grado de avance del contrato se reconoce como un ajuste de los ingresos (como un incremento o una reducción de éstos) en la fecha de la modificación del contrato (es decir, el ajuste de los ingresos se realiza sobre una base de recuperación de las diferencias con las cifras acumuladas).

c) Si los bienes o servicios pendientes son una combinación de los elementos indicados en las letras a) y b), la empresa contabilizará los efectos de la modificación de forma coherente con lo dispuesto en las citadas letras.

#### Artículo 6. *Identificación del objeto del contrato (obligaciones a cumplir).*

1. Al inicio del acuerdo, la empresa identificará los compromisos de transferir bienes o servicios incluidos en el contrato como una obligación independiente a cumplir si:

- a) El bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) es distinto (de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7), o
- b) Una serie de bienes o servicios sustancialmente iguales tienen el mismo patrón de transferencia al cliente.

2. Una serie de bienes o servicios tiene el mismo patrón de transferencia al cliente si cada bien o servicio distinto cumple los criterios para ser una obligación a ejecutar a lo largo del tiempo y fuese aplicable el mismo método para medir el grado de avance en el cumplimiento de cada obligación.

3. Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que la empresa se compromete a transferir. Sin embargo, las obligaciones asumidas con un cliente pueden no limitarse a los bienes o servicios que se señalan de forma explícita en el contrato cuando existen compromisos que se dan por supuestos en las prácticas tradicionales del negocio o en las declaraciones específicas de la empresa, si, en el momento de realizar el contrato, dichos compromisos crean una expectativa válida en el cliente de que la empresa le transferirá un bien o servicio.

4. Las obligaciones a cumplir solo incluyen las actividades que transfieran un bien o servicio al cliente. Así, un suministrador de servicios puede realizar varias tareas administrativas al inicio de un contrato, pero estas actividades no transfieren ningún servicio al cliente a medida que se van realizando.

Sin perjuicio de lo anterior, el coste en el que se incurra para desarrollar estas actividades, en su caso, podrá ser objeto de activación si se cumplen los requisitos regulados en el artículo 22.

#### Artículo 7. *Bienes o servicios distintos.*

1. Un bien o servicio que se compromete con un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:

- a) El cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto), y
- b) El compromiso de transferir el bien o servicio al cliente es identificable por separado de otros compromisos del contrato (es decir, el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato).

2. El bien o servicio puede ser distinto cuando es susceptible de utilizarse, consumirse o venderse por un importe superior a su valor de realización como residuo o material de desecho o conservado de otra forma, de manera que genere beneficios económicos.

Varios factores pueden proporcionar evidencia de que el cliente puede beneficiarse de un bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos ya disponibles. En particular, el hecho de que la empresa venda con regularidad un bien o servicio por separado indicaría que un cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o con otros recursos ya disponibles.

3. Los factores que indican que el bien o servicio es distinto en el contexto del contrato son, entre otros, los siguientes:

a) La empresa no proporciona un servicio significativo para la integración del bien o servicio con otros bienes o servicios. Esto es, la empresa no está utilizando el bien o servicio como un recurso para producir o entregar un producto combinado especificado por el cliente.

b) El bien o servicio no modifica o ajusta de forma significativa otro bien o servicio comprometido en el contrato según los requisitos del cliente.

c) El bien o servicio no es altamente dependiente o no está fuertemente interrelacionado con otros bienes o servicios comprometidos, como sucede cuando un cliente puede decidir no comprar un bien o servicio y esta decisión no afecta de forma significativa a los otros bienes o servicios comprometidos.

4. Si un bien o servicio no es distinto, la empresa combinará ese bien o servicio con otros hasta que identifique un grupo de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, al seguir este procedimiento es posible que la entidad contabilice todos los bienes o servicios comprometidos como una obligación de desempeño única.

#### Artículo 8. *Criterios de cumplimiento de la obligación.*

1. La empresa reconocerá los ingresos derivados de un contrato cuando (o a medida que) se produzca la transferencia al cliente del control sobre los bienes o servicios comprometidos (es decir, la o las obligaciones a cumplir).

2. Para cada obligación a cumplir (entrega de bienes o prestación de servicios) que se hubiera identificado, la empresa determinará al comienzo del contrato si el compromiso asumido se cumplirá a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

3. Los ingresos derivados de los compromisos (con carácter general, de prestaciones de servicios) que se cumplen a lo largo del tiempo se reconocerán en función del grado de avance o progreso hasta el cumplimiento completo de las obligaciones contractuales siempre que la empresa disponga de información fiable para realizar esa medición.

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso a reconocer, a medida que cumple con el compromiso asumido. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación no pueda ser estimado con fiabilidad.

Cuando, a una fecha determinada, la empresa no sea capaz de medir razonablemente el grado de cumplimiento de la obligación (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), aunque espere recuperar los costes incurridos para satisfacer dicho compromiso, solo se reconocerán ingresos y la correspondiente contraprestación en un importe equivalente a los costes incurridos hasta esa fecha.

4. Los ingresos derivados de las obligaciones que se cumplen en un momento determinado se reconocerán en esa fecha. Hasta que no se produzca esta circunstancia, con carácter general, los costes incurridos en la producción o fabricación del producto (bienes o servicios) se reconocerán como existencias de acuerdo con los criterios establecidos en la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

5. El control de un bien o servicio (un activo) hace referencia a la capacidad para decidir plenamente sobre el uso de ese elemento patrimonial y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades decidan sobre el uso del activo y obtengan sus beneficios.

Los beneficios de un activo son los flujos de efectivo potenciales (entradas o ahorro de salidas de recursos) que pueden obtenerse directa o indirectamente de muchas formas, como por ejemplo: el uso del activo para producir bienes o prestar servicios (incluyendo servicios públicos), el uso del activo para mejorar el valor de otros activos, el uso del activo para liquidar pasivos o reducir gastos, la venta o intercambio del activo, la pignoración del activo para garantizar un préstamo, y la conservación del activo.

Al evaluar si un cliente obtiene el control de un activo, la empresa considerará cualquier acuerdo para recomprar el elemento y aplicará los criterios establecidos en el artículo 30.

#### Artículo 9. *Cumplimiento a lo largo del tiempo.*

1. La empresa transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo cuando se cumple uno de los siguientes criterios:

a) El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por la actividad de la empresa (generalmente, la prestación de un servicio) a medida que la entidad la desarrolla, como sucede en algunos servicios recurrentes (seguridad o limpieza). En tal caso, si otra empresa asumiera el contrato no necesitaría realizar nuevamente de forma sustancial el trabajo completado hasta la fecha.

b) La empresa produce o mejora un activo (tangible o intangible) que el cliente controla a medida que se desarrolla la actividad (por ejemplo, un servicio de construcción efectuado sobre un terreno del cliente).

c) La empresa elabora un activo específico para el cliente (con carácter general, un servicio o una instalación técnica compleja o un bien particular con especificaciones singulares) sin un uso alternativo y la empresa tiene un derecho exigible al cobro por la actividad que se haya completado hasta la fecha (por ejemplo, servicios de consultoría que den lugar a una opinión profesional para el cliente).

2. Un activo no tiene un uso alternativo si la empresa tiene contractualmente restringida la posibilidad de aplicar fácilmente el activo a otro uso durante su producción o mejora, o en el momento en que haya sido terminado.

La empresa no tiene una restricción contractual si el cliente no tiene derecho a recibir una indemnización significativa en caso de que se decida dirigir el activo a otro uso, o cuando sea intercambiable por otros activos que la entidad podría transferir a otro cliente sin infringir el contrato y sin incurrir en costes significativos.

Existe una limitación práctica sobre la capacidad para destinar el activo hacia otro uso si al adoptar esa decisión la empresa incurre en pérdidas económicas significativas, como sucede en activos que tienen especificaciones de diseño que son únicas para un cliente o están localizados en áreas remotas.

El juicio sobre si un activo tiene un uso alternativo para la empresa se realiza al inicio del contrato. Después de esa fecha, la empresa no revisará su conclusión a menos que las partes del contrato aprueben una modificación que cambie sustancialmente la obligación a cumplir.

3. El derecho al cobro por la actividad desarrollada hasta una fecha no necesita ser un importe fijo e incondicional en el momento presente. Sin embargo, la empresa debe tener derecho a un importe que al menos le permita recuperar los costes incurridos más un margen razonable de ganancia.

A tal efecto, la empresa debe analizar si tiene derecho a reclamar o conservar el cobro por la actividad completada hasta la fecha considerando la hipótesis de que el contrato fuera a rescindirse antes de su finalización, por razones distintas al incumplimiento de la empresa según resulta del compromiso asumido.

4. Si la transferencia del control sobre el activo no se produce a lo largo del tiempo la empresa reconocerá el ingreso siguiendo los criterios establecidos para las obligaciones que se cumplen en un momento determinado.

#### Artículo 10. *Indicadores de cumplimiento en un momento del tiempo.*

Para identificar el momento concreto en que el cliente obtiene el control del activo (con carácter general, un bien), la empresa considerará, entre otros, los siguientes indicadores:

- a) El cliente asume los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo. Al evaluar este punto, la empresa excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación separada, distinta del compromiso de transferir el activo; es el caso de que la empresa pueda haber transferido el control del activo pero no haber satisfecho la obligación de proporcionar servicios de mantenimiento durante la vida útil del activo.
- b) La empresa ha transferido la posesión física del activo. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Así, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o un consignatario pueden tener la posesión física de un activo que controla la empresa cedente de dicho activo y, por tanto, el mismo no puede considerarse transferido. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la empresa puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente.
- c) El cliente ha recibido (aceptado) el activo a conformidad según las especificaciones contractuales. Si una empresa puede determinar de forma objetiva que se ha transferido el control del bien o servicio al cliente de acuerdo con las especificaciones acordadas, la aceptación de este último es una formalidad que no afectaría a la determinación sobre la transferencia del control. En particular, si la cláusula de aceptación se basa en el cumplimiento de características de tamaño o peso especificadas, la empresa podría determinar si esos criterios se han cumplido antes de recibir confirmación de la aceptación del cliente.

Sin embargo, si la empresa no puede determinar de forma objetiva que el bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato no podrá concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que reciba la aceptación del cliente.

Cuando se entregan productos (bienes o servicios) a un cliente en régimen de prueba o evaluación y éste no se ha comprometido a pagar la contraprestación hasta que venza el periodo de prueba, el control del producto no se ha transferido al cliente hasta que éste lo acepte o venza el citado plazo sin haber comunicado su disconformidad.

- d) La empresa tiene un derecho de cobro por transferir el activo.
- e) El cliente tiene la propiedad del activo. Sin embargo, cuando la empresa conserva el derecho de propiedad solo como protección o garantía contra el incumplimiento del cliente, esta circunstancia no impediría a este último obtener el control del activo.

#### Artículo 11. *Medición del grado de avance.*

1. El objetivo al medir el grado de avance en el cumplimiento de la obligación es representar la actividad de la empresa al transferir el control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente.
2. La empresa aplicará un solo método o procedimiento para medir el grado de avance de cada obligación, y el mismo método para todas las obligaciones similares y con circunstancias parecidas.
3. Los procedimientos apropiados para medir el progreso incluyen métodos de producto y métodos de recursos, en función de la naturaleza del bien o servicio que la empresa se haya comprometido a transferir al cliente.
4. Cuando se aplica un método de producto los ingresos se reconocen sobre la base de mediciones directas del valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, certificaciones periciales de la obra ya realizada o del servicio prestado), en relación con los bienes o servicios pendientes. Los métodos de producto incluyen, entre otros, métodos tales como la identificación de las unidades producidas o entregadas, hitos alcanzados o tiempo transcurrido.

Un método de producto no es adecuado cuando no permite medir alguno de los bienes o servicios cuyo control se ha transferido al cliente. Así, los métodos de producto basados en unidades producidas o entregadas no representarían

razonablemente la actividad de la empresa si, al cierre del ejercicio, la empresa tiene producción en curso o terminada que ya controla el cliente pero que no está incluida en la medición del producto obtenido.

A efectos prácticos, si se acuerda una contraprestación fija que se corresponde con el valor de la actividad que la empresa ha completado hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicios en el que se factura un importe fijo por cada hora de servicio prestado), la empresa puede reconocer un ingreso por el importe que tiene derecho a facturar.

5. Cuando se aplica un método de recursos los ingresos se reconocen sobre la base del coste de los factores de producción empleados por la entidad, (es el caso de las horas de mano de obra acumuladas, otros gastos devengados, tiempo transcurrido u hora de maquinaria utilizada) en relación con los costes totales en que espera incurrir la empresa para satisfacer la obligación. En este caso, el reconocimiento lineal del ingreso puede ser apropiado cuando los esfuerzos o recursos de la entidad se gastan uniformemente a lo largo del periodo.

La empresa excluirá del método de recursos los efectos de cualesquiera factores de producción que no representen la actividad desarrollada para transferir al cliente el control de los bienes o servicios. Por ejemplo, al utilizar el método de recursos basado en el coste puede requerirse un ajuste a la medición del grado de avance en las siguientes circunstancias:

a) Cuando un desembolso incurrido no cumpla los requisitos para calificarse como coste de producción, de acuerdo con los criterios establecidos en la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

b) Cuando un gasto incurrido no es proporcional al progreso de una empresa para satisfacer la obligación. En esas circunstancias, la empresa deberá aplicar el método sin considerar el citado gasto; esto es, en tal caso, la empresa contabilizará un ingreso por un importe equivalente al coste del bien utilizado para satisfacer la obligación, si al comienzo del contrato espera que se cumplan todas las condiciones siguientes:

1.º El bien no es distinto;

2.º Se espera que el cliente obtenga el control del bien significativamente antes de recibir los servicios relacionados con el bien;

3.º El coste del bien transferido es significativo en relación con los costes totales esperados para satisfacer completamente la obligación de desempeño; y

4.º La entidad obtiene el bien de un tercero y no está significativamente involucrada en el diseño y fabricación del bien, pero actúa por cuenta propia.

6. Al menos al cierre de cada ejercicio la empresa actualizará la medición del grado de avance para reflejar los cambios en el cumplimiento de la obligación, que se contabilizarán como un cambio de estimación contable.

### CAPÍTULO III

#### **Valoración de ingresos**

Artículo 12. *Determinación del precio de la transacción.*

1. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente, excluyendo las cantidades recibidas por cuenta de terceros.

2. La contraprestación acordada puede ser un importe fijo, un importe variable, o una combinación de ambos.

3. La empresa puede pagar, o esperar pagar, un importe en efectivo al cliente (o terceros que compran los bienes o servicios de la empresa procedentes del cliente), o puede reconocer un derecho de crédito u otros conceptos (por ejemplo, un cupón o vale) que se podrán aplicar contra los importes adeudados a la empresa (o al cliente por terceros que compran los bienes o servicios de la entidad procedentes del cliente).



La entrega o reconocimiento de estos derechos se contabilizará como una reducción del precio de la transacción (esto es, como un descuento comercial o un rappel concedido por anticipado) y, por ello, de los ingresos de las actividades, a menos que el pago al cliente sea a cambio de un bien o servicio distinto que aquel transfiere a la empresa en cuyo caso la operación se contabilizará como la adquisición de un bien o servicio de la misma forma que la empresa contabiliza otras compras procedentes de proveedores.

Si la contraprestación a pagar al cliente se contabiliza como reducción del precio de la transacción, la entidad reconocerá la reducción de los ingresos ordinarios cuando (o a medida que) ocurra aquel de los siguientes sucesos que se produzca más tarde:

- a) reconocimiento por la entidad de los ingresos ordinarios por la transferencia al cliente de los correspondientes bienes o servicios; o
- b) pago o promesa de pago por la entidad de la contraprestación (incluso si el pago se condiciona a un suceso futuro); esta promesa podría estar implícita en las prácticas comerciales habituales de la entidad.

#### Artículo 13. *Contraprestación variable.*

1. El importe de la contraprestación a recibir por la empresa vendedora del bien o prestadora del servicio puede variar debido a descuentos, devoluciones, incentivos, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada también puede variar si el derecho de la empresa que entrega el bien o presta el servicio está condicionado por la ocurrencia de un suceso futuro.

2. La empresa incluirá en el precio la mejor estimación de la contraprestación variable en la medida que sea altamente probable que no se produzca una reversión significativa del importe del ingreso de actividades reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre asociada a la contraprestación variable. Los factores que pueden indicar una mayor probabilidad de reversión de ese importe son, entre otros, los siguientes:

- a) La contraprestación variable es altamente sensible a factores que están fuera de la influencia de la entidad. Es el caso de la volatilidad del mercado, las acciones de terceros, las condiciones climatológicas y un alto riesgo de obsolescencia del bien o servicio comprometido.
- b) La incertidumbre sobre el importe de la contraprestación no se espera que se resuelva durante un largo periodo de tiempo.
- c) La experiencia de la empresa con contratos similares es limitada, o esa experiencia tiene un valor predictivo limitado.
- d) La empresa suele ofrecer un amplio rango de reducciones de precios o cambiar los términos y condiciones de pago de contratos similares en circunstancias parecidas.
- e) El contrato tiene un amplio rango de importes de contraprestación posibles.

3. La empresa estimará la contraprestación variable utilizando el método del valor esperado o del importe más probable, dependiendo de cuál se considere más adecuado para predecir el importe a recibir, en función de las circunstancias de cada caso:

- a) El valor esperado. Es la suma de los importes ponderados según su probabilidad de ocurrencia en un rango de importes de la contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si la empresa tiene un gran número de contratos con características similares.
- b) El importe más probable. Es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles (como sucede si la empresa recibe un importe adicional si el producto vendido no supera un determinado consumo energético).

4. Cuando la empresa espere devolver al cliente la contraprestación recibida, total o parcialmente, al menos, al cierre del ejercicio reconocerá una provisión por el importe al que estime no tener derecho.
5. Al cierre de cada ejercicio, la empresa actualizará el precio estimado de la transacción y el pasivo por reembolso para representar fielmente las circunstancias existentes al final del periodo sobre el que se informa y los cambios en las circunstancias ocurridos durante dicho ejercicio.
6. La contraprestación variable relacionada con los acuerdos de cesión de licencias se reconocerá de acuerdo con las reglas especiales establecidas en el artículo 29.

Artículo 14. *Existencia en el contrato de un componente financiero significativo.*

1. Al determinar el precio de la transacción el importe de la contraprestación acordada se ajustará para reflejar los efectos del valor temporal del dinero, si el calendario de pagos acordados por las partes del contrato (explícita o implícitamente) proporciona al cliente o a la empresa un beneficio significativo de financiación. En esas circunstancias, el contrato contiene un componente financiero significativo.
2. En particular, para evaluar si un contrato contiene un componente financiero significativo se considerarán los siguientes aspectos:
  - a) La diferencia entre el importe de la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo de los bienes o servicios comprometidos; y
  - b) El efecto combinado de:
    - 1.º El periodo de tiempo esperado entre el momento en que la empresa transfiere los bienes o servicios comprometidos y el momento en que el cliente paga por dichos bienes o servicios, y
    - 2.º Los tipos de interés de mercado existentes en esa fecha.
  3. El contrato no incluye un componente financiero significativo cuando se identifica alguna de las siguientes circunstancias:
    - a) El cliente pagó por los bienes o servicios por anticipado y el calendario de transferencia de dichos bienes o servicios lo fija el cliente.
    - b) Una parte de la contraprestación acordada es variable y el importe o calendario de esa contraprestación varía según ocurra o no un suceso futuro que no está dentro del control del cliente o de la empresa.
    - c) La diferencia entre la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo del bien o servicio surge por razones distintas a la de proporcionar financiación al cliente o a la empresa. Así, las condiciones de pago acordadas pueden proporcionar a una parte seguridad de que la otra cumplirá adecuadamente sus obligaciones.
  4. No será necesario ajustar el importe de la contraprestación para reflejar el componente financiero, cuando el periodo entre el momento en que se transfiere un bien o servicio y el momento en que el cliente paga por ese bien o servicio no es superior a un año, siempre y cuando dicho componente no sea significativo.
  5. Para identificar el componente financiero de la operación la empresa utilizará el tipo de interés que aplicaría al comienzo del contrato a una transacción con ese cliente en la misma moneda y plazo de vencimiento. Dicho tipo se corresponde con la tasa que descuenta el importe nominal de la contraprestación acordada y lo iguala al precio que el cliente pagaría en efectivo por los bienes o servicios cuando se transfieren al mismo.

Con posterioridad, la empresa no revisará la tasa de descuento por cambios en los tipos de interés u otras circunstancias.

  6. Los ingresos o gastos financieros de la operación se registrarán por separado, formando parte del resultado financiero de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Artículo 15. *Contraprestación distinta al efectivo.*

1. Cuando la empresa reciba una contraprestación en especie (distinta del efectivo), reconocerá dicho activo por su valor razonable en la fecha en que se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios al cliente. Si la empresa no puede estimar de forma fiable ese importe, la contraprestación obtenida se valorará de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos con el cliente.
2. Si el cliente aporta bienes o servicios (por ejemplo, materiales, inmovilizado o mano de obra) para facilitar el cumplimiento del contrato, la empresa evaluará si obtiene el control de dichos bienes o servicios. En tal caso, los bienes o servicios incorporados al patrimonio de la empresa se contabilizarán como una contraprestación distinta al efectivo recibida del cliente.

Artículo 16. *Asignación del precio de la transacción entre las obligaciones a cumplir.*

1. Cuando la empresa se comprometa con el cliente a cumplir diferentes obligaciones, el precio de la transacción se deberá distribuir entre cada una de ellas en el importe que represente la parte que la entidad espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente.
2. Si el contrato solo incluye una obligación a cumplir no será preciso realizar la asignación descrita en el apartado anterior. Sin embargo, cuando la empresa se compromete a transferir una serie de bienes o servicios distintos identificados como una sola obligación de conformidad con lo previsto en el artículo 7, resultarán aplicables los criterios establecidos en el artículo 19 para asignar la contraprestación que incluye importes variables.

Artículo 17. *Asignación basada en precios de venta independientes.*

1. El precio de la transacción se distribuirá entre las distintas obligaciones asumidas en el contrato basándose en su valor razonable relativo. Para ello la empresa determinará, al inicio del contrato, el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace en cada obligación asumida dentro del contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a dichos precios de venta independientes.

El precio de venta independiente es el importe al que una entidad vendería un bien o servicio de forma separada a un cliente. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos.

2. Si el precio de venta independiente no es directamente observable, la empresa lo estimará considerando toda la información que esté razonablemente a su alcance (incluidas las condiciones de mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o clase de cliente).

3. En particular, la estimación de los precios de venta independientes se podrá realizar utilizando alguno de los siguientes métodos:

a) Enfoque del precio de mercado ajustado. La empresa podrá evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar por ellos. Este enfoque también puede incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares y el ajuste de esos precios para reflejar los costes y márgenes propios de la entidad.

b) Enfoque del coste esperado más un margen. La empresa podrá proyectar los costes esperados para satisfacer la obligación asumida y luego añadir el margen que considere apropiado para ese bien o servicio.

c) Enfoque residual. La empresa puede estimar el precio de venta independiente por referencia al precio de la transacción total menos la suma de los precios de venta independientes observables de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. Se podrá utilizar este enfoque si se cumple uno de los siguientes criterios:

- 1.<sup>o</sup> La empresa vende el mismo bien o servicio a diferentes clientes, en un espacio corto de tiempo y dentro de un amplio rango de importes (es decir, el precio de venta es altamente variable), o

2.<sup>o</sup> La empresa no ha establecido todavía un precio para ese bien o servicio y éste no ha sido previamente vendido de forma separada (es decir, el precio de venta es incierto).

4. La empresa podrá utilizar una combinación de métodos para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos si dos o más de dichos bienes o servicios tienen precios de venta inciertos o altamente variables.

Así, se podrá utilizar un enfoque residual para estimar el precio de venta independiente agregado para aquellos bienes o servicios comprometidos cuyos precios de venta independientes sean inciertos o altamente variables y, a continuación, utilizar otro método para estimar los precios de venta independientes de los bienes o servicios individuales en comparación con dicho precio de venta independiente agregado estimado, que se ha determinado mediante el enfoque residual.

Cuando una entidad utilice una combinación de métodos evaluará si se cumple el objetivo de asignación establecido en el artículo 16.

#### Artículo 18. *Asignación de un descuento.*

1. Se considerará que el cliente recibe un descuento por comprar un grupo de bienes o servicios si la suma de los precios de venta independientes de dichos bienes o servicios supera la contraprestación acordada. Como regla general la empresa asignará el descuento de forma proporcional a todas las obligaciones asumidas en el contrato.

2. No obstante, el descuento se asignará a una o a varias de las obligaciones asumidas, pero no a todas, si se cumplen los siguientes criterios:

a) La empresa vende regularmente cada bien o servicio distinto (o cada grupo de bienes o servicios distintos) del contrato de forma independiente.

b) La empresa también vende regularmente de forma independiente un grupo (o grupos) de algunos de esos bienes o servicios con un descuento sobre los precios de venta independientes de los bienes o servicios en cada grupo.

c) El descuento atribuible a cada grupo de bienes o servicios descrito en el párrafo anterior es sustancialmente el mismo que el descuento del contrato y un desglose de los bienes o servicios de cada grupo proporciona evidencia observable de la obligación asumida (u obligaciones asumidas) a la cual pertenece el descuento total del contrato.

3. Si el descuento se asigna a una o a varias de las obligaciones asumidas, pero no a todas, se distribuirá el descuento antes de utilizar el enfoque residual para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio, de acuerdo con el artículo 17 apartado 2.

#### Artículo 19. *Asignación de una contraprestación variable.*

1. La contraprestación variable acordada puede atribuirse al contrato en su conjunto o a una parte específica del mismo, de cualquiera de las siguientes formas:

a) A una o más, pero no a todas las obligaciones del contrato (como sucede en el caso de una prima supeditada a que una entidad transfiera un bien o servicio dentro de un periodo de tiempo especificado), o

b) A uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios distintos comprometidos en una serie de bienes o servicios distintos que forman parte de una obligación de desempeño única, de acuerdo con lo indicado en el artículo 7 (es el caso de la contraprestación que se ha comprometido para el segundo año de un contrato de servicio de limpieza de dos años que se incrementará sobre la base de los movimientos de un índice de inflación especificado).

2. La empresa asignará un importe variable (y los cambios posteriores en ese importe) en su totalidad a una obligación independiente o a un bien o servicio distinto que forma parte de una obligación única si se cumplen los dos criterios siguientes:

- a) El acuerdo sobre el importe variable se refiere de forma específica a la actividad a realizar para cumplir la obligación independiente o transferir el bien o servicio distinto (o bien con un desenlace específico procedente de satisfacer la obligación o realizar la transferencia del bien o servicio distinto), y
- b) La distribución del importe variable de la contraprestación en su totalidad a la obligación independiente o al bien o servicio distinto es congruente con el objetivo de asignación del precio de la transacción recogido en el artículo 16.1, al considerar todas las obligaciones asumidas y las condiciones de pago del contrato.
3. Los criterios de asignación recogidos en los artículos 16 a 18 se aplicarán para distribuir el importe pendiente del precio de la transacción que no cumpla las reglas del apartado anterior.

*Artículo 20. Cambios en el precio de la transacción.*

1. Con posterioridad al inicio del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones, incluidas la resolución de sucesos inciertos u otras circunstancias que modifican el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de los bienes o servicios comprometidos.
2. La empresa asignará a las obligaciones asumidas dentro del contrato los cambios posteriores en el precio de la transacción sobre la misma base que al inicio del contrato. Por consiguiente, no se reasignará el precio de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato.
3. Los importes asignados a una obligación ya satisfecha se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias, o como una reducción en los ingresos de actividades ordinarias, en el ejercicio en que el precio de la transacción cambie.
4. La empresa asignará un cambio en el precio de la transacción en su totalidad a una o más, pero no a todas, las obligaciones o a uno o más, pero no a todos, los bienes o servicios distintos que forman parte de una obligación única de acuerdo con el artículo 7, solo si se cumplen los criterios establecidos en el artículo 19.2.
5. La empresa contabilizará un cambio en el precio de la transacción que surge como resultado de una modificación del contrato, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5.

Sin embargo, para un cambio en el precio de la transacción que ocurra después de una modificación del contrato, la empresa aplicará este artículo y seguirá las siguientes reglas, según proceda:

- a) La empresa asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones identificadas en el contrato antes de la modificación si, y en la medida en que, el cambio en el precio de la transacción sea atribuible a una parte de una contraprestación variable prometida antes de la modificación y ésta se contabilice de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 5.3.a).
- b) En todos los demás casos en los que la modificación no se contabilizó como un contrato separado de acuerdo con el artículo 5.2, la empresa asignará el cambio en el precio de la transacción a las obligaciones del contrato modificado (es decir, las obligaciones que no fueron total o parcialmente satisfechas de forma inmediata después de la modificación).

## CAPÍTULO IV

### **Casos particulares**

*Artículo 21. Costes incrementales de la obtención de un contrato.*

1. Los costes incrementales de la obtención de un contrato son los desembolsos en los que incurre la empresa para obtener un contrato con un cliente y en los que no habría incurrido de no haberse obtenido el contrato.
2. Salvo que a la vista de su naturaleza se deban incluir en el alcance de otra norma, estos costes se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de forma sistemática y coherente con la transferencia de los bienes y servicios con los

que se relacionan por lo que serán, en su caso, objeto de periodificación si la empresa espera recuperar ese importe a través de la contraprestación recibida por la realización del contrato.

3. Los costes de obtener un contrato en los que se habría incurrido con independencia de si se obtiene el contrato o no, se registrarán como un gasto cuando se devenguen salvo que la empresa tenga un derecho de cobro frente al cliente por haber incurrido en tales desembolsos.

#### Artículo 22. *Costes derivados del cumplimiento de un contrato.*

1. Los costes derivados del cumplimiento de un contrato son aquellos que se relacionan directamente con un contrato en vigor o con un contrato esperado que la empresa puede identificar de forma específica; esto es, son desembolsos que generan o mejoran un activo que la empresa utilizará para cumplir la obligación comprometida con el cliente.

2. Estos costes se calificarán como existencias cuando constituyan un factor de producción ligado al ciclo de la explotación de la empresa. En caso contrario se tratarán como un inmovilizado intangible.

3. La posterior imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de estos costes se realizará de forma sistemática y coherente con la transferencia de los bienes y servicios con los que se relacionan.

#### Artículo 23. *Cambio de estimaciones y deterioro de valor.*

1. El criterio para cuantificar el gasto contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con lo indicado en los dos artículos anteriores se revisará cuando se produzca un cambio significativo en el calendario esperado de transferencia de los bienes o servicios al cliente, y se contabilizará como un cambio de estimación contable.

2. La empresa reconocerá una pérdida por deterioro de valor de estos activos siempre que su valor en libros supere:

a) El importe pendiente de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de los bienes o servicios; menos

b) Los costes relacionados directamente con la provisión de esos bienes o servicios y que no se han reconocido como gastos.

3. Para realizar el cálculo descrito en el apartado anterior se tendrá en cuenta lo establecido en esta resolución para determinar el precio de la transacción, salvo las limitaciones sobre la estimación de la contraprestación variable, y se ajustará el importe de la contraprestación para reflejar los efectos del riesgo de crédito del cliente.

No obstante, antes de reconocer una pérdida por deterioro de valor de los citados activos, la empresa contabilizará cualquier pérdida por deterioro incurrida en los otros activos relacionados con el contrato.

4. Después de aplicar la prueba de deterioro de valor de acuerdo con el apartado 3, la empresa incluirá el importe en libros resultante del activo reconocido en el importe en libros de la unidad generadora de efectivo (UGE) a la que pertenezca a efectos de calcular el deterioro de valor de dicha UGE.

5. Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión cuando el importe de dicha pérdida disminuyese por causas relacionadas con un evento posterior, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros del activo que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

#### Artículo 24. *Ventas con derecho a devolución.*

1. Una venta con derecho a devolución es una transacción en la que la empresa otorga al cliente la facultad de devolver el producto y recibir a cambio el precio de la operación, un derecho o vale que podrá aplicar el cliente en futuras compras o el derecho a cambiarlo por otro producto.

2. Cuando la empresa venda un producto con derecho a devolución se aplicarán los siguientes criterios:



- a) Se reconocerá un ingreso por los productos transferidos por el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir. Por lo tanto, no se reconocerán ingresos por los productos que se espera retornen a la empresa,
  - b) Se reconocerá un pasivo por reembolso (una provisión), y
  - c) Se reconocerá un activo (y el correspondiente ajuste en la variación de existencias) por el derecho a recuperar los productos de los clientes. El activo (una existencia) se valorará por referencia al valor en libros del producto vendido menos cualquier gasto esperado para recuperar dichos productos (incluyendo la disminución potencial en el valor de los productos devueltos).
3. La empresa actualizará la valoración del pasivo por reembolso al cierre del ejercicio por los cambios en las expectativas sobre el importe de las devoluciones y reconocerá los ajustes que correspondan como un mayor o menor importe de la cifra de negocios. Del mismo modo, la empresa actualizará la valoración del activo que surja de los cambios en las expectativas sobre los productos a devolver. La empresa no compensará en el balance el activo y el pasivo por reembolso.
4. Los intercambios de un producto por otro del mismo tipo, calidad, condición y precio (tales como un color o talla por otro) no se consideran devolución a efectos de la aplicación de esta norma.
5. Los contratos en los que un cliente puede devolver un producto defectuoso a cambio de otro en buen estado o que cumpla las especificaciones comprometidas se evaluarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo siguiente.

#### Artículo 25. *Garantías entregadas.*

1. Una garantía entregada puede otorgar al cliente un derecho de compensación en caso de que el producto recibido no cumpla las especificaciones acordadas (garantía tipo «seguro»), o puede proporcionar al cliente un servicio (garantía tipo «servicio») además de la seguridad de que el producto cumple dichas especificaciones.
2. La garantía es un servicio distinto si el cliente tiene la opción de adquirirla por separado. En tal caso, la empresa contabilizará la garantía como una obligación independiente y asignará una parte del precio de la transacción a ese compromiso.
3. Si el cliente no tiene la opción de adquirir la garantía por separado la empresa contabilizará la obligación incurrida de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre provisiones y contingencias, a menos que la garantía entregada, o parte de ésta, proporcione al cliente un servicio adicional. Para evaluar esta circunstancia se considerarán, entre otros, los siguientes aspectos:
  - a) Si la garantía se requiere por ley, a estos exclusivos efectos, la garantía comprometida no es un servicio adicional.
  - b) Cuánto más largo sea el periodo de tiempo cubierto, más probable será que la garantía comprometida resulte un servicio adicional.
  - c) La naturaleza de las tareas que la empresa se compromete a realizar. Si es necesario que una entidad realice determinadas tareas para que el producto cumpla las condiciones acordadas (por ejemplo, un servicio de devolución por un producto defectuoso), entonces esas tareas probablemente no den lugar a una obligación adicional.
  4. Si una garantía, o parte de ésta, proporciona a un cliente un servicio además de la seguridad de que el producto cumple las especificaciones acordadas, el servicio comprometido es una obligación a ejecutar. En tal caso, la empresa asignará el precio de la transacción al producto y al servicio.

Si la empresa se compromete a otorgar una garantía de tipo «seguro» junto con otra garantía de tipo «servicio», pero no puede razonablemente contabilizarlas por separado, contabilizará ambas garantías juntas como una sola obligación a cumplir.

5. Una ley que requiera que una empresa pague una compensación si sus productos causan daños o perjuicios no da lugar a una obligación independiente. De forma similar, el compromiso que asume una empresa de indemnizar al

cliente por responsabilidades y daños que surgen de derechos de patentes, derechos de autor, marcas comerciales u otros incumplimientos por los productos de la empresa no dan lugar a una obligación de desempeño. Estas obligaciones se contabilizarán de acuerdo con la norma de registro y valoración en materia de provisiones y contingencias.

*Artículo 26. Actuación por cuenta propia y actuación por cuenta ajena.*

1. Cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios al cliente la empresa determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación consistente en proporcionar los distintos bienes o servicios por sí misma (es decir, la empresa actúa por cuenta propia) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por un tercero (es decir, la empresa actúa por cuenta ajena).

Para determinar la naturaleza de su compromiso, la empresa:

- a) Identificará los bienes o servicios especificados (distintos) a proporcionar al cliente, y
- b) Evaluará si controla cada bien o servicio antes de que se transfiera al cliente.

2. La empresa actúa por cuenta propia si controla el bien o servicio antes de que se transfiera al cliente. Sin embargo, la empresa no controla necesariamente un bien si obtiene el derecho legal sobre ese bien solo de forma momentánea antes de que el derecho se transfiera al cliente.

Cuando un tercero está involucrado en la entrega de bienes o en la prestación de servicios a un cliente, la empresa que actúa como principal obtiene:

- a) El control del bien procedente del tercero antes de que se transfiera al cliente; o
- b) El control del derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la empresa la capacidad de dirigir a esa parte para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la empresa; o
- c) El control del bien o servicio que se combina en ese momento con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente. Si una empresa proporciona un servicio significativo de integración de bienes o servicios suministrados por un tercero en el bien o servicio especificado que ha contratado el cliente, ésta controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente.

3 La empresa que actúa por cuenta propia puede cumplir la obligación asumida por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, a un subcontratista) para realizar esa tarea. En todo caso, si la empresa actúa por cuenta propia reconocerá ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación que espera recibir a cambio del bien o servicio transferido.

4. Cuando la empresa actúa por cuenta ajena reconocerá ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión que espere recibir a cambio de organizar para un tercero el suministro del bien o servicio especificado. Una empresa que es un agente no controla el bien o servicio especificado que proporciona un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente. El pago o comisión puede ser el importe neto de la contraprestación que conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios.

5. Para determinar que la empresa controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente (y por ello, que actúa por cuenta propia) se considerarán, entre otros, los siguientes indicadores:

- a) La empresa es responsable principal del cumplimiento del compromiso de suministrar el bien o servicio especificado, lo que habitualmente implica asumir la responsabilidad sobre la recepción del bien o servicio a conformidad por parte del cliente.
- b) La empresa tiene el riesgo de inventario antes de que el bien o servicio especificado haya sido transferido al cliente, o después de la transferencia (por ejemplo, en el momento de la devolución). Así, en el supuesto de que la empresa obtenga, o se comprometa a obtener, el bien o servicio especificado antes de lograr un contrato con el cliente,

eso puede indicar que tiene la capacidad de dirigir el uso y conseguir sustancialmente todos los beneficios restantes del bien o servicio antes de ser transferido al cliente.

c) La empresa puede establecer los precios para el bien o servicio especificado. El establecimiento del precio que el cliente paga por el bien o servicio especificado puede indicar que la empresa tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio, al margen de que un agente puede estar facultado para establecer los precios en algunos casos; así, un agente puede tener cierta flexibilidad para establecer el precio por sus servicios de organización para bienes o servicios a suministrar.

6. Si un tercero asume las obligaciones de la empresa y los derechos contractuales derivados del contrato, de forma que ésta deja de estar obligada a transferir el bien o servicio especificado al cliente (es decir, la empresa deja de actuar por cuenta propia), no reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de esa obligación. En su lugar, evaluará si debe reconocer o no los ingresos de actividades ordinarias por satisfacer la obligación de obtener un contrato para la otra parte (es decir, si está actuando por cuenta ajena).

#### *Artículo 27. Opciones del cliente sobre bienes y servicios adicionales.*

1. A los efectos de esta norma son opciones del cliente para adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con descuento los créditos-premios al cliente (o puntos), opciones de renovación del contrato u otros descuentos sobre bienes o servicios futuros.

2. La opción de adquirir bienes o servicios es una obligación a ejecutar incluida en el contrato solo si proporciona al cliente un derecho significativo que no recibiría sin realizar ese contrato (sería el caso de un descuento que aumenta el rango de descuentos que habitualmente se dan para esos bienes o servicios a esa clase de clientes en ese área geográfica o mercado). En este caso, la empresa reconocerá el ingreso cuando los bienes o servicios se transfieran al cliente o cuando venza la opción.

3. Si el cliente puede adquirir un bien o servicio adicional a un precio similar a su precio de venta independiente esa opción no proporciona un derecho significativo, incluso si puede ejercitarse solo realizando un contrato previo. En esos casos, la empresa ha realizado una oferta comercial que solo contabilizará cuando el cliente ejerza la opción para comprar los bienes o servicios adicionales.

4. De acuerdo con el artículo 17 el precio de la transacción se distribuye entre las distintas obligaciones asumidas en el contrato basándose en el precio relativo de venta individual. Si el precio de venta independiente para la opción de un cliente de adquirir bienes o servicios adicionales no es directamente observable, la empresa lo estimará. Esta estimación reflejará el descuento que el cliente obtendría al ejercer la opción, y se ajustará por los dos aspectos siguientes:

a) Cualquier descuento que el cliente recibiría sin ejercer la opción, y

b) La probabilidad de que la opción sea ejercida.

5. Si el cliente tiene un derecho significativo a adquirir bienes o servicios similares a los bienes o servicios originales del contrato, y en los términos del contrato original, entonces la empresa puede asignar el precio de la transacción a los bienes o servicios opcionales por referencia a los bienes o servicios que se espera proporcionar y la correspondiente contraprestación esperada. Habitualmente esos tipos de opciones son para renovaciones de contratos.

#### *Artículo 28. Anticipos de clientes y pagos iniciales no reembolsables.*

1. Cuando el cliente anticipe a la empresa el pago total o parcial de la contraprestación acordada se reconocerá un pasivo por dicho importe al margen de que el citado pago no sea reembolsable, porque la empresa asume el compromiso de transferir un bien o servicio. Posteriormente, cuando la empresa transfiera los citados bienes o servicios al cliente y, por lo tanto, cumpla la obligación comprometida, dará de baja ese pasivo y reconocerá el correspondiente ingreso.

2. No obstante, si la empresa espera que algunos de sus clientes no lleguen a adquirir los bienes o a demandar los servicios reconocerá un ingreso por el importe esperado de esa ganancia en proporción al patrón que siga el cliente

cuando ejerce sus derechos. En caso contrario, sólo reconocerá un ingreso cuando la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos pase a ser remota.

A estos efectos se deberá aplicar lo señalado en el artículo 13.3 sobre las limitaciones de las estimaciones de la contraprestación variable.

3. Si la empresa actúa por cuenta ajena no reconocerá ingreso alguno por el concepto indicado en el apartado anterior.

4. Con posterioridad a su reconocimiento inicial, el valor en libros del anticipo deberá ser actualizado para tener en cuenta el efecto financiero de la operación de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.

5. Cuando la empresa recibe del cliente un importe inicial no reembolsable (como puede suceder en caso de afiliación a una sociedad deportiva, en la activación de contratos de telecomunicaciones, en el establecimiento de algunos servicios y en algunos contratos de suministro), la empresa evaluará si la cantidad recibida guarda relación con la transferencia de un bien o servicio comprometido. En muchos casos, ese importe es un cobro por adelantado o anticipo por los bienes o servicios futuros que la empresa reconocerá como un ingreso en la fecha en que se transfieran al cliente dichos bienes o servicios.

El periodo de reconocimiento del ingreso se extenderá más allá del periodo contractual inicial si la empresa concede al cliente la opción de renovar el contrato, y esa opción proporciona al cliente un derecho significativo tal y como se describe en el artículo 27.

6. En otros casos la empresa puede exigir una cantidad inicial no reembolsable, total o parcialmente, como compensación por los costes incrementales de la obtención del contrato, o por las tareas administrativas derivadas de la obtención del contrato. Sin embargo, es habitual que con estas actividades no se satisfaga una obligación comprometida con el cliente, y, por lo tanto, la empresa no considerará dichas tareas (y los costes relacionados) al medir el grado de avance.

Sin perjuicio de lo anterior, la empresa evaluará si los costes incrementales de la obtención de un contrato han dado lugar a un activo de acuerdo con lo previsto en el artículo 21.

#### Artículo 29. *Acuerdos de cesión de licencias.*

1. Una licencia establece los derechos de un cliente a la propiedad intelectual o industrial de la empresa. Las licencias de propiedad intelectual o industrial pueden incluir, pero no se limitan, a cualquiera de los siguientes aspectos:

- a) Programas informáticos y tecnología,
- b) Películas, música y otras formas de difusión y entretenimiento,
- c) Franquicias, y
- d) Patentes, marcas comerciales y derechos de autor.

2. Además del compromiso de conceder una licencia a un cliente, la empresa puede también comprometerse a transferirle otros bienes o servicios. Esos compromisos pueden estar explícitamente señalados en el contrato o implícitos en las prácticas tradicionales del negocio o declaraciones de la empresa. Cuando un contrato con un cliente incluye un compromiso para conceder una licencia, además de otros bienes o servicios comprometidos, la empresa aplicará el artículo 6 para identificar cada una de las obligaciones del contrato.

3. Si de acuerdo con el artículo 7 el compromiso de otorgar una licencia no es distinto de otros bienes o servicios estipulados en el contrato, la empresa contabilizará estos hechos como una sola obligación a cumplir. En particular, las siguientes licencias son un ejemplo de esta situación:

- a) La licencia que es un componente de un bien tangible y parte integral de la funcionalidad de dicho bien.

b) La licencia que solo se comercializa con un servicio relacionado (tal como un servicio en línea proporcionado por la empresa que permite al cliente, mediante la concesión de la licencia, acceder a contenidos).

4. Si la licencia no es un compromiso distinto, la empresa aplicará el artículo 8 para determinar si la obligación (que incluye la licencia) se satisface a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

5. Por el contrario, si el compromiso de conceder la licencia es una obligación separada la empresa determinará si la licencia se transfiere al cliente en un momento determinado o a lo largo de un periodo de tiempo. Para ello se considerará si la naturaleza del compromiso de la empresa al conceder la licencia es proporcionar al cliente:

a) Un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad, tal como evolucione a lo largo del periodo de licencia, en cuyo caso, la obligación se cumple a lo largo del tiempo, o

b) Un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad, según se encuentre en el momento de concesión de la licencia, en cuyo caso, la obligación se cumple en un momento determinado.

6. La naturaleza del compromiso de una empresa al conceder la licencia es proporcionar un derecho de acceso si se cumplen todos los criterios siguientes:

a) El contrato requiere, o el cliente razonablemente espera, que la empresa lleve a cabo actividades que afectan de forma significativa a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente (entre otras circunstancias, en el supuesto de que existiese un interés económico compartido entre la empresa y el cliente por haberse fijado la contraprestación en función de los ingresos de este último).

En particular, las actividades de una empresa afectan de forma significativa a la propiedad intelectual cuando:

1.º Esas actividades se espera que cambien la forma (entre otras el diseño) o la funcionalidad (como es el caso de la capacidad de realizar una función o tarea) de la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente, o

2.º La capacidad del cliente de obtener beneficios de la propiedad intelectual procede sustancialmente o depende de esas actividades. Es el caso de los beneficios de una marca que proceden o dependen, a menudo, de la implicación continua de la empresa que apoya o mantiene el valor de la propiedad intelectual.

En sentido contrario, si la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente posee una funcionalidad independiente significativa, la propiedad intelectual no se vería significativamente afectada por las actividades de la empresa a menos que cambien esa funcionalidad.

b) Los derechos concedidos por la licencia exponen directamente al cliente a los efectos positivos o negativos de las actividades de la empresa indicados en la letra a), y

c) Esas actividades no dan lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades tengan lugar.

7. Cuando no se cumplan los criterios indicados en el apartado anterior la empresa tendrá un derecho a utilizar la propiedad intelectual y aplicará el artículo 10 para determinar el momento concreto en el cual se transfiere la licencia al cliente. Sin embargo, el ingreso no puede reconocerse antes del comienzo del periodo durante el cual el cliente es capaz de utilizar y beneficiarse del activo. Así, si el periodo de una licencia de un programa informático comienza antes de que una entidad proporcione al cliente (o haga disponible de otro modo) un código que le permita el uso inmediato de dicho programa, la empresa no reconocerá un ingreso de actividades ordinarias antes de que se haya proporcionado dicho código (o se haga disponible por otro medio).

8. Una empresa no considerará los siguientes factores al determinar si una licencia proporciona un derecho de acceso o un derecho al uso de la propiedad intelectual:

a) Restricciones de tiempo, región geográfica o uso porque estas restricciones definen los atributos de la licencia comprometida, en lugar de definir si la empresa satisface su obligación de desempeño en un momento determinado o a lo largo del tiempo.

b) Las garantías proporcionadas por la empresa sobre la validez de la patente y su compromiso con la defensa de esa propiedad intelectual frente al uso no autorizado.

9. Como excepción a los criterios de reconocimiento establecidos en el artículo 13, si la contraprestación por la cesión de la propiedad intelectual se fija en función de las ventas o del uso que realice la empresa cesionaria, la empresa cedente solo reconocerá los ingresos cuando (o a medida que) ocurra el que sea posterior de los siguientes sucesos:

a) Tenga lugar la venta o el uso posterior; o

b) La obligación a cumplir haya sido satisfecha (o parcialmente satisfecha).

Este criterio también se aplicará cuando una licencia sea el elemento predominante en el compromiso que asume la empresa cedente de la propiedad intelectual.

#### Artículo 30. *Acuerdos de recompra.*

1. Un acuerdo de recompra es un contrato por el que una empresa se compromete o tiene la opción de adquirir un activo que ha sido transmitido al cliente con carácter previo. El activo recomprado puede ser el que se vendió originalmente al cliente, uno que sea sustancialmente igual, u otro del que el activo originalmente vendido es un componente.

2. Los acuerdos de recompra generalmente tienen tres formas:

a) La obligación de recomprar el activo (a término).

b) El derecho de recomprar el activo (opción de compra).

c) La obligación de recomprar el activo a requerimiento del cliente (opción de venta).

3. Si la empresa tiene una obligación o un derecho a recomprar el activo (mediante un contrato a término o una opción de compra), el cliente no obtiene el control del activo, porque el cliente está limitado en su capacidad plena para determinar el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes, aun cuando el cliente pueda tener la posesión física del activo. En estos casos, la empresa contabilizará el contrato de una de las siguientes formas:

a) Como un arrendamiento operativo de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, si la empresa puede o debe recomprar el activo por un importe menor que su precio de venta original, o

b) Como una operación financiera, si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe que es igual o mayor que su precio de venta original.

Al comparar el precio de recompra con el precio de venta, la empresa considerará el valor temporal del dinero.

4. En un acuerdo de financiación, la empresa continuará reconociendo el activo y reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida del cliente. La diferencia entre el importe de la contraprestación recibida y el importe de la contraprestación a pagar se reconocerá como un gasto financiero a medida que se produzca el devengo de los intereses.

Si la empresa no ejerce la opción de compra a su vencimiento, en esta fecha dará de baja el pasivo y el activo y por diferencia reconocerá el correspondiente ingreso.

5. Si la empresa tiene una obligación de recomprar el activo a petición del cliente (porque este último es titular de una opción de venta) a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, la empresa estimará al inicio del contrato si el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer ese derecho.



A tal efecto, se considerarán varios factores incluyendo la relación del precio de recompra con el valor de mercado esperado del activo en la fecha de recompra y el tiempo hasta que venza el derecho. En particular, si el precio de recompra se espera que supere de forma significativa el valor de mercado del activo, esto puede indicar que el cliente tiene un incentivo económico significativo para ejercer la opción de venta. En tal caso, la operación se contabilizará como un arrendamiento operativo de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.

Cuando el cliente no tiene un incentivo económico significativo para ejercer su derecho a un precio que sea menor que el precio de venta original del activo, la empresa contabilizará el acuerdo como la venta de un producto con un derecho de devolución, en los términos que se describen en el artículo 24.

Si el precio de recompra del activo es igual o mayor que el precio de venta original y superior al valor de mercado esperado del activo en la fecha de ejercicio de la opción, el contrato se contabilizará de acuerdo con lo indicado en el apartado 4 de este artículo. Si el cliente no ejerce la opción de venta a su vencimiento, en esta fecha se dará de baja el pasivo y el activo y por diferencia se reconocerá el correspondiente ingreso.

Si el precio de recompra del activo es igual o mayor que el precio de venta original y menor o igual que el valor de mercado esperado del activo en la fecha de ejercicio de la opción, y el cliente no tiene un incentivo económico significativo para ejercer su derecho, la empresa contabilizará el acuerdo como la venta de un producto con un derecho de devolución en los términos que se describen en el artículo 24.

En todo caso, al comparar el precio de recompra con el precio de venta se considerará el valor temporal del dinero.

#### Artículo 31. *Acuerdos de depósito.*

1. Un producto que se ha entregado a otra empresa (como un intermediario o un distribuidor) sin transferir el control, se conserva por esta última en depósito. En tal caso, la empresa cedente no reconocerá ingresos por la entrega del producto.

2. Los factores a considerar para concluir que la operación es un acuerdo de depósito incluyen, entre otros, los aspectos siguientes:

a) El producto está controlado por la empresa hasta que ocurra un suceso especificado, tal como la venta del producto a un cliente del intermediario o hasta que venza un determinado periodo, fundamentalmente, porque asume los riesgos significativos del citado producto.

b) La empresa cedente es capaz de requerir la devolución del producto o de transferirlo a un tercero (que puede ser otro intermediario).

c) El intermediario no tiene una obligación incondicional de pagar el producto (aunque se le pueda requerir pagar una cantidad como garantía o fianza).

#### Artículo 32. *Acuerdos de entrega posterior a la facturación.*

1. Un acuerdo de entrega posterior a la facturación es un contrato según el cual la empresa factura al cliente por un producto y conserva la posesión física del activo. Entre otras causas, el cliente puede realizar un contrato de este tipo porque carece de espacio disponible para almacenar el producto o por retrasos en la programación de la producción.

2. En estos contratos, el cliente puede obtener el control del activo (aun cuando el producto permanezca en posesión física de la empresa) si tiene la capacidad plena para determinar el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios del producto, a la vista de los indicadores recogidos en el artículo 10. En tal caso, en la fecha en que se cumplan dichas circunstancias (que puede ser la fecha de facturación), la empresa dará de baja el activo y reconocerá el correspondiente ingreso sin perjuicio de que proporcione un servicio de custodia o depósito al cliente.

3. En particular, un cliente obtiene el control de un producto en un acuerdo de entrega posterior a la facturación cuando se cumplen todos los siguientes requisitos:

- a) Existe evidencia sobre la voluntad del cliente de adquirir el activo (por ejemplo, el cliente ha solicitado el acuerdo),
  - b) El producto está identificado por separado como que pertenece al cliente,
  - c) El producto debe estar actualmente listo para la transferencia física al cliente, y
  - d) La empresa no puede utilizar el producto ni tiene la facultad de disposición para entregarlo a otro cliente.
4. Cuando la empresa reconozca un ingreso por la venta de un producto con entrega posterior a la facturación, considerará si tiene obligaciones pendientes (por ejemplo, servicios de custodia o depósito) a las que asignará una parte del precio de la transacción de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.

## CAPÍTULO V

### Normas de elaboración de las cuentas anuales

#### Artículo 33. *Criterios de presentación en el balance.*

1. Los derechos incondicionales a recibir la contraprestación se mostrarán como una cuenta a cobrar (activo financiero) en el epígrafe B.III. «Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar» del activo corriente del balance, si el vencimiento es inferior al ciclo normal de la explotación. Adicionalmente, si su vencimiento es superior al año, la partida del epígrafe B.III del activo corriente del balance se desglosará para recoger separadamente los clientes a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento de las cuentas a cobrar fuera superior al ciclo normal de explotación, se creará el epígrafe A.VII en el activo no corriente, con la denominación «Deudores comerciales no corrientes».

2. Si la empresa transfiere el control de los bienes o servicios al cliente reconocerá su derecho a la contraprestación como un activo que se presentará en el balance siguiendo el criterio establecido en el apartado anterior, aunque no disponga en esa fecha de un derecho incondicional a recibir la contraprestación acordada. La empresa informará de estos derechos de forma separada en la memoria de las cuentas anuales.

3. Si el cliente paga la contraprestación, o la entidad tiene un derecho incondicional a recibir un importe como contraprestación (es decir, una cuenta por cobrar) antes de que transfiera el producto al cliente, la empresa presentará en el balance un pasivo del contrato cuando el pago se haya realizado o sea exigible (lo que ocurra primero), y en este último caso el correspondiente derecho de cobro.

El pasivo se presentará en la partida 7 del epígrafe C.V. «Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar» del pasivo corriente del modelo normal de balance en el caso de que se prevea su cancelación en el corto plazo, o en el epígrafe C.V. «Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar» del modelo abreviado de balance. Si la cancelación está prevista en el largo plazo, el pasivo se presentará en el epígrafe B.V. «Periodificaciones a largo plazo» del pasivo no corriente.

4. El derecho a la devolución de los productos vendidos se reconocerá como una existencia comercial o de productos terminados, según proceda, y el importe que se espere reintegrar como una provisión, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24. La provisión se mostrará, con carácter general, dentro del epígrafe C.II. «Provisiones a corto plazo» del pasivo corriente del balance, y el derecho a la devolución de los productos vendidos en la partida 1. «Comerciales» o 4. «Productos terminados», según proceda del epígrafe B.II. «Existencias» del activo corriente del modelo normal de balance, o en el epígrafe B.II. «Existencias» del activo corriente del modelo abreviado de balance.

5. Los costes incrementales de adquirir un contrato que deban contabilizarse como un gasto periodificable se presentarán en el epígrafe B.VI. «Periodificaciones a corto plazo» del activo corriente del balance o en el epígrafe A.VII. «Deudores comerciales no corrientes», dentro de la partida «Periodificaciones a largo plazo» que deberá crearse a tal efecto.

Artículo 34. *Criterios de presentación en la cuenta de pérdidas y ganancias.*

1. El importe neto de la cifra de negocios que aparece en las partidas A)1 y 1 de las cuentas de pérdidas y ganancias de los modelos normal y abreviado incluidos en el Plan General de Contabilidad, se determinará deduciendo del importe de la contraprestación por la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento, devolución, reducción en el precio, incentivo o derecho entregado al cliente (sería el caso de vales, puntos de descuento o cupones), así como el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con los mismos, que deban ser objeto de repercusión.

2. Componentes positivos de la cifra de negocios.

Se incluirán como componentes positivos el importe de la contraprestación a la que la empresa espera tener derecho a cambio de la transferencia de los bienes y servicios comprometidos derivados de contratos con clientes, así como otros ingresos no derivados de contratos con clientes que constituyan la actividad o actividades ordinarias de la empresa.

Se entiende por actividad ordinaria aquella que realiza la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico.

3. Componentes negativos de la cifra de negocios.

Para obtener el importe neto de la cifra anual de negocios, del importe obtenido conforme a lo previsto en el apartado 2 anterior, se deducirán en todo caso las siguientes partidas:

a) Los importes de las devoluciones de ventas. Cuando la empresa estime el pasivo por reembolso en aplicación del criterio regulado en el artículo 24, el reconocimiento de la correspondiente provisión se realizará con cargo a la cuenta «708. Devoluciones de ventas y operaciones similares».

b) Los «rappels» sobre ventas o prestaciones de servicios.

c) Los descuentos comerciales que se efectúen en los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios.

d) Los descuentos por pronto pago concedidos fuera de factura.

4. Conceptos excluidos de la cifra de negocios.

a) En ningún caso se incluirán en el importe de la cifra anual de negocios como transferencias de bienes o servicios las unidades de productos para la venta consumidos por la propia empresa, ni los trabajos realizados para sí misma. Estos últimos deben contabilizarse en la partida A)3. «Trabajos realizados por la empresa para su activo» del modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias del Plan General de Contabilidad y en la partida 3 del modelo abreviado de la cuenta de pérdidas y ganancias del Plan General de Contabilidad.

b) Las Subvenciones no integran el importe de la cifra anual de negocios. No obstante, cuando la subvención se otorgue en función de unidades de producto vendidas y forme parte del precio de venta de los bienes y servicios, su importe estará integrado en la cifra de ventas o prestaciones de servicios a las que afecta, por lo que se computará en el importe neto de la cifra anual de negocios.

c) En el caso de que exista un componente de financiación significativo en el contrato, los ingresos por intereses reconocidos no formarán parte de la cifra de negocios de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.

d) El impuesto sobre el valor añadido no formará parte de la cifra anual de negocios.

e) El importe de los impuestos especiales, deberá excluirse de la cifra de ventas del sujeto pasivo que venga obligado legalmente a repercutir a un tercero dichos impuestos.

#### 5. Permutas.

Las transferencias de los bienes y servicios que las empresas efectúen a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para ellas, formarán parte de la cifra anual de negocios, salvo en los casos descritos en el artículo 1, apartado 3. La valoración del ingreso seguirá los criterios establecidos en el artículo 15.

Asimismo, formará parte de la cifra de negocios el valor razonable de los bienes transferidos en virtud de una aportación no dineraria de carácter «comercial» si la enajenación de los citados bienes constituye la actividad ordinaria de la empresa.

#### 6. Cuentas en participación.

La cifra anual de negocios para las empresas en cuyas operaciones se interesen otras empresas mediante las cuentas en participación a las que se refieren los artículos 239 y siguientes del Código de Comercio, estará formada por la totalidad de las ventas o prestaciones de servicios realizadas, sin disminuir en la parte correspondiente a otros partícipes distintos del gestor.

Las empresas que participen en otras a través de las referidas cuentas no integrarán en su cifra anual de negocios el importe obtenido como resultado de la citada participación.

#### 7. Negocios en común.

Las empresas que realicen una actividad gestionada conjuntamente con otra u otras deben incluir en su cifra de negocios la parte proporcional que les corresponda de acuerdo con su participación en el negocio conjunto.

Estas empresas no computarán en su cifra de negocios la parte proporcional a su participación en el negocio conjunto de las transacciones realizadas con dicho negocio.

#### 8. Agentes.

Cuando la empresa actúa como comisionista o agente (por cuenta ajena) de acuerdo con lo previsto en el artículo 26 y la intermediación constituye su actividad ordinaria, integrará en su cifra anual de negocios el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar para un tercero la entrega al cliente final de sus bienes y servicios.

#### 9. Actividades en régimen de depósito.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 32, cuando las empresas, realicen operaciones de ventas a terceros actuando además como depositarios de las mercancías sin asumir los riesgos de las cosas vendidas, computarán como importe neto de su cifra de negocios la retribución percibida como mediador.

#### 10. Sociedades «Holding».

En las sociedades cuya actividad ordinaria sea la tenencia de participaciones en el capital de sociedades dependientes, multigrupo o asociadas (sociedad holding), así como actividades de financiación de la actividad de estas participadas, se incluirán como componentes positivos de la cifra de negocios, con el adecuado desglose, los dividendos y los cupones e intereses devengados procedentes de la financiación concedida a las citadas sociedades.

#### 11. Ejercicios inferiores al año.

Si el ejercicio económico fuera de duración inferior al año, el importe neto de la cifra anual de negocios será el obtenido durante el período que abarque dicho ejercicio.

No obstante, si el ejercicio es inferior a doce meses se elevará al año el importe neto de la cifra de negocios de la empresa para determinar la facultad de elaborar balance y memoria en modelos abreviados.

12. La imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de los costes incrementales de adquisición de un contrato que proceda tratar como un gasto a periodificar se mostrará en la partida 7. «Otros gastos de explotación» subpartida d) «Otros gastos de gestión corriente» del modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias, o en la partida 7. «Otros gastos de explotación» del modelo abreviado.

13. El reconocimiento de los activos en concepto de derecho a la devolución de los productos previamente vendidos se mostrará como un menor gasto en la partida 2. «Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación» o 4. «Aprovisionamientos», subpartida a) «Consumo de mercaderías», según proceda, del modelo normal o en la partida 4. «Aprovisionamientos» del modelo abreviado.

Disposición derogatoria única. *Derogatoria normativa.*

Se deroga la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios».

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

Esta resolución entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021.

Madrid, 10 de febrero de 2021

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

## II. REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS

---

### **Resolución de 10 de marzo de 2021, 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. Alberto Javier González Atanes.**

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. Alberto Javier González Atanes, mediante Resolución de 14 de noviembre de 2019, donde se resolvía:

**«PRIMERO.** - Declarar al auditor de cuentas D. ALBERTO JAVIER GONZÁLEZ ATANES responsable de la comisión de dos infracciones muy graves, de las tipificadas en el artículo 72.j) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, que establece que tendrá esa consideración: «La realización de trabajos de auditoría de cuentas sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas o sin tener prestada fianza suficiente».

Las infracciones se han cometido en relación con los trabajos de auditoría referidos a las cuentas anuales del «CLUB DEPORTIVO LEGANÉS, S.A.D.» de los ejercicios finalizados el 30 de junio de 2016 y el 30 de junio de 2017.

**SEGUNDO.** - Imponerle dos sanciones de suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de cuatro años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, de conformidad con lo establecido en el artículo 75.1.b) de la Ley 22/2015.

**TERCERO.** - De conformidad con lo previsto en el artículo 78.1 de la Ley 22/2015, la imposición de dichas sanciones debe llevar aparejada la prohibición de realizar trabajos de auditoría de cuentas al «CLUB DEPORTIVO LEGANÉS, S.A.D.», en relación con las cuentas anuales correspondientes a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que las sanciones adquieran firmeza en vía administrativa.

**CUARTO.** - De conformidad con lo previsto en el artículo 78.2 de la Ley 22/2015, adicionalmente a las sanciones de suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de cuatro años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, se le impone al auditor la sanción de inhabilitación para ejercer cargos de administrador en sociedades de auditoría por el mismo periodo de duración de dichas sanciones.

**QUINTO.** - De conformidad con lo previsto en el artículo 78.3 de la Ley 22/2015, adicionalmente se declara que los informes de auditoría emitidos con fecha 28 de noviembre de 2017, depositado en el Registro Mercantil y 30 de noviembre de 2017, referidos a las cuentas anuales del ejercicio finalizado el 30 de junio de 2017, del «CLUB DEPORTIVO LEGANÉS, S.A.D.», no cumplen los requisitos establecidos en el artículo 5 de la Ley 22/2015.»

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

En Madrid, a 10 de marzo de 2021

EL PRESIDENTE,  
Santiago Durán Domínguez



**Resolución de 10 de marzo de 2021, 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 Chavarría Auditores Asociados S.L.P. y a su socia auditora D<sup>a</sup>. Yolanda Chavarría Manzano.**

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 Chavarría Auditores Asociados S.L.P. y a su socia auditora D<sup>a</sup>. Yolanda Chavarría Manzano, mediante Resolución de 11 de noviembre de 2020, donde se resolvía:

**«PRIMERO.**- Declarar a la sociedad de auditoría CHAVARRÍA AUDITORES ASOCIADOS S.L.P. y a su socia auditora D<sup>a</sup>. Yolanda Chavarría Manzano, 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 a 31 de diciembre de 2016 de la entidad «Asfaltos Bituminosos S.A.».

**SEGUNDO.**- Imponer a la sociedad de auditoría de cuentas CHAVARRÍA AUDITORES ASOCIADOS S.L.P., por la infracción grave cometida, una sanción de multa por importe del 0,25 por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio declarado 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 a la socia auditora corresponsable D<sup>a</sup>. Yolanda Chavarría Manzano, por la infracción grave cometida, una sanción de multa por importe de TRES MIL SETECIENTOS CINCUENTA EUROS (3.750,- €), de acuerdo con lo establecido en el artículo 76.4.b) de la LAC.

**CUARTO.**- De conformidad con lo previsto 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 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.»

En Madrid, a 10 de marzo de 2021

EL PRESIDENTE,  
Santiago Durán Domínguez

**Resolución de 10 de marzo de 2021, 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 Ernst & Young S.L. y a su socio auditor D. Alfredo Martínez Cabra.**

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 Ernst & Young S.L. y a su socio auditor D. Alfredo Martínez Cabra, mediante Resolución de 8 de marzo de 2019, donde se resolvía:

**«PRIMERO.**- Declarar a la sociedad de auditoría de cuentas Ernst & Young, S.L., y al auditor de cuentas D. Alfredo Martínez Cabra corresponsables de la comisión de una infracción grave tipificada en la letra b) del artículo 34 del texto

refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, al haber incurrido en incumplimientos de las normas de auditoría que pudieran tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe, en relación con el trabajo de auditoría de las cuentas anuales de la sociedad Generali España, S.A. de Seguros y Reaseguros correspondiente al ejercicio 2015.

**SEGUNDO.** - Imponer a la sociedad de auditoría Ernst & Young, S.L. una sanción de multa por importe del 0,5% por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, lo cual asciende a 431.583,22 euros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 36.6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011.

**TERCERO.** - Imponer al socio auditor de cuentas D. Alfredo Martínez Cabra una sanción de multa por importe de 5.250 euros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 36.7 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011.

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

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

En Madrid, a 10 de marzo de 2021

EL PRESIDENTE,  
Santiago Durán Domínguez

**Resolución de 10 de marzo de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se acuerda la publicación e inscripción en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, respectivamente, de la sanción impuesta al auditor de cuentas D. Juan Luis Marchini Bravo.**

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

«**PRIMERO.** - Declarar al auditor de cuentas a título individual D. Juan Luis Marchini Bravo 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 «SADEMOR PATRIMONIO, S.L.».

**SEGUNDO.** - Imponer al auditor responsable D. Juan Luis Marchini Bravo, por la infracción grave cometida, una sanción de multa por importe de SEIS MIL UN EUROS (6.001 euros), 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 y a la sociedad de auditoría, de realizar la auditoría de cuentas de la mencionada entidad corres-

*pondiente a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.»*

En Madrid, a 10 de marzo de 2021

EL PRESIDENTE,  
Santiago Durán Domínguez

**Resolución de 10 de marzo de 2021, 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 MGI Audicon & Partners S.L.P. y a su socio auditor D. Manuel Gómez Conesa.**

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 MGI Audicon & Partners S.L.P. y a su socio auditor D. Manuel Gómez Conesa, mediante Resolución de 21 de marzo de 2019, donde se resolvía:

**«PRIMERO.** - Declarar a la sociedad de auditoría MGI AUDICON & PARTNERS S.L.P. y a su socio auditor D. Manuel Gómez Conesa, responsables de la comisión de una infracción grave tipificada en el artículo 34.b) del TRLAC, 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 2015 de la entidad «Metronia Online S.L.».

**SEGUNDO.** - Imponer a la sociedad de auditoría de cuentas MGI AUDICON & PARTNERS S.L.P., por la infracción grave cometida, una sanción de multa por importe del 0,8 por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción resultante pueda ser inferior a 12.000 euros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 36.6 del TRLAC. 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. Manuel Gómez Conesa, por la infracción grave cometida, una sanción de multa por importe de SEIS MIL QUINIENTOS EUROS (6.500,- €), de acuerdo con lo establecido en el artículo 36.7.b) del TRLAC.

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

En Madrid, a 10 de marzo de 2021

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 enero y el 31 de marzo 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
24274	AMOR NORIEGA, MARIA DE LOS ANGELES
24263	AZUARA FERNÁNDEZ, BELÉN
24283	BENEROSO MUÑOZ, MARÍA DOLORES
24278	BLANCO MURIAS, JACOBO
24262	BUENO VERDEJO, JOSE LUIS
24260	CRESPO FRANCES, VICTORIA
24261	CUADRA MARTINEZ, ROSANA
24289	DORREGO ANTA, CARLOS JOSÉ
24277	FERNANDEZ ZUAZUA, SERGIO
24266	GARCIA BANIELLO, IRMA
24270	GARCIA ROMAN, FRANCISCO JAVIER RODOLFO
24282	GÓMEZ TRUEBA, PAULA
24288	GRACIA ZUMALACARREGUI, ALFONSO
24276	HUERTA DE LAS TORRES, MARIA DEL PINO
24272	JUNQUERA DOMINGUEZ, TERESA
24279	MARTINEZ BLANCO, XABIER
24264	MELGAREJO VARGAS, ATENEA
24284	MOLES MOLES, MARÍA CARMEN
24271	NIETO LLANO, JULIA MARIA
24268	ORTOLÁ CANO, LAURA
24273	PURSALS PALOMO, MARIUS
24267	RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, RAÚL
24265	ROMERO GONZALEZ, MARIA DEL MAR
24280	SALCEDO RODRIGUEZ, NURIA
24269	SANTOS MANCEBO, PEDRO PIO
24275	SEGURA IRANZO, JOSE
24281	SIERRA ALONSO, LAURA

## ANEXO II

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

N.º ROAC	RAZON SOCIAL
S2559	AUDITING SABADELL, S.L.P.
S2561	FER AUDITORS, S.L.
S2560	ORTIZ 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 enero y el 31 de marzo 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**

Nº ROAC	AUDITOR
02076	BRIONES PERONA, CARLOS SEBASTIÁN
09794	CERVERA DEVESA, FEDERICO
13261	MÉNDEZ RODRÍGUEZ, CAYETANO
04343	MONTELIU GONZÁLEZ, JOSÉ ANTONIO
08957	VÁZQUEZ FERRO, JOSÉ ANTONIO

**ANEXO II**

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

N.º ROAC	RAZON SOCIAL
S0196	C.C. AUDITORES, S.L.
S1819	CONSULTOR AUDITORS SOLER, PEDRA I ASSOCIATS, S.L.P.
S1570	MARKAUDIT 2005, S.L.P.
S1125	MESTRE AUDITORES, S.L.P.
S2442	MGC AUDIT, S.L.P.
S1059	MTS AUDITORES, 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
S0359	MOORE STEPHENS IBÉRICA DE AUDITORÍA, S.L.P.	MOORE IBÉRICA DE AUDITORÍA, S.L.P.

---

S0634	SERPLAN MEMBRIVE AUDITORES Y ASESORES, S.L.P.	ADN SERPLAN MEMBRIVE, S.L.P.
S0725	AUDIMANCHA, S.L.	ADN AUDIMANCHA, S.L.
S1574	LÓPEZ ÁLVAREZ AUDITORES, S.L.	VERAE AUDITORES, S.L.P.
S1605	ÁLVAREZ Y ASOCIADOS AUDITORES, S.L.	ADN ÁLVAREZ Y ASOCIADOS AUDITORES, S.L.
S1961	SÁNCHEZ-MEJÍAS & TATO, AUDITORES, S.L.P.	SOCIEDAD MARTINEZ & TATO AUDITORES, S.L.P.
S2008	LAVINIA AUDIT, S.L.P.	LAVINIA AUDIT, S.L.
S2012	LUMENIS AUDITORÍA & CONSULTORÍA, S.L.P.	LUMENIS AUDITORIA & CONSULTORIA, S.L.
S2052	AUDITEC 2009, S.L.P.	PG BUSINESS AUDIT, S.L.P.
S2302	MAS AUDITORES CONSULTORES AGRUPADOS, S.L.	ADN MAS AUDITORES, S.L.



### III. COMUNICACIONES Y CONSULTAS

---

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

- Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre. (BOE 30-1-21).
- Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. (BOE 30-1-21).
- Circular 1/2021, de 28 de enero, del Banco de España, por la que se modifican la Circular 1/2013, de 24 de mayo, sobre la Central de Información de Riesgos, y la Circular 5/2012, de 27 de junio, a entidades de crédito y proveedores de servicios de pago, sobre transparencia de los servicios bancarios y responsabilidad en la concesión de préstamos. (BOE 30-1-21).
- Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios. (BOE 13-2-21).

## CONSULTAS

### Contabilidad

#### Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de las reducciones de rentas acordadas en un contrato de arrendamiento operativo de local de negocio por causa de las medidas extraordinarias adoptadas por el Gobierno para hacer frente a los efectos de la crisis sanitaria del COVID-19.

#### Respuesta

La cuestión planteada por el consultante versa sobre la correcta calificación de las rebajas negociadas con los arrendatarios por causa de los cierres impuestos por la legislación o por el efecto de la reducción abrupta de la actividad.

En concreto, se pregunta si tales descuentos deben calificarse a efectos contables como un incentivo al arrendamiento, circunstancia que llevaría a diferir la rebaja en el periodo remanente del contrato, o si por el contrario deben considerarse rentas contingentes negativas e imputarse, íntegramente, a la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se devengue la correspondiente mensualidad.

El Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para la economía, en su preámbulo señala que la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos no prevé causa alguna de exclusión del pago de la renta de un local de negocio por fuerza mayor o por declaración de estado de alarma u otras causas.

Por ello, continúa el preámbulo indicando que el objetivo del Real Decreto-ley es aprobar una regulación específica en línea con la cláusula «rebus sic stantibus», de elaboración jurisprudencial, que permita la modulación o modificación de las obligaciones contractuales si concurren los requisitos exigidos: imprevisibilidad e inevitabilidad del riesgo derivado, excesiva onerosidad de la prestación debida y buena fe contractual. Sin embargo, la medida expresa que se adopta en la parte dispositiva solo afecta a la moratoria en el pago, pero en ningún caso a la reducción de cuotas.

De lo anterior cabe inferir que la interpretación del legislador ha sido considerar que la reducción unilateral de cuotas no tendría amparo en la cláusula «rebus sic stantibus» y, en todo caso, requeriría del acuerdo expreso del arrendador.

La Norma de Registro y Valoración (NRV) 8ª *Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar* del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, respecto a los arrendamientos operativos, expresa:

*«(...) Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias (...).»*

Y el principio de devengo se enuncia en el apartado 3 del Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC como sigue:

*«Devengo. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.»*

De acuerdo con lo anterior, en los supuestos en los que el contrato incluyese una cláusula sobre la posibilidad de reducir las cuotas en casos de caídas o cierre de la actividad impuesta por una disposición legal o reglamentaria, la reducción en el pago y el cobro en el arrendatario y arrendador, respectivamente, es claro que deberá tratarse como una renta contingente.

En ausencia de tal previsión, este Instituto opina que, en el contexto excepcional producido por el COVID-19, cuando el arrendatario y el arrendador hayan llegado a un acuerdo para reducir las rentas, cabría optar por considerar que el hecho económico desencadenante de la disminución en el precio de la cesión del derecho de uso no guarda relación con los ejercicios posteriores, sino con la situación económica actual, circunstancia que llevaría a no calificar dicho

pacto como un incentivo al arrendamiento sino como un ajuste temporal de la renta a la situación económica sobrevenida y otorgarle, en consecuencia, el tratamiento previsto para las rentas contingentes.

## Consulta 2

Sobre la contabilización de una ayuda asociada al aval de un préstamo concedido por el ICO.

### Respuesta

La sociedad ha solicitado un préstamo ICO por Covid-19, que ya ha sido recibido y contabilizado por la sociedad. Dicho préstamo lleva asociado un aval concedido por el ICO, por un importe que equivale al 80% de la operación de financiación. Se cuestiona cómo debe contabilizarse el importe de la ayuda resultante de la concesión de la garantía debido a que la sociedad no ha recibido ningún ingreso.

Del texto de la consulta parece desprenderse que el importe de la ayuda tiene como fondo económico el ingreso que la sociedad ha recibido en forma del pago del aval por el ICO para cubrir el gasto de aval necesario para la concesión del crédito, con independencia de que no se haya producido la corriente monetaria de cobro e ingreso por parte del receptor de la ayuda.

En primer lugar, la ayuda recibida por el ICO, que se ha formalizado como un aval, se registrará conforme a los criterios establecidos en el apartado 1. *Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios* de la Norma de Registro y Valoración (NRV) 18.<sup>a</sup> *Subvenciones, donaciones y legados recibidos*, del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre:

*«Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.»*

Por su parte, el apartado 1.3. Criterios de imputación a resultados de la NRV 18<sup>a</sup> establece:

*«La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.»*

*A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:*

(...)

*b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando (...).»*

Por lo tanto, se irá contabilizando el ingreso por la ayuda recibida a medida que se va devengando el gasto del aval. En este sentido, el Marco Conceptual de la Contabilidad contenido en la primera parte del PGC establece el principio contable de no compensación, indicando:

*«Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.»*

Respecto al devengo del gasto por aval, la operación de concesión de un aval es un contrato de garantía financiera y está regulada en el apartado 5.5 de la NRV 9.<sup>a</sup> *Instrumentos financieros* del PGC. Además, sobre el tratamiento contable de los gastos asociados a la obtención de un aval este Instituto ha recogido su opinión en la consulta 1 del BOICAC número 82, de junio de 2010 en los siguientes términos:

*«(...) Con carácter general, los gastos en los que incurra la empresa relacionados con el aval deberán guardar sintonía con el contrato principal y se reconocerán en la cuenta pérdidas y ganancias como un gasto de la explotación, sin perjuicio de que al cierre del ejercicio deba reconocerse la correspondiente periodificación.»*

*No obstante lo anterior, en aquellos supuestos en que el aval esté directamente relacionado con una operación financiera, por ejemplo, cuando el tipo de interés dependa del otorgamiento del aval, la obtención del préstamo y la formalización del aval pueden considerarse una sola operación de financiación para la empresa, en la medida en que el aval es requisito indispensable para obtener el préstamo, circunstancia que debería llevar a incluir en el cálculo del tipo de interés efectivo de la operación todos los desembolsos derivados del aval (...)*»

De acuerdo con esta interpretación el importe avalado se reconocerá como un menor valor de la deuda, afectando de esta forma al tipo de interés efectivo de la operación, con abono a una subvención que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con el criterio expresado en la consulta 1 del BOICAC 81 de marzo de 2010 *sobre el tratamiento contable de la concesión de un préstamo a tipo de interés cero o a un tipo de interés inferior al de mercado, en virtud de una ayuda o subvención otorgada por una entidad pública.*

### **Consulta 3**

Sobre la obligatoriedad de presentar el estado de información no financiera y su publicación en la página web.

### **Respuesta**

La consulta versa sobre las siguientes cuestiones:

- Si todas las empresas sin importar el tipo (sociedad anónima, sociedad de responsabilidad limitada, etc.) deben presentar estado de información no financiera (EINF).
- En caso de ser así, si están todas las empresas obligadas a publicar el EINF en su página web, o solo deben hacerlo las que presenten cuentas anuales consolidadas.
- Y en último lugar, si en el caso de que la publicidad en la web sea obligatoria, es necesario publicar el EINF completo o es suficiente con publicar un resumen del mismo.

El artículo 262.5 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) (modificado por la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad) establece lo siguiente:

*«5. Las sociedades de capital deberán incluir en el informe de gestión un estado de información no financiera o elaborar un informe separado con el mismo contenido que el previsto para las cuentas consolidadas por el artículo 49, apartados 5, 6 y 7, del Código de Comercio, aunque referido exclusivamente a la sociedad en cuestión siempre que concurren en ella los siguientes requisitos:*

- a) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 500.*
- b) Que, o bien tengan la consideración de entidades de interés público de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas, o bien, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:*
  - 1.º Que el total de las partidas del activo sea superior a 20.000.000 de euros.*
  - 2.º Que el importe neto de la cifra anual de negocios supere los 40.000.000 de euros.*
  - 3.º Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a doscientos cincuenta.*

*Las sociedades cesarán en la obligación de elaborar el estado de información no financiera si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos cualquiera de los requisitos anteriormente establecidos.*

*En los dos primeros ejercicios sociales desde su constitución, la sociedad estará obligada a elaborar el estado de información no financiera cuando al cierre del primer ejercicio se cumplan, al menos, dos de las tres circunstancias mencionadas en la letra b), siempre que al cierre del ejercicio se cumpla además el requisito previsto en la letra a).*

*Una sociedad dependiente de un grupo estará dispensada de la obligación establecida en este apartado si dicha empresa y sus dependientes, si las tuviera, están incluidas a su vez en el informe de gestión consolidado de otra empresa, elaborado conforme al contenido establecido en este artículo. Si una sociedad se acoge a esta opción, deberá incluir en el informe de gestión una referencia a la identidad de la sociedad dominante y al Registro Mercantil u otra oficina pública donde deben quedar depositadas sus cuentas junto con el informe de gestión consolidado o, en los supuestos de no quedar obligada a depositar sus cuentas en ninguna oficina pública, o de haber optado por la elaboración del informe separado, sobre dónde se encuentra disponible o se puede acceder a la información consolidada de la sociedad dominante.»*

Asimismo, es preciso tener en cuenta los nuevos límites previstos en el apartado 3 de la Disposición transitoria. Aplicación de la Ley 11/2018, de 28 de diciembre:

*«3. Transcurridos tres años de la entrada en vigor de esta Ley, la obligación de presentar el estado de información no financiera consolidado previsto en los apartados 49.5 b) del Código de Comercio y 262.5.b) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, será de aplicación a todas aquellas sociedades con más de 250 trabajadores que o bien tengan la consideración de entidades de interés público de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas, exceptuando a las entidades que tienen la calificación de empresas pequeñas y medianas de acuerdo con la Directiva 34/2013, o bien, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos una de las circunstancias siguientes:*

*1º. Que el total de las partidas del activo sea superior a 20.000.000 de euros.*

*2º. Que el importe neto de la cifra anual de negocios supere los 40.000.000 de euros.»*

Por tanto, en relación con la cuestión concreta planteada y de acuerdo con la citada disposición transitoria, para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2021 todas aquellas sociedades que forman parte del ámbito de aplicación del TRLSC (sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad anónima y la comanditaria por acciones, según el artículo 1 del TRLSC) con más de 250 trabajadores y que, o bien tengan la consideración de entidades de interés público, o bien, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos una de las dos circunstancias establecidas, tendrán la obligación de presentar el estado de información no financiera a nivel individual previsto en el apartado 262.5. del TRLSC.

En relación con la segunda y tercera cuestión planteadas, la Ley 11/2018 da nueva redacción al artículo 49 del Código de Comercio y, en concreto, añade el apartado 9, que dice lo siguiente:

*«9. Sin perjuicio de los requisitos de divulgación aplicables al estado de información no financiera consolidado previstos en esta Ley, este informe se pondrá a disposición del público de forma gratuita y será fácilmente accesible en el sitio web de la sociedad dentro de los seis meses posteriores a la fecha de finalización del año financiero y por un período de cinco años.»*

Sin embargo, el artículo 265 del TRLSC no recoge ningún precepto en este sentido.

Por tanto, la publicación del EINF en la página web sólo será obligatoria para las empresas que, de acuerdo con las disposiciones del artículo 49 del Código de Comercio queden obligadas a elaborar el EINF consolidado.

Este Instituto no entra a valorar la posibilidad de publicación de un documento resumen propuesto por el consultante. No obstante, sí hace constar que en ningún caso dicho documento resumen puede sustituir al EINF, y que solo puede recibir tal denominación aquel documento que haya sido elaborado de acuerdo con los requisitos previstos por la Ley de Información no financiera y diversidad.

## IV. ÁMBITO INTERNACIONAL

---

**REGLAMENTO (UE) 2021/25 DE LA COMISIÓN de 13 de enero de 2021 por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la Norma Internacional de Contabilidad nº 39 y a las Normas Internacionales de Información Financiera 4, 7, 9 y 16**

*(Texto pertinente a efectos del EEE)*

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea,

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

Considerando lo siguiente:

- (1) Mediante el Reglamento (CE) nº 1126/2008 de la Comisión<sup>(2)</sup> se adoptaron determinadas normas internacionales e interpretaciones existentes a 15 de octubre de 2008.
- (2) El 22 de julio de 2014, el Consejo de Estabilidad Financiera publicó el informe «Reforming Major Interest Rate Benchmarks», en el que se formulaban recomendaciones orientadas, por un lado, a reforzar los parámetros existentes y otros posibles tipos de referencia basados en los mercados interbancarios y, por otro, a desarrollar tipos de referencia alternativos prácticamente libres de riesgo.
- (3) El Reglamento (UE) 2016/1011 del Parlamento Europeo y del Consejo<sup>(3)</sup> introdujo un marco común con el fin de garantizar la exactitud y la integridad de los índices utilizados como referencia en los instrumentos financieros y en los contratos financieros o para medir la rentabilidad de los fondos de inversión en la Unión.
- (4) El Reglamento (UE) 2020/34 de la Comisión<sup>(4)</sup> establece excepciones temporales y limitadas aplicables a los requisitos de contabilidad de coberturas de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) nº 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración y a la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 9 Instrumentos financieros, con objeto de dar respuesta a las consecuencias en materia de presentación de información financiera derivadas de la reforma de los tipos de interés de referencia en el período anterior a la sustitución de un tipo de interés de referencia existente.

---

<sup>(1)</sup> DO L 243 de 11.9.2002, p. 1.

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

<sup>(3)</sup> Reglamento (UE) 2016/1011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2016, sobre los índices utilizados como referencia en los instrumentos financieros y en los contratos financieros o para medir la rentabilidad de los fondos de inversión, y por el que se modifican las Directivas 2008/48/CE y 2014/17/UE y el Reglamento (UE) nº 596/2014 (DO L 171 de 29.6.2016, p. 1).

<sup>(4)</sup> Reglamento (UE) 2020/34 de la Comisión, de 15 de enero de 2020, por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la Norma Internacional de Contabilidad nº 39 y a las Normas Internacionales de Información Financiera 7 y 9 (DO L 12 de 16.1.2020, p. 5).



- (5) El 27 de agosto de 2020, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad publicó el documento «Reforma de los tipos de interés de referencia: Fase 2, modificaciones de la NIIF 9, la NIC 39, la NIIF 7, la NIIF 4 y la NIIF 16», con objeto de dar respuesta a las consecuencias en materia de presentación de información financiera derivadas de la sustitución en la práctica de los tipos de interés de referencia existentes por otros alternativos.
- (6) Dichas modificaciones prevén un tratamiento contable específico de los cambios en el valor del diferencial de instrumentos financieros o contratos de arrendamiento a raíz de la sustitución del tipo de interés de referencia a lo largo del tiempo, lo que evita un efecto repentino en el resultado, así como la interrupción innecesaria de las relaciones de cobertura como consecuencia de la sustitución del tipo de interés de referencia.
- (7) Tras los intercambios con el Grupo Consultivo Europeo en materia de Información Financiera, la Comisión concluyó que las modificaciones de la NIC 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración, la NIIF 4 Contratos de seguro, la NIIF 7 Instrumentos financieros: Información a revelar, la NIIF 9 Instrumentos financieros y la NIIF 16 Arrendamientos cumplían los criterios para su adopción, establecidos en el artículo 3, apartado 2, del Reglamento (CE) nº 1606/2002.
- (8) Procede, por tanto, modificar el Reglamento (CE) nº 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*

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

- a) La Norma Internacional de Contabilidad (NIC) nº 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración se modifica según lo establecido en el anexo del presente Reglamento.
- b) La Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 4 Contratos de seguro se modifica según lo establecido en el anexo del presente Reglamento.
- c) La NIIF 7 Instrumentos financieros: Información a revelar se modifica según lo establecido en el anexo del presente Reglamento.
- d) La NIIF 9 Instrumentos financieros se modifica según lo establecido en el anexo del presente Reglamento.
- e) La NIIF 16 Arrendamientos se modifica según lo establecido en el anexo del presente Reglamento.

#### *Artículo 2*

Todas las empresas aplicarán las modificaciones a que se refiere el artículo 1 a más tardar desde la fecha de inicio de su primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2021.

#### *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 13 de enero de 2021.

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

## ANEXO

**Reforma de los tipos de interés de referencia: Fase 2**

Modificaciones de la NIIF 9, la NIC 39, la NIIF 7, la NIIF 4 y la NIIF 16

**Modificaciones de la NIIF 9 Instrumentos financieros**

Se añaden los párrafos 5.4.5 a 5.4.9, 6.8.13, 6.9.1 a 6.9.13, 7.1.9 y 7.2.43 a 7.2.46. Se añade un encabezamiento antes del párrafo 6.9.1, y se añaden subencabezamientos antes de los párrafos 5.4.5, 6.9.7, 6.9.9, 6.9.11 y 7.2.43.

**5.4 VALORACIÓN AL COSTE AMORTIZADO**

...

Cambios en la base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales a consecuencia de la reforma de los tipos de interés de referencia

5.4.5. La entidad aplicará los párrafos 5.4.6 a 5.4.9 a un activo o pasivo financiero si, y solo si, la base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales de ese activo o pasivo financiero varía como resultado de la reforma de los tipos de interés de referencia. A estos efectos, la expresión «reforma de los tipos de interés de referencia» se refiere a la reforma en todo el mercado de un tipo de interés de referencia como se describe en el párrafo 6.8.2.

5.4.6. La base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales de un activo o pasivo financiero puede variar:

- a) al modificarse las condiciones contractuales especificadas en el momento del reconocimiento inicial del instrumento financiero (por ejemplo, se modifican las condiciones contractuales para sustituir el tipo de interés de referencia estipulado por otro alternativo);
- b) de una forma no considerada –o no contemplada– en las condiciones contractuales en el momento del reconocimiento inicial del instrumento financiero, sin que haya una modificación de dichas condiciones contractuales (por ejemplo, el método para el cálculo del tipo de interés de referencia se ve alterado sin que se modifiquen las condiciones contractuales); y/o
- c) debido a la activación de una condición contractual existente (por ejemplo, se activa una cláusula sobre tipos alternativos existente).

5.4.7. Como solución práctica, la entidad aplicará el párrafo B5.4.5 para contabilizar todo cambio, exigido por la reforma de los tipos de interés de referencia, en la base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales de un activo o pasivo financiero. Esta solución práctica se aplica únicamente a dichos cambios y en la medida en que sean exigidos por la reforma de los tipos de interés de referencia (véase igualmente el párrafo 5.4.9). A estos efectos, se considera que la reforma de los tipos de interés de referencia exige un cambio en la base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales si, y solo si, se cumplen las dos condiciones siguientes:

- a) el cambio es necesario como consecuencia directa de la reforma de los tipos de interés de referencia; y
- b) la nueva base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales es equivalente, desde el punto de vista económico, a la base anterior (esto es, la base inmediatamente anterior al cambio).

5.4.8. Los siguientes son ejemplos de cambios que dan lugar a una nueva base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales que es equivalente, desde el punto de vista económico, a la base anterior (esto es, la base inmediatamente anterior al cambio):

- a) la sustitución de un tipo de interés de referencia existente, usado para determinar los flujos de efectivo contractuales de un activo o pasivo financiero, por otro tipo de referencia alternativo —o la aplicación de tal reforma de un tipo de interés de referencia mediante la modificación del método utilizado para el cálculo del tipo de interés de referencia—, más un diferencial fijo, necesario para compensar la diferencia de base entre el tipo de interés de referencia existente y el tipo de referencia alternativo;
- b) cambios en el período de ajuste, las fechas de ajuste o el número de días entre fechas de pago de cupón, a fin de aplicar la reforma de un tipo de interés de referencia; y
- c) la adición de una disposición sobre tipos alternativos a las condiciones contractuales de un activo o pasivo financiero para permitir cualquiera de los cambios descritos en las letras a) y b).

5.4.9. Si se realizan cambios en un activo o pasivo financiero, además de los cambios en la base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales exigidos por la reforma de los tipos de interés de referencia, la entidad aplicará en primer lugar la solución práctica del párrafo 5.4.7 a los cambios exigidos por la reforma de los tipos de interés de referencia. A continuación, la entidad aplicará los requisitos correspondientes de la presente norma a todo cambio adicional al que no se aplique la solución práctica. Si el cambio adicional no conlleva la baja en cuentas del activo o pasivo financiero, la entidad aplicará el párrafo 5.4.3 o el párrafo B.5.4.6, según proceda, para contabilizar ese cambio adicional. Si el cambio adicional conlleva la baja en cuentas del activo o pasivo financiero, la entidad aplicará los requisitos en materia de baja en cuentas.

...

## 6.8 EXCEPCIONES TEMPORALES A LA APLICACIÓN DE REQUISITOS ESPECÍFICOS DE LA CONTABILIDAD DE COBERTURAS

### **Fin de la aplicación**

...

6.8.13 La entidad dejará prospectivamente de aplicar los párrafos 6.8.7 y 6.8.8 en cuanto ocurra una de las siguientes circunstancias:

- a) cuando se realicen cambios exigidos por la reforma de los tipos de interés de referencia en el componente de riesgo no especificado contractualmente, en aplicación del párrafo 6.9.1; o
- b) cuando se interrumpa la relación de cobertura en la que se haya designado el componente de riesgo no especificado contractualmente.

## 6.9 OTRAS EXCEPCIONES TEMPORALES DERIVADAS DE LA REFORMA DE LOS TIPOS DE INTERÉS DE REFERENCIA

6.9.1. Cuando los requisitos de los párrafos 6.8.4 a 6.8.8 dejen de aplicarse a una relación de cobertura (véanse los párrafos 6.8.9 a 6.8.13), la entidad modificará la designación formal de esa relación de cobertura anteriormente documentada a fin de reflejar los cambios exigidos por la reforma de los tipos de interés de referencia, esto es, los cambios conformes con los requisitos de los párrafos 5.4.6 a 5.4.8. En este contexto, la designación de la cobertura se modificará únicamente para realizar uno o varios de los cambios siguientes:

- a) designar un tipo de referencia alternativo (especificado contractual o no contractualmente) como riesgo cubierto;
- b) modificar la descripción de la partida cubierta, incluida la descripción de la porción designada de los flujos de efectivo o del valor razonable que se cubre; o
- c) modificar la descripción del instrumento de cobertura.

6.9.2. Asimismo, la entidad aplicará el requisito del párrafo 6.9.1, letra c), si se cumplen las tres condiciones siguientes:

- a) la entidad realiza un cambio exigido por la reforma de los tipos de interés de referencia usando un enfoque distinto del cambio de la base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales del instrumento de cobertura (como se describe en el párrafo 5.4.6);
  - b) el instrumento de cobertura original no se da de baja en cuentas; y
  - c) el enfoque escogido es equivalente, desde el punto de vista económico, a cambiar la base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales del instrumento de cobertura original (como se describe en los párrafos 5.4.7 y 5.4.8).
- 6.9.3. Los requisitos de los párrafos 6.8.4 a 6.8.8 pueden dejar de aplicarse en distintos momentos. Por consiguiente, al aplicar el párrafo 6.9.1, la entidad podrá verse obligada a modificar la designación formal de sus relaciones de cobertura en distintos momentos o a modificar la designación formal de una relación de cobertura en más de una ocasión. La entidad aplicará los párrafos 6.9.7 a 6.9.12, según proceda, cuando, y únicamente cuando, se realice ese cambio en la designación de la cobertura. Asimismo, la entidad aplicará el párrafo 6.5.8 (en el caso de una cobertura del valor razonable) o el párrafo 6.5.11 (en el caso de una cobertura de flujos de efectivo) para contabilizar todo cambio en el valor razonable de la partida cubierta o del instrumento de cobertura.
- 6.9.4. A más tardar al cierre del ejercicio sobre el que se informa durante el cual se realiza un cambio, exigido por la reforma de los tipos de interés de referencia, en el riesgo cubierto, la partida cubierta o el instrumento de cobertura, la entidad modificará la relación de cobertura según lo dispuesto en el párrafo 6.9.1. Para evitar dudas, dicha modificación de la designación formal de una relación de cobertura no constituye ni la interrupción de la relación de cobertura ni la designación de una nueva relación de cobertura.
- 6.9.5. Si se realizan cambios adicionales a los exigidos por la reforma de los tipos de interés de referencia en el activo o pasivo financiero designado en una relación de cobertura (como se describe en los párrafos 5.4.6 a 5.4.8) o en la designación de la relación de cobertura (como se exige en el párrafo 6.9.1), la entidad aplicará en primer lugar los requisitos correspondientes de la presente norma para determinar si los cambios adicionales conllevan la interrupción de la contabilidad de coberturas. Si los cambios adicionales no conllevan la interrupción de la contabilidad de coberturas, la entidad modificará la designación formal de la relación de cobertura como se especifica en el párrafo 6.9.1.
- 6.9.6. Los párrafos 6.9.7 a 6.9.13 solo establecen excepciones a los requisitos que en ellos se especifican. Las entidades aplicarán el resto de requisitos de la contabilidad de coberturas de la presente norma, incluidos los criterios requeridos del párrafo 6.4.1, a las relaciones de cobertura que se hayan visto directamente afectadas por la reforma de los tipos de interés de referencia.

### **Contabilización de las relaciones de cobertura que cumplen los requisitos**

#### Coberturas de flujos de efectivo

- 6.9.7. A efectos de la aplicación del párrafo 6.5.11, en el momento en que una entidad modifique la descripción de una partida cubierta según lo establecido en el párrafo 6.9.1, letra b), se considerará que el importe acumulado en el ajuste por cobertura de flujos de efectivo se basa en el tipo de referencia alternativo a partir del cual se determinen los flujos de efectivo futuros cubiertos.
- 6.9.8. En el caso de una relación de cobertura interrumpida, cuando el tipo de interés de referencia en que se habían basado los flujos de efectivo futuros cubiertos se modifique a raíz de la reforma de los tipos de interés de referencia, a efectos de la aplicación del párrafo 6.5.12 con el fin de determinar si se espera que se produzcan los flujos de efectivo futuros cubiertos, se considerará que el importe acumulado en el ajuste por cobertura de flujos de efectivo respecto de esa relación de cobertura se basa en el tipo de referencia alternativo en que se basarán los flujos de efectivo futuros cubiertos.

### Grupos de partidas

- 6.9.9. Cuando la entidad aplique el párrafo 6.9.1 a grupos de partidas designadas como partidas cubiertas en una cobertura del valor razonable o de flujos de efectivo, distribuirá las partidas cubiertas en subgrupos con arreglo al tipo de referencia que se cubre y designará el tipo de referencia como el riesgo cubierto para cada subgrupo. Por ejemplo, en una relación de cobertura en que un grupo de partidas esté cubierto frente a los cambios en un tipo de interés de referencia sujeto a la reforma de los tipos de interés de referencia, el cambio a un tipo de referencia alternativo para los flujos de efectivo o el valor razonable cubiertos podría aplicarse a unas partidas del grupo antes que a otras. En este ejemplo, al aplicar el párrafo 6.9.1, la entidad designaría el tipo de referencia alternativo como el riesgo cubierto respecto de ese subgrupo pertinente de partidas cubiertas. La entidad seguiría designando el tipo de interés de referencia existente como el riesgo cubierto respecto del otro subgrupo de partidas cubiertas hasta que el cambio al tipo de referencia alternativo se aplique a los flujos de efectivo o el valor razonable cubiertos de esas partidas o hasta que las partidas expiren y se sustituyan por partidas cubiertas que referencien el tipo alternativo.
- 6.9.10. La entidad valorará por separado si cada subgrupo reúne los requisitos del párrafo 6.6.1 para ser una partida cubierta admisible. Si alguno de los subgrupos no reúne dichos requisitos, la entidad interrumpirá prospectivamente la contabilidad de coberturas respecto de la totalidad de la relación de cobertura. Asimismo, la entidad aplicará los requisitos de los párrafos 6.5.8 y 6.5.11 para contabilizar la ineficacia en relación con la totalidad de la relación de cobertura.

### Designación de los componentes de riesgo

- 6.9.11. Cuando un tipo de referencia alternativo designado como componente de riesgo no especificado contractualmente no sea identificable por separado [véanse el párrafo 6.3.7, letra a), y el párrafo B6.3.8] en la fecha de su designación, se considerará que cumplía tal requisito en esa fecha si, y solo si, la entidad prevé razonablemente que, en un plazo de veinticuatro meses, el tipo de referencia alternativo será identificable por separado. El plazo de veinticuatro meses se aplica a cada tipo de referencia alternativo por separado y comienza en la fecha en que la entidad designa el tipo de referencia alternativo por primera vez como componente de riesgo no especificado contractualmente (esto es, el plazo de veinticuatro meses corre individualmente para cada tipo).
- 6.9.12. Si, con posterioridad, la entidad prevé razonablemente que el tipo de referencia alternativo no será identificable por separado en el plazo de veinticuatro meses desde la fecha en que lo designó por primera vez como componente de riesgo no especificado contractualmente, dejará de aplicar el requisito del párrafo 6.9.11 a ese tipo de referencia alternativo e interrumpirá con carácter prospectivo la contabilidad de coberturas, a partir de la fecha de la reevaluación, respecto de todas las relaciones de cobertura en las que el tipo de referencia alternativo haya sido designado como componente de riesgo no especificado contractualmente.
- 6.9.13. Además de las relaciones de cobertura especificadas en el párrafo 6.9.1, la entidad aplicará los requisitos de los párrafos 6.9.11 y 6.9.12 a las nuevas relaciones de cobertura en que se designe un tipo de referencia alternativo como componente de riesgo no especificado contractualmente [véanse el párrafo 6.3.7, letra a), y el párrafo B.6.3.8] cuando, debido a la reforma de los tipos de interés de referencia, dicho componente de riesgo no sea identificable por separado en la fecha de su designación.

### 7.1. FECHA DE VIGENCIA

...

- 7.1.9. Mediante el documento Reforma de los tipos de interés de referencia: Fase 2, publicado en agosto de 2020 y que modificó la NIIF 9, la NIC 39, la NIIF 7, la NIIF 4 y la NIIF 16, se añadieron los párrafos 5.4.5 a 5.4.9, el párrafo 6.8.13, la sección 6.9 y los párrafos 7.2.43 a 7.2.46. Las entidades aplicarán estas modificaciones en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2021. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica estas modificaciones en un ejercicio anterior, revelará este hecho.

## 7.2. TRANSICIÓN

...

### **Transición a efectos del documento Reforma de los tipos de interés de referencia: Fase 2**

- 7.2.43. Las entidades aplicarán el documento Reforma de los tipos de interés de referencia: Fase 2 con carácter retroactivo, de conformidad con la NIC 8, salvo por lo especificado en los párrafos 7.2.44 a 7.2.46.
- 7.2.44. Las entidades únicamente podrán designar nuevas relaciones de cobertura (por ejemplo, según se describe en el párrafo 6.9.13) de forma prospectiva (esto es, se prohíbe que las entidades designen nuevas relaciones de contabilidad de coberturas en ejercicios anteriores). No obstante, si, y solo si, se cumplen las condiciones siguientes, reexpresarán las relaciones de cobertura interrumpidas:
- a) la entidad interrumpió la relación de cobertura únicamente debido a cambios exigidos por la reforma de los tipos de interés de referencia y no se habría visto obligada a proceder a dicha interrupción si estas modificaciones se hubieran aplicado en ese momento; y
  - b) al inicio del ejercicio sobre el que se informa en el que la entidad aplica por primera vez estas modificaciones (fecha de aplicación inicial de estas modificaciones), dicha relación de cobertura interrumpida reúne los criterios requeridos para la contabilidad de coberturas (una vez tenidas en cuenta estas modificaciones).
- 7.2.45. Si, en aplicación del párrafo 7.2.44, se reexpresa una relación de cobertura interrumpida, la entidad interpretará las referencias hechas en los párrafos 6.9.11 y 6.9.12 a la fecha en que el tipo de referencia alternativo haya sido designado por primera vez como componente de riesgo no especificado contractualmente como referencias hechas a la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones (es decir, el plazo de veinticuatro meses para ese tipo de referencia alternativo designado como componente de riesgo no especificado contractualmente comienza en la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones).
- 7.2.46. No se exigirá que las entidades reexpresen ejercicios anteriores a fin de reflejar la aplicación de estas modificaciones. La entidad podrá reexpresar ejercicios anteriores si, y solo si, le es posible hacerlo sin recurrir a información posterior. Si las entidades no reexpresan ejercicios anteriores, reconocerán cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el importe en libros al comienzo del ejercicio anual sobre el que se informe que incluya la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones en el saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio neto, según proceda) de dicho ejercicio anual.

### **Modificaciones de la NIC 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración**

Se modifica el párrafo 102M.

Se añaden los párrafos 102O a 102Z3 y 108H a 108K. Se añade un encabezamiento antes del párrafo 102P, y se añaden subencabezamientos antes de los párrafos 102P, 102V, 102Y y 102Z1.

### **Excepciones temporales a la aplicación de requisitos específicos de la contabilidad de coberturas**

...

#### *Fin de la aplicación*

- 102M La entidad dejará prospectivamente de aplicar el párrafo 102G a una relación de cobertura en cuanto ocurra una de las siguientes circunstancias:
- a) cuando desaparezca la incertidumbre derivada de la reforma de los tipos de interés de referencia con respecto al riesgo cubierto y al calendario y el importe de los flujos de efectivo de la partida cubierta y del instrumento de cobertura basados en el tipo de interés de referencia; y



b) cuando se interrumpa la relación de cobertura a la que se aplica la excepción.

...

102O La entidad dejará prospectivamente de aplicar los párrafos 102H y 102I en cuanto ocurra una de las siguientes circunstancias:

- a) cuando se apliquen cambios exigidos por la reforma de los tipos de interés de referencia a la porción del riesgo no especificada contractualmente en aplicación del párrafo 102P; o
- b) cuando se interrumpa la relación de cobertura en la que esté designada la porción del riesgo no especificada contractualmente.

### **Otras excepciones temporales derivadas de la reforma de los tipos de interés de referencia**

#### *Contabilidad de coberturas*

102P Cuando los requisitos de los párrafos 102D a 102I dejen de aplicarse a una relación de cobertura (véanse los párrafos 102J a 102O), la entidad modificará la designación formal de esa relación de cobertura anteriormente documentada a fin de reflejar los cambios exigidos por la reforma de los tipos de interés de referencia, esto es, los cambios conformes con los requisitos de los párrafos 5.4.6 a 5.4.8 de la NIIF 9. En este contexto, la designación de la cobertura se modificará únicamente para realizar uno o varios de los cambios siguientes:

- a) designar un tipo de referencia alternativo (especificado contractual o no contractualmente) como riesgo cubierto;
- b) modificar la descripción de la partida cubierta, incluida la descripción de la porción designada de los flujos de efectivo o del valor razonable que se cubre;
- c) modificar la descripción del instrumento de cobertura; o
- d) modificar la descripción del modo en que la entidad valorará la eficacia de la cobertura.

102Q Asimismo, la entidad aplicará el requisito del párrafo 102P, letra c), si se cumplen las tres condiciones siguientes:

- a) la entidad realiza un cambio exigido por la reforma de los tipos de interés de referencia usando un enfoque distinto del cambio de la base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales del instrumento de cobertura (como se describe en el párrafo 5.4.6 de la NIIF 9);
- b) el instrumento de cobertura original no se da de baja en cuentas; y
- c) el enfoque escogido es equivalente, desde el punto de vista económico, a cambiar la base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales del instrumento de cobertura original (como se describe en los párrafos 5.4.7 y 5.4.8 de la NIIF 9).

102R Los requisitos de los párrafos 102D a 102I pueden dejar de aplicarse en distintos momentos. Por consiguiente, al aplicar el párrafo 102P, la entidad podrá verse obligada a modificar la designación formal de sus relaciones de cobertura en distintos momentos o a modificar la designación formal de una relación de cobertura en más de una ocasión. La entidad aplicará los párrafos 102V a 102Z2, según proceda, cuando, y únicamente cuando, se realice ese cambio en la designación de la cobertura. Asimismo, la entidad aplicará el párrafo 89 (en el caso de una cobertura del valor razonable) o el párrafo 96 (en el caso de una cobertura de flujos de efectivo) para contabilizar todo cambio en el valor razonable de la partida cubierta o del instrumento de cobertura.

102S A más tardar al cierre del ejercicio sobre el que se informa durante el cual se realiza un cambio, exigido por la reforma de los tipos de interés de referencia, en el riesgo cubierto, la partida cubierta o el instrumento de cobertura, la entidad modificará la relación de cobertura según lo dispuesto en el párrafo 102P. Para evitar du-

das, dicha modificación de la designación formal de una relación de cobertura no constituye ni la interrupción de la relación de cobertura ni la designación de una nueva relación de cobertura.

- 102T Si se realizan cambios adicionales a los exigidos por la reforma de los tipos de interés de referencia en el activo o pasivo financiero designado en una relación de cobertura (como se describe en los párrafos 5.4.6 a 5.4.8 de la NIIF 9) o en la designación de la relación de cobertura (como se exige en el párrafo 102P), la entidad aplicará en primer lugar los requisitos correspondientes de la presente norma para determinar si los cambios adicionales conllevan la interrupción de la contabilidad de coberturas. Si los cambios adicionales no conllevan la interrupción de la contabilidad de coberturas, la entidad modificará la designación formal de la relación de cobertura como se especifica en el párrafo 102P.
- 102U Los párrafos 102V a 102Z3 solo establecen excepciones a los requisitos que en ellos se especifican. Las entidades aplicarán el resto de requisitos de la contabilidad de coberturas de la presente norma, incluidos los criterios requeridos del párrafo 88, a las relaciones de cobertura que se hayan visto directamente afectadas por la reforma de los tipos de interés de referencia.

#### *Contabilización de las relaciones de cobertura que cumplen los requisitos*

##### Valoración de la eficacia retrospectiva

- 102V A efectos de valorar acumulativamente la eficacia retrospectiva de una relación de cobertura aplicando el párrafo 88, letra e), y únicamente a esos efectos, la entidad podrá optar, cuando deje de aplicar el párrafo 102G según lo establecido en el párrafo 102M, por volver a dejar en cero los cambios acumulados en el valor razonable de la partida cubierta y el instrumento de cobertura. Esta decisión se tomará por separado para cada relación de cobertura (es decir, individualmente para cada relación de cobertura).

##### Coberturas de flujos de efectivo

- 102W A efectos de aplicar el párrafo 97, en el momento en que una entidad modifique la descripción de una partida cubierta según lo establecido en el párrafo 102P, letra b), se considerará que la ganancia o pérdida acumulada en otro resultado global se basa en el tipo de referencia alternativo a partir del cual se determinen los flujos de efectivo futuros cubiertos.
- 102X En el caso de una relación de cobertura interrumpida, cuando el tipo de interés de referencia en que se habían basado los flujos de efectivo futuros cubiertos se modifique a raíz de la reforma de los tipos de interés de referencia, a efectos de aplicar el párrafo 101, letra c), con el fin de determinar si se espera que se produzcan los flujos de efectivo futuros cubiertos, se considerará que el importe acumulado en otro resultado global respecto de esa relación de cobertura se basa en el tipo de referencia alternativo en que se basarán los flujos de efectivo futuros cubiertos.

##### *Grupos de partidas*

- 102Y Cuando la entidad aplique el párrafo 102P a grupos de partidas designadas como partidas cubiertas en una cobertura del valor razonable o de flujos de efectivo, distribuirá las partidas cubiertas en subgrupos con arreglo al tipo de referencia que se cubre y designará el tipo de referencia como el riesgo cubierto para cada subgrupo. Por ejemplo, en una relación de cobertura en que un grupo de partidas esté cubierto frente a los cambios en un tipo de interés de referencia sujeto a la reforma de los tipos de interés de referencia, el cambio a un tipo de referencia alternativo para los flujos de efectivo o el valor razonable cubiertos podría aplicarse a unas partidas del grupo antes que a otras. En este ejemplo, al aplicar el párrafo 102P, la entidad designaría el tipo de referencia alternativo como el riesgo cubierto respecto de ese subgrupo pertinente de partidas cubiertas. La entidad seguiría designando el tipo de interés de referencia existente como el riesgo cubierto respecto del otro subgrupo de partidas cubiertas hasta que el cambio al tipo de referencia alternativo se aplique a los flujos de efectivo o el valor razonable cubiertos de esas partidas o hasta que las partidas expiren y se sustituyan por partidas cubiertas que referencien el tipo alternativo.

102Z La entidad valorará por separado si cada subgrupo reúne los requisitos de los párrafos 78 y 83 para ser una partida cubierta admisible. Si alguno de los subgrupos no reúne dichos requisitos, la entidad interrumpirá prospectivamente la contabilidad de coberturas respecto de la totalidad de la relación de cobertura. Asimismo, la entidad aplicará los requisitos de los párrafos 89 o 96 para contabilizar la ineficacia en relación con la totalidad de la relación de cobertura.

*Designación de elementos financieros como partidas cubiertas*

102Z1 Cuando un tipo de referencia alternativo designado como porción del riesgo no especificada contractualmente no sea identificable por separado (véanse los párrafos 81 y GA99F) en la fecha de su designación, se considerará que cumplía tal requisito en esa fecha si, y solo si, la entidad prevé razonablemente que, en un plazo de veinticuatro meses, el tipo de referencia alternativo será identificable por separado. El plazo de veinticuatro meses se aplica a cada tipo de referencia alternativo por separado y comienza en la fecha en que la entidad designa el tipo de referencia alternativo por primera vez como porción del riesgo no especificada contractualmente (esto es, el plazo de veinticuatro meses corre individualmente para cada tipo).

102Z2 Si, con posterioridad, la entidad prevé razonablemente que el tipo de referencia alternativo no será identificable por separado en el plazo de veinticuatro meses desde la fecha en que lo designó por primera vez como porción del riesgo no especificada contractualmente, dejará de aplicar el requisito del párrafo 102Z1 a ese tipo de referencia alternativo e interrumpirá con carácter prospectivo la contabilidad de coberturas, a partir de la fecha de la reevaluación, respecto de todas las relaciones de cobertura en las que el tipo de referencia alternativo haya sido designado como porción del riesgo no especificada contractualmente.

102Z3 Además de las relaciones de cobertura especificadas en el párrafo 102P, la entidad aplicará los requisitos de los párrafos 102Z1 y 102Z2 a las nuevas relaciones de cobertura en que se designe un tipo de referencia alternativo como porción del riesgo no especificada contractualmente (véanse los párrafos 81 y GA99F) cuando, debido a la reforma de los tipos de interés de referencia, dicha porción del riesgo no sea identificable por separado en la fecha de su designación.

FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN

...

108H Mediante el documento *Reforma de los tipos de interés de referencia: Fase 2*, publicado en agosto de 2020 y que modificó la NIIF 9, la NIC 39, la NIIF 7, la NIIF 4 y la NIIF 16, se añadieron los párrafos 102O a 102Z3 y 108I a 108K, y se modificó el párrafo 102M. Las entidades aplicarán estas modificaciones en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2021. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica estas modificaciones en un ejercicio anterior, revelará este hecho. Las entidades aplicarán estas modificaciones de forma retroactiva, de conformidad con la NIC 8, salvo por lo especificado en los párrafos 108I a 108K.

108I Las entidades únicamente podrán designar nuevas relaciones de cobertura (por ejemplo, según se describe en el párrafo 102Z3) de forma prospectiva (esto es, se prohíbe que las entidades designen nuevas relaciones de contabilidad de coberturas en ejercicios anteriores). No obstante, si, y solo si, se cumplen las condiciones siguientes, reexpresarán las relaciones de cobertura interrumpidas:

- a) la entidad interrumpió la relación de cobertura únicamente debido a cambios exigidos por la reforma de los tipos de interés de referencia y no se habría visto obligada a proceder a dicha interrupción si estas modificaciones se hubieran aplicado en ese momento; y
- b) al inicio del ejercicio sobre el que se informa en el que la entidad aplica por primera vez estas modificaciones (fecha de aplicación inicial de estas modificaciones), dicha relación de cobertura interrumpida reúne los criterios requeridos para la contabilidad de coberturas (una vez tenidas en cuenta estas modificaciones).

- 108J Si, en aplicación del párrafo 108I, se reexpresa una relación de cobertura interrumpida, la entidad interpretará las referencias hechas en los párrafos 102Z1 y 102Z2 a la fecha en que el tipo de referencia alternativo haya sido designado por primera vez como porción del riesgo no especificada contractualmente como referencias hechas a la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones (es decir, el plazo de veinticuatro meses para ese tipo de referencia alternativo designado como porción del riesgo no especificada contractualmente comienza en la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones).
- 108K No se exigirá que las entidades reexpresen ejercicios anteriores a fin de reflejar la aplicación de estas modificaciones. La entidad podrá reexpresar ejercicios anteriores si, y solo si, le es posible hacerlo sin recurrir a información posterior. Si las entidades no reexpresan ejercicios anteriores, reconocerán cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el importe en libros al comienzo del ejercicio anual sobre el que se informe que incluya la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones en el saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio neto, según proceda) de dicho ejercicio anual.

### **Modificaciones de la NIIF 7 Instrumentos financieros: Información a revelar**

Se añaden los párrafos 24I a 24J y 44GG a 44HH, y se añade un subencabezamiento antes del párrafo 24I.

#### **Otra información a revelar**

...

#### *Información adicional a revelar relativa a la reforma de los tipos de interés de referencia*

- 24I A fin de que los usuarios de los estados financieros puedan comprender el efecto de la reforma de los tipos de interés de referencia en los instrumentos financieros y la estrategia de gestión del riesgo de la entidad, esta revelará información sobre los aspectos siguientes:
- a) la naturaleza y el alcance de los riesgos derivados de instrumentos financieros sujetos a la reforma de los tipos de interés de referencia a los que está expuesta la entidad, y el modo en que la entidad gestiona esos riesgos; y
  - b) los avances de la entidad para culminar la transición hacia tipos de referencia alternativos, y el modo en que la entidad está gestionando esa transición.
- 24J Para cumplir los objetivos descritos en el párrafo 24I, la entidad deberá revelar:
- a) el modo en que está gestionando la transición hacia tipos de referencia alternativos, sus progresos en la fecha de presentación de la información y los riesgos derivados de instrumentos financieros a los que está expuesta a consecuencia de la transición;
  - b) información cuantitativa, desglosada por tipo de interés de referencia significativo sujeto a la reforma de los tipos de interés de referencia, sobre los instrumentos financieros cuya transición a un tipo de referencia alternativo aún esté pendiente al cierre del ejercicio sobre el que se informa, mostrando por separado:
    - i) los activos financieros no derivados,
    - ii) los pasivos financieros no derivados, y
    - iii) los derivados; y
  - c) si los riesgos señalados en el párrafo 24J, letra a), han dado lugar a cambios en la estrategia de gestión del riesgo de la entidad (véase el párrafo 22A), la descripción de tales cambios.

...

## FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN

...

- 44GG Mediante el documento Reforma de los tipos de interés de referencia: Fase 2, publicado en agosto de 2020 y que modificó la NIIF 9, la NIC 39, la NIIF 7, la NIIF 4 y la NIIF 16, se añadieron los párrafos 24I a 24J y 44HH. Las entidades aplicarán estas modificaciones cuando apliquen las modificaciones de la NIIF 9, la NIC 39, la NIIF 4 o la NIIF 16.
- 44HH En el ejercicio sobre el que se informe en que una entidad aplique por primera vez el documento Reforma de los tipos de interés de referencia: Fase 2, la entidad no estará obligada a revelar la información que de otro modo sería exigida por el párrafo 28, letra f), de la NIC 8.

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

Se añaden los párrafos 20R a 20S y 50 a 51. Se añade un subencabezamiento antes del párrafo 20R.

## RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

...

**Cambios en la base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales a consecuencia de la reforma de los tipos de interés de referencia**

- 20R La aseguradora que aplique la exención temporal de la NIIF 9 aplicará los requisitos de los párrafos 5.4.6 a 5.4.9 de la NIIF 9 a un activo o pasivo financiero si, y solo si, la base para la determinación de los flujos de efectivo contractuales de ese activo o pasivo financiero varía como resultado de la reforma de los tipos de interés de referencia. A estos efectos, la expresión «reforma de los tipos de interés de referencia» se refiere a la reforma en todo el mercado de un tipo de interés de referencia como se describe en el párrafo 102B de la NIC 39.
- 20S A efectos de la aplicación de los párrafos 5.4.6 a 5.4.9 de las modificaciones de la NIIF 9, las referencias al párrafo B5.4.5 de la NIIF 9 se entenderán como referencias al párrafo GA7 de la NIC 39. Las referencias a los párrafos 5.4.3 y B5.4.6 de la NIIF 9 se entenderán como referencias al párrafo GA8 de la NIC 39.

...

## FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN

...

- 50 Mediante el documento Reforma de los tipos de interés de referencia: Fase 2, publicado en agosto de 2020 y que modificó la NIIF 9, la NIC 39, la NIIF 7, la NIIF 4 y la NIIF 16, se añadieron los párrafos 20R a 20S y 51. Las entidades aplicarán estas modificaciones en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2021. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica estas modificaciones en un ejercicio anterior, revelará este hecho. Las entidades aplicarán estas modificaciones de forma retroactiva, de conformidad con la NIC 8, salvo por lo especificado en el párrafo 51.
- 51 No se exigirá que las entidades reexpresen ejercicios anteriores a fin de reflejar la aplicación de estas modificaciones. La entidad podrá reexpresar ejercicios anteriores si, y solo si, le es posible hacerlo sin recurrir a información posterior. Si las entidades no reexpresan ejercicios anteriores, reconocerán cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el importe en libros al comienzo del ejercicio anual sobre el que se informe que incluya la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones en el saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio neto, según proceda) de dicho ejercicio anual.

## Modificaciones de la NIIF 16 Arrendamientos

Se añaden los párrafos 104 a 106, C1B y C20C a C20D. Se añade un encabezamiento antes del párrafo 104 y un subencabezamiento antes del párrafo C20C.

### EXCEPCIÓN TEMPORAL DERIVADA DE LA REFORMA DE LOS TIPOS DE INTERÉS DE REFERENCIA

- 104 El arrendatario aplicará los párrafos 105 a 106 a todas las modificaciones del arrendamiento que cambien la base para determinar los pagos futuros por arrendamiento como resultado de la reforma de los tipos de interés de referencia (véanse los párrafos 5.4.6 y 5.4.8 de la NIIF 9). Estos párrafos se aplican exclusivamente a esas modificaciones del arrendamiento. A estos efectos, la expresión «reforma de los tipos de interés de referencia» se refiere a la reforma en todo el mercado de un tipo de interés de referencia como se describe en el párrafo 6.8.2 de la NIIF 9.
- 105 Como solución práctica, el arrendatario aplicará el párrafo 42 para contabilizar una modificación del arrendamiento exigida por la reforma de los tipos de interés de referencia. Esta solución práctica se aplica únicamente a dichas modificaciones. A estos efectos, se considera que la reforma de los tipos de interés de referencia exige una modificación del arrendamiento si, y solo si, se cumplen las dos condiciones siguientes:
- la modificación es necesaria como consecuencia directa de la reforma de los tipos de interés de referencia; y
  - la nueva base para la determinación de los pagos por arrendamiento es equivalente, desde el punto de vista económico, a la base anterior (esto es, la base inmediatamente anterior a la modificación).
- 106 No obstante, si se realizan modificaciones del arrendamiento adicionales a las exigidas por la reforma de los tipos de interés de referencia, el arrendatario aplicará los requisitos correspondientes de la presente norma para contabilizar todas las modificaciones del arrendamiento realizadas al mismo tiempo, incluidas las exigidas por la reforma de los tipos de interés de referencia.

...

### FECHA DE VIGENCIA

...

- C1B Mediante el documento Reforma de los tipos de interés de referencia: Fase 2, publicado en agosto de 2020 y que modificó la NIIF 9, la NIC 39, la NIIF 7, la NIIF 4 y la NIIF 16, se añadieron los párrafos 104 a 106 y C20C–C20D. Las entidades aplicarán estas modificaciones en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2021. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica estas modificaciones en un ejercicio anterior, revelará este hecho.

### TRANSICIÓN

...

#### **Reforma de los tipos de interés de referencia: Fase 2**

- C20C Las entidades aplicarán estas modificaciones de forma retroactiva, de conformidad con la NIC 8, salvo por lo especificado en el párrafo C20D.
- C20D No se exigirá que las entidades reexpresen ejercicios anteriores a fin de reflejar la aplicación de estas modificaciones. La entidad podrá reexpresar ejercicios anteriores si, y solo si, le es posible hacerlo sin recurrir a información posterior. Si las entidades no reexpresan ejercicios anteriores, reconocerán cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el importe en libros al comienzo del ejercicio anual sobre el que se informe que incluya la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones en el saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio neto, según proceda) de dicho ejercicio anual.







GOBIERNO  
DE ESPAÑA

VICEPRESIDENCIA  
SEGUNDA DEL GOBIERNO  
MINISTERIO  
DE ASUNTOS ECONÓMICOS  
Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL

*icac*

Instituto de Contabilidad y  
Auditoría de Cuentas

**ANEXO Boletín**

N.º 125/Marzo 2021

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

Esta publicación está disponible exclusivamente en  
formato electrónico en el sitio web [www.icac.gob.es](http://www.icac.gob.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**  
**ANEXO BOICAC ® N° 125**

Fecha de cierre de la edición de este Anexo: 4 de mayo 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.

# INDICE

---

Resolución de 4 de mayo de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se someten a información pública las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros”, NIA-ES 250 (Revisada), e “Identificación y valoración del riesgo de incorrección material”, NIA-ES 315 (Revisada).

NIA-ES 250 (revisada) Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros

NIA-ES 315 (revisada) Identificación y valoración del riesgo de incorrección material

# I. DISPOSICIONES GENERALES

---

## **Auditoría**

**Resolución de 4 de mayo de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se someten a información pública las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, «Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros», NIA-ES 250 (Revisada), e «Identificación y valoración del riesgo de incorrección material», NIA-ES 315 (Revisada).**

Mediante Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se publicaron las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES). Igualmente, por Resolución de 20 de marzo de 2014, se publicó la Norma Técnica de Auditoría sobre «auditoría de un solo estado financiero», resultado de la adaptación de la NIA 805 para su aplicación en España (NIA-ES 805).

Posteriormente, por Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se publicó la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) y del Glosario de Términos. Las Normas Técnicas de Auditoría modificadas fueron la 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805, que se identifican como revisadas -«NIA-ES (revisadas)»-, así como la incorporación de una nueva NIA-ES, la 701. Esta modificación de las normas técnicas de auditoría tuvo por objeto trasladar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España (en concreto, las NIA-ES) las NIA revisadas por parte del International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) e incorporar los nuevos requerimientos exigidos por el Reglamento (UE) nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (RUE) y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC). Asimismo, por Resolución de 27 de octubre de 2020, se publicó la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, «Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar», NIA-ES 540 (Revisada); y la modificación de la Norma Técnica de Auditoría «Responsabilidades del auditor con respecto a otra información», NIA-ES 720 (Revisada). Y, por último, mediante la Resolución de 9 de febrero de 2021 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se publicó 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 IAASB ha revisado las normas NIA 250 «*Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*», denominándose de igual forma e identificándose como NIA 250 (Revisada), y la NIA 315 (Revisada) «*Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*», que pasa a denominarse «*Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*» e identificarse como NIA 315 (Revisada 2019), resultando sustituidas las anteriores NIA 250 y 315 (Revisada) por las NIA 250R y 315R2019 respectivamente. Por tanto, se ha considerado conveniente incorporar las NIA 250 (Revisada) y 315 (Revisada 2019), aprobadas por el IAASB, como normas técnicas de auditoría, resultado de adaptación de las normas internacionales para su aplicación en España, NIA-ES 250 (Revisada) «*Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*» (en adelante NIA-ES 250R) y NIA-ES 315 (Revisada) «*Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*» (en adelante NIA-ES 315R), respectivamente.

A estos efectos, el Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España han presentado ante este Instituto las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las NIA para su aplicación en España, NIA-ES 250 R y NIA-ES 315R, para su tramitación y sometimiento a información pública, durante el plazo de dos meses a partir del día siguiente a la publicación de esta Resolución, conforme a lo previsto en el artículo 2.4 de la LAC y en el artículo 5 de su Reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero (RAC).

En relación con la NIA-ES 315 R, en el texto presentado por las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, figuran en recuadro un número considerable de apartados de la norma con el fin de facilitar su lectura y comprensión, en la misma forma que se ha seguido para la incorporación de las notas aclaratorias introducidas en las NIA en el proceso de la adaptación a NIA-ES para su aplicación en España, que también figuran en recuadro. Por tanto, en el caso de esta NIA-ES en las notas aclaratorias incorporadas en la adaptación para su aplicación en España se ha optado por introducir en el recuadro correspondiente a cada nota aclaratoria la precisión «Nota aclaratoria de la adaptación a NIA-ES», con el objeto de distinguir claramente la naturaleza de los recuadros.

En definitiva, la Resolución que ahora se somete a información pública recoge la adaptación de las NIA 250R y 315R2019, como Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las normas internacionales para su aplicación en España, NIA-ES 250 (Revisada) «*Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*» (NIA-ES 250 R) y NIA-ES 315 (Revisada) «*Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*» (NIA-ES 315R), en sustitución de las correspondientes NIA-ES 250 y 315, publicadas por Resolución de este Instituto de 15 de octubre de 2013.

Por todo ello, analizados los textos presentados por el Grupo de Trabajo de Normas Técnicas de Auditoría, y previo examen por el Comité de Auditoría del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 2.4 de la LAC y en el artículo 5 del RAC, RESUELVE:

**Primero.-** *Publicación.*

Se someten al trámite de información pública las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, NIA-ES 250 (Revisada) «*Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*» y NIA-ES 315 (Revisada) «*Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*», en sustitución de las correspondientes NIA-ES 250 y 315, publicadas por Resolución de este Instituto de 15 de octubre de 2013.

A estos efectos, se ordena su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado, en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en la página de Internet de dicho Instituto [www.icac.gob.es](http://www.icac.gob.es), de conformidad con lo establecido en el artículo 5.1 del Reglamento que desarrolla la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 2/2021, de 12 de enero.

**Segundo.-** *Periodo de información pública.*

Durante el plazo de dos meses, a computar a partir del día siguiente a la publicación de esta Resolución en el Boletín Oficial del Estado, se podrán formular por escrito, ante este Instituto o ante cualquiera de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas -Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores e Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España-, las alegaciones que se consideren oportunas, estando expuesto, a dichos efectos, el contenido de las referidas Normas Técnicas de Auditoría, en la sede y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas - calle Huertas, 26 de Madrid; [www.icac.gob.es](http://www.icac.gob.es)- y en la sede de las citadas Corporaciones.

Una vez transcurrido el plazo anterior, y consideradas las observaciones en su caso recibidas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a la publicación de la correspondiente Resolución de las citadas Normas Técnicas de Auditoría en el Boletín Oficial del Estado, en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad

y Auditoría de Cuentas y en la página de Internet de dicho Instituto [www.icac.gob.es](http://www.icac.gob.es), conforme a lo establecido en el artículo 6 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero.

**Tercero.**- *Entrada en vigor.*

Las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución NIA-ES 250 (Revisada) y NIA-ES 315 (Revisada) serán de aplicación obligatoria, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros o documentos contables correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2022. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2023, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

**Cuarto.**- *Disposición derogatoria.*

A partir del momento en que resulten de aplicación obligatoria las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución quedará derogado el contenido anterior de estas mismas Normas Técnicas de Auditoría correspondientes a la NIA-ES 250 y la NIA-ES 315. Asimismo, quedará derogado lo dispuesto en el resto de Normas Técnicas de Auditoría no modificadas expresamente en esta Resolución que resulte contradictorio con las Normas ahora aprobadas, debiendo aplicarse e interpretarse de acuerdo con las Normas Técnicas ahora aprobadas.

**Quinto.**- *Criterios de interpretación de las Normas Técnicas de Auditoría*

1.- 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 modificadas objeto de esta Resolución.

2.- Las referencias que figuran en las diferentes NIA-ES (revisadas) deben entenderse realizadas a las NIA-ES o NIA-ES (revisadas), que hayan sido adaptadas para su aplicación en España de conformidad con el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

**Sexto.**- *Normas Técnicas de Auditoría.*

En el Anexo se incluyen las Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) objeto de esta Resolución. (La Resolución y el Anexo 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.gob.es](http://www.icac.gob.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 de Estado).

Madrid, 4 de mayo de 2021,  
El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas,  
Santiago Durán Domínguez

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA NIA 250 (REVISADA)**  
**CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN LA**  
**AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS**  
**NIA-ES 250 (REVISADA)**

*(adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de XX de XXX de 2021)*

**CONTENIDO**

	Apartado
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta NIA .....	1
Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias .....	2
Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias .....	3–9
Fecha de entrada en vigor .....	10
<b>Objetivo</b> .....	11
<b>Definición</b> .....	12
<b>Requerimientos</b>	
Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias .....	13–18
Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento .....	19–22
Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre de la existencia de indicios de incumplimiento .....	23–29
Documentación .....	30
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	
Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias .....	A1–A8
Definición .....	A9 –A10
Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias .....	A11–A16
Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento .....	A17–A25
Comunicación e de información sobre incumplimientos identificados o sobre de la existencia de indicios de incumplimiento .....	A26–A34
Documentación .....	A35–A36

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

“Las Normas “NIA-ES” y “NCCI” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicada por la IFAC en inglés en el periodo 2009-2015. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y del Consejo General de Economistas. Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en [www.ifac.org](http://www.ifac.org) o escribiendo a [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).”



## Introducción

### Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros. Esta NIA no es de aplicación en el caso de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad en los que al auditor se le contrata específicamente para comprobar el cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias específicas e informar al respecto de manera separada.

### Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias

2. El efecto de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros varía considerablemente. Las disposiciones legales y reglamentarias a las que una entidad está sujeta constituyen el marco normativo. Algunas disposiciones tienen un efecto directo sobre los estados financieros ya que determinan los importes y la información a revelar en los estados financieros de una entidad. Otras disposiciones legales y reglamentarias deben cumplirse por la dirección o establecen los preceptos conforme a los cuales se autoriza a la entidad a llevar a cabo su actividad, pero no tienen un efecto directo sobre los estados financieros de la entidad. Algunas entidades operan en sectores muy regulados (tales como los bancos o las empresas químicas). Otras están sujetas sólo a las múltiples disposiciones legales y reglamentarias relacionadas, de manera general, con los aspectos operativos del negocio (tales como las relacionadas con la prevención de riesgos laborales y con la igualdad de oportunidades en el empleo). El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias puede dar lugar a multas, litigios o tener otras consecuencias para la entidad que pueden tener un efecto material sobre los estados financieros.

### Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados A1–A8)

3. Es responsabilidad de la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, asegurar que las actividades de la entidad se realizan de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias, incluido el cumplimiento de las que determinan los importes e información a revelar en los estados financieros de la entidad.

### Responsabilidad del auditor

4. Los requerimientos de esta NIA tienen como finalidad facilitar al auditor la identificación de incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias. Sin embargo, el auditor no es responsable de prevenir incumplimientos y no puede esperarse que detecte todos los casos de incumplimiento de cualquier disposición legal y reglamentaria.
5. El auditor es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error<sup>1</sup>. En la realización de una auditoría de estados financieros, el auditor tendrá en cuenta el marco normativo aplicable. Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA.<sup>2</sup> En el contexto de las disposiciones legales y reglamentarias, los posibles efectos de las limitaciones inherentes a la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores por razones como las siguientes:
  - Existen numerosas disposiciones legales y reglamentarias, relacionadas principalmente con los aspectos operativos de la entidad, que habitualmente no afectan a los estados financieros y que no se tienen en cuenta en los sistemas de la entidad relativos a la información financiera.
  - El incumplimiento puede implicar conductas orientadas a ocultarlo, tales como la colusión, la falsificación, la omisión deliberada del registro de transacciones, la elusión de los controles por la dirección o la realización de manifestaciones intencionadamente erróneas al auditor.
  - El que un acto constituya un incumplimiento es, en última instancia, una cuestión a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado.

Habitualmente, cuanto más ajeno sea el incumplimiento a los hechos y transacciones reflejados en los estados financieros, menos probable será que el auditor lo detecte o lo reconozca.

---

<sup>1</sup> NIA 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*, apartado 5

<sup>2</sup> NIA 200, apartados A53-A54

6. Esta NIA distingue las responsabilidades del auditor en relación con el cumplimiento de los dos siguientes tipos de disposiciones legales y reglamentarias: (Ref: Apartados A6, A12–A13)
- (a) las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información materiales a revelar en los estados financieros, tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones (véase el apartado 14) (Ref: Apartado A12); y
  - (b) otras disposiciones legales y reglamentarias que no tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, para la capacidad de la entidad de continuar con su negocio, o para evitar sanciones que resulten materiales (por ejemplo, el cumplimiento de los términos de una licencia de explotación, el cumplimiento de requerimientos legales de solvencia, o el cumplimiento de normas medioambientales); el incumplimiento de dichas disposiciones puede, por lo tanto, tener un efecto material sobre los estados financieros (véase el apartado 15) (Ref: Apartado A13).
7. En la presente NIA, se establecen requerimientos diferentes para cada uno de los tipos de disposiciones anteriormente mencionadas. Para el tipo mencionado en el apartado 6(a), la responsabilidad del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de dichas disposiciones. Para el tipo mencionado en el apartado 6(b), la responsabilidad del auditor se limita a la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar incumplimientos de aquellas disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros.
8. La presente NIA requiere al auditor mantener una especial atención ante la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre los estados financieros puedan alertarle de casos de incumplimiento. El mantenimiento del escepticismo profesional durante la auditoría, como requiere la NIA 200<sup>3</sup>, es importante en este contexto, teniendo en cuenta la amplitud de las disposiciones legales y reglamentarias que afectan a la entidad.
9. El auditor puede tener responsabilidades adicionales establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables en relación con el incumplimiento por una entidad de las disposiciones legales y reglamentarias que podrían diferir o ir más allá de la presente NIA, como, por ejemplo: (Ref: Apartado A8)
- (a) responder a los incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluidos requerimientos relativos a comunicaciones específicas a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, evaluando lo adecuado de su respuesta a los incumplimientos y determinando si son necesarias actuaciones adicionales;
  - (b) comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias a otros auditores (por ejemplo, en una auditoría de los estados financieros de un grupo); y
  - (c) requerimientos de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

El cumplimiento de cualquier responsabilidad añadida puede proporcionar información adicional relevante para el trabajo del auditor de conformidad con esta NIA o con cualquier otra NIA (por ejemplo, información relativa a la integridad de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad).

A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se atenderá a lo establecido en los artículos 7 y 12.1 del Reglamento (UE) n° 537/2014, los artículos 31, 32, 36.2 y 38 y en la disposición adicional séptima de la LAC y en su normativa de desarrollo, así como en otra normativa que pueda ser de aplicación.

### **Fecha de entrada en vigor**

10 *Apartado suprimido.*

### **Objetivos**

11. Los objetivos del auditor son:

---

<sup>3</sup> NIA 200, apartado 15

- (a) la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros;
- (b) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros y
- (c) responder adecuadamente al incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificados durante la realización de la auditoría.

## Definición

12. A efectos de esta NIA, el siguiente término tiene el significado que figura a continuación:

Incumplimiento: actos u omisiones de la entidad, intencionados o no, cometidos por la entidad, por los responsables del gobierno de la entidad, por la dirección o por otras personas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, que son contrarios a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. El incumplimiento no incluye conductas personales inapropiadas (no relacionadas con las actividades empresariales de la entidad. (Ref: Apartados A9–A10)

## Requerimientos

### Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias

13. Al obtener conocimiento de la entidad y de su entorno de conformidad con la NIA 315 (Revisada)<sup>4</sup>, el auditor adquirirá un conocimiento general del:
- (a) marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera y
  - (b) modo en que la entidad cumple con dicho marco. (Ref: Apartado A11)
14. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros. (Ref: Apartado A12)
15. El auditor aplicará los siguientes procedimientos de auditoría con el fin de ayudar a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros: (Ref: Apartados A13– A14)
- (a) indagar ante la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, sobre el cumplimiento de dichas disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad y
  - (b) inspeccionar las comunicaciones escritas, si las hubiera, con las correspondientes autoridades que han concedido la licencia o son responsables de la regulación.
16. Durante la realización de la auditoría, el auditor mantendrá una especial atención a la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados puedan alertarle de casos de incumplimiento identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias. (Ref: Apartado A15)
17. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad que le proporcionen manifestaciones escritas de que han revelado al auditor todos los casos conocidos de incumplimiento o de existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deban considerarse en la preparación de los estados financieros. (Ref: Apartado A16)
18. En ausencia de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento, no se requiere que el auditor aplique, en lo que respecta al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad, más procedimientos de auditoría que los señalados en los apartados 13–17.

### Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento

19. Si el auditor tiene conocimiento de un caso de incumplimiento o de existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, obtendrá: (Ref: Apartados A17–A18)
- (a) conocimiento de la naturaleza del acto y de las circunstancias en las que se ha producido e

---

<sup>4</sup> NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, apartado 11

- (b) información adicional para evaluar el posible efecto sobre los estados financieros. (Ref: Apartado A19)
- 20 Si el auditor tiene indicios de que puede haber un incumplimiento, discutirá la cuestión con el nivel adecuado de la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria. Si la dirección o, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan información suficiente que corrobore que la entidad cumple las disposiciones legales y reglamentarias y, a juicio del auditor, el efecto del posible incumplimiento pudiera ser material para los estados financieros, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico. (Ref: Apartados A20–A22)
21. Si no puede obtenerse información suficiente sobre un incumplimiento del que existen indicios, el auditor evaluará el efecto que la falta de evidencia de auditoría suficiente y adecuada tiene sobre la opinión del auditor.
22. El auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluidas la valoración del riesgo por el auditor y la fiabilidad de las manifestaciones escritas, y llevará a cabo las actuaciones adecuadas. (Ref: Apartados A23–A25)

### **Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento**

#### *Comunicación sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento con los responsables del gobierno de la entidad*

23. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección y, por ello, tengan conocimiento de las cuestiones ya comunicadas por el auditor relativas a incumplimientos identificados de las disposiciones legales y reglamentarias o a la existencia de indicios de un posible incumplimiento, el auditor<sup>5</sup>, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las cuestiones relativas a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias que hayan llegado a su conocimiento en el transcurso de la auditoría, siempre que no se trate de cuestiones claramente intrascendentes.
24. Si, a juicio del auditor, el incumplimiento al que se refiere el apartado 23 se considera intencionado y material, el auditor se comunicará con los responsables del gobierno acerca de la cuestión de la entidad tan pronto como sea posible.
25. Si el auditor tiene indicios de que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad están implicados en el incumplimiento, lo comunicará a la autoridad de nivel inmediatamente superior dentro de la entidad, si existiera, tal como un comité de auditoría o consejo supervisor. Cuando no exista un nivel de autoridad superior o si el auditor considera que pueden no adoptarse medidas en respuesta a su comunicación o no está seguro de a quién informar, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico.

#### *Posibles implicaciones para el informe de auditoría de los incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento (Ref: Apartados A26–A27)*

26. Si el auditor concluye que el incumplimiento identificado o del que existen indicios tiene un efecto material sobre los estados financieros, y que no ha sido adecuadamente reflejado en ellos, el auditor expresará, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros<sup>6</sup>.
27. Si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad impiden al auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para evaluar si se ha producido o es probable que se haya producido un incumplimiento que pueda ser material para los estados financieros, el auditor expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión (se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros por limitación al alcance de la auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)<sup>7</sup>.
28. Si, debido a limitaciones impuestas por las circunstancias y no por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad, el auditor no puede determinar si se ha producido un incumplimiento, el auditor evaluará el efecto sobre su opinión, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

<sup>5</sup> NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13

<sup>6</sup> NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*, apartados 7-8

<sup>7</sup> NIA 705 (Revisada), apartados 7 y 9

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento

29. Si el auditor identifica o tiene indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, determinará si los requerimientos de las disposiciones legales, reglamentarias o de ética aplicables: (Ref: Apartados A28–A34)
- (a) Requieren que el auditor informe a una autoridad competente ajena a la entidad.
  - (b) Establecen responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

Véase nota aclaratoria al apartado 9 de esta Norma.

## Documentación

30. El auditor hará constar en la documentación de auditoría<sup>8</sup> los incumplimientos identificados, o la existencia de indicios de incumplimiento, de las disposiciones legales y reglamentarias y: (Ref: Apartados A35–A36)
- (a) los procedimientos de auditoría, los juicios profesionales significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas y
  - (b) las discusiones con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad, así como con partes ajenas a la entidad sobre cuestiones significativas relacionadas con los incumplimientos, incluido el modo en el que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad han respondido a la cuestión.

\*\*\*

## Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

### Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 3-9)

- A1. Es responsabilidad de la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, asegurar que las operaciones de la entidad se realizan de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias. Dichas disposiciones pueden afectar a los estados financieros de la entidad de diferentes formas: por ejemplo, en la forma más directa, pueden afectar a información específica que la entidad esté obligada a revelar en los estados financieros o pueden prescribir el marco de información financiera aplicable. También pueden establecer ciertos derechos y obligaciones legales de la entidad, algunos de los cuales se reconocerán en sus estados financieros. Además, las disposiciones legales y reglamentarias pueden imponer sanciones en casos de incumplimiento.
- A2. Los siguientes son ejemplos de los tipos de políticas y procedimientos que una entidad puede implementar para facilitar la prevención y detección de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias:
- Seguimiento de los requerimientos legales y verificación de que los procedimientos operativos están diseñados para cumplir dichos requerimientos.
  - Establecimiento y utilización de sistemas adecuados de control interno.
  - Desarrollo, promoción y observancia de un código de conducta.
  - Verificación de que los empleados están adecuadamente formados y conocen el código de conducta.
  - Seguimiento del cumplimiento del código de conducta y medidas disciplinarias adecuadas para los empleados que no lo cumplan.
  - Contratación de asesores jurídicos para facilitar el seguimiento de los requerimientos legales.
  - Mantenimiento de un registro de las disposiciones legales y reglamentarias significativas que la entidad debe cumplir dentro de su sector, así como de un registro de reclamaciones.

En entidades de gran dimensión, estas políticas y procedimientos pueden complementarse mediante la asignación de responsabilidades adecuadas:

- A una función de auditoría interna.
- A un comité de auditoría.

<sup>8</sup> NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6

- A un departamento de cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

### Responsabilidad del auditor

- A3. El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad puede dar lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros. La detección de los incumplimientos, independientemente de su importancia relativa, puede afectar a otros aspectos de la auditoría como, por ejemplo, la consideración por parte del auditor de la integridad de la dirección, de los responsables del gobierno de la entidad o de los empleados.
- A4. El que un determinado acto constituya o no un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias es una cuestión a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado, lo cual, por lo general, queda fuera del ámbito de competencia profesional del auditor. No obstante, la formación práctica del auditor, su experiencia y su conocimiento de la entidad y de su actividad o sector pueden proporcionar una base para reconocer que algunos actos, que lleguen al conocimiento del auditor, puedan constituir incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias.
- A5. De conformidad con determinados requerimientos legales, el auditor puede estar específicamente obligado a informar, en el marco de la auditoría de los estados financieros, sobre si la entidad cumple determinadas disposiciones legales y reglamentarias. En estas circunstancias, la NIA 700 (Revisada)<sup>9</sup> (*suprimido*)<sup>10</sup> tratan sobre el modo de abordar estas responsabilidades en el informe de auditoría. Asimismo, cuando existan requerimientos legales específicos de información, puede ser necesario incluir en la planificación de la auditoría pruebas adecuadas del cumplimiento de estas disposiciones legales y reglamentarias.

### Tipos de disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 6)

- A6. La naturaleza y las circunstancias de la entidad pueden tener un impacto sobre si las disposiciones legales y reglamentarias aplicables pertenecen a los tipos de disposiciones legales y reglamentarias descritos en los apartados 6(a) o 6(b). Ejemplos de disposiciones legales y reglamentarias que pueden pertenecer a los tipos descritos en el apartado 6 son las que tratan de:
- Fraude, corrupción y soborno.
  - Blanqueo de capitales, financiación del terrorismo e ingresos delictivos.
  - Mercado de valores y negociación.
  - Banca y otros productos y servicios financieros.
  - Protección de datos.
  - Pasivos y pagos por impuestos y pensiones.
  - Protección del medioambiente.
  - Salud y seguridad públicas.

### Consideraciones específicas para entidades del sector público

A7. *Apartado suprimido.*

### Responsabilidades adicionales establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 9)

- A8. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales y lleve a cabo actuaciones adicionales. (*Frase suprimida*)<sup>11</sup>.

A efectos de la adecuada interpretación y aplicación en España de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los de independencia, se considerarán los establecidos en el artículo art. 2.3, la sección 2ª del capítulo III (Título I) y la sección 3ª del capítulo IV (Título I) de la LAC, en su normativa de desarrollo y en el Reglamento (UE) nº 537/2014.

### Definición (Ref: Apartado 12)

<sup>9</sup> NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 42

<sup>10</sup> *Nota suprimida*

<sup>11</sup> *Nota suprimida.*



- A9. Los actos de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias comprenden tanto las transacciones realizadas por la entidad o en su nombre, como las realizadas por cuenta de la entidad, por los responsables de su gobierno, por la dirección o por otros que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección.
- A10. El incumplimiento incluye asimismo conductas impropias relacionadas con las actividades empresariales de la entidad, por ejemplo, en circunstancias en las que una persona en un puesto clave de la dirección, a título personal, ha aceptado un soborno de un proveedor de la entidad a cambio de ser seleccionado para proporcionar servicios o contratos a la entidad.

### **Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias**

#### *Obtención de conocimiento del marco normativo (Ref: Apartado 13)*

- A11. Para obtener un conocimiento general del marco normativo, y del modo en que la entidad cumple con dicho marco, el auditor puede, por ejemplo:
- utilizar el conocimiento que ya tenga del sector de actividad de la entidad, de los aspectos normativos y de otros factores externos;
  - actualizar su conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que determinen directamente los importes e información a revelar en los estados financieros;
  - indagar ante la dirección sobre otras disposiciones legales y reglamentarias que pudieran tener un efecto fundamental sobre las actividades de la entidad;
  - indagar ante la dirección sobre las políticas y los procedimientos de la entidad relativos al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias e
  - indagar ante la dirección sobre las políticas o los procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar las reclamaciones en litigio judicial.

#### *Disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros (Ref: Apartados 6, 14)*

- A12. Determinadas disposiciones legales y reglamentarias están firmemente consolidadas, son conocidas por la entidad y por las empresas del mismo sector, y son relevantes para los estados financieros de la entidad (como se describe en el apartado 6(a)). Pueden incluir las relativas, por ejemplo, a:
- la estructura y el contenido de los estados financieros;
  - las cuestiones de información financiera específicas del sector;
  - la contabilización de transacciones originadas por contratos con el Estado o
  - el reconocimiento de provisiones o de gastos por impuesto sobre beneficios o por compromisos por pensiones.

Algunos preceptos pueden afectar directamente a afirmaciones específicas de los estados financieros (por ejemplo, la integridad de las provisiones por el impuesto sobre beneficios), mientras que otras pueden afectar directamente a los estados financieros en su conjunto (por ejemplo, los estados financieros obligatorios que constituyen un conjunto completo de estados financieros). El objetivo del requerimiento del apartado 14 es que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la determinación de importes e información a revelar en los estados financieros de conformidad con los preceptos pertinentes de dichas disposiciones legales y reglamentarias.

El incumplimiento de otros preceptos de dichas disposiciones y de otras disposiciones legales y reglamentarias puede dar lugar a multas, litigios u otras consecuencias para la entidad, cuyo coste puede ser necesario provisionar en los estados financieros, pero no se considera que tenga un efecto directo en los estados financieros, tal como se describe en el apartado 6(a).

#### *Procedimientos para identificar casos de incumplimiento - Otras disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 6, 15)*

- A13. Algunas otras disposiciones legales y reglamentarias pueden requerir una atención especial por parte del auditor por tener un efecto fundamental sobre las actividades de la entidad (como se describe en el apartado 6(b)). El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que tengan un efecto fundamental en las actividades de la entidad puede ocasionar el cese de las actividades de la entidad, o poner en cuestión su continuidad como empresa en funcionamiento<sup>12</sup>. Por ejemplo, el incumplimiento de los requerimientos de la licencia u otro tipo de autorización

<sup>12</sup> Véase la NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento.



para realizar sus actividades puede tener un impacto de este tipo (por ejemplo, para un banco, el incumplimiento de los requerimientos de capital o inversión). También existen numerosas disposiciones legales y reglamentarias, relacionadas principalmente con los aspectos operativos de la entidad, que habitualmente no afectan a los estados financieros y que no se tienen en cuenta en los sistemas de información de la entidad relevantes para la información financiera.

- A14 Como las consecuencias de otras disposiciones legales y reglamentarias sobre la información financiera pueden variar dependiendo de las actividades de la entidad, los procedimientos de auditoría requeridos en el apartado 15 están encaminados a llamar la atención del auditor sobre casos de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros.

*Incumplimientos sobre los que ha obtenido conocimiento el auditor por otros procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 16)*

- A15. Los procedimientos de auditoría aplicados para formarse una opinión sobre los estados financieros pueden poner de manifiesto al auditor casos de incumplimiento o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Por ejemplo, estos procedimientos de auditoría pueden incluir:

- lectura de actas;
- indagaciones ante la dirección y los asesores jurídicos internos o externos de la entidad sobre litigios, reclamaciones y demandas y
- realización de pruebas sustantivas de detalle sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

*Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 17)*

- A16. Dado que el efecto de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros puede variar considerablemente, las manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria sobre el conocimiento por parte de la dirección de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o de la existencia de indicios de un incumplimiento que pueden tener un efecto material sobre los estados financieros. Sin embargo, las manifestaciones escritas no proporcionan por sí solas evidencia de auditoría suficiente y adecuada y, por consiguiente, no afectan a la naturaleza y extensión de otra evidencia de auditoría que el auditor debe obtener<sup>13</sup>.

**Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento**

*Indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartado 19)*

- A17. Puede llegar a conocimiento del auditor información relativa a un caso de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por vías distintas a la realización de los procedimientos de los apartados 13-17 (por ejemplo, cuando un denunciante alerta al auditor de un incumplimiento).
- A18. Las siguientes cuestiones pueden ser un indicio de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias:
- Investigaciones por parte de organismos reguladores o por departamentos de la Administración, o pago de multas o sanciones.
  - Pagos por servicios no especificados o préstamos concedidos a consultores, partes vinculadas, empleados o funcionarios públicos.
  - Comisiones por ventas u honorarios de agencia que parecen excesivos en relación con los habitualmente pagados por la entidad o en su sector de actividad o con los servicios realmente recibidos.
  - Realización de compras a precios significativamente superiores o inferiores a los de mercado.
  - Pagos inusuales en efectivo, pago de compras con cheques bancarios al portador o transferencias a cuentas bancarias cifradas.
  - Transacciones inusuales con empresas domiciliadas en paraísos fiscales.
  - Pagos por bienes o servicios realizados a países distintos de los de procedencia de los bienes o servicios.
  - Pagos sin la adecuada documentación sobre control de cambios.
  - Existencia de un sistema de información que, voluntaria o accidentalmente, no proporciona una adecuada pista de auditoría o evidencia suficiente.
  - Transacciones no autorizadas o registradas inadecuadamente.

<sup>13</sup> NIA 580, *Manifestaciones escritas*, apartado 4

- Comentarios desfavorables en los medios de comunicación.

Cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor (Ref: Apartado 19(b))

A19. Entre las cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor de los posibles efectos sobre los estados financieros se incluyen:

- Las consecuencias financieras potenciales de incumplimientos identificados o de posibles incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros, incluyendo, por ejemplo, la imposición de multas, sanciones, indemnizaciones, amenazas de expropiación de activos, interrupción forzosa de actividades, y litigios.
- Que las consecuencias financieras potenciales requieran ser reveladas.
- Que las consecuencias financieras potenciales sean tan graves como para poner en tela de juicio la presentación fiel de los estados financieros, o para hacer que los estados financieros induzcan a error.

Procedimientos de auditoría y comunicación sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimientos con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 20)

A20. Se requiere que el auditor discuta los indicios de incumplimiento con el nivel adecuado de la dirección y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno de la entidad ya que pueden proporcionar evidencia de auditoría adicional. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que la dirección y, cuando corresponda, los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo conocimiento sobre los factores y circunstancias relativos a transacciones o hechos que han originado la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

A21. Sin embargo, en algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerarse adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Véase nota aclaratoria al apartado 9 de esta Norma.
---

A22. Si la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan al auditor información suficiente acerca del cumplimiento por parte de la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, el auditor puede considerar adecuado consultar a los asesores jurídicos internos o externos de la entidad, sobre la aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias a las circunstancias, incluida la posibilidad de fraude, así como sus posibles efectos sobre los estados financieros. Si no se considera adecuado consultar a los asesores jurídicos de la entidad o si el auditor no se satisface con la opinión de dichos asesores, puede considerarse adecuado consultar, de manera confidencial, a otras personas pertenecientes a la firma, a una firma de la red, a una organización profesional o a sus propios asesores jurídicos sobre si se ha cometido una infracción de una disposición legal o reglamentaria, incluidos la posibilidad de fraude, las posibles consecuencias legales y las actuaciones adicionales que, en su caso, debería emprender el auditor.

Evaluación de las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento (Ref: Apartado 22)

A23. Tal como el apartado 22 requiere, el auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluyendo la valoración del riesgo realizada por el auditor y la fiabilidad de manifestaciones escritas. Las implicaciones de incumplimientos o de posibles incumplimientos específicos dependerán de la relación de la comisión del acto y, en su caso, de su ocultación con actividades de control específicas, así como del nivel de la dirección o de las personas involucradas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, especialmente cuando se deriven de la participación de la más alta autoridad dentro de la entidad. Como se indica en el apartado 9, el cumplimiento por el auditor de las disposiciones legales o reglamentarias o de los requerimientos de ética aplicables puede aportar información adicional relevante para las responsabilidades del auditor de conformidad con el apartado 22.

A24. Como ejemplos de circunstancias que pueden llevar al auditor a evaluar las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas recibidas de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad están, entre otros:

- El auditor tiene indicios o evidencia de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad están involucrados o pretenden involucrarse en cualquier incumplimiento identificado o posible incumplimiento.
- El auditor tiene conocimiento de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad conocen dichos incumplimientos y, en contra de los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias, no han informado o autorizado informar sobre la cuestión a la autoridad adecuada en un periodo de tiempo razonable.

A25. En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar renunciar al encargo, si las disposiciones legales y reglamentarias así lo permiten, por ejemplo, cuando la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adopten las medidas correctoras que el auditor considere adecuadas en las circunstancias, o cuando el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento pongan en duda la integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, incluso cuando el incumplimiento no sea material para los estados financieros. El auditor puede considerar adecuada la obtención de asesoramiento jurídico para determinar si es adecuado renunciar al encargo. Cuando el auditor determina que sería adecuado renunciar al encargo, hacerlo no le exime de cumplir otras responsabilidades establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento. Además, el apartado A8a de la NIA 220<sup>14</sup> establece que determinados requerimientos de ética pueden requerir que el auditor predecesor, a petición del auditor sucesor, proporcione información relativa a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias al auditor sucesor.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

Por otra parte, en los supuestos de sustitución de auditores en cuanto al acceso a la documentación de la auditoría entre auditor predecesor y sucesor se tendrá en cuenta lo establecido en el artículo 32.f) de la LAC y su normativa de desarrollo.

## **Comunicación e información sobre de incumplimientos identificados o sobre de la existencia de indicios de incumplimiento**

*Posibles implicaciones para el informe de auditoría de los incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento* (Ref: Apartados 26-28)

A26. El incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias se comunica en el informe de auditoría cuando el auditor emite una opinión modificada de conformidad con los apartados 26–28. En algunas otras circunstancias, el auditor puede comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento en el informe de auditoría, por ejemplo:

- cuando el auditor tiene otras responsabilidades de información además de sus responsabilidades de conformidad con las NIA, como se prevé en el apartado 43 de la NIA 700 (Revisada);
- cuando el auditor determina que el incumplimiento identificado o que la existencia de indicios de incumplimiento es una cuestión clave de la auditoría y, en consecuencia, comunica la cuestión de conformidad con la NIA 701<sup>15</sup>, salvo si es aplicable el apartado 14 de dicha NIA, o
- en casos excepcionales, en los que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adopten las medidas correctoras que el auditor considera adecuadas en las circunstancias y no sea posible renunciar al encargo (véase apartado A25), el auditor puede considerar describir el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento en un párrafo sobre Otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)<sup>16</sup>.

A27. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden impedir a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad o al auditor informar sobre una cuestión específica. Por ejemplo, dichas disposiciones pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, incluida la prohibición de alertar a la entidad.

<sup>14</sup> NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*

<sup>15</sup> NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.*

<sup>16</sup> NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*

Cuando el auditor tiene previsto comunicar un incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento en el informe de auditoría bajo las circunstancias establecidas en el apartado A26 u otras, esas disposiciones legales o reglamentarias pueden influir en la capacidad del auditor de describir la cuestión en el informe de auditoría o, en otras circunstancias, de emitir el informe de auditoría. En esos casos, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico para determinar la forma de proceder adecuada.

*Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento (Ref: Apartado 29)*

- A28. Informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento puede ser obligatorio o adecuado en función de las circunstancias porque:
- (a) las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables requieren que el auditor informe (véase apartado A29);
  - (b) el auditor ha determinado que informar es una actuación adecuada para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento de conformidad con los requerimientos de ética aplicables (véase apartado A30) o
  - (c) las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el auditor informe (véase apartado A31).
- A29. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor informe a una parte ajena a la entidad sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, existen requerimientos legales que exigen al auditor de una entidad financiera informar a las autoridades supervisoras de los incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias o de la existencia de indicios de incumplimiento. Asimismo, el incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias puede ocasionar incorrecciones y, en algunas jurisdicciones, se puede requerir al auditor informar a la autoridad competente sobre las incorrecciones en aquellos casos en los que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras.
- A30. En otros casos, los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor determine si informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento es una actuación adecuada en función de las circunstancias. *(Frase suprimida)*<sup>17 18</sup>.
- A31. Aun cuando las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables no contengan requerimientos que traten de la información sobre incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento, pueden otorgar al auditor el derecho a informar de ello a una autoridad competente ajena a la entidad. Por ejemplo, al auditar los estados financieros de entidades financieras, las disposiciones legales o reglamentarias pueden otorgar al auditor el derecho a discutir cuestiones tales como incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o la existencia de indicios de incumplimiento con una autoridad supervisora.
- A32. En otras circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden impedir al auditor informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento por el deber de confidencialidad del auditor.
- A33. La determinación requerida por el apartado 29 puede implicar consideraciones complejas y la aplicación de juicio profesional. En consecuencia, el auditor puede considerar consultar internamente (por ejemplo, en la firma o a una firma de la red) o, de manera confidencial, a un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad). El auditor puede también considerar obtener asesoramiento jurídico para conocer sus opciones o las implicaciones legales de una determinada forma de proceder.

Véase nota aclaratoria al apartado 9 de esta Norma
--

Consideraciones específicas para entidades del sector público

---

<sup>17</sup> Nota suprimida.

<sup>18</sup> Nota suprimida.

A34 *Apartado suprimido*

**Documentación** (Ref: Apartado 30)

A35. La documentación del auditor relativa a los hallazgos con respecto a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento puede incluir, por ejemplo:

- Copias de registros o de documentos.
- Actas de discusiones mantenidas con la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o partes ajenas a la entidad.

A36. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden también establecer requerimientos adicionales de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> Nota suprimida.

**NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315 (REVISADA)**  
**IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DEL RIESGO DE INCORRECCIÓN**  
**MATERIAL**

**NIA-ES 315 (REVISADA)**

*(Adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de xx de xx de 20xx)*

**CONTENIDO**

---

	Apartados
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta NIA .....	1
Conceptos clave en esta NIA .....	2
Graduación .....	9
Fecha de entrada en vigor .....	10
<b>Objetivo</b> .....	11
<b>Definiciones</b> .....	12
<b>Requerimientos</b>	
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas .....	13-18
Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad .....	19-27
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material .....	28-37
Documentación .....	38
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	
Definiciones .....	A1-A10
Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas .....	A11-A47
Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad .....	A48-A183
Identificación y valoración del riesgo de incorrección material .....	A184-A236
Documentación .....	A237-A241
Anexo 1: Consideraciones para el conocimiento de la entidad y su modelo de negocio	
Anexo 2: Conocimiento de los factores de riesgo inherente	

---

Anexo 3: Conocimiento del sistema de control interno de la entidad

Anexo 4: Consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad

Anexo 5: Consideraciones para el conocimiento de las Tecnologías de la Información (TI)

Anexo 6: Consideraciones para el conocimiento de los controles generales de TI

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

“Las Normas “NIA-ES” y “NCCI” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicada por la IFAC en inglés en el periodo 2009-2015. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), con la participación, entre otros, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y del Consejo General de Economistas. Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en [www.ifac.org](http://www.ifac.org) o escribiendo a [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).”



## Introducción

### Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

### Conceptos clave en esta NIA

2. La NIA 200 trata de los objetivos globales del auditor en la ejecución de una auditoría de estados financieros<sup>1</sup>, incluida la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo<sup>2</sup>. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección<sup>3</sup>. La NIA 200 explica que los riesgos de incorrección material pueden estar relacionados con<sup>4</sup>: los estados financieros en su conjunto; y las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.
3. La NIA 200 requiere que el auditor aplique su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría y que planifique y ejecute la auditoría con escepticismo profesional reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales.<sup>5</sup>
4. Los riesgos en los estados financieros se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y que afectan potencialmente a muchas de las afirmaciones. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones tienen dos componentes, el riesgo inherente y el riesgo de control:
  - El riesgo inherente se describe como la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.
  - El riesgo de control se describe como el riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.
5. La NIA 200 explica que los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se valoran con el fin de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada<sup>6</sup>. Para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, esta NIA exige una valoración separada del riesgo inherente y del riesgo de control. Como se indica en la NIA 200, el riesgo inherente es más alto para algunas afirmaciones y tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar relacionados. El grado en que varía el riesgo inherente se denomina en esta NIA “espectro de riesgo inherente”.
6. Los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor incluyen tanto los que se deben a error como los debidos a fraude. Aunque ambos se tratan en esta NIA, la significatividad del fraude es tal que la NIA 240<sup>7</sup> incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los

---

<sup>1</sup> NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*

<sup>2</sup> NIA 200, apartado 17

<sup>3</sup> NIA 200, apartado 13(c)

<sup>4</sup> NIA 200, apartado A36

<sup>5</sup> NIA 200, apartados 15-16

<sup>6</sup> NIA 200, apartado A43a y NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 6

<sup>7</sup> NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información con el fin de identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material debida a fraude.

7. El proceso de identificación y valoración de los riesgos por el auditor es iterativo y dinámico. El conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno son interdependientes con conceptos incluidos en los requerimientos de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. En la obtención de conocimiento requerida por esta NIA se pueden desarrollar expectativas iniciales de riesgos, las cuales pueden ser afinadas a medida que el auditor progresa en el proceso de identificación y valoración de riesgos. Además, esta NIA y la NIA 330 requieren que el auditor revise las valoraciones de riesgo, y modifique las respuestas globales posteriores y los procedimientos posteriores de auditoría, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330, o en caso de obtener nueva información.
8. La NIA 330 requiere que el auditor diseñe e implemente respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros<sup>8</sup>. La NIA 330 explica asimismo que el conocimiento del entorno de control por el auditor afecta a la valoración que hace de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y a sus respuestas globales. La NIA 330 también requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos<sup>9</sup>.

#### Graduación

9. La NIA 200 establece que algunas NIA incluyen consideraciones de graduación que ilustran la aplicación de los requerimientos a todas las entidades independientemente de si su naturaleza y circunstancias son más o menos complejas<sup>10</sup>. Esta NIA se dirige a todas las entidades independientemente de su dimensión o complejidad y la guía de aplicación incorpora, en consecuencia, consideraciones específicas tanto para entidades menos complejas como para entidades más complejas, según proceda. Aunque la dimensión de una entidad puede ser indicativa de su complejidad, algunas entidades de pequeña dimensión pueden ser complejas y algunas entidades de mayor dimensión pueden ser menos complejas.

#### Fecha de entrada en vigor

10. *Apartado suprimido.*

#### Objetivo

11. El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

#### Definiciones

12. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
  - (a) *Afirmaciones*: manifestaciones, explícitas o no, con respecto al reconocimiento, medición, presentación y revelación de información en los estados financieros que son inherentes a la manifestación de la dirección de que los estados financieros se preparan de conformidad con el

---

<sup>8</sup> NIA 330, apartado 5

<sup>9</sup> NIA 330, apartado 6

<sup>10</sup> NIA 200, apartado A65a

marco de información financiera aplicable. El auditor utiliza las afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material. (Ref: Apartado A1)

- (b) *Riesgo de negocio*: riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativos que podrían afectar negativamente a la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuados.
- (c) *Controles*: políticas o procedimientos que establece una entidad para alcanzar los objetivos de control de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad. En este contexto: (Ref: Apartados A2–A5)
  - (i) Las políticas son declaraciones de lo que se debería o no se debería hacer dentro de la entidad para llevar a cabo el control. Esas declaraciones pueden estar documentadas, formuladas explícitamente en comunicados o implícitas en actuaciones y decisiones.
  - (ii) Los procedimientos son actuaciones para implementar las políticas.
- (d) *Controles generales de las tecnologías de la información (TI)*: Controles de los procesos de TI de la entidad que apoyan el funcionamiento continuo apropiado del entorno de TI, incluido el funcionamiento continuo efectivo de los controles de procesamiento de la información y la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de la información) en el sistema de información de la entidad. Véase también la definición de *entorno de TI*.
- (e) *Controles del procesamiento de la información*: Controles relacionados con el procesamiento de la información en aplicaciones de TI o procesamientos manuales de la información en el sistema de información de la entidad que responden directamente a los riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y otra información). (Ref: Apartado A6)
- (f) *Factores de riesgo inherente*: Características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de incorrección, debida a fraude o error, de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación, antes de considerar los controles. Dichos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos e incluyen complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude<sup>11</sup> en la medida en la que afectan al riesgo inherente. (Ref: Apartados A7–A8)
- (g) *Entorno de las TI*: Las aplicaciones de TI y la infraestructura que da soporte a las TI, así como los procesos y el personal involucrado en esos procesos que una entidad utiliza para respaldar las operaciones de negocio y para lograr la consecución de las estrategias de negocio. A los efectos de esta NIA:
  - (i) Una aplicación de TI es un programa o un conjunto de programas que se utiliza para el inicio, procesamiento, registro e información de transacciones o información. Las aplicaciones de TI incluyen almacenes de datos y generadores de informes.
  - (ii) La infraestructura de TI comprende la red, los sistemas operativos y las bases de datos y el hardware y software relacionados con estos.
  - (iii) Los procesos de TI son los procesos de la entidad para la gestión del acceso al entorno de TI, la gestión de cambios en los programas o de los cambios al entorno de TI, así como para la gestión de las operaciones de TI.

---

<sup>11</sup> NIA 240, apartados A24–A27

- (h) *Afirmaciones relevantes*: Una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información es relevante cuando tiene un riesgo identificado de incorrección material. La determinación de si una afirmación es relevante se realiza antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes (es decir, el riesgo inherente). (Ref: Apartado A9)
- (i) *Riesgos derivados de la utilización de TI*: Exposición de los controles de procesamiento de la información a un diseño o un funcionamiento ineficaces, o riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y demás información) en el sistema de información de la entidad, debido a un diseño o a un funcionamiento ineficaz de los procesos de TI de la entidad (véase entorno de TI).
- (j) *Procedimientos de valoración del riesgo*: procedimientos de auditoría diseñados y aplicados para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones concretas contenidas en estos.
- (k) *Tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos*: un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar para el que existen una o varias afirmaciones significativas.
- (l) *Riesgo significativo*: un riesgo identificado de incorrección material. (Ref: Apartado A10)
  - (i) para el que la valoración del riesgo inherente se encuentra próxima al límite superior del espectro de riesgo inherente debido al grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección y a la magnitud de la incorrección potencial si existe; o
  - (ii) que deba ser tratado como riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otras NIA<sup>12</sup>.
- (m) *Sistema de control interno*: el sistema diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. A los efectos de las NIA, el sistema de control interno comprende cinco componentes interrelacionados:
  - (i) el entorno de control;
  - (ii) el proceso de valoración del riesgo por la entidad;
  - (iii) el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno;
  - (iv) el sistema de información y comunicación y
  - (v) las actividades de control.

## Requerimientos

### Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

13. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de valoración del riesgo con el fin de obtener evidencia de auditoría que proporcione una base adecuada para: (Ref: Apartados A11–A18)
  - (a) la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones contenidas en estos; y
  - (b) el diseño de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330.

---

<sup>12</sup> NIA 240, apartado 27 y NIA 550, *Partes vinculadas* – apartado 18

El auditor diseñará y aplicará procedimientos de valoración del riesgo de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref: Apartado A14)

14. Los procedimientos de valoración del riesgo incluirán los siguientes: (Ref: Apartados A19–A21)
  - (a) Indagaciones ante la dirección y ante otras personas apropiadas de la entidad, incluidas personas de la función de auditoría interna (en caso de que exista esta función). (Ref: Apartados A22–A26)
  - (b) Procedimientos analíticos (Ref: Apartados A27–A31)
  - (c) Observación e inspección. (Ref: Apartados A32–A36)

#### *Información procedente de otras fuentes*

15. En la obtención de evidencia de conformidad con el apartado 13, el auditor tendrá en cuenta la información procedente de: (Ref: Apartados A37–A38)
  - (a) los procedimientos del auditor relativos a la aceptación o continuidad de las relaciones con el cliente o del encargo de auditoría y,
  - (b) en su caso, otros encargos realizados por el socio del encargo para la entidad.
16. Cuando el auditor tenga la intención de utilizar información obtenida de su experiencia anterior con la entidad y de procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores, evaluará si esa información aún es relevante y fiable como evidencia de auditoría para la auditoría actual. (Ref: Apartados A39–A41)

#### *Discusión por el equipo del encargo*

17. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo discutirán la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material. (Ref: Apartados A42–A47)
18. Cuando algunos miembros del equipo del encargo no participen en la discusión por el equipo del encargo, el socio del encargo determinará qué cuestiones se les debe comunicar.

#### **Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad** (Ref: Apartados A48–A49)

##### *Conocimiento de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable* (Ref: Apartados A50–A55)

19. El auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo para obtener conocimiento de:
  - (a) los siguientes aspectos de la entidad y su entorno:
    - (i) la estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad y su modelo de negocio, incluido el grado en que el modelo de negocio integra el uso de TI; (Ref: Apartados A56–A67)
    - (ii) factores sectoriales, normativos y otros factores externos; (Ref: Apartados A68–A73) y
    - (iii) las mediciones utilizadas, interna y externamente, para valorar el resultado de la entidad; (Ref: Apartados A74–A81)
  - (b) el marco de información financiera aplicable, así como las políticas contables de la entidad y los motivos de cualquier cambio en estas; (Ref: Apartados A82–A84) y

- (c) el modo y el grado en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable sobre la base del conocimiento adquirido en (a) y (b). (Ref: Apartados A85–A89)

20. El auditor evaluará si las políticas contables de la entidad son adecuadas y congruentes con el marco de información financiera aplicable.

*Conocimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad* (Ref: Apartados A90– A95)

Entorno de control, proceso de valoración del riesgo por la entidad y proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados A96–A98)

Entorno de control

21. El auditor obtendrá conocimiento del entorno de control que sea relevante para la preparación de los estados financieros mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo mediante: (Ref: Apartados A99–A100)	
<p>(a) el conocimiento del conjunto de controles, procesos y estructuras que tratan: (Ref: Apartados A101–A102)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) el modo en que la dirección ejerce las responsabilidades de supervisión, tales como la cultura de la entidad y el compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos;</li> <li>(ii) la independencia de los responsables del gobierno de la entidad y su supervisión del sistema de control interno de la entidad cuando estos sean distintos de la dirección;</li> <li>(iii) la asignación de autoridad y responsabilidad en la entidad;</li> <li>(iv) el modo en que la entidad atrae, desarrolla y retiene personas competentes; y</li> <li>(v) el modo en que la entidad exige responsabilidades por la consecución de los objetivos del sistema de control interno a las personas que han de responder de ello;</li> </ul>	<p>y</p> <p>(b) la evaluación de si: (Ref: Apartados A103–A108)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético;</li> <li>(ii) el entorno de control proporciona una base adecuada para los demás componentes del sistema de control interno de la entidad considerando la naturaleza y complejidad de esta;</li> </ul> <p>y</p> <p>(iii) las deficiencias de control identificadas en el entorno de control menoscaban los demás componentes del sistema de control interno de la entidad.</p>

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

22. El auditor obtendrá conocimiento del proceso de valoración del riesgo por la entidad que sea relevante para la preparación de los estados financieros mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo a través de:	
<p>(a) el conocimiento del proceso de la entidad para: (Ref: Apartados A109–A110)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) la identificación de los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera; (Ref: Apartado A62)</li> <li>(ii) la evaluación de la significatividad de dichos riesgos,</li> </ul>	<p>y</p> <p>(b) la evaluación de si el proceso de valoración del riesgo por la entidad es adecuado a las circunstancias de la entidad teniendo en cuenta la naturaleza y complejidad de esta. (Ref: Apartados A111–A113)</p>

incluida la probabilidad de ocurrencia y (iii) la respuesta a dichos riesgos;	
--	--

23. Si el auditor identifica riesgos de incorrección material que la dirección no ha identificado:
- (a) determinará si por su naturaleza era de esperar que cualquiera de dichos riesgos hubiera sido identificado por el proceso de valoración del riesgo por la entidad y, en su caso, obtendrá conocimiento del motivo por el que el proceso de valoración del riesgo por la entidad no identificó esos riesgos de incorrección material; y
  - (b) considerará las implicaciones para la evaluación por el auditor del apartado 22(b).

El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

24. El auditor obtendrá conocimiento del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno relevante para la preparación de los estados financieros, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo a través de: (Ref: Apartados A114–A115)	
<ul style="list-style-type: none"> <li>(a) el conocimiento de los aspectos del proceso de la entidad que tratan de: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) las evaluaciones continuas e individuales para el seguimiento de la eficacia de los controles y la identificación y corrección de las deficiencias de control identificadas; (Ref: Apartados A116–A117) y</li> <li>(ii) en su caso, la función de auditoría interna de la entidad, incluida su naturaleza, responsabilidades y actividades; (Ref: Apartado A118)</li> </ul> </li> <li>(b) el conocimiento de las fuentes de información utilizadas en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno, y los fundamentos de la dirección para considerar que la información es suficientemente fiable para esa finalidad; (Ref: Apartados A119–A120)</li> </ul>	<p>y</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(c) la evaluación de si el proceso de seguimiento del sistema de control interno de la entidad es adecuado a las circunstancias de la entidad teniendo en cuenta la naturaleza y complejidad de esta. (Ref: Apartados A121–A122)</li> </ul>

Sistema de información y comunicación y actividades de control (Ref: Apartados A123–A130)

Sistema de información y comunicación

25. El auditor obtendrá conocimiento del sistema de información y comunicación de la entidad que sea relevante para la preparación de los estados financieros, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo a través de: (Ref: Apartado A131)	
<ul style="list-style-type: none"> <li>(a) el conocimiento de las actividades de procesamiento de la información de la entidad, incluidos sus datos e información, los recursos que se deben utilizar en esas actividades y las políticas que definen, para los tipos significativos de transacciones, saldos contables e información a revelar: (Ref: Apartados A132–A143) <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) el modo en que la información fluye por el sistema de información de la entidad, incluido el modo en que: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. las transacciones se inician y la información sobre ellas se registra, se procesa, se corrige si es</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul>	<p>y</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(c) la evaluación de si el sistema de información y comunicación de la entidad sustentan adecuadamente la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartado A146)</li> </ul>



<p>necesario, se traslada al mayor y se incluye en los estados financieros; y</p> <p>b. la información sobre los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, se captura, se procesa y se revela en los estados financieros;</p> <p>(ii) los registros contables, cuentas específicas de los estados financieros y otros registros de soporte relacionados con los flujos de información en el sistema de información;</p> <p>(iii) el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar; y</p> <p>(iv) los recursos de la entidad, incluido el entorno de TI, relevantes para los apartados (a)(i) a (a)(iii) anteriores;</p> <p>(b) el conocimiento del modo en que la entidad comunica las cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros y las correspondientes responsabilidades de información en el sistema de información y otros componentes del sistema de control interno: (Ref: Apartados A144–A145)</p> <p>(i) a personas dentro de la entidad, incluido el modo en que se comunican las funciones y responsabilidades relacionadas con la información financiera;</p> <p>(ii) a la dirección y los responsables del gobierno de la entidad y</p> <p>(iii) con terceros, tales como las realizadas con las autoridades reguladoras;</p>	
--	--

#### Actividades de control

<p>26. El auditor obtendrá conocimiento del componente de actividades de control mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, a través de: (Ref: Apartados A147–A157)</p>	
<p>(a) la identificación, en el componente de actividades de control, de controles que responden a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones como sigue:</p> <p>(i) controles que responden a un riesgo que se considera riesgo significativo; (Ref: Apartados A158–A159)</p> <p>(ii) controles sobre los asientos en el diario, incluidos aquellos asientos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales; (Ref: Apartados A160–A161)</p> <p>(iii) controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar el auditor en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos, que incluirán controles que responden a riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no</p>	<p>y</p> <p>(d) para cada uno de los controles identificados en los apartados (a) o (c)(ii): (Ref: Apartados A175–A181)</p> <p>(i) la evaluación de si el control está diseñado eficazmente para responder al riesgo de incorrección material en las afirmaciones o si está diseñado eficazmente para sustentar el funcionamiento de otros controles;</p> <p>y</p> <p>(ii) la determinación de si el control ha sido implementado aplicando procedimientos además de indagar</p>

<p>proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y (Ref: Apartados A162–A164)</p> <p>(iv) otros controles que el auditor considere adecuados para permitirle cumplir con los objetivos del apartado 13 con respecto a los riesgos en las afirmaciones, basándose en su juicio profesional; (Ref: Apartado A165)</p> <p>(b) la identificación de las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI basándose en los controles identificados en (a); (Ref: Apartados A166–A172)</p> <p>(c) para dichas aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI identificados en (b), la identificación de: (Ref: Apartados A173–A174)</p> <p>(i) los riesgos derivados de la utilización de TI; y</p> <p>(ii) los controles generales de TI de la entidad que responden directamente a dichos riesgos;</p>	<p>ante el personal de la entidad.</p>
---	--

*Deficiencias de control en el sistema de control interno de la entidad*

27. Basándose en su evaluación de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad, el auditor determinará si se han identificado una o más deficiencias de control. (Ref: Apartados A182–A183)

**Identificación y valoración del riesgo de incorrección material** (Ref: Apartados A184–A185)

*Identificación de los riesgos de incorrección material*

28. El auditor identificará los riesgos de incorrección material y determinará si existen: (Ref: Apartados A186–A192)
- (a) en los estados financieros (Ref: Apartados A193–A200) o
  - (b) en las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones saldos contables e información a revelar. (Ref: Apartado A201)
29. El auditor determinará las afirmaciones relevantes y los correspondientes tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar. (Ref: Apartados A202–A204)

*Valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros*

30. Para los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros, el auditor valorará los riesgos y: (Ref: Apartados A193–A200)
- (a) determinará si dichos riesgos afectan a la valoración de riesgos en las afirmaciones y
  - (b) evaluará la naturaleza y extensión de su efecto generalizado sobre los estados financieros.

*Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones*

Valoración del riesgo inherente (Ref: Apartados A205–A217)

31. Para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, el auditor valorará el riesgo inherente valorando la probabilidad de ocurrencia y la magnitud de la incorrección. Al hacerlo, el auditor tendrá en cuenta el modo y el grado en que:

- (a) los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones relevantes a incorrección; y
  - (b) los riesgos de incorrección material en los estados financieros afectan a la valoración del riesgo inherente en el caso de riesgos de incorrección material en las afirmaciones. (Ref: Apartados A215–A216)
32. El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material valorados es un riesgo significativo. (Ref: Apartados A218–A221)
33. El auditor determinará si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a alguno de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. (Ref: Apartados A222–A225)

#### Valoración del riesgo de control

34. Si el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, deberá valorar el riesgo de control. Si el auditor no tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, su valoración del riesgo de control deberá ser tal que la valoración del riesgo de incorrección material sea la misma que la valoración del riesgo inherente. (Ref: Apartados A226–A229)

#### *Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo*

35. El auditor evaluará si la evidencia obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. En caso contrario, el auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo adicionales hasta obtener evidencia de auditoría que proporcione dicha base adecuada. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor tendrá en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo, tanto si corrobora como si contradice las afirmaciones de la dirección. (Ref: Apartados A230–A232)

#### *Tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que no son significativos pero si son materiales*

36. En el caso de tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar materiales que no se han considerado tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, el auditor evaluará si su determinación continúa siendo adecuada. (Ref: Apartados A233–A235)

#### *Revisión de la valoración del riesgo*

37. Si el auditor obtiene nueva información que es incongruente con la evidencia de auditoría sobre la que el auditor basó inicialmente la identificación o las valoraciones de los riesgos de incorrección material, el auditor revisará la identificación o la valoración. (Ref: Apartados A236)

#### **Documentación**

38. El auditor incluirá en la documentación de auditoría<sup>13</sup>: (Ref: Apartados A237–A241)
- (a) los resultados de la discusión entre los miembros del equipo del encargo, así como las decisiones significativas que se tomaron;

---

<sup>13</sup> NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6–A7

- (b) los elementos clave del conocimiento del auditor de conformidad con los apartados 19, 21, 22, 24 y 25; las fuentes de información de las que el auditor obtuvo ese conocimiento y los procedimientos de valoración del riesgo aplicados;
- (c) la evaluación del diseño de los controles identificados y la determinación de si dichos controles han sido implementados, de conformidad con los requerimientos del apartado 26; y
- (d) los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones identificados y valorados, incluidos los riesgos significativos y los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y el fundamento de los juicios significativos aplicados.

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

### **Definiciones** (Ref: Apartado 12)

#### *Afirmaciones* (Ref: Apartado 12(a))

- A1. Al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material, los auditores utilizan categorías de afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir. Algunos ejemplos de esas categorías de afirmaciones se describen en el apartado A190. Las afirmaciones son distintas de las manifestaciones escritas requeridas por la NIA 580<sup>14</sup> para confirmar determinadas cuestiones o sustentar otra evidencia de auditoría.

#### *Controles* (Ref: Apartado 12(c))

- A2. Los controles están integrados en los componentes del sistema de control interno de la entidad.
- A3. Las políticas son implementadas a través de las actuaciones del personal dentro de la entidad o a través de restricciones que impiden al personal llevar a cabo actuaciones que entrarían en conflicto con esas políticas.
- A4. Los procedimientos pueden ser exigidos mediante documentación formal u otra comunicación de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, o pueden ser el resultado de comportamientos que no se exigen, sino que están condicionados por la cultura de la entidad. Los procedimientos se pueden aplicar mediante actuaciones permitidas por las aplicaciones de TI utilizadas por la entidad o por otros aspectos de su entorno de TI.
- A5. Los controles pueden ser directos o indirectos. Los controles directos son controles lo suficientemente precisos para responder a riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Los controles indirectos son controles que sustentan los controles directos.

---

<sup>14</sup> NIA 580, *Manifestaciones escritas*

*Controles de procesamiento de la información* (Ref: Apartado 12(e))

- A6. Los riesgos para la integridad de la información se originan por la susceptibilidad a una implementación ineficaz de las políticas de información de la entidad, que son políticas que definen los flujos de información, los registros y los procesos de información del sistema de información de la entidad. Los controles de procesamiento de la información son procedimientos que sustentan la implementación eficaz de las políticas de información de la entidad. Los controles de procesamiento de la información pueden estar automatizados (es decir, incorporados en las aplicaciones de TI) o ser manuales (por ejemplo, controles de entrada o salida) y pueden depender de otros controles, incluidos otros controles de procesamiento de la información o en controles generales de TI.

*Factores de riesgo inherente* (Ref: Apartado 12(f))

El **Anexo 2** contiene consideraciones adicionales relativas a la obtención de conocimiento de los factores de riesgo inherente.

- A7. Los factores de riesgo inherente pueden ser cualitativos o cuantitativos y afectar a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección. Los factores de riesgo inherente cualitativos relativos a la preparación de información requerida por el marco de información financiera aplicable incluyen:
- complejidad;
  - subjetividad;
  - cambio;
  - incertidumbre o
  - susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afecten al riesgo inherente.
- A8. Otros factores de riesgo inherente, que afectan a la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable o revelación de información a incorrección pueden incluir:
- la significatividad cuantitativa o cualitativa del tipo de transacción, del saldo contable o de la información a revelar;
  - el volumen o la falta de uniformidad en la composición de los elementos que deben ser procesados a través del tipo de transacción o saldo contable, o reflejado en la información a revelar.

*Afirmaciones relevantes* (Ref: Apartado 12(h))

- A9. Un riesgo de incorrección material puede estar relacionado con más de una afirmación, en cuyo caso, todas las afirmaciones con las que se relaciona dicho riesgo son afirmaciones relevantes. Si una afirmación no tiene un riesgo identificado de incorrección material, no se trata de una afirmación relevante.

*Riesgo significativo* (Ref: Apartado 12(l))

- A10. La significatividad se puede describir como la importancia relativa de una cuestión y el auditor la juzga en el contexto en la que se está considerando. Para el riesgo inherente, la significatividad se puede considerar en el contexto de cómo y en qué grado los factores de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección material y a la magnitud de la incorrección potencial si existe.

### Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref: Apartado 13-18)

A11. Los riesgos de incorrección material que deben ser identificados y valorados incluyen tanto los que se deben a fraude como los debidos a error, y ambos se tratan en la presente NIA. Sin embargo, la significatividad del fraude es tal, que la NIA 240 incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información con el fin de identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude<sup>15</sup>. Además, las siguientes NIA proporcionan requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de riesgos de incorrección material con respecto a cuestiones o circunstancias específicas:

- NIA 540 (Revisada)<sup>16</sup> en relación con las estimaciones contables;
- NIA 550<sup>17</sup> en referencia con las relaciones y transacciones con partes vinculadas;
- NIA 570 (Revisada)<sup>18</sup> en relación con la empresa en funcionamiento y
- NIA 600<sup>19</sup> en relación con los estados financieros de grupos.

A12. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia de auditoría obtenida al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo y ayuda al auditor a estar alerta a evidencia de auditoría que no esté sesgada hacia la corroboración de la existencia de riesgos o que pueda ser contradictoria a la existencia de riesgos. El escepticismo profesional es una actitud aplicada por el auditor en la formulación de juicios profesionales que, a continuación, proporciona una base para sus actuaciones. El auditor aplica el juicio profesional para determinar cuándo tiene evidencia de auditoría que proporciona un fundamento adecuado para la valoración del riesgo.

A13. La aplicación de escepticismo profesional por el auditor puede incluir:

- cuestionar información contradictoria y la fiabilidad de los documentos;
- considerar las respuestas a indagaciones, así como otra información, obtenidas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad;
- prestar una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posible incorrección debida a fraude o error; y
- considerar si la evidencia de auditoría obtenida sustenta la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias de la entidad.

---

<sup>15</sup> NIA 240, apartados 12-27

<sup>16</sup> NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*

<sup>17</sup> NIA 550 *Partes vinculadas*

<sup>18</sup> NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*

<sup>19</sup> NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*

*Por qué es importante obtener evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo (Ref: Apartado 13)*

A14. Diseñar y aplicar procedimientos de valoración del riesgo con el fin de obtener evidencia de auditoría para sustentar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material de un modo libre de sesgo puede ayudar al auditor en la identificación de información potencialmente contradictoria, lo cual le puede ayudar en la aplicación de escepticismo profesional al identificar y valorar los riesgos de incorrección material.

*Fuentes de evidencia de auditoría (Ref: Apartado 13)*

A15. Diseñar y aplicar procedimientos de valoración del riesgo para la obtención de evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo puede implicar obtener evidencia de múltiples fuentes tanto internas como externas a la entidad. Sin embargo, no se exige que el auditor realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de evidencia de auditoría. Algunas fuentes de información para procedimientos de valoración del riesgo, además de la información procedente de otras fuentes<sup>20</sup>, pueden incluir:

- Interacciones con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad y con otro personal clave de la entidad, como los auditores internos.
- Algunos terceros como autoridades reguladoras, obtenida tanto directa como indirectamente.
- Información a disposición del público acerca de la entidad, por ejemplo, notas de prensa emitidas por la entidad, documentación para analistas o reuniones de grupos de inversores, informes de analistas o información sobre actividades comerciales.

Independientemente de la fuente de información, el auditor considera la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría de conformidad con la NIA 500<sup>21</sup>.

*Graduación (Ref: Apartado 13)*

A16. La naturaleza y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo varían en función de la naturaleza y las circunstancias de la entidad (por ejemplo, el grado de formalización de sus políticas y procedimientos, así como de sus procesos y sistemas). El auditor aplica su juicio profesional para determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo que debe aplicar para cumplir los requerimientos de esta NIA.

A17. Aunque el grado de formalización de las políticas y procedimientos, así como de los procesos y sistemas de una entidad pueden variar, se requiere que el auditor obtenga el conocimiento de conformidad con los apartados 19, 21, 22, 24, 25 y 26.

**Ejemplos:**

Algunas entidades, incluidas las entidades menos complejas y, en especial, las entidades dirigidas por el propietario, pueden no haber establecido procesos y sistemas estructurados (por ejemplo, un proceso de valoración del riesgo o un proceso para el seguimiento del sistema de control interno) o pueden haber establecido procesos o sistemas con una documentación limitada o una falta de congruencia en el modo en que se realizan. Cuando dichos sistemas y procesos no están formalizados, el auditor puede todavía aplicar procedimientos de valoración del riesgo mediante la observación e indagación.

Se espera que otras entidades, habitualmente entidades más complejas, tengan políticas y procedimientos

<sup>20</sup> Véanse los apartados A37 y A38

<sup>21</sup> NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 7



más formales y documentados. El auditor puede utilizar dicha documentación para la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo.

- A18. Es posible que la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo a aplicar la primera vez que se realiza un encargo sea más extensa que los procedimientos para un encargo recurrente. En periodos subsiguientes, el auditor se puede centrar en cambios que han ocurrido desde el periodo anterior.

*Tipos de procedimientos de valoración del riesgo (Ref: Apartado 14)*

- A19. La NIA 500<sup>22</sup> explica los tipos de procedimientos de auditoría que se pueden aplicar para la obtención de evidencia de auditoría de procedimientos de valoración del riesgo y de procedimientos posteriores de auditoría. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato electrónico o sólo en algunos momentos<sup>23</sup> determinados. El auditor puede aplicar procedimientos sustantivos o pruebas de controles, de conformidad con la NIA 330, junto con procedimientos de valoración del riesgo cuando resulte eficiente hacerlo. Es posible que la evidencia de auditoría que sustenta la identificación y valoración de riesgos de incorrección material sustente asimismo la detección de incorrecciones materiales en las afirmaciones o la evaluación de la eficacia operativa de los controles.
- A20. Si bien se requiere que el auditor aplique todos los procedimientos de valoración del riesgo descritos en el apartado 14 para la obtención del conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (véanse los apartados 19-26), no se requiere que el auditor aplique todos ellos para cada aspecto de dicho conocimiento. Se pueden aplicar otros procedimientos cuando la información que se va a obtener pueda ser útil para la identificación de riesgos de incorrección material. Algunos ejemplos de esos procedimientos pueden incluir la realización de indagaciones ante los asesores jurídicos externos o los supervisores externos o ante los expertos en valoraciones a los que la entidad haya acudido.

*Herramientas y técnicas automatizadas (Ref: Apartado 14)*

- A21. Mediante la utilización de herramientas y técnicas automatizadas, el auditor puede aplicar procedimientos de valoración del riesgo a un gran volumen de datos (del mayor, de los libros auxiliares o de otros datos operacionales) incluidos procedimientos de análisis, recálculos, reejecución o conciliaciones.

*Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad (Ref: Apartado 14(a))*

Por qué se realizan indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad

- A22. La información obtenida por el auditor para sustentar unas bases adecuadas para la identificación y valoración de riesgos y el diseño de procedimientos posteriores de auditoría se puede obtener mediante indagaciones ante la dirección y ante los responsables de la información financiera de la entidad.
- A23. Las indagaciones ante la dirección y los responsables de la información financiera y ante las personas adecuadas de la entidad y otros empleados con diferentes niveles de autoridad pueden facilitar al auditor perspectivas diferentes cuando identifica y valora riesgos de incorrección material.

<sup>22</sup> NIA 500, apartados A14–A17 y A21–A25

<sup>23</sup> NIA 500, apartado A12

**Ejemplos:**

- Las indagaciones dirigidas a los responsables del gobierno de la entidad pueden ayudar al auditor a conocer la extensión de la supervisión por los responsables del gobierno de la entidad sobre la preparación de los estados financieros por la dirección. La NIA 260 (Revisada)<sup>24</sup> subraya la importancia de una comunicación recíproca eficaz que ayude al auditor en la obtención de información de los responsables del gobierno de la entidad a este respecto.
- Las indagaciones ante empleados responsables de la puesta en marcha, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales pueden ayudar al auditor a evaluar la adecuación de la selección y aplicación de ciertas políticas contables.
- Las indagaciones dirigidas a los asesores jurídicos internos pueden proporcionar información acerca de cuestiones tales como litigios, cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, conocimiento de fraude o de indicios de fraude que afecten a la entidad, garantías, obligaciones post-venta, acuerdos (tales como negocios conjuntos) con socios comerciales y el significado de términos contractuales.
- Las indagaciones dirigidas al personal de los departamentos comerciales o de ventas pueden proporcionar información acerca de los cambios en las estrategias comerciales de la entidad, tendencias de las ventas, o acuerdos contractuales con los clientes.
- Las indagaciones dirigidas a la función de gestión del riesgo (o ante los que desempeñan esa función) pueden proporcionar información acerca de los riesgos operativos y normativos que pueden afectar a la información financiera.
- Las indagaciones dirigidas al personal de TI pueden proporcionar información acerca de cambios en sistemas, fallos de sistemas o de controles u otros riesgos relacionados con la TI.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A24. *Apartado suprimido.*

Indagaciones ante la función de auditoría interna

El **Anexo 4** contiene consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de una entidad.

Por qué se realizan indagaciones ante la función de auditoría interna (si existe dicha función)

A25. En el caso de que la entidad disponga de una función de auditoría interna, las indagaciones ante las personas adecuadas pertenecientes a esa función pueden ayudar al auditor en el conocimiento de la entidad y su entorno y el sistema de control interno de la entidad para la identificación y valoración de riesgos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A26. *Apartado suprimido.*

---

<sup>24</sup> NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 4(b)

*Procedimientos analíticos* (Ref: Apartado 14(b))

Por qué se aplican procedimientos analíticos como procedimiento de valoración del riesgo

- A27. Los procedimientos analíticos ayudan a la identificación de incongruencias, transacciones o hechos inusuales, así como de cantidades, ratios y tendencias que pueden poner de manifiesto cuestiones que tengan implicaciones para la auditoría. Las relaciones inusuales o inesperadas que se identifiquen pueden ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material, especialmente los debidos a fraude.
- A28. Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de valoración del riesgo pueden, por tanto, ayudar en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante la identificación de aspectos de la entidad que el auditor no conocía o el conocimiento del modo en que los factores de riesgo inherente, tal como el cambio, afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección.

Tipos de procedimientos analíticos

- A29. Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de valoración del riesgo pueden:
- Incluir información tanto financiera como no financiera, como, por ejemplo, la relación entre las ventas y la superficie destinada a las ventas o el volumen de los productos vendidos (no financiera).
  - Utilizar datos con un elevado grado de agregación. En consecuencia, los resultados de esos procedimientos analíticos pueden proporcionar una indicación general inicial sobre la probabilidad de que exista una incorrección material.

**Ejemplo:**

En la auditoría de muchas entidades, incluidas aquellas con modelos de negocio y procesos menos complejos y un sistema de información menos complejo, el auditor puede realizar una sencilla comparación de información, como, por ejemplo, el cambio en saldos contables intermedios o mensuales con respecto a los saldos de periodos anteriores para obtener una indicación de áreas potencialmente de mayor riesgo.

- A30. Esta NIA trata del uso por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo. La NIA 520<sup>25</sup> trata del uso por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos (“procedimientos analíticos sustantivos”) y de la responsabilidad del auditor de aplicar procedimientos analíticos en una fecha cercana a la finalización de la auditoría. En consecuencia, no se requiere que la aplicación de procedimientos analíticos empleados como procedimientos de valoración del riesgo se realice de conformidad con los requerimientos de la NIA 520. Sin embargo, los requerimientos y guía de aplicación adicionales de la NIA 520 pueden proporcionar al auditor una orientación útil en la aplicación de procedimientos analíticos empleados como procedimientos de valoración del riesgo.

Herramientas y técnicas automatizadas

- A31. Los procedimientos analíticos se pueden aplicar utilizando determinadas herramientas y técnicas que pueden ser automatizadas. La aplicación de procedimientos analíticos automatizados a los datos se puede denominar análisis de datos.

---

<sup>25</sup> NIA 520, *Procedimientos analíticos*

**Ejemplo:**

El auditor puede utilizar una hoja de cálculo para realizar una comparación de importes reales registrados con importes presupuestados, o puede aplicar un procedimiento más avanzado, extrayendo datos del sistema de información de la entidad y analizando posteriormente esos datos utilizando técnicas de visualización para identificar tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que pueden justificar procedimientos específicos de valoración del riesgo.

*Observación e inspección (Ref: Apartado 14(c))*

Por qué se realizan la observación e inspección como procedimientos de valoración del riesgo

A32. La observación y la inspección pueden sustentar, corroborar o contradecir las indagaciones ante la dirección y ante otras personas, y pueden asimismo proporcionar información acerca de la entidad y de su entorno.

*Graduación*

A33. Cuando las políticas y procedimientos no están documentados, o la entidad tiene controles menos formales, es posible que el auditor aún pueda obtener alguna evidencia de auditoría que sustente la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante la observación o inspección de la realización del control.

**Ejemplos:**

- El auditor puede obtener conocimiento de los controles en un recuento de existencias, incluso si no han sido documentados por la entidad, mediante la observación directa.
- El auditor puede observar la segregación de funciones.
- El auditor puede observar cómo se introducen las contraseñas.

*Observación e inspección como procedimientos de valoración del riesgo*

A34. Los procedimientos de valoración del riesgo pueden incluir la observación o inspección de:

- Las operaciones de la entidad.
- Documentos internos (como planes y estrategias de negocio), registros y manuales de control interno.
- Informes preparados por la dirección (como, por ejemplo, informes de gestión trimestrales y estados financieros intermedios) y por los responsables del gobierno de la entidad (como, por ejemplo, actas de las reuniones del consejo de administración).
- Los locales e instalaciones industriales de la entidad.
- La información obtenida de fuentes externas como revistas de negocios y económicas; informes de analistas, bancos o de agencias de calificación; publicaciones normativas o financieras; u otros documentos externos acerca de los resultados de la entidad (como los que se mencionan en el apartado A79).
- Los comportamientos y actuaciones de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad (como la observación de una reunión del comité de auditoría).

## Herramientas y técnicas automatizadas

A35. Las herramientas y técnicas automatizadas también se pueden utilizar para observar o inspeccionar, en especial activos, por ejemplo, mediante el uso de herramientas de observación remota (por ejemplo, un dron).

## Consideraciones específicas para entidades del sector público

A36. *Apartado suprimido.*

## Información procedente de otras fuentes (Ref: Apartado 15)

Por qué el auditor tiene en cuenta información procedente de otras fuentes

A37. La información obtenida de otras fuentes puede ser relevante para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material proporcionando información y perspectiva sobre:

- La naturaleza de la entidad y sus riesgos de negocio y los cambios que se pueden haber producido con respecto a periodos anteriores.
- La integridad y los valores éticos de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, que también pueden ser relevantes para el conocimiento del entorno de control por el auditor.
- El marco de información financiera aplicable y su aplicación a la naturaleza y las circunstancias de la entidad.

## Otras fuentes relevantes

A38. Otras fuentes de información relevantes incluyen:

- Los procedimientos del auditor relativos a la aceptación o continuidad de las relaciones con el cliente o el encargo de auditoría de conformidad con la NIA 220, incluidas las conclusiones alcanzadas al respecto<sup>26</sup>.
- Otros encargos realizados por el socio del encargo para la entidad. Es posible que el socio del encargo haya obtenido conocimiento relevante para la auditoría, incluido conocimiento sobre la entidad y su entorno, al realizar otros encargos para la entidad. Dichos encargos pueden incluir encargos de procedimientos acordados u otros encargos de auditoría o de aseguramiento, incluidos trabajos para responder a requerimientos adicionales de información en la jurisdicción.

## Información obtenida de la experiencia anterior con la entidad y de auditorías anteriores (Ref: Apartado 16)

Por qué la información de auditorías anteriores es importante para la auditoría actual

A39. La experiencia previa del auditor con la entidad y la de los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores le pueden proporcionar información relevante para la determinación de la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

## Naturaleza de la información de auditorías anteriores

A40. La experiencia previa del auditor con la entidad y los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores pueden proporcionar al auditor información sobre cuestiones como:

- Incorrecciones pasadas y si fueron oportunamente corregidas.

---

<sup>26</sup> NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 12

- La naturaleza de la entidad y su entorno, y el sistema de control interno de la entidad (incluidas las deficiencias de control).
- Cambios significativos que pueden haberse producido en la entidad o en sus operaciones desde el periodo anterior.
- Aquellos tipos específicos de transacciones y otros hechos o saldos contables (y la correspondiente información a revelar) para los que el auditor experimentó dificultades en la aplicación de los procedimientos de auditoría necesarios, por ejemplo, debido a su complejidad.

A41. Si el auditor tiene intención de utilizar esa información para los fines de la auditoría actual, se requiere que determine si la información obtenida de su experiencia anterior con la entidad y de procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores sigue siendo relevante y fiable. Si han cambiado la naturaleza o las circunstancias de la entidad, o se ha obtenido nueva información, es posible que la información de periodos anteriores no siga siendo relevante o fiable para la auditoría actual. Con el fin de determinar si se han producido cambios que puedan afectar a la relevancia y fiabilidad de dicha información, el auditor puede realizar indagaciones y aplicar otros procedimientos de auditoría adecuados, tales como la comprobación paso a paso de sistemas relevantes. Si la información no es fiable, el auditor puede considerar aplicar procedimientos adicionales que sean adecuados en función de las circunstancias.

*Discusión por el equipo del encargo (Ref: Apartados 17-18)*

Por qué se requiere que el equipo del encargo discuta la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material.

A42. La discusión entre los miembros del equipo del encargo sobre la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material:

- Proporciona una oportunidad a los miembros del equipo del encargo con más experiencia, incluido el socio del encargo, de compartir su información basada en su conocimiento de la entidad. Compartir información contribuye a mejorar el conocimiento de todos los miembros del equipo del encargo.
- Permite a los miembros del equipo del encargo intercambiar información sobre los riesgos de negocio a los que está sometida la entidad, sobre el modo en que los factores de riesgo inherente pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, así como sobre el modo en que los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude o error y sobre su posible localización.
- Ayuda a los miembros del equipo del encargo en la obtención de un mejor conocimiento de la posibilidad de que los estados financieros contengan una incorrección material en el área específica que les ha sido asignada, así como la comprensión de la manera en que los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados por ellos pueden afectar a otros aspectos de la auditoría, incluidas las decisiones sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos posteriores de auditoría. En especial, la discusión ayuda a los miembros del equipo del encargo a considerar en mayor medida información contradictoria basada en el conocimiento de cada uno de los miembros acerca de la naturaleza y las circunstancias de la entidad.
- Proporciona una base para que los miembros del equipo del encargo se comuniquen y compartan nueva información, obtenida en el curso de la auditoría, que puede afectar a la valoración del riesgo de incorrección material o a los procedimientos de auditoría realizados para responder a dichos riesgos.

La NIA 240 requiere que la discusión por el equipo del encargo ponga un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude<sup>27</sup>.

- A43. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia de auditoría y una discusión por el equipo del encargo sólida y abierta, incluido para auditorías recurrentes, puede conducir a una mejor identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Otro resultado de la discusión puede ser que el auditor identifique áreas específicas de la auditoría para las que puede ser especialmente importante aplicar el escepticismo profesional y puede llevar a la participación de miembros del equipo del encargo con mayor experiencia y la cualificación adecuada para participar en la aplicación de procedimientos de auditoría relacionados con esas áreas.

#### Graduación

- A44. Cuando el encargo es realizado por una sola persona, como un profesional ejerciente individual (es decir, cuando no sería posible una discusión por el equipo del encargo), considerar las cuestiones mencionadas en los apartados A42 y A46 puede, sin embargo, ayudar al auditor a identificar dónde puede haber riesgos de incorrección material.
- A45. Cuando el encargo es realizado por un equipo del encargo numeroso, como en el caso de la auditoría de los estados financieros de un grupo, no siempre es necesario o práctico que participen todos los miembros en una misma discusión (como, por ejemplo, en el caso de una auditoría en múltiples ubicaciones), ni es necesario que todos los miembros del equipo del encargo estén informados de todas las decisiones que se tomen en la discusión. El socio del encargo puede discutir las cuestiones con miembros clave del equipo del encargo, incluidos, si se considera adecuado, aquéllos con cualificaciones o conocimientos específicos y los responsables de las auditorías de los componentes, delegando la discusión con otros miembros, teniendo en cuenta la extensión de la comunicación a la totalidad del equipo del encargo que se considera necesaria. Puede ser útil un plan de comunicaciones acordado por el socio del encargo.

#### Discusión sobre la información a revelar del marco de información financiera aplicable.

- A46. Como parte de la discusión entre los miembros del equipo del encargo, la consideración de los requerimientos de información a revelar del marco de información financiera aplicable ayuda en la identificación, al inicio de la auditoría, de dónde puede haber riesgos de incorrección material en relación con la información a revelar, incluso en casos en los que el marco de información financiera aplicable sólo requiere información a revelar simplificada. Algunas de las cuestiones que puede discutir el equipo del encargo incluyen:
- cambios en los requerimientos de información financiera que pueden producir información a revelar significativa nueva o revisada;
  - cambios en el entorno, en la situación financiera o en las actividades de la entidad que pueden tener como resultado información a revelar significativa nueva o revisada, por ejemplo, una combinación de negocios significativa en el periodo objeto de auditoría;
  - información a revelar para la cual ha podido ser difícil en el pasado obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada;
  - información a revelar sobre cuestiones complejas, incluidas las que requieren juicios significativos de la dirección acerca de la información a revelar.

---

<sup>27</sup> NIA 240, apartado 16



Consideraciones específicas para entidades del sector público

A47. *Apartado suprimido.*

**Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad** (Ref: Apartados 19–27)

Los **Anexos 1 a 6** contienen consideraciones adicionales en relación con la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad.

*Obtención del conocimiento requerido* (Ref: Apartados 19–27)

- A48. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno es un proceso dinámico e iterativo de recopilación, actualización y análisis de información durante toda la auditoría. En consecuencia, las expectativas del auditor pueden cambiar a medida que se obtiene nueva información.
- A49. El conocimiento del auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable también puede ayudarle en el desarrollo de expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos. Estos tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que se esperan significativos constituyen las bases del alcance del conocimiento del auditor del sistema de información de la entidad.

*Por qué se requiere la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable* (Ref: Apartados 19–20)

- A50. El conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable le ayuda en la comprensión de los hechos y condiciones que son relevantes para la entidad y en la identificación del modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y el grado en que lo hacen. Dicha información constituye un marco de referencia dentro del cual el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material. Este marco de referencia también ayuda al auditor a planificar la auditoría y aplicar su juicio y escepticismo profesionales durante toda la auditoría, por ejemplo:
- en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) u otras normas aplicables (por ejemplo, las relacionadas con los riesgos de fraude de conformidad con la NIA 240 o al identificar y valorar riesgos relacionados con estimaciones contables de conformidad con la NIA 540 (Revisada));
  - en la aplicación de procedimientos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 250<sup>28</sup>;
  - en la evaluación de si los estados financieros proporcionan información a revelar adecuada de conformidad con la NIA 700 (Revisada)<sup>29</sup>;

<sup>28</sup> NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 14

<sup>29</sup> NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 13 (e)

- en la determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, de conformidad con la NIA 320<sup>30</sup>; o
- al considerar lo adecuado de la selección y aplicación de políticas contables, así como de las revelaciones de información en los estados financieros.

A51. El conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable también está presente en el modo en que el auditor planifica y aplica procedimientos posteriores de auditoría, por ejemplo:

- en el desarrollo de expectativas para su utilización en la aplicación de procedimientos analíticos de conformidad con la NIA 520<sup>31</sup>;
- en el diseño y aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de conformidad con la NIA 330; y
- en la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida (por ejemplo, relativa a las hipótesis o a las manifestaciones verbales y escritas de la dirección).

#### Graduación

A52. La naturaleza y la extensión del conocimiento que se requiere es una cuestión de juicio profesional del auditor y varía de una entidad a otra en función de la naturaleza y las circunstancias de la entidad, incluido:

- la dimensión y la complejidad de la entidad, incluido su entorno de TI;
- la experiencia previa del auditor con la entidad;
- la naturaleza de los sistemas y procesos de la entidad, incluido si están o no formalizados, y
- la naturaleza y forma de la documentación de la entidad.

A53. Los procedimientos de valoración del riesgo del auditor para obtener el conocimiento requerido pueden ser menos extensos en auditorías de entidades menos complejas y más extensos en el caso de entidades más complejas. Se espera que el grado de conocimiento que debe tener el auditor sea inferior al poseído por la dirección para dirigir la entidad.

A54. Algunos marcos de información financiera permiten que las entidades de pequeña dimensión proporcionen información a revelar más sencilla y menos detallada en los estados financieros. Sin embargo, esto no exime al auditor de la responsabilidad de obtener un conocimiento de la entidad y de su entorno y del modo en que es aplicable a la entidad el marco de información financiera.

A55. La utilización de TI y la naturaleza y extensión de cambios en el entorno de las TI pueden afectar también a las cualificaciones especializadas necesarias para ayudar en la obtención del conocimiento requerido.

#### *La entidad y su entorno (Ref: Apartado 19(a))*

La estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad, y su modelo de negocio (Ref: Apartado 19(a)(i))

La estructura organizativa y de propiedad de la entidad

A56. El conocimiento de la estructura organizativa y de propiedad de la entidad puede permitir al auditor comprender cuestiones como:

<sup>30</sup> NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartados 10-11

<sup>31</sup> NIA 520, apartado 5

- La complejidad de la estructura de la entidad.

**Ejemplo:**

La entidad puede ser una entidad aislada o su estructura puede incluir filiales, divisiones u otros componentes en múltiples ubicaciones. Además, la estructura legal puede ser diferente de la estructura operativa. Las estructuras complejas a menudo introducen factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de riesgos de incorrección material. Entre esas cuestiones están, por ejemplo, las relativas a la adecuada contabilización del fondo de comercio, de los negocios conjuntos, de las inversiones o de las entidades con cometido especial y si se han revelado adecuadamente dichas cuestiones en los estados financieros.

- La propiedad y las relaciones entre los propietarios y otras personas o entidades, incluidas las partes vinculadas. Dicho conocimiento puede ayudar en la determinación de si las transacciones con partes vinculadas han sido adecuadamente identificadas, contabilizadas y reveladas en los estados financieros<sup>32</sup>.
- La distinción entre los propietarios, los responsables del gobierno de la entidad y la dirección.

**Ejemplo:**

En entidades menos complejas, sus propietarios pueden participar en la dirección de la entidad por lo que hay poca o ninguna distinción. Por el contrario, como en el caso de algunas entidades cotizadas, puede haber una distinción clara entre la dirección, los propietarios de la entidad y los responsables del gobierno<sup>33</sup>.

- La estructura y la complejidad del entorno de TI de la entidad.

**Ejemplos:**

Una entidad:

- Puede tener, para distintas empresas, múltiples sistemas de TI heredados que no están bien integrados, lo que da lugar a un entorno de TI complejo.
- Puede estar empleando proveedores de servicios externos o internos para algunos aspectos de su entorno de TI (por ejemplo, subcontratando a un tercero para el alojamiento de su entorno de TI o utilizando un centro de servicios compartidos para la gestión centralizada de los procesos de TI en un grupo).

#### Herramientas y técnicas automatizadas

A57. El auditor puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas para entender los flujos de transacciones y su procesamiento como parte de sus procedimientos para conocer el sistema de información. Un resultado de esos procedimientos puede ser que el auditor obtenga información sobre la estructura organizativa de la entidad o sobre las personas con las que hace negocios (por ejemplo, proveedores, clientes, partes vinculadas).

<sup>32</sup> La NIA 550 establece requerimientos y proporciona orientaciones para las consideraciones del auditor relativas a las partes vinculadas.

<sup>33</sup> La NIA 260 (Revisada), apartados A1 y A2, proporciona orientaciones sobre la identificación de los responsables del gobierno y explica que, en algunos casos, es posible que todos o algunos de los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad.

## Consideraciones específicas para entidades del sector público

A58. *Apartado suprimido.*

**Ejemplo:**

*Ejemplo suprimido.*

### Gobierno de la entidad

Por qué el auditor obtiene conocimiento del gobierno de la entidad

A59. Tener conocimiento del gobierno de la entidad puede ayudar al auditor a conocer la capacidad de la entidad de proporcionar una supervisión adecuada de su sistema de control interno. Sin embargo, este conocimiento también puede proporcionar evidencia de deficiencias que pueden indicar una mayor susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a riesgos de incorrección material.

### Conocimiento del gobierno de la entidad

A60. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento del gobierno de la entidad incluyen:

- Si alguno o todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección.
- La existencia de un consejo no ejecutivo y, en su caso, su separación de la dirección ejecutiva.
- Si los responsables del gobierno de la entidad ocupan puestos que son parte integrante de la estructura legal de una entidad, como, por ejemplo, puestos de administradores.
- La existencia de subgrupos de responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, un comité de auditoría, y las responsabilidades de esos grupos.
- Las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad en la supervisión de la información financiera, incluida la aprobación de los estados financieros.

### El modelo de negocio de la entidad

El **Anexo 1** contiene consideraciones adicionales para la obtención de conocimiento de la entidad y de su modelo de negocio, así como consideraciones adicionales relativas a la auditoría de entidades con cometido especial.

Por qué el auditor obtiene conocimiento del modelo de negocio de la entidad

A61. Conocer los objetivos, estrategia y modelo de negocio de la entidad ayuda al auditor a comprender la entidad en el ámbito estratégico y a comprender los riesgos de negocio que toma y a los que se enfrenta. El conocimiento de los riesgos de negocio que tienen un efecto en los estados financieros ayuda al auditor en la identificación de los riesgos de incorrección material, puesto que la mayor parte de los riesgos de negocio acaban teniendo consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los estados financieros.

**Ejemplos:**

El modelo de negocio puede confiar en la utilización de TI de diferentes maneras:

- la entidad vende zapatos en una tienda física y utiliza un sistema avanzado de registro de inventario y de puntos de venta para registrar la venta de zapatos; o
- la entidad vende zapatos por Internet por lo que todas las transacciones de ventas son procesadas en un entorno de TI, incluida el inicio de las transacciones a través de una página web.

Para estas dos entidades, los riesgos de negocio derivados de modelos de negocio significativamente distintos serían sustancialmente diferentes, a pesar de que ambas vendan zapatos.

**Conocimiento del modelo de negocio de la entidad**

A62. No todos los aspectos del modelo de negocio son relevantes para el conocimiento del auditor. Los riesgos de negocio son más amplios que el riesgo de incorrección material en los estados financieros, aunque lo engloba. El auditor no tiene la responsabilidad de conocer o identificar todos los riesgos de negocio ya que no todos ellos dan lugar a riesgos de incorrección material.

A63. Algunos riesgos de negocio que incrementan la susceptibilidad de riesgos de incorrección material se pueden derivar de:

- Objetivos y estrategias inadecuados, una ejecución ineficaz de las estrategias o cambios o complejidad.
- No reconocer la necesidad de cambio también puede dar lugar a un riesgo de negocio, por ejemplo, por:
  - el desarrollo de nuevos productos o servicios que pueden resultar fallidos;
  - un mercado que, incluso si ha sido desarrollado con éxito, es inadecuado para sustentar un producto o servicio; o
  - defectos en un producto o servicio que pueden producir responsabilidades legales y poner en riesgo la reputación.
- incentivos y presiones sobre la dirección que pueden producir un sesgo intencionado o no de la dirección y, como resultado, afectar a la razonabilidad de hipótesis significativas y a las expectativas de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.

A64. Como ejemplos de cuestiones que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento del modelo de negocio, los objetivos, las estrategias y los correspondientes riesgos de negocio de la entidad que puedan producir un riesgo de incorrección material en los estados financieros cabe citar los siguientes:

- desarrollos sectoriales como la falta de personal o de la especialización necesaria para hacer frente a los cambios en el sector;
- nuevos productos y servicios, lo que puede llevar a un incremento de responsabilidades ligadas a los productos;
- expansión del negocio y que la demanda no haya sido estimada correctamente;
- nuevos requerimientos contables cuando se ha producido una implementación incompleta o incorrecta;
- requerimientos normativos que dan lugar a una mayor vulnerabilidad desde un punto de vista jurídico;

- requerimientos de financiación actuales y prospectivos, tales como la pérdida de financiación debido a la incapacidad de la entidad de cumplir los requerimientos;
- la utilización de TI, como la implementación de un nuevo sistema de TI que afectará tanto a las operaciones como a la información financiera; o
- los efectos de implementar una estrategia, en especial cualquier efecto que pueda dar lugar a nuevos requerimientos contables.

A65. Normalmente, la dirección identifica los riesgos de negocio y desarrolla enfoques para darles respuesta. Dicho proceso de valoración del riesgo es un componente del sistema de control interno de la entidad y se trata en el apartado 22 y en los apartados A109-A113.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A66. *Apartado suprimido.*

A67. *Apartado suprimido.*

Factores sectoriales, normativos y otros factores externos (Re.: Apartado 19(a)(ii))

Factores sectoriales

A68. Los factores sectoriales relevantes incluyen las condiciones relativas al sector, tales como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y los avances tecnológicos. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar son:

- El mercado y la competencia, incluida la demanda, la capacidad y la competencia en precios.
- Actividad cíclica o estacional.
- Tecnología productiva relativa a los productos de la entidad.
- Disponibilidad y coste de la energía.

A69. El sector en el que la entidad desarrolla su actividad puede dar lugar a riesgos específicos de incorrección material debidos a la naturaleza de los negocios o al grado de regulación.

**Ejemplo:**

En el sector de la construcción, los contratos a largo plazo pueden implicar estimaciones significativas de ingresos y gastos que den lugar a riesgos de incorrección material. En estos casos, es importante que el equipo del encargo incluya miembros con el conocimiento y la experiencia suficientes<sup>34</sup>.

Factores normativos

A70. Los factores normativos relevantes incluyen el entorno normativo. El entorno normativo comprende, entre otros, el marco de información financiera aplicable y el entorno legal y político y cualquier cambio que se haya producido en ellos. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar son:

- Marco normativo en el caso de un sector regulado, por ejemplo, requerimientos prudenciales, incluido la correspondiente información a revelar.
- La legislación y normativa que afecten significativamente a las operaciones de la entidad, por ejemplo, disposiciones legales y reglamentarias laborales.

<sup>34</sup> NIA 220, apartado 14

- Legislación y disposiciones reglamentarias fiscales.
- Políticas gubernamentales que afecten en la actualidad al desarrollo de la actividad de la entidad, tales como política monetaria, incluidos los controles de cambio, política fiscal, incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda públicos), y políticas arancelarias o de restricción al comercio.
- Requerimientos medioambientales que afecten al sector y a la actividad de la entidad.

A71. La NIA 250 (Revisada) incluye algunos requerimientos específicos en relación con el marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera<sup>35</sup>.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A72. *Apartado suprimido.*

Otros factores externos

A73. Otros factores externos que afectan a la entidad y que el auditor puede considerar incluyen las condiciones económicas generales, los tipos de interés y la disponibilidad de financiación, así como la inflación o la revaluación de la moneda.

Mediciones utilizadas por la dirección para evaluar el resultado financiero de la entidad (Ref: Apartado 19(a)(iii))

Por qué el auditor debe conocer las mediciones utilizadas por la dirección

A74. El conocimiento de las mediciones utilizadas por la entidad ayuda al auditor en la consideración de si esas mediciones, utilizadas tanto externa como internamente, generan presiones a la entidad para alcanzar los resultados previstos. Esas presiones pueden motivar a la dirección para llevar a cabo actuaciones que incrementen la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección o fraude (por ejemplo, para mejorar los resultados o preparar a sabiendas estados financieros con incorrecciones) (véase la NIA 240 en relación con los requerimientos y orientaciones sobre los riesgos de fraude).

A75. Las mediciones también pueden indicar al auditor la probabilidad de riesgos de incorrección material de información financiera relacionada. Por ejemplo, las mediciones de resultados pueden indicar que la entidad experimenta un rápido crecimiento o una rentabilidad inusuales en comparación con otras entidades del mismo sector.

Mediciones utilizadas por la dirección

A76. Normalmente, la dirección y otras personas miden y revisan las cuestiones que consideran importantes. Las indagaciones ante la dirección pueden revelar que esta confía en algunos indicadores clave, tanto a disposición del público como no, para evaluar el resultado financiero y adoptar medidas. En esos casos, el auditor puede identificar mediciones del resultado relevantes, tanto internas como externas, considerando la información que emplea la dirección para gestionar su empresa. Si dicha indagación indica la ausencia de medición o revisión de resultados, puede haber un mayor riesgo de que las incorrecciones no sean detectadas y corregidas.

A77. Los indicadores clave para evaluar el resultado financiero pueden incluir:

- Indicadores clave de resultados (financieros y no financieros), así como ratios y tendencias clave y estadísticas de operaciones claves.

---

<sup>35</sup> NIA 250 (Revisada), apartado 13



- Análisis comparativo del resultado financiero entre periodos.
- Presupuestos, pronósticos, análisis de desviaciones, información por segmentos, así como informes de resultados por divisiones, departamentos u otros niveles.
- Mediciones del desempeño de los empleados y políticas de incentivos.
- Comparación del resultado de una entidad con los de la competencia.

Graduación (Ref: Apartado 19(a)(iii))

A78. Los procedimientos que se apliquen para conocer las mediciones de la entidad pueden variar dependiendo del tamaño o de la complejidad de la entidad, así como de la participación de los propietarios o de los responsables del gobierno de la entidad en la dirección de esta.

**Ejemplos:**

- En el caso de algunas entidades menos complejas, las condiciones de la financiación bancaria (es decir, cláusulas bancarias) pueden estar ligadas a mediciones de resultado específicas relacionadas con el resultado o la situación financiera de la entidad (por ejemplo, un fondo de maniobra máximo). El conocimiento por el auditor de las mediciones del resultado utilizadas por el banco puede ayudar a identificar áreas en las que existe una mayor susceptibilidad de riesgo de incorrección material.
- En el caso de algunas entidades cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, como las que operan en el sector asegurador o bancario, el resultado o la situación financiera se pueden medir utilizando requerimientos normativos (por ejemplo, requerimientos normativos sobre ratios tales como de capitalización o de liquidez que se deben alcanzar). El conocimiento por el auditor de estas mediciones del resultado le puede ayudar a identificar áreas en las que existe una mayor susceptibilidad de riesgo de incorrección material.

Otras consideraciones

A79. Es posible que terceros revisen y analicen también el resultado de la entidad, en especial, en el caso de entidades cuya información financiera está a disposición del público. El auditor también puede tener en cuenta información a disposición del público como ayuda para obtener un mayor conocimiento del negocio o identificar información contradictoria como la procedente de:

- Analistas o agencias de calificación crediticia.
- Noticias y otros medios de comunicación, incluidas las redes sociales.
- Autoridades fiscales.
- Autoridades reguladoras.
- Sindicatos.
- Proveedores de financiación.

Dicha información financiera se puede, a menudo, obtener de la entidad auditada.

A80. La medición y revisión del resultado financiero no es lo mismo que el seguimiento del sistema de control interno (que se trata como componente del sistema de control interno en los apartados A114–A122), aunque sus propósitos se pueden solapar:

- La medición y revisión del resultado financiero tiene como finalidad comprobar si los resultados de la entidad cumplen los objetivos fijados por la dirección (o por terceros).

- Por el contrario, el seguimiento del sistema de control interno se ocupa de hacer un seguimiento de la eficacia de los controles incluidos los que están relacionados con la medición y revisión por la dirección de los resultados financieros.

Sin embargo, en algunos casos, los indicadores de resultados pueden proporcionar también información que permite a la dirección identificar deficiencias de control.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A81. *Apartado suprimido.*

*El marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 19(b))*

Conocimiento del marco de información financiera aplicable y de las políticas contables de la entidad

A82. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento del marco de información financiera aplicable de la entidad y el modo en que se aplica en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno incluyen:

- Las prácticas contables de la entidad en referencia al marco de información financiera aplicable, tales como:
  - Principios contables y prácticas sectoriales específicas, incluidos los relativos a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los estados financieros que sean significativos en el sector (por ejemplo, préstamos e inversiones, en el caso del sector bancario, o investigación y desarrollo en la industria farmacéutica).
  - Reconocimiento de ingresos.
  - Contabilización de instrumentos financieros, incluidas las correspondientes pérdidas por insolvencias.
  - Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera.
  - Contabilización de transacciones inusuales o complejas incluidas aquéllas en áreas controvertidas o novedosas (por ejemplo, contabilización de criptomonedas).
- El conocimiento de la selección y aplicación de políticas contables, incluido cualquier cambio en ellas, así como los motivos de esos cambios, puede comprender cuestiones como:
  - Los métodos utilizados por la entidad para reconocer, medir, presentar y revelar transacciones significativas e inusuales.
  - El efecto de políticas contables significativas en áreas emergentes o controvertidas para las que hay una falta de orientaciones autorizadas o de consenso.
  - Cambios en el entorno, tales como cambios en el marco de información financiera aplicable o reformas fiscales que pueden hacer necesario un cambio en las políticas contables de la entidad.
  - Normas de información financiera y disposiciones legales y reglamentarias que son nuevas para la entidad, así como el modo y momento en que la entidad adoptará o cumplirá dichos requerimientos.

- A83. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno puede ayudar al auditor a considerar si se pueden esperar cambios en la información financiera de la entidad (por ejemplo, con respecto a otros periodos).

**Ejemplo:**

Si una entidad ha sido parte de una combinación de negocios significativa durante el ejercicio, es probable que el auditor espere cambios en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relativos a dicha combinación de negocios. Por el contrario, si no se produjeron cambios significativos en el marco de información financiera durante el periodo, el conocimiento del auditor puede ayudar a confirmar que sigue siendo aplicable el conocimiento obtenido en el periodo anterior.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A84. *Apartado suprimido.*

Modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección (Ref: Apartado 19(c))

En el **Anexo 2** figuran ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material, clasificados por factor de riesgo inherente.

Por qué el auditor conoce los factores de riesgo inherente al conocer la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable

- A85. El conocimiento de la entidad y de su entorno y del marco de información financiera aplicable ayuda al auditor en la identificación de hechos o condiciones cuyas características pueden afectar a la susceptibilidad de las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar a incorrección. Estas características son factores de riesgo inherente. Los factores de riesgo inherente pueden afectar a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección al influir en la probabilidad de que exista una incorrección o en la magnitud de la posible incorrección si existe. El conocimiento del modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección puede facilitar al auditor un conocimiento preliminar de la probabilidad o magnitud de las incorrecciones, lo que ayuda al auditor a identificar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de conformidad con el apartado 28(b). El conocimiento del grado en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección también ayuda al auditor en la valoración de la probabilidad y la magnitud de una posible incorrección cuando valora el riesgo inherente de conformidad con el apartado 31(a). En consecuencia, el conocimiento de los factores de riesgo inherente también puede ayudar al auditor en el diseño y aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330.
- A86. La identificación por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y la valoración del riesgo inherente también pueden verse influidas por evidencia de auditoría obtenida por él en la aplicación de otros procedimientos de valoración del riesgo, de procedimientos posteriores de auditoría o en el cumplimiento de otros requerimientos de las NIA (véanse los apartados A95, A103, A111, A121, A124 y A151).

El efecto de los factores de riesgo inherente sobre un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar

- A87. El grado de susceptibilidad de incorrección de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar originada por la complejidad o la subjetividad, a menudo, está estrechamente vinculado al grado en el que está sujeto a cambios o incertidumbre.

**Ejemplo:**

Si la entidad tiene una estimación contable basada en hipótesis cuya selección está sujeta a juicio significativo, es probable que la medición de la estimación contable esté afectada tanto por subjetividad como por incertidumbre.

- A88. Cuanto mayor sea el grado de susceptibilidad de incorrección material de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar debida a complejidad o subjetividad, mayor será la necesidad del auditor de aplicar escepticismo profesional. Además, cuando un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar es susceptible de incorrección debido a complejidad, subjetividad, cambio o incertidumbre, estos factores de riesgo inherente pueden crear oportunidades para el sesgo de la dirección, intencionado o no, y afectar a la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección. La identificación por el auditor de los riesgos de incorrección material y la valoración del riesgo inherente en las afirmaciones también pueden verse afectadas por las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente.
- A89. Hechos o condiciones que pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección también pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección debida a otros factores de riesgo de fraude. En consecuencia, esta puede ser información relevante para su uso de conformidad con el apartado 24 de la NIA 240, que requiere que el auditor evalúe si la información obtenida mediante otros procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas indica la presencia de uno o varios factores de riesgo de fraude.

*Obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 21–27)*

En el **Anexo 3** se describen con mayor detalle la naturaleza del sistema de control interno de la entidad y limitaciones inherentes al control interno, respectivamente. En el anexo 3 también se proporciona una explicación adicional de los componentes de un sistema de control interno a efectos de las NIA.

- A90. El conocimiento del auditor del sistema de control interno de la entidad se obtiene mediante los procedimientos de valoración del riesgo aplicados para conocer y evaluar cada uno de los componentes del sistema de control interno como se explica en los apartados 21 a 27.
- A91. Los componentes del sistema de control interno a efectos de esta NIA pueden no reflejar necesariamente el modo en que una entidad diseña, implementa y mantiene su sistema de control interno, o el modo en que clasifica un determinado componente. Las entidades pueden utilizar una terminología o marcos distintos para describir los diversos aspectos del sistema de control interno. A efectos de una auditoría, los auditores también pueden utilizar una terminología o marcos distintos siempre que se traten todos los componentes descritos en esta NIA.

**Graduación**

- A92. La manera en que se diseña, implementa y mantiene el sistema de control interno de la entidad varía según la dimensión y la complejidad de esta. Por ejemplo, las entidades menos complejas pueden utilizar controles (es decir, políticas y procedimientos) menos estructurados o más sencillos para alcanzar sus objetivos.

*Consideraciones específicas para entidades del sector público*

- A93. *Apartado suprimido.*

En el **Anexo 5** se proporcionan orientaciones adicionales en relación con el conocimiento de la utilización por la entidad de las TI en los componentes del sistema de control interno.

A94. El objetivo global y el alcance de una auditoría no son diferentes si una entidad opera en un entorno mayoritariamente manual, un entorno totalmente automatizado o un entorno en el que se combinan elementos manuales y automatizados (es decir, controles manuales y automatizados y otros recursos utilizados en el sistema de control interno de la entidad).

#### Conocimiento de la naturaleza de los componentes del sistema de control interno de la entidad

A95. En la evaluación de la eficacia del diseño de los controles y de si han sido implementados (véanse los apartados A175 a A181), el conocimiento por el auditor de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad proporciona un conocimiento preliminar del modo en que la entidad identifica los riesgos de negocio y del modo en que responde a estos. También puede influir en la identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material de diferentes formas (véase el apartado A86). Esto ayuda al auditor en el diseño y la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría, incluida cualquier previsión de comprobar la eficacia operativa de los controles. Por ejemplo:

- Es más probable que el conocimiento por el auditor del entorno de control de la entidad, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y el proceso de la entidad para el seguimiento de los componentes de los controles afecten a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.
- Es más probable que el conocimiento por el auditor del sistema de información y de comunicación de la entidad y del componente de actividades de control de la entidad afecten a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

#### Entorno de control, proceso de valoración del riesgo por la entidad y proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 21-24)

A96. Los controles en el entorno de control, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y el proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad son principalmente controles indirectos (es decir, controles que no son suficientemente precisos para prevenir, detectar o corregir incorrecciones en las afirmaciones, pero que sustentan a otros controles y pueden, por lo tanto, tener un efecto indirecto en la probabilidad de que se detecte o prevenga una incorrección oportunamente). No obstante, algunos controles de estos componentes también pueden ser controles directos.

#### Por qué se requiere que el auditor tenga conocimiento del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo por la entidad y del proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad

A97. El entorno de control proporciona un fundamento global para el funcionamiento de los demás componentes del sistema control interno. El entorno de control no previene ni detecta y corrige incorrecciones directamente. Puede, sin embargo, influir en la eficacia de controles en otros componentes del sistema de control interno. Del mismo modo, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y su proceso de seguimiento del sistema de control interno están diseñados para funcionar de un modo que también sustenta la totalidad del sistema de control interno.

A98. Debido a que esos componentes son el fundamento de todo el sistema de control interno de la entidad, cualquier deficiencia en su funcionamiento podría tener efectos generalizados en la preparación de los estados financieros. En consecuencia, el conocimiento y evaluación de esos componentes por el auditor

afectan a su identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y también pueden afectar a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros afectan al diseño por el auditor de respuestas globales, que incluyen, como se explica en la NIA 330, una influencia sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría<sup>36</sup>.

Obtención de conocimiento del entorno de control (Ref: Apartado 21)

Graduación

A99. Es probable que la naturaleza del entorno de control en una entidad menos compleja sea diferente del entorno de control de una entidad más compleja. Por ejemplo, puede ocurrir que entre los responsables del gobierno de una entidad menos compleja no haya un miembro independiente o externo, y la función de gobierno pueda ser desempeñada directamente por el propietario-gerente cuando no existen otros propietarios. En consecuencia, algunas consideraciones sobre el entorno de control de la entidad pueden ser menos relevantes o no ser aplicables.

A100. Además, es posible que en entidades menos complejas no esté disponible en forma documentada la evidencia de auditoría relativa a los elementos del entorno de control, en especial cuando la comunicación entre la dirección y el resto del personal es informal, pero la evidencia aún puede ser adecuadamente relevante y fiable en función de las circunstancias.

**Ejemplos:**

- La estructura organizativa en una entidad menos compleja probablemente sea más sencilla y pueda incluir un reducido número de empleados que participen en funciones relacionadas con la información financiera.
- Si la función de gobierno es desempeñada directamente por el propietario-gerente, el auditor puede determinar que no es relevante la independencia de los responsables del gobierno de la entidad.
- Es posible que las entidades menos complejas no tengan un código de conducta escrito pero que, en su lugar, hayan desarrollado una cultura que resalte la importancia de un comportamiento íntegro y ético a través de la comunicación verbal y del ejemplo de la dirección. En consecuencia, las actitudes, compromisos y actuaciones de la dirección o del propietario-gerente son de especial importancia para el conocimiento por el auditor del entorno de control de una entidad menos compleja.

Conocimiento del entorno de control (Ref: Apartado 21(a))

A101. Se puede obtener evidencia de auditoría para el conocimiento del entorno de control mediante una combinación de indagaciones y otros procedimientos de valoración del riesgo (por ejemplo, la corroboración de la información resultante de indagaciones mediante la observación o la inspección de documentos).

A102. En la consideración del grado en que la dirección demuestra un compromiso con la integridad y los valores éticos, el auditor puede obtener conocimiento mediante indagaciones ante la dirección y los empleados y considerando información de fuentes externas acerca de:

- el modo en que la dirección comunica a los empleados su opinión relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético; e

<sup>36</sup> NIA 330, apartados A1–A3

- inspeccionando el código de conducta escrito de la dirección y observando si actúa de un modo acorde con dicho código.

#### Evaluación del entorno de control (Ref: Apartado 21(b))

##### Por qué el auditor evalúa el entorno de control

A103. La evaluación por el auditor del modo en que la entidad demuestra un comportamiento congruente con su compromiso con la integridad y los valores éticos; de si el entorno de control proporciona un fundamento adecuado para los demás componentes del sistema control interno de la entidad y de si alguna deficiencia de control identificada menoscaba los demás componentes del sistema de control interno de la entidad ayuda al auditor en la identificación de posibles asuntos en otros componentes del sistema de control interno. Esto es así porque el entorno de control es el fundamento de los demás componentes del sistema de control interno de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor a conocer los riesgos a los que se enfrenta la entidad y, en consecuencia, a identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

##### La evaluación por el auditor del entorno de control

- A104. La evaluación por el auditor del entorno de control se basa en el conocimiento obtenido de conformidad con el apartado 21(a).
- A105. Es posible que algunas entidades sean dominadas por una única persona que puede actuar con mucha discrecionalidad. Las actuaciones y actitudes de esa persona pueden tener un efecto generalizado sobre el entorno de control. Dicho efecto puede ser positivo o negativo.

#### **Ejemplo:**

Es posible que la participación directa de una única persona sea clave para permitir a la entidad alcanzar su objetivo de crecimiento y otros y también puede contribuir de modo significativo a un sistema de control interno eficaz. Por otra parte, esa concentración de conocimiento y autoridad también puede llevar a una mayor susceptibilidad de incorrección a través de la elusión de los controles por la dirección.

- A106. El auditor puede considerar el modo en que los diferentes elementos del entorno de control pueden verse influenciados por la filosofía y el estilo operativo de la alta dirección teniendo en cuenta la participación de los miembros independientes de los responsables del gobierno de la entidad.
- A107. A pesar de que el entorno de control puede proporcionar un fundamento adecuado para el sistema de control interno y puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, un entorno de control adecuado no es necesariamente un elemento disuasorio del fraude.

#### **Ejemplo:**

Unas políticas y procedimientos de recursos humanos dirigidas a contratar personal competente para las áreas financiera, contable y de TI pueden mitigar los riesgos de que se produzcan errores en el procesamiento y el registro de la información financiera. Sin embargo, es posible que esas políticas y procedimientos no mitiguen la elusión de los controles por la alta dirección (por ejemplo, para sobrevalorar los beneficios).

A108. La evaluación por el auditor del entorno de control en relación con la utilización de TI por la entidad puede incluir cuestiones tales como:

- Si la gobernanza sobre las TI es acorde con la naturaleza y complejidad de la entidad y de sus operaciones de negocio realizadas a través de TI, incluida la complejidad o madurez de la



plataforma o arquitectura tecnológicas de la entidad y hasta qué punto confía la entidad en aplicaciones de TI para sustentar su información financiera.

- La estructura organizativa de la dirección en relación con las TI y los recursos asignados (por ejemplo, si la entidad ha invertido en un entorno de TI adecuado y en las mejoras necesarias, o si se ha contratado al suficiente número de personas con la cualificación adecuada incluso cuando la entidad utiliza software comercial (con pocas o ninguna modificación)).

Obtención de conocimiento del proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartados 22-23)

Conocimiento del proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartado 22(a))

A109. Como se explica en el apartado A62, no todos los riesgos de negocio dan lugar a riesgos de incorrección material. Para conocer el modo en que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad han identificado los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros, y han tomado decisiones con respecto a las actuaciones para responder a dichos riesgos, las cuestiones que el auditor puede considerar incluyen el modo en que la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad:

- han especificado los objetivos de la entidad con la suficiente precisión y claridad para permitir la identificación y valoración de los riesgos relacionados con esos objetivos;
- han identificado los riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad y han analizado los riesgos como base para determinar el modo en que se deberían gestionar y
- han considerado la posibilidad de fraude al considerar los riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad<sup>37</sup>.

A110. El auditor puede considerar las implicaciones de dichos riesgos de negocio para la preparación de los estados financieros de la entidad y otros aspectos de su sistema de control interno.

Evaluación del proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartado 22(b))

Por qué el auditor evalúa si el proceso de valoración del riesgo por la entidad es adecuado

A111. La evaluación por el auditor del proceso de valoración del riesgo por la entidad le puede ayudar a comprender dónde ha identificado la entidad riesgos que pueden existir y cómo ha respondido a esos riesgos. La evaluación por el auditor del modo en que la entidad identifica los riesgos de negocio y del modo en que los valora y responde ayuda al auditor a conocer si los riesgos a los que se enfrenta la entidad han sido identificados, valorados y resueltos como corresponde a la naturaleza y complejidad de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

Evaluación de si el proceso de valoración del riesgo por la entidad es adecuado (Ref: Apartado 22(b))

A112. La evaluación por el auditor de lo adecuado que es el proceso de valoración del riesgo por la entidad se basa en el conocimiento obtenido de conformidad con el apartado 22(a).

Graduación

A113. La consideración de que el proceso de valoración del riesgo por la entidad sea adecuado a las circunstancias de la entidad teniendo en cuenta la naturaleza y complejidad de esta es una cuestión de juicio profesional del auditor.

---

<sup>37</sup> NIA 240, apartado 19

**Ejemplo:**

En algunas entidades menos complejas, y en especial las entidades dirigidas por el propietario, se puede realizar una valoración del riesgo adecuada a través de la participación directa de la dirección o del propietario (por ejemplo, el director o el propietario puede dedicar tiempo de manera rutinaria al seguimiento de las actividades de la competencia y otros desarrollos en el mercado para identificar riesgos de negocio emergentes). A menudo, la evidencia de que existe esta valoración del riesgo en este tipo de entidades no está formalmente documentada, pero a través de las discusiones que mantiene el auditor con la dirección puede poner en evidencia que, de hecho, la dirección está realizando procedimientos de valoración del riesgo.

Obtención de conocimiento del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref: Apartado 24)

Graduación

A114. En entidades menos complejas, y en especial en las entidades dirigidas por el propietario, el conocimiento por el auditor del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno a menudo se centra en el modo en que la dirección o el propietario participan directamente en las operaciones dado que puede que no existan otras actividades de seguimiento.

**Ejemplo:**

Puede ocurrir que la dirección reciba quejas de los clientes relativas a inexactitudes en su declaración mensual que alerten al propietario de la existencia de cuestiones relacionadas con el momento en que se reconocen los pagos de los clientes en los registros contables.

A115. En el caso de entidades en las que no existe un proceso formal para el seguimiento del sistema de control interno, el conocimiento del proceso para el seguimiento del sistema de control interno puede incluir conocer las revisiones periódicas de información de la contabilidad de gestión diseñadas para contribuir al modo en que la entidad previene o detecta incorrecciones.

Conocimiento del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref: Apartado 24(a))

A116. Cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento del modo en que la entidad realiza el seguimiento de su sistema de control interno incluyen:

- el diseño de las actividades de seguimiento, por ejemplo, si el seguimiento es periódico o continuo;
- la realización y frecuencia con la que se realizan las actividades de seguimiento;
- la evaluación de los resultados de las actividades de seguimiento, de manera oportuna, para determinar si los controles han sido eficaces; y
- el modo en que se ha respondido a las deficiencias identificadas a través de medidas correctoras adecuadas, incluida la comunicación oportuna de dichas deficiencias a los responsables de ejecutarlas.

A117. El auditor también puede considerar el modo en que el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno trata el seguimiento de controles de procesamiento de la información en el que interviene la utilización de TI. Esto puede incluir, por ejemplo:

- Controles para el seguimiento de entornos de TI complejos que:
  - evalúan la continuidad de la eficacia del diseño de los controles de procesamiento de la información y los modifican, según corresponda, ante cambios en las condiciones; o
  - evalúan la eficacia operativa de los controles de procesamiento de la información.
- Controles que realizan el seguimiento de las autorizaciones que se aplican en los controles de procesamiento de la información automatizados que aplican la segregación de funciones.
- Controles que realizan el seguimiento del modo en que se identifican y resuelven los errores o las deficiencias de controles relacionados con la automatización de la información financiera.

Conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad (Ref: Apartado 24(a)(ii))

El **Anexo 4** contiene consideraciones adicionales para el conocimiento de la función de auditoría interna de una entidad.

A118. Las indagaciones del auditor ante las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna le ayudan a obtener conocimiento sobre la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna. Si el auditor determina que las responsabilidades de la función de auditoría interna están relacionadas con la información financiera de la entidad, puede obtener un mayor conocimiento de las actividades realizadas, o que serán realizadas, por la función de auditoría interna mediante la revisión, en su caso, del plan de auditoría de la función de auditoría interna para el periodo, así como la discusión de dicho plan con las personas adecuadas dentro de la función. Este conocimiento, junto con la información obtenida de las indagaciones del auditor pueden también proporcionar información directamente relevante para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del auditor. Si sobre la base de su conocimiento preliminar de la función de auditoría interna, el auditor tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión es de aplicación la NIA 610 (Revisada 2013)<sup>38</sup>.

Otras fuentes de información utilizadas en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

Conocimiento de las fuentes de información (Ref: Apartado 24(b))

A119. Las actividades de seguimiento por la dirección pueden utilizar información contenida en comunicaciones de terceros tales como quejas de clientes o comentarios de las autoridades reguladoras, que pueden ser indicativos de problemas o resaltar áreas en las que se necesitan mejoras.

Por qué se requiere que el auditor tenga conocimiento de las fuentes de información utilizadas por la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

A120. El conocimiento por parte del auditor de las fuentes de información utilizadas por la entidad para el seguimiento del sistema de control interno, incluido si la información que se utiliza es relevante y fiable, le ayuda a evaluar si el proceso para el seguimiento del sistema de control interno es adecuado. Si la dirección asume que la información utilizada para el seguimiento es relevante y fiable sin disponer de una base para dicha hipótesis, los errores que pueden existir en la información podrían llevar a la dirección a alcanzar conclusiones erróneas derivadas de sus actividades de seguimiento.

<sup>38</sup> NIA 610 (Revisada 2013) *Utilización del trabajo de los auditores internos*

Evaluación del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref: Apartado 24(c))

Por qué el auditor evalúa si el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno es adecuado

A121. La evaluación por el auditor del modo en que la entidad realiza evaluaciones continuas y puntuales para el seguimiento de la eficacia de los controles le ayuda a conocer si los demás componentes del sistema control interno de la entidad existen y funcionan y, en consecuencia, le ayuda en el conocimiento de los demás componentes del sistema de control interno de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

Evaluación de si el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno es adecuado (Ref: Apartado 24(c))

A122. La evaluación por el auditor de lo adecuado del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno se basa en su conocimiento de dicho proceso.

Sistema de información y comunicación y actividades de control (Ref: Apartado 25–26)

A123. Los controles en el sistema de información y comunicación y en los componentes de actividades de control son principalmente controles directos (es decir, controles lo suficientemente precisos para prevenir, detectar o corregir errores en las afirmaciones).

Por qué se requiere que el auditor tenga conocimiento del sistema de información y comunicación y de los controles en el componente de actividades de control

A124. Se requiere que el auditor tenga conocimiento del sistema de información y comunicación porque el conocimiento de las políticas de la entidad que definen los flujos de transacciones y otros aspectos de las actividades de proceso de la información de la entidad relevantes para la preparación de los estados financieros, y la evaluación de si el componente proporciona un soporte adecuado para la preparación de los estados financieros de la entidad, sustentan la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones por el auditor. Este conocimiento y esta evaluación también pueden tener como resultado la identificación de riesgos de incorrección material en los estados financieros cuando los resultados de los procedimientos del auditor son incongruentes con las expectativas sobre el sistema de control interno de la entidad que se pueden haber formado sobre la base de información obtenida durante el proceso de aceptación o continuidad del encargo (véase el apartado A86).

A125. Se requiere que el auditor identifique controles específicos en el componente de actividades de control y que evalúe su diseño y determine si los controles han sido implementados, ya que ello le ayuda en el conocimiento del enfoque de la dirección para responder a determinados riesgos y, por lo tanto, le proporciona una base para el diseño y aplicación de procedimientos posteriores de auditoría que respondan a esos riesgos como requiere la NIA 330. Cuanto más alto se valore un riesgo dentro del espectro de riesgo inherente, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría. Incluso cuando el auditor no prevé comprobar la eficacia operativa de los controles identificados, el conocimiento del auditor aún puede afectar al diseño de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos de auditoría que respondan a los correspondientes riesgos de incorrección material.

La naturaleza iterativa del conocimiento del auditor y la evaluación del sistema de información y comunicación, y de las actividades de control

- A126. Como se explica en el apartado A49, el conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable le puede ayudar en el desarrollo de expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos. En la obtención de conocimiento del componente del sistema de información y comunicación de conformidad con el apartado 25(a), el auditor puede utilizar esas expectativas iniciales con el fin de determinar la extensión del conocimiento de las actividades de procesamiento de la información que debe obtener.
- A127. El conocimiento del sistema de información por el auditor incluye conocer las políticas que definen los flujos de información relativos a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos y otros aspectos relacionados de las actividades de la entidad de procesamiento de la información. Esta información y la que se obtenga de la evaluación por el auditor del sistema de información pueden confirmar o influir más en sus expectativas sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos inicialmente identificados (véase el apartado A126).
- A128. En la obtención de conocimiento del modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos entra, fluye y sale del sistema de información de la entidad, es posible que el auditor identifique también controles en el componente de actividades de control que deben ser identificados de conformidad con el apartado 26(a). En la identificación y evaluación de controles en el componente de actividades de control al diseñar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos, el auditor se puede centrar en primer lugar en los controles sobre asientos en el diario y en los controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar.
- A129. La valoración por el auditor del riesgo inherente también puede influir en la identificación de controles en el componente de actividades de control. Por ejemplo, es posible que la identificación por el auditor de controles relacionados con riesgos significativos solo se pueda realizar cuando el auditor haya valorado el riesgo inherente en las afirmaciones de conformidad con el apartado 31. Además, es posible que solo se puedan identificar los controles que responden a riesgos para los cuales el auditor ha determinado que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada (de conformidad con el apartado 33) una vez que el auditor haya realizado sus valoraciones de riesgo inherente.
- A130. La identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones depende tanto:
- del conocimiento por el auditor de las políticas de la entidad para sus actividades de procesamiento de la información en el sistema de información y en el componente de comunicación, como
  - de la identificación y evaluación de controles en el componente de actividades de control.

Obtención de conocimiento del sistema de información y comunicación (Ref: Apartado 25)

Los apartados 15–19 del **Anexo 3** contienen consideraciones adicionales en relación con el sistema de información y comunicación.

Graduación

- A131. Es probable que en entidades menos complejas el sistema de información y los procesos de negocio relacionados sean menos sofisticados que en las entidades más complejas, y es probable que el entorno de TI sea menos complejo. No obstante, la función del sistema de información es igual de importante. Las

entidades menos complejas que cuenten con una participación directa de la dirección puede que no necesiten descripciones detalladas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas. En consecuencia, es posible que conocer los aspectos relevantes del sistema de información de la entidad requiera menos esfuerzo en la auditoría de una entidad menos compleja y necesitar más indagación que la observación o la inspección de documentación. Sin embargo, la necesidad de obtener conocimiento sigue siendo importante para proporcionar una base para el diseño de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330 y puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en mayor medida (véase apartado A86).

#### Obtención de conocimiento del sistema de información (Ref: Apartado 25(a))

A132. El sistema de control interno de la entidad incluye aspectos relacionados con los objetivos de información de la entidad, incluidos sus objetivos de información financiera, pero puede también incluir aspectos relacionados con sus objetivos operativos o de cumplimiento cuando dichos aspectos son relevantes para la información financiera. Conocer el modo en que la entidad inicia las transacciones y captura la información como parte del conocimiento del auditor del sistema de información puede incluir información acerca de los sistemas (sus políticas) diseñados para tratar los objetivos de cumplimiento y operativos porque esa información es relevante para la preparación de los estados financieros. Además, algunas entidades pueden tener sistemas de información que están altamente integrados de tal forma que los controles pueden estar diseñados de modo que se alcancen de manera simultánea objetivos de información financiera, de cumplimiento y operativos, y combinaciones de estos.

A133. Conocer el sistema de información de la entidad también incluye conocer los recursos que la entidad va a utilizar en las actividades de procesamiento de la información. La información acerca de los recursos humanos que participan que puede ser relevante para el conocimiento de los riesgos para la integridad del sistema de información incluye:

- la competencia profesional de las personas que realizan el trabajo;
- si se dispone de los recursos adecuados y
- si hay una adecuada segregación de funciones.

A134. Las cuestiones que el auditor puede considerar para el conocimiento de las políticas que definen los flujos de información relativos a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en el sistema de información y en el componente de comunicación incluyen la naturaleza de:

- (a) los datos o la información relativa a las transacciones, otros hechos y condiciones que deban ser procesados;
- (b) el procesamiento de la información para mantener la integridad de dichos datos o información y
- (c) los procesos de la información, el personal y otros recursos que se utilizan en el proceso de procesamiento de la información.

A135. La obtención de conocimiento de los procesos de negocio de la entidad, que incluye el modo en que se originan las transacciones, ayuda al auditor en la obtención de conocimiento del sistema de información de la entidad de un modo adecuado a las circunstancias de la entidad.

A136. El conocimiento del auditor del sistema de información se puede obtener de varias maneras que pueden incluir:

- indagaciones ante el personal relevante acerca de los procedimientos utilizados para iniciar, registrar, procesar las transacciones e informar sobre ellas o sobre el proceso de información financiera de la entidad;

- la inspección de manuales de políticas o procesos u otra documentación del sistema de información de la entidad;
- la observación de la ejecución de las políticas o procedimientos por el personal de la entidad; o
- la selección de transacciones y su seguimiento a través del correspondiente proceso en el sistema de información (es decir, ejecutando una comprobación paso a paso).

#### Herramientas y técnicas automatizadas

A137. El auditor también puede utilizar técnicas automatizadas para obtener un acceso directo o una descarga de las bases de datos del sistema de información de la entidad en las que se encuentran los registros contables de las transacciones. Mediante la aplicación de herramientas o técnicas automatizadas a esta información, el auditor puede confirmar el conocimiento obtenido acerca del modo en que las transacciones fluyen a través del sistema de información realizando el seguimiento de asientos en el diario u otros registros digitales relacionados con una determinada transacción o toda una población de transacciones, desde el inicio en los registros contables hasta el registro en el mayor. El análisis de conjuntos completos o amplios de transacciones también puede producir la identificación de variaciones con respecto a los procedimientos de procesamiento normales o esperados para estas transacciones, lo que, a su vez, puede tener como resultado la identificación de riesgos de incorrección material.

#### Información obtenida al margen del mayor y de los auxiliares

A138. Los estados financieros pueden contener información que se obtiene al margen del mayor y de los auxiliares. Algunos ejemplos de información de ese tipo que el auditor puede considerar son:

- Información obtenida de acuerdos de arrendamiento relevantes para la información a revelar en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros generada por un sistema de gestión de riesgos de la entidad.
- Información sobre valor razonable generada por expertos de la dirección y revelada en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros obtenida de modelos u otros cálculos utilizados para desarrollar estimaciones contables reconocidas o reveladas en los estados financieros, incluida la información relacionada con los datos subyacentes y las hipótesis utilizadas en esos modelos, tales como:
  - hipótesis desarrolladas internamente que pueden afectar a la vida útil de un activo; o
  - datos, tales como tipos de interés, afectados por factores fuera del control de la entidad.
- Información revelada en los estados financieros sobre análisis de sensibilidad derivados de modelos financieros que demuestra que la dirección ha considerado hipótesis alternativas.
- Información reconocida o revelada en los estados financieros obtenida de las declaraciones de impuestos de la entidad o de sus registros fiscales.
- Información revelada en los estados financieros obtenida de análisis preparados para apoyar la valoración de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, tal como información a revelar, en su caso, relacionada con hechos o con



condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento<sup>39</sup>.

A139. Algunas cantidades o información a revelar en los estados financieros de la entidad (tales como información a revelar sobre riesgo crediticio, riesgo de liquidez y riesgo de mercado) pueden provenir del sistema de gestión del riesgo de la entidad. Sin embargo, no se requiere que el auditor conozca todos los aspectos del sistema de gestión del riesgo, y debe recurrir a su juicio profesional para determinar el conocimiento necesario.

La utilización de tecnologías de la información en el sistema de información

Por qué conoce el auditor el entorno de TI relevante para el sistema de información

A140. El conocimiento por el auditor del sistema de información incluye el entorno de TI relevante para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad porque la utilización de aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI pueden dar lugar a riesgos derivados de la utilización de TI.

A141. El conocimiento del modelo de negocio de la entidad y del modo en que integra la utilización de TI también pueden proporcionar un contexto útil a la naturaleza y extensión de las TI esperadas en el sistema de información.

Conocimiento de la utilización de TI por la entidad

A142. La obtención por el auditor de conocimiento del entorno de TI se puede centrar en identificar y comprender la naturaleza y el número de las aplicaciones específicas de TI y otros aspectos del entorno de TI que son relevantes para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información. Los cambios en los flujos de transacciones o en la información dentro del sistema de información pueden ser el resultado de cambios en los programas de las aplicaciones de TI o de cambios directos en los datos de las bases de datos que intervienen en el procesamiento o en el almacenamiento de esas transacciones o información.

A143. El auditor puede identificar las aplicaciones de TI y la infraestructura de TI en las que se apoyan a la vez que obtiene conocimiento del modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos entra, fluye y sale del sistema de información de la entidad.

Obtención de conocimiento de la comunicación de la entidad (Ref: Apartado 25(b))

Graduación

A144. En las entidades de mayor tamaño y más complejas, la información que el auditor puede considerar para el conocimiento de la comunicación de la entidad puede provenir de manuales de políticas y de información financiera.

A145. En entidades menos complejas, la comunicación puede estar menos estructurada (por ejemplo, es posible que no se utilicen manuales formales) debido a la existencia de un menor número de niveles de responsabilidad y a la mayor cercanía y disponibilidad de la dirección. Independientemente de la dimensión de la entidad, la existencia de canales de comunicación abiertos ayuda a que se informe sobre las excepciones y se actúe sobre ellas.

---

<sup>39</sup> NIA 570 (Revisada), apartados 19 – 20

Evaluación de si los aspectos relevantes del sistema de información sustentan la preparación de los estados financieros (Ref: Apartado 25(c))

A146. La evaluación por el auditor de si el sistema de información y comunicación de la entidad sustenta adecuadamente la preparación de los estados financieros se basa en el conocimiento obtenido en los apartados 25(a)–(b).

Actividades de control (Ref: Apartado 26)

Controles en el componente de actividades de control

Los apartados 20 y 21 del **Anexo 3** contienen consideraciones adicionales en relación con las actividades de control.

A147. El componente de actividades de control incluye controles diseñados para asegurar la adecuada aplicación de las políticas (que también son controles) en todos los demás componentes del sistema de control e incluye controles tanto directos como indirectos.

**Ejemplo:**

Los controles que una entidad ha establecido para asegurar que su personal cuenta y registra correctamente el recuento físico anual de existencias se relacionan directamente con los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de realidad e integridad relativas al saldo contable de las existencias.

A148. La identificación y evaluación por el auditor de controles en el componente de actividades de control se centra en controles de procesamiento de la información, que son controles aplicados durante el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad y responden directamente a los riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y otra información). Sin embargo, no se requiere que el auditor identifique y evalúe todos los controles de procesamiento de la información relacionados con las políticas de la entidad que definen los flujos de transacciones y otros aspectos de las actividades de procesamiento de la información para los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos.

A149. También pueden existir controles directos en el entorno de control, en el proceso de valoración del riesgo por la entidad o en el proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad, los cuales pueden ser identificados de conformidad con el apartado 26. No obstante, cuanto más indirecta sea la relación entre los controles que sustentan a otros controles y el control objeto de consideración, menos eficaz será el control para prevenir, o detectar y corregir, las correspondientes incorrecciones.

**Ejemplo:**

La revisión por el director de ventas de un resumen de las ventas de determinadas tiendas por región normalmente sólo está indirectamente relacionada con los riesgos de incorrección material relevantes para la afirmación de integridad de los ingresos por ventas. En consecuencia, puede ser menos eficaz para responder a esos riesgos que los controles más directamente relacionados con ella, como la conciliación de documentos de envío con documentos de facturación.

A150. En el apartado 26 también se requiere que el auditor identifique y evalúe controles generales de TI para aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que el auditor haya determinado que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI porque los controles generales de TI sustentan el funcionamiento continuo y eficaz de los controles de procesamiento de la información. Un solo control general de TI no es habitualmente suficiente para responder a un riesgo de incorrección material en las afirmaciones.

A151. Los controles que se requiere que el auditor identifique, cuyo diseño debe evaluar y cuya implementación debe determinar, de conformidad con el apartado 26, son:

- controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos. La evaluación de dichos controles proporciona al auditor la base para el diseño de procedimientos de pruebas de controles de conformidad con la NIA 330. Esos controles también incluyen controles que responden a riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Controles que incluyen controles para responder a riesgos significativos y controles sobre asientos en el diario. La identificación y evaluación de esos controles por el auditor también puede influir en su conocimiento de los riesgos de incorrección material, incluida la identificación de riesgos de incorrección material adicionales (véase apartado A95). Este conocimiento también proporciona la base para el diseño por el auditor de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos sustantivos que respondan a los correspondientes riesgos de incorrección material valorados.
- Otros controles que el auditor considere adecuados para permitirle cumplir los objetivos del apartado 13 con respecto a los riesgos en las afirmaciones, basándose en su juicio profesional.

A152. Se requiere que se identifiquen controles en el componente de actividades de control cuando dichos controles cumplan uno o varios de los criterios expuestos en el apartado 26(a). Sin embargo, cuando múltiples controles alcancen individualmente el mismo objetivo, no es necesario identificar cada uno de los controles relacionados con dicho objetivo.

Tipos de controles en el componente de actividades de control (Ref: Apartado 26)

A153. Algunos ejemplos de controles en el componente de actividades de control incluyen autorizaciones y aprobaciones, conciliaciones, verificaciones (tales como filtros de edición y de validación o cálculos automatizados), segregación de funciones y controles físicos o lógicos, incluidos los que tratan la salvaguarda de activos.

A154. Los controles en el componente de actividades de control pueden incluir controles establecidos por la dirección que responden a riesgos de incorrección material relacionados con información a revelar que no se haya preparado de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Dichos controles pueden estar relacionadas con información incluida en los estados financieros obtenida fuera del mayor y de los auxiliares.

A155. Independientemente de si están dentro del entorno de TI o de si son sistemas manuales, los controles pueden tener varios objetivos y aplicarse a diferentes niveles organizativos y funcionales.

Graduación (Ref: Apartado 26)

A156. Los controles en el componente de actividades de control de las entidades menos complejas probablemente sean similares a los de entidades de mayor dimensión, pero pueden diferir en cuanto al grado de formalización con el que funcionan. Además, en entidades menos complejas es posible que un mayor número de controles sea aplicado directamente por la dirección.

**Ejemplo:**

El hecho de que únicamente la dirección esté autorizada a conceder créditos a clientes o a aprobar compras significativas puede proporcionar un control fuerte sobre saldos contables y transacciones importantes.

A157. Las entidades menos complejas suelen tener menos empleados, lo que puede limitar en la práctica la posibilidad de segregación de funciones. Sin embargo, en una entidad dirigida por un propietario-gerente, es posible que este pueda realizar una supervisión más eficaz a través de su participación directa que en una entidad de mayor dimensión, lo que puede compensar las menores oportunidades de establecer una segregación de funciones. Si bien, como también se explica en la NIA 240, el hecho de que una sola persona ejerza la dirección puede conllevar una posible deficiencia de control, ya que ofrece a la dirección la posibilidad de eludir los controles<sup>40</sup>.

Controles que responden a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones (Ref: Apartado 26(a))

Controles que responden a riesgos que se consideran riesgo significativo (Ref: Apartado 26(a)(i))

A158. Independientemente de si el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles que responden a riesgos significativos, el conocimiento obtenido acerca del enfoque de la dirección para responder a esos riesgos puede proporcionar una base para el diseño y aplicación de procedimientos sustantivos que respondan a riesgos significativos como lo requiere la NIA 330<sup>41</sup>. Si bien a menudo es menos probable que los riesgos relacionados con cuestiones significativas no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio estén sujetos a controles rutinarios, la dirección puede tener otras respuestas cuya finalidad es tratar dichos riesgos. En consecuencia, el conocimiento por el auditor de si la entidad ha diseñado e implementado controles para los riesgos significativos derivados de cuestiones no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio puede incluir conocer si la dirección responde a dichos riesgos y el modo en que lo hace. Dichas respuestas pueden incluir lo siguiente:

- Controles tales como la revisión de hipótesis por la alta dirección o por expertos.
- Procesos documentados para las estimaciones contables.
- Aprobación por los responsables del gobierno de la entidad.

**Ejemplo:**

Cuando se producen hechos únicos como la recepción de la notificación de una demanda significativa, la consideración de la respuesta de la entidad puede incluir cuestiones tales como si se ha remitido a los expertos adecuados (como los asesores jurídicos internos o externos), si se ha realizado una valoración de su efecto potencial, y el modo en que se propone que las circunstancias se revelen en los estados financieros.

A159. La NIA 240<sup>42</sup> requiere que el auditor tenga conocimiento de los controles relacionados con los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude (que se tratan como riesgos significativos) y explica que es importante que el auditor obtenga conocimiento de los controles que la dirección ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar el fraude.

Controles sobre asientos en el diario (Ref: Apartado 26(a)(ii))

A160. Entre los controles que responden a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones que se espera que se identifiquen en todas las auditorías están los controles sobre asientos en el diario, puesto que, generalmente, el modo en que una entidad incorpora información del procesamiento de transacciones en el mayor es mediante la utilización de asientos en el diario, tanto estándar como no, o automatizados o

<sup>40</sup> NIA 240, apartado A28

<sup>41</sup> NIA 330, apartado 21

<sup>42</sup> NIA 240, apartados 28 y A33

manuales. El grado en que se identifican otros controles puede variar dependiendo de la naturaleza de la entidad y del enfoque previsto por el auditor en relación con procedimientos posteriores de auditoría.

**Ejemplo:**

En una auditoría de una entidad menos compleja, el sistema de información de la entidad puede no ser complejo y es posible que el auditor no tenga previsto confiar en la eficacia operativa de los controles. Además, es posible que el auditor no haya identificado ningún riesgo significativo o cualquier otro riesgo de incorrección material de los que sea necesario que evalúe su diseño y determine si han sido implementados. En este caso, es posible que el auditor determine que no hay controles identificados aparte de los controles de la entidad sobre los asientos en el diario.

Herramientas y técnicas automatizadas

A161. En los sistemas de mayores manuales, los asientos no estándar en el diario pueden ser identificados mediante la inspección de los mayores, diarios y documentación de soporte. Cuando se utilizan procesos automatizados para la llevanza de los libros y la preparación de los estados financieros, es posible que dichas anotaciones existan sólo en formato electrónico y puedan ser por tanto más fácilmente identificadas mediante el uso de técnicas de auditoría automatizadas.

**Ejemplo:**

En la auditoría de una entidad menos compleja, es posible que el auditor pueda extraer una relación completa de todas las anotaciones en el diario a una hoja de cálculo. A partir de allí, es posible que el auditor pueda clasificar las anotaciones en el diario aplicando varios filtros como divisa, nombre del preparador o del revisor, anotaciones en el diario que se elevan al bruto sólo en el balance y en la cuenta de resultados, o examinar el listado por la fecha en que el asiento se registró en el mayor, para ayudarlo en el diseño de respuestas a los riesgos identificados relativos a asientos en el diario.

Controles cuya eficacia operativa tiene previsto probar el auditor (Ref: Apartado 26(a)(iii))

A162. El auditor determina si existen algunos riesgos de incorrección material en las afirmaciones para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Se requiere que el auditor, de conformidad con la NIA 330<sup>43</sup>, diseñe y aplique pruebas de controles que responden a dichos riesgos de incorrección material cuando los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones. Como resultado, cuando existan controles que responden a esos riesgos, se requiere que se identifiquen y evalúen.

A163. En otros casos, cuando el auditor tiene previsto tener en cuenta la eficacia operativa de los controles en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos de conformidad con la NIA 330, también se requiere que se identifiquen porque la NIA 330<sup>44</sup> requiere que el auditor diseñe y aplique pruebas de los mismos.

---

<sup>43</sup> NIA 330, apartado 8(b)

<sup>44</sup> NIA 330, apartado 8(a)

**Ejemplos:**

El auditor puede tener previsto probar la eficacia operativa de los controles:

- Sobre transacciones rutinarias ya que tales pruebas pueden resultar más eficaces o eficientes para grandes volúmenes de transacciones homogéneas.
- Sobre la integridad y la exactitud de la información producida por la entidad (por ejemplo, controles sobre la preparación de informes generados por el sistema), para determinar la fiabilidad de esa información, cuando el auditor tiene intención de tener en cuenta la eficacia operativa de los controles en el diseño y la aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría.
- Relativos a los objetivos operativos y de cumplimiento si están relacionados con datos que el auditor evalúa o utiliza en la aplicación de procedimientos de auditoría.

A164. Los planes del auditor de probar la eficacia operativa de los controles también pueden verse influidos por los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros. Por ejemplo, si se identifican deficiencias en el entorno de control, esto puede afectar a las expectativas globales acerca de la eficacia operativa de los controles directos.

Otros controles que el auditor considera adecuados (Ref: Apartado 26(a)(iv))

A165. Otros controles que el auditor puede considerar adecuado identificar, cuyo diseño puede considerar adecuado evaluar y determinar su implementación, pueden incluir:

- controles que responden a riesgos valorados como más alto dentro del espectro de riesgo inherente pero que no han sido considerados riesgos significativos;
- controles relacionados con conciliaciones de registros detallados con el mayor o,
- en el caso de utilizar una organización de servicios, controles complementarios de la entidad usuaria<sup>45</sup>.

Identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, riesgos derivados de la utilización de TI y controles generales de TI (Ref: Apartados 26(b)–(c))

El **Anexo 5** incluye ejemplos de características de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, y orientaciones relacionadas con dichas características que pueden ser relevantes en la identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI.

Identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI Apartado 26(b))

Por qué el auditor identifica los riesgos derivados de la utilización de TI y en los controles generales relacionados con aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI

A166. El conocimiento de los riesgos derivados de la utilización de TI y de los controles implementados por la entidad para responder a esos riesgos puede afectar a:

- la decisión del auditor sobre si probar la eficacia operativa de los controles para responder a los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros;

<sup>45</sup> NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*

**Ejemplo:**

Cuando los controles generales de TI no están diseñados de un modo eficaz o no están debidamente implementados para responder a los riesgos derivados de la utilización de TI (por ejemplo, los controles no previenen o detectan cambios no autorizados en los programas o accesos no autorizados a aplicaciones de TI), esto puede influir en la decisión del auditor de confiar en controles automatizados en la aplicación de TI afectada.

- la valoración por el auditor del riesgo de control en las afirmaciones;

**Ejemplo:**

La continuidad de la eficacia operativa de un control de procesamiento de la información puede depender de determinados controles generales de TI que previenen o detectan cambios no autorizados en el programa de TI de control de procesamiento de la información (es decir, controles sobre cambios en los programas de la correspondiente aplicación de TI). En tales circunstancias, la esperada eficacia operativa del control general de TI (o su ausencia) puede influir en la valoración por el auditor del riesgo de control (por ejemplo, el riesgo de control puede ser más elevado cuando se espera que dichos controles generales de TI sean ineficaces o si el auditor no tiene previsto probar los controles generales de TI).

- la estrategia del auditor para probar la información producida por la entidad generada por las aplicaciones de TI de la entidad o que involucra información originada por las mismas;

**Ejemplo:**

Cuando la información producida por la entidad que vaya a ser utilizada como evidencia de auditoría sea generada por aplicaciones de TI, el auditor puede determinar probar controles sobre informes generados por el sistema, incluida la identificación y comprobación de los controles generales de TI que responden a los riesgos de cambios inapropiados o no autorizados en los programas o cambios directos de datos en los informes.

- la valoración por el auditor del riesgo inherente en las afirmaciones; o

**Ejemplo:**

Cuando hay cambios significativos y extensos en los programas de una aplicación de TI para tratar requerimientos de información nuevos o revisados del marco de información financiera aplicable, puede ser un indicio de la complejidad de los nuevos requerimientos y de su efecto estados financieros de la entidad. Cuando se producen tales cambios en los programas o en los datos, es probable que la aplicación de TI esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI.

- el diseño de procedimientos posteriores de auditoría.



**Ejemplo:**

Si los controles de procesamiento de la información dependen de los controles generales de TI, es posible que el auditor determine comprobar la eficacia operativa de los controles generales de TI, para lo que será necesario diseñar pruebas de controles para esos controles generales. Si, en las mismas circunstancias, el auditor determina no comprobar la eficacia operativa de los controles generales de TI o se espera que dichos controles generales sean ineficaces, los riesgos relacionados derivados de la utilización de TI probablemente tengan que ser tratados mediante el diseño de procedimientos sustantivos. No obstante, es posible que los riesgos derivados de la utilización de TI no puedan ser tratados cuando están relacionadas con riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada. En esas circunstancias, es posible que el auditor deba considerar las implicaciones en la opinión del auditor.

**Identificación de las aplicaciones sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI**

A167. Para las aplicaciones de TI relevantes para el sistema de información, el conocimiento de la naturaleza y de la complejidad de los procesos específicos de TI y de los controles generales de TI establecidos por la entidad puede ayudar al auditor en la determinación de cuáles son las aplicaciones de TI en las que confía la entidad para procesar adecuadamente la información en el sistema de información de la entidad y para mantener la integridad de esta. Es posible que esas aplicaciones estén sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI.

A168. La identificación de las aplicaciones sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI implica tener en cuenta los controles identificados por el auditor puesto que tales controles pueden suponer la utilización de TI o confiar en las TI. El auditor se puede centrar en si una aplicación de TI incluye controles automatizados en los que confía la dirección identificados por él, incluidos los controles que responden a riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El auditor también puede considerar el modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar se almacena y procesa en el sistema de información y si la dirección confía en controles generales de TI para mantener la integridad de esta.

A169. Los controles identificados por el auditor pueden depender de informes generados por el sistema, en cuyo caso, las aplicaciones que producen dichos informes pueden estar sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI. En otros casos, es posible que el auditor no tenga previsto confiar en los controles sobre los informes generados por el sistema y prevea comprobar directamente los datos de entrada y de salida de dichos informes, en cuyo caso, puede no identificar las correspondientes aplicaciones de TI como sujetas a riesgos por TI.

**Graduación**

A170. La amplitud del conocimiento del auditor de los procesos de TI, incluido el grado en que la entidad ha establecido controles generales de TI, variará según la naturaleza y las circunstancias de la entidad y de su entorno de TI, así como según la naturaleza y extensión de los controles identificados por el auditor. El número de aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI también variará en base a estos factores.

#### Ejemplos:

- Es poco probable que una entidad que utiliza un software comercial y no tiene acceso al código fuente para realizar ningún cambio en los programas tenga un proceso relativo a cambios en los programas, pero sí puede tener un proceso o procedimientos para configurar el software (por ejemplo, el cuadro de cuentas, parámetros o niveles). Además, es posible que la entidad tenga un proceso o procedimientos para gestionar el acceso a la aplicación (por ejemplo, haber nombrado una persona para que tenga acceso al software comercial). En esas circunstancias, es poco probable que la entidad tenga o necesite controles generales de TI formales.
- Por el contrario, es posible que una entidad de gran dimensión confíe en mayor grado en las TI y el entorno de TI puede involucrar múltiples aplicaciones de TI y los procesos de TI para la gestión del entorno de TI pueden ser complejos (por ejemplo, existe un departamento separado de TI que desarrolla e implementa los cambios en los programas y gestiona los derechos de acceso), incluido el que la entidad haya implementado controles generales de TI formales sobre sus procesos de TI.
- Cuando la dirección no confíe en controles automatizados o en controles generales de TI para el procesamiento de transacciones o el mantenimiento de los datos, y el auditor no haya identificado ningún control automatizado u otros controles de procesamiento de la información (o ninguno que dependa de los controles generales de TI), el auditor puede planificar comprobar directamente cualquier información generada por la entidad que implique TI y puede no identificar ninguna aplicación de TI sujeta a riesgos por la utilización de TI.
- Cuando la dirección confíe en una aplicación de TI para el procesamiento o el mantenimiento de los datos y el volumen de datos sea significativo, y la dirección confíe en la aplicación de TI para ejecutar controles automatizados que el auditor también ha identificado, es probable que la aplicación de TI esté sujeta a riesgos por la utilización de TI.

A171. Cuando el entorno de TI de una entidad es más complejo, es probable que la identificación de las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, la determinación de los riesgos relacionados derivados de la utilización de TI y la identificación de controles generales de TI requiera la participación de miembros del equipo con cualificaciones especializadas en TI. Es posible que esa participación sea esencial y tenga que ser extensa en el caso de entornos de TI complejos.

Identificación de otros aspectos del entorno de TI sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI

A172. Los demás aspectos del entorno de TI que pueden estar sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI incluyen la red, los sistemas operativos y bases de datos y, en determinadas circunstancias, las comunicaciones (interfaces) entre aplicaciones de TI. Por lo general, no se identifican otros aspectos del entorno de TI cuando el auditor no identifica aplicaciones sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI. Cuando el auditor haya identificado aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, es probable que se identifiquen otros aspectos del entorno de TI (por ejemplo, bases de datos, sistema operativo, red) porque esos aspectos dan apoyo e interactúan con las aplicaciones de TI identificadas.

Identificación de riesgos derivados de la utilización de TI y controles generales de TI (Ref: Apartado 26(c))

El **Anexo 6** contiene consideraciones para la obtención de conocimiento de los controles generales de TI.

A173. En la identificación de riesgos derivados de la utilización de TI, el auditor puede considerar la naturaleza de la aplicación de TI identificada u otro aspecto del entorno de TI y los motivos por los que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI. En el caso de algunas aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI identificados, es posible que el auditor identifique riesgos aplicables derivados de la

utilización de TI relacionados principalmente con accesos no autorizados o con cambios no autorizados en los programas, o que tratan los riesgos de cambios inapropiados en los datos (por ejemplo, el riesgos de cambios inapropiados en los datos mediante el acceso directo a las bases de datos o la capacidad de manipular directamente la información).

A174. La extensión y la naturaleza de los riesgos aplicables identificados derivados de la utilización de TI varían según la naturaleza y las características de las aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI. Se pueden producir riesgos de TI aplicables cuando la entidad emplea proveedores de servicios externos o internos para algunos aspectos de su entorno de TI (por ejemplo, subcontratando a un tercero para el alojamiento de su entorno de TI o utilizando un centro de servicios compartidos para la gestión centralizada de los procesos de TI en un grupo). Riesgos aplicables derivados de la utilización de TI también se pueden identificar en relación con la ciberseguridad. Es más probable que haya más riesgos derivados de la utilización de TI cuanto mayor sea el volumen o la complejidad de los controles de aplicaciones automatizados y la dirección otorgue una mayor confianza a dichos controles para un procesamiento eficaz de las transacciones o el mantenimiento eficaz de la integridad de la información subyacente.

Evaluación del diseño e implementación de controles identificados en el componente de actividades de control (Ref: Apartado 26(d))

A175. La evaluación del diseño de un control identificado implica la consideración por el auditor de si el control, de manera individual o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir de modo eficaz, o de detectar y corregir, incorrecciones materiales (es decir, el objetivo de control).

A176. El auditor determina la implementación de un control estableciendo que el control existe y que la entidad lo está utilizando. No tiene mucho sentido que el auditor evalúe la implementación de un control que no tenga un diseño eficaz. En consecuencia, el auditor evalúa en primer lugar el diseño del control. Un control incorrectamente diseñado puede representar una deficiencia de control.

A177. Los procedimientos de valoración del riesgo para la obtención de evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de controles identificados en el componente de actividades de control pueden incluir:

- La indagación ante los empleados de la entidad.
- La observación de la aplicación de controles específicos.
- La inspección de documentos e informes.

Sin embargo, la indagación como único procedimiento no es suficiente para dichos fines.

A178. El auditor puede esperar, basándose en la experiencia de la auditoría anterior o en los procedimientos de valoración del riesgo del periodo actual, que la dirección no haya diseñado o implementado los controles de un modo eficaz para responder a un riesgo significativo. En esos casos, los procedimientos aplicados para cumplir el requerimiento del apartado 26(d) pueden consistir en determinar que dichos controles no han sido diseñados o implementados de un modo eficaz. Si los resultados de los procedimientos indican que los controles han sido diseñados o implementados recientemente, se requiere que el auditor aplique los procedimientos del apartado 26(b)–(d) a los controles diseñados o implementados recientemente.

A179. Es posible que el auditor concluya que es adecuado comprobar un control eficazmente diseñado e implementado para tener en cuenta su eficacia operativa en el diseño de procedimientos sustantivos. Sin embargo, cuando un control no está diseñado o implementado de un modo eficaz, no tiene ninguna utilidad comprobarlo. Cuando el auditor prevé comprobar un control, la información que obtenga sobre el grado en que el control responde al riesgo o los riesgos de incorrección material es un dato para su valoración del riesgo en las afirmaciones.

- A180. Evaluar el diseño y determinar la implementación de controles identificados en el componente de actividades de control no es suficiente para comprobar su eficacia operativa. Sin embargo, en el caso de controles automatizados, el auditor puede planificar comprobar la eficacia operativa de los controles automatizados mediante la identificación y comprobación de controles generales de TI que aseguran el funcionamiento congruente de un control automatizado en vez de aplicar pruebas de eficacia operativa directamente sobre los controles automatizados. La obtención de evidencia de auditoría sobre la implementación de un control manual en un determinado momento no proporciona evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa del control en otros momentos del periodo que comprende la auditoría. En la NIA 330<sup>46</sup> se describen con más detalle las pruebas sobre la eficacia operativa de los controles, incluidas las pruebas de controles indirectos.
- A181. Cuando el auditor no tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles identificados, el conocimiento del auditor aún le puede ayudar en el diseño de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos de auditoría que respondan a los correspondientes riesgos de incorrección material.

**Ejemplo:**

Los resultados de esos procedimientos de valoración del riesgo pueden proporcionar una base para la consideración por el auditor de posibles desviaciones en una población cuando diseñe muestras de auditoría.

*Deficiencias de control en el sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartado 27)*

- A182. En la realización de las evaluaciones de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad<sup>47</sup>, es posible que el auditor determine que algunas de las políticas de la entidad en un componente no son adecuadas a la naturaleza y las circunstancias de la entidad. Esta determinación puede ser un indicador que ayude al auditor en la identificación de deficiencias de control. Si el auditor ha identificado una o varias deficiencias de control, puede tener en cuenta el efecto de esas deficiencias para el diseño de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330.
- A183. Si el auditor ha identificado una o más deficiencias de control, la NIA 265<sup>48</sup> requiere que determine si, individualmente o su combinación, constituyen una deficiencia significativa. El auditor aplicará su juicio profesional para determinar si una deficiencia representa una deficiencia de control significativa<sup>49</sup>.

---

<sup>46</sup> NIA 330, apartados 8-11

<sup>47</sup> Apartados 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) y 26(d)

<sup>48</sup> NIA 265, *Comunicación a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad de las deficiencias en el control interno*, apartado 8

<sup>49</sup> En los apartados A6–A7 de la NIA 265 se exponen indicadores de deficiencias significativas y de cuestiones que se deben considerar en la determinación de si una deficiencia, o una combinación de deficiencias, en el control interno constituye una deficiencia significativa

**Ejemplos:**

Las circunstancias que pueden ser indicativas de que existe una deficiencia de control significativa incluyen cuestiones como:

- la identificación de fraude, cualquiera que sea su magnitud, en el que participe la alta dirección;
- procesos internos identificados que son inadecuados relacionados con las deficiencias de información y comunicación observadas por la auditoría interna;
- deficiencias comunicadas con anterioridad que no hayan sido corregidas por la dirección de modo oportuno;
- que la dirección no haya respondido a riesgos significativos, por ejemplo, no implementando controles sobre riesgos significativos; y
- la reexpresión de estados financieros emitidos con anterioridad.

**Identificación y valoración del riesgo de incorrección material** (Ref: Apartados 28–37)

*Por qué el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material*

A184. Los riesgos de incorrección material son identificados y valorados por el auditor con el fin de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dicha evidencia permite al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros con un nivel de riesgo de auditoría aceptablemente bajo.

A185. La información obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo se utiliza como evidencia de auditoría para sustentar la identificación y la valoración de los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, la evidencia de auditoría obtenida en la evaluación del diseño de controles identificados y en la determinación de si se han implementado en el componente de actividades de control se utiliza como evidencia de auditoría justificativa de la valoración del riesgo. Esta evidencia también proporciona una base para el diseño por el auditor de respuestas de carácter global para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, así como para el diseño y aplicación de procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330.

*Identificación de los riesgos de incorrección material* (Ref: Apartado 28)

A186. La identificación de los riesgos de incorrección material se realiza antes de considerar cualquiera de los correspondientes controles (es decir, el riesgo inherente) y se basa en la consideración preliminar del auditor de las incorrecciones que tienen una probabilidad razonable tanto de existir como de ser materiales en caso de que existan<sup>50</sup>.

A187. La identificación de los riesgos de incorrección material también proporciona al auditor una base para la determinación de las afirmaciones relevantes, lo que le ayuda a determinar los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos.

---

<sup>50</sup> NIA 200, apartado A15a

## *Afirmaciones*

### Por qué el auditor utiliza afirmaciones

A188. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor utiliza afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir. Las afirmaciones para las que el auditor ha identificado riesgos relacionados de incorrección material son afirmaciones relevantes.

### La utilización de afirmaciones

A189. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor puede utilizar las categorías de afirmaciones que se describen en el apartado A190(a)-(b) más adelante o puede expresarlas de una manera diferente siempre que todos los aspectos descritos más adelante hayan sido cubiertos. El auditor puede elegir combinar las afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos y la correspondiente información a revelar, con las afirmaciones sobre saldos contables y la correspondiente información a revelar.

A190. Las afirmaciones utilizadas por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir se pueden clasificar en las categorías siguientes:

- (a) Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos, y la correspondiente información a revelar, durante el periodo objeto de auditoría:
  - (i) Ocurrencia: las transacciones y hechos registrados o revelados han ocurrido y dichas transacciones y hechos corresponden a la entidad.
  - (ii) Integridad: se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros.
  - (iii) Exactitud: las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.
  - (iv) Corte de operaciones: las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.
  - (v) Clasificación: las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.
  - (vi) Presentación: las transacciones y hechos han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.
- (b) Afirmaciones sobre saldos contables, y la correspondiente información a revelar, al cierre del periodo:
  - (i) Existencia: los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.
  - (ii) Derechos y obligaciones: la entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.
  - (iii) Integridad: se han registrado todos los activos, pasivos y patrimonio neto que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros.
  - (iv) Exactitud, valoración e imputación: los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por los importes adecuados y cualquier ajuste resultante a la valoración

o imputación ha sido adecuadamente registrado, y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.

- (v) Clasificación: los activos, pasivos y el patrimonio neto se han registrado en las cuentas apropiadas.
- (vi) Presentación: los activos, pasivos y el patrimonio neto han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A191. Las afirmaciones descritas en el apartado A190(a)–(b) anterior, adaptadas según corresponda, también pueden ser utilizadas por el auditor al considerar los diferentes tipos de incorrecciones que pueden darse en la información a revelar que no está directamente relacionada con tipos de transacciones, hechos o saldos contables registrados.

**Ejemplo:**

Un ejemplo de esa información a revelar incluye cuando es posible que la entidad esté obligada por el marco de información financiera aplicable a describir su exposición a riesgos originados por instrumentos financieros, incluido cómo surgen dichos riesgos; los objetivos, políticas y procedimientos para gestionar los riesgos y los métodos utilizados para medir los riesgos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A192. *Apartado suprimido.*

*Riesgos de incorrección material en los estados financieros* (Ref: Apartados 28 (a) y 30)

Por qué el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material en los estados financieros

A193. El auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material en los estados financieros con el fin de determinar si estos tienen un efecto generalizado sobre los estados financieros y, en consecuencia, requerirían una respuesta global de conformidad con la NIA 330<sup>51</sup>.

A194. Además, los riesgos de incorrección material en los estados financieros también pueden afectar a afirmaciones concretas y la identificación de estos riesgos puede ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material en las afirmaciones y en el diseño de procedimientos posteriores de auditoría para tratar riesgos identificados.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros

A195. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros se refieren a los que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y, potencialmente, afectan a varias afirmaciones. Los riesgos de esta clase no son necesariamente riesgos que se puedan identificar con afirmaciones específicas sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar (por ejemplo, riesgo de elusión de controles por la dirección). Representan, más bien, circunstancias que pueden incrementar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de manera generalizada. La evaluación por el auditor de si los riesgos identificados se relacionan de manera generalizada con los estados financieros sustenta su valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros. En otros casos, se pueden identificar también determinadas afirmaciones susceptibles de ese

---

<sup>51</sup> NIA 330, apartado 5



riesgo y pueden, por lo tanto, afectar a la identificación y valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

**Ejemplo:**

La entidad se enfrenta a pérdidas de explotación y problemas de liquidez y depende de financiación que aún no se ha obtenido. En dicha circunstancia, el auditor puede determinar que el principio contable de empresa en funcionamiento da lugar a un riesgo de incorrección material en los estados financieros. En esta situación, quizás resulte necesario que el marco contable se aplique utilizando bases de liquidación lo que afectaría a todas las afirmaciones de manera generalizada.

A196. La identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en los estados financieros se ven influenciadas por su conocimiento del sistema de control interno de la entidad, en especial por su conocimiento del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo por la entidad y del proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad; y:

- por el resultado de las correspondientes evaluaciones requeridas por los apartados 21(b), 22(b), 24(c) y 25(c); y
- por cualquier deficiencia identificada en los controles de conformidad con el apartado 27.

En concreto, los riesgos en los estados financieros pueden originarse por deficiencias en el entorno de control o por hechos o condiciones externos, como condiciones económicas en declive.

A197. Los riesgos de incorrección material debidos a fraude pueden ser de especial relevancia para la consideración por el auditor de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

**Ejemplo:**

El auditor conoce por indagaciones ante la dirección que los estados financieros de la entidad van a ser utilizados en discusiones con prestamistas con el fin de obtener financiación adicional para mantener el fondo de maniobra. El auditor puede, en consecuencia, determinar que existe una mayor susceptibilidad de incorrección debida a factores de riesgo de fraude que afectan al riesgo inherente (es decir, la susceptibilidad de los estados financieros a incorrección material debida al riesgo de información financiera fraudulenta, como una sobrevaloración de activos e ingresos y una infravaloración de pasivos y gastos para asegurar que se obtendrá la financiación).

A198. El conocimiento del auditor, incluidas las correspondientes evaluaciones, del entorno de control y de otros componentes del sistema de control interno puede generar dudas sobre la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría en la que basar la opinión de auditoría o ser causa de renuncia al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias así lo permiten.

Nota aclaratoria de la adaptación a NIA-ES.- A efectos de lo dispuesto en este apartado, en relación con la renuncia al encargo, se debe atender a lo establecido en los artículos 5.2 y 22 de la LAC y en su normativa de desarrollo.

**Ejemplos:**

- Como resultado de su evaluación del entorno de control de la entidad, el auditor tiene reservas acerca de la integridad de la dirección de la entidad, las cuales pueden ser tan graves, que le lleven a la conclusión de que el riesgo de que la dirección presente intencionadamente unos estados financieros incorrectos es tal, que no se puede realizar una auditoría.
- Como resultado de su evaluación del sistema de información y comunicación de la entidad, el auditor determina que se han gestionado de manera deficiente cambios significativos en el entorno de las TI, con una escasa supervisión por parte de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. El auditor concluye que tiene reservas significativas acerca del estado y la fiabilidad de los registros contables de la entidad. En esas circunstancias, el auditor puede determinar que es poco probable que se disponga de evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sirva de base para una opinión de auditoría no modificada sobre los estados financieros.

A199. La NIA 705 (Revisada)<sup>52</sup> establece los requerimientos y proporciona orientaciones para determinar si es necesario que el auditor exprese una opinión con salvedades o deniegue la opinión o, como puede ser necesario en algunos casos, renuncie al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

**Nota aclaratoria de la adaptación a NIA-ES.- Véase nota aclaratoria al apartado A198 de esta Norma.**

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A200. *Apartado suprimido.*

*Riesgos de incorrección material en las afirmaciones* (Ref: Apartado 28(b))

El **Anexo 2** contiene ejemplos, en el contexto de los factores de riesgo inherente, de hechos o condiciones que pueden indicar una susceptibilidad a incorrecciones que pueden ser materiales.

A201. Los riesgos de incorrección material que no se relacionan de manera generalizada con los estados financieros son riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

*Afirmaciones relevantes y tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos* (Ref: Apartado 29)

Por qué se determinan las afirmaciones relevantes y los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos

A202. La determinación de las afirmaciones relevantes y de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos proporciona la base para el alcance del conocimiento del auditor del sistema de información de la entidad que debe obtener de conformidad con el apartado 25(a). Este conocimiento también puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (véase el apartado A86).

Herramientas y técnicas automatizadas

A203. El auditor puede utilizar técnicas automatizadas para ayudarle en la identificación de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos.

<sup>52</sup> NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

**Ejemplos:**

- Se puede analizar la totalidad de una población de transacciones utilizando herramientas y técnicas automatizadas para conocer su naturaleza, fuente, dimensión y volumen. Mediante la aplicación de técnicas automatizadas, el auditor puede, por ejemplo, detectar que una cuenta con saldo cero al final del periodo está formada por numerosas transacciones y anotaciones en el diario registradas a lo largo del tiempo que se compensan, lo que indica que el saldo contable o el tipo de transacciones puede ser significativo (por ejemplo, una cuenta relacionada con el pago de nóminas). Esa misma cuenta puede permitir detectar también reembolsos de gastos a la dirección (y a otros empleados), lo que podría dar lugar a información a revelar significativa debido a que estos pagos se realizan a partes vinculadas.
- El auditor puede detectar con más facilidad un tipo significativo de transacciones que no había sido previamente identificada analizando los flujos de toda una población de transacciones de ingresos.

**Información a revelar que puede ser significativa**

A204. La información a revelar significativa incluye información a revelar tanto cuantitativa como cualitativa para la que existe una o varias afirmaciones relevantes. Algunos ejemplos de información a revelar que tiene aspectos cualitativos y que puede contener afirmaciones relevantes, por lo es posible que sea considerada significativa por el auditor, incluyen información a revelar sobre:

- Liquidez y cláusulas del contrato de deuda en el caso de una entidad con una situación financiera delicada.
- Hechos o circunstancias que han originado el reconocimiento de una pérdida por deterioro de valor de activos.
- Principales fuentes de incertidumbre en la estimación, incluidas las hipótesis sobre el futuro.
- La naturaleza de un cambio de política contable y otra información a revelar relevante requerida por el marco de información financiera aplicable cuando, por ejemplo, se espera que nuevos requerimientos de información financiera tengan un impacto significativo sobre la situación financiera y el resultado de la entidad.
- Acuerdos de remuneración con pagos basados en acciones, incluida la información sobre el modo en que se determinaron las cantidades registradas, y otra información a revelar relevante.
- Partes vinculadas y transacciones entre partes vinculadas.
- Análisis de sensibilidad, incluidos los efectos de los cambios en las hipótesis utilizadas por la entidad en sus técnicas de valoración con el fin de permitir a los usuarios entender la incertidumbre subyacente en la medición de un importe registrado o revelado.

*Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones*

Valoración del riesgo inherente (Ref: Apartados 31–33)

Valoración de la probabilidad de que ocurra una incorrección y de su magnitud (Ref: Apartado 31)

Por qué el auditor valora la probabilidad de que ocurra una incorrección y su magnitud

A205. El auditor valora la probabilidad de que exista una incorrección y su magnitud en el caso de riesgos identificados de incorrección material porque la significatividad de la combinación de la probabilidad de que exista y de la magnitud de la incorrección potencial si existe determina el punto en el espectro de

riesgo inherente en el que se sitúa el riesgo inherente identificado, lo que proporciona información para el diseño por el auditor de procedimientos posteriores de auditoría para responder al riesgo.

- A206. La valoración del riesgo inherente de los riesgos identificados de incorrección material también ayuda al auditor a determinar los riesgos significativos. El auditor determina los riesgos significativos porque la NIA 330 y otras NIA requieren respuestas específicas a riesgos significativos.
- A207. Los factores de riesgo inherente influyen en la valoración por el auditor de la probabilidad de que exista una incorrección y su magnitud para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones. Cuanto mayor sea el grado de susceptibilidad de incorrección material de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar, mayor será, probablemente, la valoración del riesgo inherente. Considerar el grado en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de una afirmación a incorrección ayuda al auditor a responder adecuadamente al riesgo inherente para riesgos de incorrección material en las afirmaciones y a diseñar una respuesta más precisa a dicho riesgo.

#### Espectro de riesgo inherente

- A208. En la valoración del riesgo inherente, el auditor aplica su juicio profesional para determinar la significatividad de la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección y de su magnitud.
- A209. El riesgo inherente valorado relacionado con un determinado riesgo de incorrección material en las afirmaciones supone un juicio dentro de un rango, de menor a mayor, en el espectro de riesgo inherente. El juicio acerca de la valoración del punto del rango de riesgo inherente en el que se encuentra el riesgo puede variar según la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad y tiene en cuenta la valoración de la probabilidad de que ocurra una incorrección y de su magnitud, así como de los factores de riesgo inherente.
- A210. En la consideración de la probabilidad de que exista una incorrección, el auditor tiene en cuenta la posibilidad de que exista una incorrección basándose en la consideración de los factores de riesgo inherente.
- A211. En la consideración de la magnitud de una incorrección, el auditor tiene en cuenta los aspectos cualitativos y cuantitativos de la posible incorrección (es decir, se pueden considerar materiales las incorrecciones en las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en base a su dimensión, naturaleza o circunstancias).
- A212. El auditor utiliza la significatividad de la combinación de la probabilidad de que ocurra una incorrección material y la magnitud de la posible incorrección para determinar en qué punto del espectro de riesgo inherente (es decir, el rango) valora que se sitúa el riesgo inherente. Cuanto mayor sea la combinación de la probabilidad de que exista y la magnitud, mayor será la valoración del riesgo inherente; cuanto menor sea la combinación de probabilidad y magnitud, menor será la valoración del riesgo inherente.
- A213. Si la valoración de un riesgo le sitúa en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente, no significa que tanto la magnitud como la probabilidad de que exista tengan que ser valoradas como altas. Es más bien el punto de intersección de la magnitud y de la probabilidad de la incorrección material en el espectro de riesgo inherente lo que determinará si el riesgo inherente valorado se sitúa en un punto alto o bajo del espectro de riesgo inherente. La valoración de un riesgo inherente como más alto también puede tener su origen en diferentes combinaciones de probabilidad y magnitud, por ejemplo, una valoración del riesgo inherente como más alto puede ser el resultado de una baja probabilidad y de una magnitud muy alta.
- A214. Con el fin de desarrollar estrategias adecuadas para responder a los riesgos de incorrección material, el auditor puede clasificar los riesgos de incorrección material en categorías dentro del espectro de riesgo inherente en base a la valoración de su riesgo inherente. Estas categorías se pueden describir de varias maneras. Independientemente del método de clasificación que se utilice, la valoración por el auditor del

riesgo inherente es adecuada cuando el diseño y la implementación de procedimientos posteriores de auditoría para tratar los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones dan una respuesta adecuada a la valoración del riesgo inherente y a los motivos para dicha valoración.

Riesgos generalizados de incorrección material en las afirmaciones (Ref: Apartado 31(b))

A215. Al valorar los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, es posible que el auditor concluya que algunos riesgos de incorrección material están relacionados de un modo más generalizado con los estados financieros en su conjunto y afectan potencialmente a muchas afirmaciones, en cuyo caso es posible que el auditor actualice la identificación de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

A216. En circunstancias en las que ciertos riesgos de incorrección material son identificados como riesgos en los estados financieros debido a su efecto generalizado en varias afirmaciones y se pueden identificar con afirmaciones específicas, se requiere que el auditor tenga en cuenta esos riesgos al valorar el riesgo inherente para los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A217. *Apartado suprimido.*

Riesgos significativos (Ref: Apartado 32)

Por qué se determinan los riesgos significativos y las implicaciones para la auditoría

A218. La determinación de los riesgos significativos permite al auditor centrar más su atención en los riesgos que están en la parte más alta del espectro de riesgo inherente, realizando determinadas actuaciones que constituyen respuestas requeridas, que incluyen:

- Se requiere que se identifiquen controles que responden a riesgos significativos de conformidad con el apartado 26(a)(i), con un requerimiento de evaluar si el control ha sido diseñado de modo eficaz y ha sido implementado de conformidad con el apartado 26(d).
- La NIA 330 requiere que los controles que responden a riesgos significativos se comprueben en el periodo actual (cuando el auditor tiene intención de confiar en la eficacia operativa de esos controles) y que se planifiquen y apliquen procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo identificado<sup>53</sup>.
- La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor<sup>54</sup>.
- La NIA 260 (Revisada) requiere que exista comunicación con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor<sup>55</sup>.
- La NIA 701 requiere que el auditor tenga en cuenta los riesgos significativos cuando determine las cuestiones que han requerido atención significativa por su parte, las cuales pueden ser cuestiones clave de la auditoría<sup>56</sup>.

---

<sup>53</sup> NIA 330, apartados 15 y 21

<sup>54</sup> NIA 330, apartado 7(b)

<sup>55</sup> NIA 260 (Revisada), apartado 15

<sup>56</sup> NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 9

- La revisión oportuna por el socio del encargo de la documentación de auditoría, en las etapas adecuadas del desarrollo del encargo, permite que las cuestiones significativas, incluidos los riesgos significativos, se resuelvan oportuna y satisfactoriamente para el socio del encargo, en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella<sup>57</sup>.
- La NIA 600 requiere una mayor participación del socio del encargo del grupo si el riesgo significativo está relacionado con un componente en una auditoría del grupo y que el equipo del encargo del grupo dirija el trabajo que se requiere en el componente que realice el auditor del componente<sup>58</sup>.

#### Determinación de los riesgos significativos

A219. En la determinación de los riesgos significativos, el auditor puede identificar en primer lugar los riesgos de incorrección material valorados cuyo riesgo inherente se haya valorado como más alto dentro del espectro de riesgo inherente para sustentar su consideración de qué riesgos se pueden encontrar próximos al límite superior. Encontrarse próximo al límite superior en el espectro de riesgo inherente será distinto según la entidad y no significará necesariamente lo mismo para una entidad de un periodo a otro. Puede depender de la naturaleza y las circunstancias de la entidad para la que se está valorando el riesgo.

A220. La determinación de cuáles de los riesgos de incorrección material valorados se encuentran próximos al límite superior dentro del espectro de riesgo inherente y constituyen, por lo tanto, riesgos significativos es una cuestión de juicio profesional, salvo si el riesgo es de un tipo de riesgo que debe ser tratado como riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otra NIA. La NIA 240 proporciona requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude<sup>59</sup>.

#### **Ejemplo:**

- Normalmente se determinaría que el dinero en efectivo en un supermercado tiene una elevada probabilidad de posible incorrección (debido al riesgo de apropiación indebida del efectivo), sin embargo, la magnitud sería habitualmente muy reducida (debido al pequeño volumen de efectivo que se maneja en las tiendas). La combinación de estos dos factores en el espectro de riesgo inherente probablemente no tendría como resultado que se determine que la existencia de efectivo sea un riesgo significativo.
- Una entidad está negociando vender un segmento de negocio. El auditor considera el efecto en el deterioro del fondo de comercio y puede determinar que hay una probabilidad más alta de posible incorrección y una magnitud más alta debido al impacto de los factores de riesgo inherente de subjetividad, incertidumbre y susceptibilidad de sesgo de la dirección y otros factores de riesgo de fraude. Esto puede tener como resultado que se determine que el deterioro del fondo de comercio sea un riesgo significativo.

A221. El auditor también tiene en cuenta los efectos relativos de los factores de riesgo inherente al valorar el riesgo inherente. Es probable que el riesgo valorado sea menor cuanto menor sea el efecto de los factores de riesgo inherente. Los riesgos de incorrección material cuyo riesgo inherente haya sido valorado como más alto y que pueden, en consecuencia, determinarse como riesgos significativos, pueden ser originados por cuestiones como las siguientes:

<sup>57</sup> NIA 220, apartados 17 y A19

<sup>58</sup> NIA 600, apartados 30 y 31

<sup>59</sup> NIA 240, apartados 26-28

- Transacciones para las que existen múltiples tratamientos contables aceptables por lo que interviene la subjetividad.
- Estimaciones contables con una elevada incertidumbre en la estimación o modelos complejos.
- Complejidad en la recogida y procesamiento de datos para sustentar saldos contables.
- Saldo contables o información a revelar cuantitativa en la que intervienen cálculos complejos.
- Principios contables que pueden estar sujetos a diferentes interpretaciones.
- Cambios en los negocios de la entidad que suponen cambios contables, por ejemplo, fusiones y adquisiciones.

Riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 33)

Por qué se requiere que se identifiquen los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada

A222. Debido a la naturaleza de un riesgo de incorrección material y a las actividades de control que tratan ese riesgo, en algunas circunstancias, la única forma de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es comprobar la eficacia operativa de los controles. En consecuencia, se requiere que el auditor identifique cualquier riesgo de ese tipo por las implicaciones para el diseño y aplicación de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330 para responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

A223. El apartado 26(a)(iii) también requiere la identificación de controles que responden a riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada porque se requiere que el auditor, de conformidad con la NIA 330<sup>60</sup>, diseñe y realice pruebas de esos controles.

Determinación de riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada

A224. Cuando transacciones rutinarias estén sujetas a un procesamiento muy automatizado con escasa o nula intervención manual, puede que no resulte posible aplicar únicamente procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Este puede ser el caso en aquellas circunstancias en las que una cantidad significativa de la información de la entidad se inicia, registra, procesa o notifica solo de manera electrónica, como en un sistema de información que implica un alto grado de integración a través de sus aplicaciones de TI. En estos casos:

- Es posible que la evidencia de auditoría únicamente esté disponible en formato electrónico, y que su suficiencia y adecuación normalmente dependan de la eficacia de los controles sobre su exactitud e integridad.
- La posibilidad de que la información se inicie o altere de manera incorrecta y de que este hecho no se detecte puede ser mayor si los correspondientes controles no están funcionando de manera eficaz.

---

<sup>60</sup> NIA 330, apartado 8



**Ejemplo:**

Por lo general, no es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los ingresos de una entidad de telecomunicaciones basándose sólo en procedimientos sustantivos. Esto es así porque la evidencia sobre llamadas o tráfico de datos no existe en un formato observable. En su lugar, por lo general, se realizan pruebas de controles sustanciales para determinar que el origen y finalización de llamadas y el tráfico de datos se capturan correctamente (por ejemplo, minutos de una llamada o volumen de una descarga) y se registran correctamente en el sistema de facturación de la entidad.

A225. La NIA 540 (Revisada) proporciona orientaciones adicionales relacionadas con las estimaciones contables acerca de riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada<sup>61</sup>. En relación con las estimaciones contables esto puede no estar limitado al procesamiento automatizado, sino que puede ser también aplicable a modelos complejos.

*Valoración del riesgo de control (Ref: Apartado 34)*

A226. Los planes del auditor de comprobar la eficacia operativa de los controles se basan en la expectativa de que los controles funcionan eficazmente, y esto será la base de la valoración por el auditor del riesgo de control. La expectativa inicial de la eficacia operativa de los controles se basa en la evaluación por el auditor del diseño de los controles identificados en el componente de actividades de control y en la determinación de su implementación. Una vez que el auditor haya comprobado la eficacia operativa de los controles de conformidad con la NIA 330, podrá confirmar su expectativa inicial acerca de la eficacia operativa de los controles. Si los controles no están funcionando eficazmente según lo esperado, el auditor tendrá que revisar la valoración del riesgo de control de conformidad con el apartado 37.

A227. La valoración por el auditor del riesgo de control se puede realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría que prefiera, y se puede expresar de diferentes formas.

A228. Si el auditor prevé comprobar la eficacia operativa de los controles, puede resultar necesario probar una combinación de controles para confirmar sus expectativas de que los controles están funcionando eficazmente. El auditor puede tener previsto probar tanto controles directos como indirectos, incluidos controles generales de TI y, en ese caso, tener en cuenta el efecto combinado esperado de los controles al valorar el riesgo de control. En la medida en que el control que vaya a ser probado no trate totalmente el riesgo inherente valorado, el auditor determinará las implicaciones para el diseño de procedimientos posteriores de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

A229. Cuando el auditor tenga previsto comprobar la eficacia operativa de un control automatizado, puede también planificar comprobar la eficacia operativa de los correspondientes controles generales de TI que sustentan el funcionamiento continuo de dicho control automatizado para responder a los riesgos derivados de la utilización de TI y para proporcionar una base para la expectativa del auditor de que el control automatizado funcionó eficazmente durante todo el periodo. Si el auditor espera que los correspondientes controles de TI sean ineficaces, esta determinación puede afectar a su valoración del riesgo de control en las afirmaciones y sus procedimientos posteriores de auditoría quizás tengan que incluir procedimientos sustantivos para responder a los riesgos aplicables derivados de la utilización de TI. En la NIA 330<sup>62</sup> se proporcionan orientaciones adicionales sobre los procedimientos que el auditor puede aplicar en estas circunstancias.

<sup>61</sup> NIA 540 (Revisada), apartados A87–A89

<sup>62</sup> NIA 330, apartados A29–A30

*Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo (Ref: Apartado 35)*

Por qué el auditor evalúa la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo

A230. La evidencia obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo proporciona la base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Esto proporciona una base para el diseño de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330. En consecuencia, la evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo proporciona la base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude o error en los estados financieros y en las afirmaciones.

La evaluación de la evidencia de auditoría

A231. La evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones<sup>63</sup>.

Escepticismo profesional

A232. Al evaluar la evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, el auditor considera si ha obtenido suficiente conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad para poder identificar los riesgos de incorrección material, así como si existe cualquier evidencia contradictoria que pueda indicar un riesgo de incorrección material.

*Tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que no son significativos pero si son materiales (Ref: Apartado 36)*

A233. Como se explica en la NIA 320<sup>64</sup>, la materialidad y el riesgo de auditoría se consideran al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar. La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros<sup>65</sup>. A los efectos de esta NIA y del apartado 18 de la NIA 330, los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar son materiales si podría esperarse razonablemente que omitiendo, revelando con incorrecciones u ocultando información sobre ellos, se influiría en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto.

A234. Es posible que existan tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que sean materiales pero que no se haya determinado que sean tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos (es decir, no se han identificado afirmaciones relevantes).

---

<sup>63</sup> NIA 500, apartado A1

<sup>64</sup> NIA 320, apartado A1

<sup>65</sup> NIA 320, apartado 4

**Ejemplo:**

La entidad puede disponer de información revelada sobre remuneración a directivos para la que el auditor no haya identificado un riesgo de incorrección material. Sin embargo, el auditor puede determinar que esta información revelada es material en base a las consideraciones del apartado A233.

A235. Los procedimientos de auditoría para tratar tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que son materiales pero que no se consideran significativos se tratan en la NIA 330<sup>66</sup>. Cuando se determina que un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar es significativo como lo requiere el apartado 29, dicho tipo de transacción, saldo contable o información a revelar es también un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar material a los efectos del apartado 18 de la NIA 330.

*Revisión de la valoración del riesgo (Ref: Apartado 37)*

A236. Durante la realización de la auditoría puede llegar a conocimiento del auditor nueva información u otra información que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo.

**Ejemplo:**

La valoración del riesgo por la entidad puede estar basada en la suposición de que ciertos controles están funcionando de manera eficaz. Al realizar las pruebas sobre dichos controles, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de que no funcionaron de manera eficaz en momentos importantes durante la realización de la auditoría. Del mismo modo, al aplicar procedimientos sustantivos, el auditor puede detectar incorrecciones por cantidades superiores o con mayor frecuencia de lo que corresponde a las valoraciones del riesgo realizadas por el auditor. En tales circunstancias, puede ocurrir que la valoración del riesgo no refleje adecuadamente las verdaderas circunstancias de la entidad y los procedimientos posteriores de auditoría planificados pueden no ser eficaces para detectar incorrecciones materiales. Los apartados 16 y 17 de la NIA 330 proporcionan orientaciones adicionales para la evaluación de la eficacia operativa de los controles.

**Documentación (Ref: Apartado 38)**

A237. En el caso de auditorías recurrentes, puede utilizarse cierta documentación de periodos anteriores, actualizada según resulte necesario para reflejar los cambios en los negocios o procesos de la entidad.

A238. La NIA 230 señala que, entre otras consideraciones, aunque puede no existir una única forma de documentar la aplicación de escepticismo profesional por parte del auditor, la documentación de auditoría puede, sin embargo, proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor<sup>67</sup>. Por ejemplo, cuando la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, la documentación puede incluir el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al evaluar si la evidencia de auditoría proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Entre los ejemplos de otros requerimientos de esta NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se incluyen:

<sup>66</sup> NIA 330, apartado 18

<sup>67</sup> NIA 230, apartado A7

- el apartado 13, que requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos de valoración del riesgo de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda corroborar la existencia de riesgos o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda contradecir la existencia de riesgos;
- el apartado 17, que requiere una discusión entre los miembros clave del equipo del encargo sobre la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material;
- los apartados 19(b) y 20, que requieren que el auditor obtenga un conocimiento de los motivos de cualquier cambio en las políticas contables de la entidad y que evalúe si las políticas contables de la entidad son adecuadas y congruentes con el marco de información financiera aplicable;
- los apartados 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d) y 27, que requieren que el auditor evalúe, en base al conocimiento obtenido, si los componentes del sistema de control interno de la entidad son adecuados a las circunstancias de la entidad, considerando la naturaleza y complejidad de la entidad, y que determine si se han identificado una o más deficiencias de control;
- el apartado 35, que requiere que el auditor tenga en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo, tanto si corrobora como si contradice las afirmaciones de la dirección y que evalúe si esa evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material; y
- el apartado 36, que requiere que el auditor evalúe, cuando sea aplicable, si la determinación por el auditor de que no existen riesgos de incorrección material para un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar materiales continúa siendo adecuada.

#### Graduación

- A239. El modo en que se deben documentar los requerimientos del apartado 38 debe determinarlo el auditor de acuerdo con su juicio profesional.
- A240. Es posible que sea necesaria documentación más detallada, que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, para sustentar el fundamento de los juicios difíciles aplicados.
- A241. En el caso de auditorías de entidades menos complejas, la forma y extensión de la documentación pueden ser sencillas y relativamente breves. La forma y extensión de la documentación del auditor depende de la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad, así como de su sistema de control interno, de la disponibilidad de información por parte de la entidad y de la metodología y tecnología de auditoría utilizadas en el transcurso de la auditoría. No es necesario documentar la totalidad del conocimiento del auditor sobre la entidad y las cuestiones relacionadas con dicho conocimiento. Los elementos clave<sup>68</sup> del conocimiento documentados por el auditor pueden incluir aquellos que sirvieron de base al auditor para valorar los riesgos de incorrección material. Sin embargo, no se requiere que el auditor documente cada uno de los factores de riesgo inherente que se tuvo en cuenta al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

---

<sup>68</sup> NIA 230, apartado 8

**Ejemplo:**

En las auditorías de entidades menos complejas, la documentación de auditoría puede incluirse en la del auditor relativa a la estrategia global de auditoría y plan de auditoría<sup>69</sup>. Del mismo modo, por ejemplo, los resultados de la valoración del riesgo se pueden documentar por separado o se pueden incluir en la documentación del auditor sobre los procedimientos posteriores de auditoría<sup>70</sup>.

---

<sup>69</sup> NIA 300, Planificación de la auditoría de *estados financieros*, apartados 7, 9 y A11

<sup>70</sup> NIA 330, apartado 28

**Consideraciones para el conocimiento de la entidad y su modelo de negocio**

En este anexo se explican los objetivos y el alcance del modelo de negocio de la entidad y se proporcionan ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para el conocimiento de las actividades de la entidad que pueden formar parte del modelo de negocio. El conocimiento por el auditor del modelo de negocio de la entidad, y del modo en que se ve afectado por su estrategia y objetivos de negocio, puede ayudar al auditor en la identificación de los riesgos de negocio que pueden tener un efecto sobre los estados financieros. Además, esto puede ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material.

**Objetivos y alcance de un modelo de negocio de una entidad**

1. El modelo de negocio de una entidad describe el modo en que la entidad considera, por ejemplo, su estructura organizativa, sus operaciones o el alcance de sus actividades, sus líneas de negocio (incluidos los competidores y los clientes de estos), sus procesos, sus oportunidades de crecimiento, su globalización, los requerimientos normativos y las tecnologías. El modelo de negocio de una entidad describe el modo en que la entidad crea, preserva y capta valor económico o más amplio, para sus grupos de interés.
2. Las estrategias son los enfoques que la dirección prevé utilizar para alcanzar los objetivos de la entidad, incluido el modo en que piensa responder a los riesgos y oportunidades a los que se enfrenta. La dirección cambia las estrategias de la entidad en el transcurso del tiempo para responder a los cambios en sus objetivos y en las circunstancias internas y externas en las que opera.
3. La descripción de un modelo de negocio habitualmente incluye:
  - El alcance de las actividades de la entidad y el motivo para realizarlas.
  - La estructura de la entidad y la magnitud de sus operaciones.
  - Los mercados o los círculos geográficos o demográficos, y partes de la cadena de valor, en los que opera, el modo en que interactúa con esos mercados o círculos (principales productos, segmentos de clientela y métodos de distribución) y la base sobre la que compete.
  - Los procesos de negocio o los procesos operativos de la entidad (por ejemplo, los procesos de inversión, de financiación y de explotación) empleados en la realización de sus actividades, centrándose en las partes de los procesos de negocio que son importantes para la creación, preservación o captación de valor.
  - Los recursos (por ejemplo, financieros, humanos, intelectuales, medioambientales y tecnológicos) y otros datos y relaciones (por ejemplo, clientes, competidores, proveedores y empleados) que son necesarios o importantes para su éxito.
  - El modo en que el modelo de negocio de la entidad integra la utilización de TI en sus interacciones con clientes, proveedores, fuentes de financiación y otros interesados mediante intercomunicaciones de TI y otras tecnologías.
4. Un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata sobre el riesgo de incorrección material para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las afirmaciones o en los estados financieros. Por ejemplo, el riesgo de negocio originado por una caída significativa de los valores en el mercado inmobiliario puede incrementar el riesgo de incorrección material asociado con la afirmación de valoración en el caso de un prestamista de préstamos a medio plazo con garantía inmobiliaria. No obstante, el mismo riesgo, especialmente si se combina con un empeoramiento importante de la situación

económica que incrementa a la vez el riesgo subyacente de pérdidas por insolvencias en sus préstamos, puede tener también una consecuencia a más largo plazo, La exposición neta a pérdidas por insolvencias resultante puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. De ser así, ello podría tener implicaciones en la conclusión de la dirección y del auditor sobre lo adecuado de la utilización por la entidad del principio contable de empresa en funcionamiento y de la determinación de si existe una incertidumbre material. En consecuencia, el considerar si un riesgo de negocio puede producir un riesgo de incorrección material es una cuestión que se valora teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad. En el **Anexo 2** se enumeran ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material.

### **Actividades de la entidad**

5. Algunos ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento de las actividades de la entidad (incluido su modelo de negocio) incluyen:

(a) Operaciones de negocio, tales como:

- Naturaleza de las fuentes de ingresos, productos o servicios, y mercados, incluida la participación en el comercio electrónico, como las ventas por internet y las actividades de marketing.
- Desarrollo de las operaciones (por ejemplo, etapas y métodos de producción, o actividades expuestas a riesgos medioambientales).
- Alianzas, negocios conjuntos y externalización de actividades.
- Dispersión geográfica y segmentación sectorial.
- Ubicación de las instalaciones de producción, almacenes y oficinas, así como ubicación y cantidades de existencias.
- Clientes clave y proveedores importantes de bienes y servicios, acuerdos laborales (incluida la existencia de convenios colectivos, compromisos por pensiones u otros beneficios posteriores a la jubilación, acuerdos de opciones sobre acciones y de bonos de incentivos, así como la regulación gubernamental en relación con las cuestiones laborales).
- Actividades y gastos en investigación y desarrollo.
- Transacciones con partes vinculadas.

(b) Inversiones y actividades de inversión, tales como:

- Adquisiciones o desinversiones previstas o recientemente realizadas.
- Inversiones y disposiciones de valores y préstamos.
- Actividades de inversión en capital.
- Inversiones en entidades que no consolidan, incluidas asociaciones no controladas, negocios conjuntos y entidades con cometido especial no controladas.

(c) Financiación y actividades de financiación, tales como:

- Estructura de propiedad de entidades dependientes y asociadas, incluidas estructuras consolidadas y no consolidadas.
- Estructura de la deuda y sus condiciones, incluidos los acuerdos de financiación fuera de balance y los acuerdos de arrendamiento.



- Beneficiarios efectivos (por ejemplo, nacionales, extranjeros, reputación comercial y experiencia) y partes vinculadas.
- Uso de instrumentos financieros derivados.

### **Naturaleza de las entidades con cometido especial**

<p><u>Nota aclaratoria de la adaptación a NIA-ES.</u>- Las entidades con cometido especial son conocidas también como entidades de propósito especial.</p>
--

6. Una entidad con cometido especial (denominada en algunos casos vehículo con cometido especial) es una entidad generalmente constituida con un propósito limitado y bien definido, como, por ejemplo, llevar a cabo un arrendamiento o una titulización de activos financieros, o desarrollar actividades de investigación y desarrollo. Puede adoptar la forma de una sociedad anónima, fideicomiso, sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o una entidad no constituida con forma jurídica de sociedad. La entidad por cuenta de la que se ha constituido la entidad con cometido especial puede a menudo transferirle activos (por ejemplo, como parte de una transacción para dar de baja activos financieros), obtener el derecho a utilizar sus activos, o prestarle servicios, a la vez que la entidad con cometido especial puede obtener financiación de otras partes. Como se indica en la NIA 550, en algunas circunstancias, una entidad con cometido especial puede ser una parte vinculada de la entidad<sup>71</sup>.
7. Los marcos de información financiera a menudo establecen condiciones detalladas para delimitar lo que se entiende por control, o circunstancias en las cuales la entidad con cometido especial debería ser tenida en cuenta para la consolidación. La interpretación de los requerimientos de dichos marcos a menudo exige un conocimiento detallado de los acuerdos relevantes en los que participa la entidad con cometido especial.

---

<sup>71</sup> NIA 550, apartado A7

## Conocimiento de los factores de riesgo inherente

En este anexo se proporciona una explicación más detallada de los factores de riesgo inherente, así como cuestiones que el auditor puede considerar para el conocimiento y aplicación de los factores de riesgo inherente para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

### Los factores de riesgo inherente

1. Los factores de riesgo inherente son características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar a incorrección, debida a fraude o error, antes de considerar los controles. Dichos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos e incluyen complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude<sup>72</sup> en la medida en la que afectan al riesgo inherente. En la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, y del marco de información financiera aplicable y de las políticas contables de la entidad de conformidad con los apartados 19(a)–(b), el auditor también comprende el modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros.
2. Algunos de los factores de riesgo inherente relativos a la preparación de información requerida por el marco de información financiera aplicable (denominados en este apartado “información requerida”) incluyen:
  - *Complejidad* — se origina, bien por la naturaleza de la información, bien por el modo en que se prepara la información requerida, incluido cuando dichos procesos de preparación son inherentemente más difíciles de aplicar. Por ejemplo, la complejidad puede surgir:
    - en el cálculo de provisiones para descuentos de proveedores porque puede ser necesario tener en cuenta distintos términos comerciales con muchos proveedores distintos, o muchos términos contractuales interrelacionados que son, todos ellos, aplicables en el cálculo de los descuentos a abonar; o
    - cuando existen muchas fuentes posibles de datos, con diferentes características que se utilizan en la realización de una estimación contable, el procesamiento de esos datos implica muchos pasos interrelacionados y los datos, en consecuencia, son inherentemente más difíciles de identificar, capturar, acceder, comprender o procesar.
  - *Subjetividad* — se origina por limitaciones inherentes en la capacidad de preparar la información requerida de un modo objetivo, debido a limitaciones en la disponibilidad de conocimiento o de información, de tal modo que la dirección puede tener que elegir o aplicar un juicio subjetivo acerca del enfoque más adecuado y acerca de la información resultante que se debe incluir en los estados financieros. Debido a distintos enfoques en la preparación de la información requerida, se podrían producir diferentes resultados de una adecuada aplicación del marco de información financiera aplicable. A medida que aumentan las limitaciones en el conocimiento o en los datos, aumenta la subjetividad de los juicios que podrían aplicar personas razonablemente conocedoras e independientes, así como la diversidad de los posibles resultados de esos juicios.

---

<sup>72</sup> NIA 240, apartados A24–A27

- *Cambio* — es el resultado de hechos o condiciones que, a lo largo del tiempo, afectan al negocio de la entidad o a los aspectos económicos, contables, normativos, sectoriales u otros del entorno en el que opera, cuando se reflejan los efectos de esos hechos o condiciones en la información requerida. Dichos hechos o condiciones pueden ocurrir durante el periodo de información financiera o entre periodos. Por ejemplo, el cambio puede ser el resultado de desarrollos en los requerimientos del marco de información financiera aplicable, en la entidad y su modelo de negocio o en el entorno en el que opera la entidad. Dicho cambio puede afectar a las hipótesis y juicios de la dirección, incluido cuando está relacionado con la elección de políticas contables por la dirección o el modo en que se realizan las estimaciones contables o se determina la correspondiente información a revelar.
  - *Incertidumbre* — surge cuando la información requerida no se puede preparar solo sobre la base de datos suficientemente precisos y completos que se pueden verificar mediante observación directa. En estas circunstancias, es posible que se tenga que adoptar un enfoque que aplica el conocimiento disponible para preparar información utilizando datos observables suficientemente precisos y completos, siempre que estén disponibles y, cuando no lo estén, hipótesis sustentadas por los datos más adecuados de que se disponga. Las restricciones sobre la disponibilidad de conocimiento o datos, que no se encuentran bajo control de la dirección (sujetas, en su caso, a restricciones de coste) son fuentes de incertidumbre y su efecto en la preparación de la información requerida no se puede eliminar. Por ejemplo, la incertidumbre en la estimación surge cuando el importe monetario requerido no se puede determinar con precisión y el resultado de la estimación no se conoce antes de la fecha en que se finalizan los estados financieros.
  - *Susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afectan al riesgo inherente* — la susceptibilidad de sesgo de la dirección es el resultado de condiciones que originan susceptibilidad de que la dirección no mantenga, intencionadamente o no, la neutralidad en la preparación de la información. El sesgo de la dirección se asocia con frecuencia a determinadas condiciones que tienen la posibilidad de dar lugar a que la dirección no mantenga la neutralidad al aplicar el juicio (indicadores de sesgo potencial de la dirección), lo que podría dar lugar a una incorrección material en la información que, si fuera intencionada, sería fraudulenta. Dichos indicadores incluyen incentivos o presiones en la medida en que afectan al riesgo inherente (por ejemplo, como resultado de una motivación para alcanzar un determinado resultado, tal como un objetivo de beneficio o un ratio de capital) y la oportunidad de no mantener la neutralidad. En los apartados A1 a A5 de la NIA 240 se describen factores relevantes para la susceptibilidad de incorrección debida a fraude bajo la forma de información financiera fraudulenta o de apropiación indebida de activos.
3. Cuando la complejidad es un factor de riesgo inherente, puede existir una necesidad inherente de procesos más complejos para la preparación de la información, y esos procesos pueden ser inherentemente más difíciles de aplicar. Como resultado, su aplicación puede requerir cualificaciones o conocimientos especializados y la utilización de un experto de la dirección.
  4. Cuando el juicio de la dirección es más subjetivo, la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección, intencionado o no, también puede ser mayor. Por ejemplo, puede ser necesaria la aplicación de juicios significativos por la dirección para la realización de estimaciones contables que se han identificado como estimaciones con una elevada incertidumbre en la estimación, y las conclusiones relativas a los métodos, datos e hipótesis pueden reflejar sesgo de la dirección, intencionado o no.

#### **Ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material**

5. A continuación, figuran ejemplos de hechos (incluidas transacciones) y de condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros, con respecto a los

estados financieros o a las afirmaciones. Los ejemplos mencionados, clasificados por factor de riesgo inherente, abarcan un amplio espectro de hechos y condiciones; sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva. Los hechos y condiciones se han clasificado por el factor de riesgo inherente cuyo efecto puede ser mayor dadas las circunstancias. Es importante tener en cuenta que, debido a las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente, los hechos y las condiciones del ejemplo también pueden estar sujetos a otros factores de riesgo inherente en distinto grado o ser afectados por ellos.

Factores de riesgo inherente relevantes:	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:
Complejidad	<p>Normativa:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja.</li> </ul> <p>Modelo de negocio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Existencia de alianzas y de negocios conjuntos complejos.</li> </ul> <p>Marco de información financiera aplicable:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mediciones contables que conllevan procesos complejos.</li> </ul> <p>Transacciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Utilización de financiación fuera de balance, entidades con cometido especial y otros acuerdos de financiación complejos.</li> </ul>
Subjetividad	<p>Marco de información financiera aplicable:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Una amplia variedad de posibles criterios de medición de una estimación contable. Por ejemplo, el reconocimiento por la dirección de la amortización o de los ingresos y gastos de construcción.</li> <li>• La elección por la dirección de una técnica o modelo de valoración para un activo no corriente, como inversiones inmobiliarias.</li> </ul>
Cambio	<p>Condiciones económicas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Operaciones en regiones económicamente inestables; por ejemplo, en países con significativa devaluación de la moneda o con economías muy inflacionistas.</li> </ul> <p>Mercados:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Operaciones expuestas a mercados volátiles; por ejemplo, comercio con futuros.</li> </ul> <p>Pérdida de clientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Problemas de empresa en funcionamiento y de liquidez, incluida la pérdida de clientes significativos.</li> </ul> <p>Modelo sectorial:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambios en el sector en el que opera la entidad.</li> </ul> <p>Modelo de negocio:</p>

Factores de riesgo inherente relevantes:	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambios en la cadena de suministros.</li> <li>• Desarrollo u oferta de nuevos productos o servicios, o cambios a nuevas líneas de negocio.</li> </ul> <p>Geografía:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Expansión a nuevas ubicaciones.</li> </ul> <p>Estructura de la entidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambios en la entidad, como importantes adquisiciones o reorganizaciones u otros hechos inusuales.</li> <li>• Probabilidades de venta de entidades o de segmentos de negocio.</li> </ul> <p>Competencia de los recursos humanos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambios en personal clave, incluida la salida de ejecutivos clave.</li> </ul> <p>TI:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cambios en el entorno de las TI.</li> <li>• Instalación de nuevos y significativos sistemas de TI relacionados con la información financiera.</li> </ul> <p>Marco de información financiera aplicable:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aplicación de nuevos pronunciamientos contables.</li> </ul> <p>Capital:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nuevas restricciones en la disponibilidad de capital y de créditos.</li> </ul> <p>Normativa:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inicio de investigaciones sobre las operaciones de la entidad o sobre sus resultados realizadas por organismos reguladores o gubernamentales.</li> <li>• Impacto de nueva legislación relacionada con la protección del medioambiente.</li> </ul>
Incertidumbre	<p>Preparación de información:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Hechos o transacciones que implican una incertidumbre significativa de medición, incluidas las estimaciones contables, y la correspondiente información a revelar.</li> <li>• Litigios y pasivos contingentes pendientes; por ejemplo, garantías post-venta, garantías financieras y reparación medioambiental.</li> </ul>
Susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la	<p>Preparación de información:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Oportunidades para que la dirección y los empleados produzcan información financiera fraudulenta, incluida la omisión o la ocultación de información significativa en la información a revelar.</li> </ul>

Factores de riesgo inherente relevantes:	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:
medida en la que afectan al riesgo inherente	<p>Transacciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Transacciones significativas con partes vinculadas.</li> <li>• Número significativo de transacciones no rutinarias o no sistemáticas, incluidas transacciones intragrupo e importantes transacciones generadoras de ingresos al cierre del periodo.</li> <li>• Transacciones registradas sobre la base de las intenciones de la dirección; por ejemplo, refinanciación de la deuda, activos mantenidos para la venta y clasificación de los valores negociables.</li> </ul>

*Otros hechos o condiciones que pueden ser indicativas de la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros*

- Falta de personal con las cualificaciones necesarias en el área contable y de información financiera.
- Deficiencias de control, en particular en entorno de control, en el proceso de valoración del riesgo y en el proceso de seguimiento y, especialmente, en las no tratadas por la dirección.
- Incorrecciones anteriores, historial de errores o un elevado número de ajustes al cierre del periodo.

## Anexo 3

(Ref: Apartados 12(m), 21-26, A90–A181)

### Conocimiento del sistema de control interno de la entidad

1. El sistema de control interno de la entidad puede estar reflejado en manuales de políticas y procedimientos, en sistemas y formularios, y en la información que contienen, y lo realizan personas. El sistema de control interno de la entidad es implementado por la dirección, por los responsables del gobierno de la entidad y por otro personal en función de la estructura de la entidad. El sistema de control interno de la entidad se puede aplicar, en base a las decisiones de la dirección, de los responsables del gobierno de la entidad o de otro personal, y en el contexto de requerimientos legales y reglamentarios, al modelo operativo de la entidad, a su estructura legal o a una combinación de ambos.
2. En el presente anexo se proporcionan explicaciones más detalladas sobre los componentes del sistema de control interno y sus limitaciones, tal y como se establecen en los apartados 12(m), 21-26 y A90-A181, en la medida que tienen relación con una auditoría de estados financieros.
3. El sistema de control interno de la entidad incluye aspectos relacionados con los objetivos de información de la entidad, incluidos sus objetivos de información financiera, pero puede también incluir aspectos relacionados con sus objetivos operativos o de cumplimiento, cuando dichos aspectos son relevantes para la información financiera.

#### **Ejemplo:**

Los controles sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias pueden ser relevantes para la información financiera cuando dichos controles son relevantes para la preparación por la entidad de información a revelar en los estados financieros sobre contingencias.

### Componentes del sistema de control interno de la entidad

#### *Entorno de control*

4. El entorno de control incluye las funciones de gobierno y de dirección, así como las actitudes, grado de percepción y actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección en relación con el sistema de control interno de la entidad y su importancia para ella. El entorno de control establece el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de sus miembros y proporciona un fundamento general para el funcionamiento de los demás componentes del sistema control interno de la entidad.
5. Los responsables del gobierno de la entidad ejercen una influencia sobre la conciencia de control de una entidad, ya que una de sus funciones es la de contrarrestar las presiones a las que está sometida la dirección en relación con la información financiera, las cuales pueden tener su origen en la demanda del mercado o en planes de remuneración. En consecuencia, las siguientes cuestiones influyen en la eficacia del diseño del entorno de control relativo a la participación de los responsables del gobierno de la entidad:
  - Su independencia con respecto a la dirección y su capacidad para evaluar las acciones de la dirección.
  - Si comprenden las transacciones comerciales de la entidad.



- La medida en que evalúan si los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como si los estados financieros incluyen la información a revelar adecuada.

6. El entorno de control engloba los siguientes elementos:

- (a) *Modo en que se ejercen las responsabilidades de la dirección, tales como la creación y el mantenimiento de la cultura de la entidad y la manifestación del compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos* La eficacia de los controles no puede situarse por encima de la integridad y los valores éticos de las personas que los crean, administran y realizan su seguimiento. La integridad y el comportamiento ético son el producto de las normas de ética y de comportamiento de la entidad, del modo en que son comunicados (por ejemplo, a través de declaraciones de políticas) y de la manera en que son reforzados en la práctica (por ejemplo, a través de actuaciones de la dirección para eliminar o reducir los incentivos o las tentaciones que pueden llevar al personal a cometer actos deshonestos, ilegales o faltos de ética). La comunicación de las políticas de la entidad relativas a la integridad y a los valores éticos puede incluir la comunicación al personal de normas de comportamiento mediante declaraciones de políticas y de códigos de conducta, así como a través del ejemplo.
- (b) *Modo en que los responsables del gobierno demuestran su independencia de la dirección y ejercen la supervisión del sistema de control interno de la entidad cuando los responsables del gobierno de la entidad son distintos de la dirección.* Los responsables del gobierno de la entidad influyen en la conciencia de control de la entidad. Las consideraciones pueden incluir si hay suficientes personas que sean independientes de la dirección y que sean objetivas en sus evaluaciones y en la toma de decisiones; el modo en que los responsables del gobierno de la entidad identifican y aceptan responsabilidades de supervisión y si los responsables del gobierno de la entidad retienen responsabilidades de supervisión del diseño, implementación y funcionamiento del sistema de control interno de la entidad. La importancia de las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad se reconoce en códigos de conducta y otras disposiciones legales o reglamentarias, u orientaciones creadas en beneficio de los responsables del gobierno de la entidad. Otras responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad incluyen la supervisión del diseño y de la eficacia operativa de los procedimientos de denuncia.

Nota aclaratoria de la adaptación a NIA-ES.- En todo caso, las referencias realizadas en las diferentes NIA-ES a las afirmaciones o manifestaciones de la dirección incluidas en los estados financieros o a las directrices de la dirección sobre las actividades de control interno de la entidad se entenderán sin perjuicio de las que realicen los órganos de administración u órganos equivalentes de la entidad auditada que tengan atribuidas las competencias para la formulación, suscripción o emisión de dichos estados financieros, así como de la responsabilidad de estos órganos en relación con el sistema de control interno a estos efectos. En este sentido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 25.2 del Código de Comercio, la responsabilidad sobre el resultado final de las cuentas anuales, atribuida a los administradores, conlleva la asunción de responsabilidad sobre todo el proceso seguido para su elaboración, quedando excluida cualquier exención de responsabilidad sobre el resultado final basada en la actuación de un tercero que ha intervenido en el proceso con la autorización o aquiescencia del responsable, de conformidad con los principios generales que rigen la responsabilidad civil. En particular, y a estos efectos, ese proceso incluye expresamente la responsabilidad de los administradores sobre el sistema de control interno necesario para permitir la preparación de dichas cuentas anuales libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

- (c) *Modo en que la entidad asigna autoridad y responsabilidad para la consecución de sus objetivos.* Esto puede incluir consideraciones sobre:

- áreas clave de autoridad y responsabilidad, así como las líneas de información adecuadas;

- políticas relativas a prácticas empresariales adecuadas, conocimiento y experiencia del personal clave, así como los recursos disponibles para el desarrollo de las tareas; y
  - políticas y comunicaciones cuyo fin es asegurar que todo el personal comprende los objetivos de la entidad, sabe el modo en que sus actuaciones individuales se interrelacionan y contribuyen a dichos objetivos, y es consciente del modo en que se le exigirá su responsabilidad y su contenido.
- (d) *Modo en que la entidad atrae, desarrolla y retiene personas competentes en línea con sus objetivos.* Esto incluye el modo en que la entidad se asegura de que las personas tienen el conocimiento y las cualificaciones necesarias para realizar las tareas que definen su trabajo, como:
- Las normas de selección de las personas más cualificadas –resaltando la formación, la experiencia laboral anterior, los logros anteriores y la acreditación de integridad y de comportamiento ético.
  - Las políticas de formación que comunican las funciones y responsabilidades prospectivas incluidas prácticas, tales como escuelas y seminarios que ilustran los niveles esperados de desempeño y comportamiento; y
  - las evaluaciones periódicas del desempeño que dirigen las promociones demuestran el compromiso de la entidad con el ascenso de personal cualificado a niveles más altos de responsabilidad.
- (e) *Modo en que la entidad exige las responsabilidades de las personas para el logro de los objetivos del sistema de control interno.* Ello se puede cumplir, por ejemplo, a través de:
- mecanismos para comunicar y exigir a las personas responsables de la ejecución de controles sus responsabilidades y para implementar las medidas correctoras que se requieran;
  - el establecimiento de mediciones de desempeño, incentivos y recompensas para los responsables del sistema de control interno de la entidad, incluido el modo en que se evalúan las mediciones y se mantiene su relevancia;
  - el modo en que las presiones asociadas con el logro de los objetivos de control tienen un impacto en las responsabilidades de cada persona y en las mediciones de resultados; y
  - el modo en que se penaliza a las personas en caso necesario.

Lo adecuado de las cuestiones arriba mencionadas será diferente para cada entidad dependiendo de su tamaño, de la complejidad de su estructura y de la naturaleza de sus actividades.

#### *El proceso de valoración del riesgo por la entidad*

7. El proceso de valoración del riesgo por la entidad es un proceso iterativo para la identificación y el análisis de riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad y es el fundamento del modo en que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad determinan que se gestionen los riesgos.
8. Para los fines de la información financiera, el proceso de valoración del riesgo por la entidad incluye el modo en que la dirección identifica los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable a la entidad, estima su significatividad, valora la probabilidad de que existan y toma decisiones con respecto a las actuaciones necesarias para gestionarlos, así como los resultados de todo ello. Por ejemplo, el proceso de valoración del riesgo por la entidad puede tratar el modo en que la entidad considera la posibilidad de que existan transacciones no registradas o identifica y analiza estimaciones significativas registradas en los estados financieros.

9. Los riesgos relevantes para una información financiera fiable incluyen hechos externos e internos, transacciones o circunstancias que pueden tener lugar y afectar negativamente a la capacidad de la entidad de iniciar, registrar, procesar e informar sobre información financiera congruente con las afirmaciones de la dirección incluidas en los estados financieros. La dirección puede iniciar planes, programas o actuaciones para responder a riesgos específicos o puede decidir asumir un riesgo debido al coste o a otras consideraciones. Los riesgos pueden surgir o variar debido a circunstancias como las siguientes:
- *Cambios en el entorno operativo.* Los cambios en el entorno normativo, económico u operativo pueden tener como resultado cambios en las presiones competitivas y riesgos significativamente distintos.
  - *Nuevo personal.* El nuevo personal puede tener una concepción o interpretación diferente del sistema de control interno de la entidad.
  - *Sistema de información nuevo o actualizado.* Los cambios rápidos y significativos en el sistema de información pueden modificar el riesgo relativo al sistema de control interno de la entidad.
  - *Crecimiento rápido.* Una expansión significativa y rápida de las operaciones puede poner a prueba los controles e incrementar el riesgo de que estos dejen de funcionar.
  - *Nueva tecnología.* La incorporación de nuevas tecnologías a los procesos productivos o al sistema de información puede cambiar el riesgo asociado al sistema de control interno de la entidad.
  - *Nuevos modelos de negocio, productos o actividades.* Iniciar áreas de negocio o transacciones con las que la entidad tiene poca experiencia puede introducir nuevos riesgos asociados al sistema de control interno de la entidad.
  - *Reestructuraciones corporativas.* Las reestructuraciones pueden venir acompañadas de reducciones de plantilla y de cambios en la supervisión y en la segregación de funciones que pueden cambiar el riesgo asociado al sistema de control interno de la entidad.
  - *Expansión de las operaciones en el extranjero.* La expansión o la realización de operaciones en el extranjero trae consigo nuevos riesgos, a menudo excepcionales, que pueden afectar al control interno: por ejemplo, riesgos adicionales o diferentes en relación con transacciones en moneda extranjera.
  - *Nuevos pronunciamientos contables.* La adopción de nuevos principios contables o la modificación de los principios contables puede tener un efecto en los riesgos de la preparación de estados financieros.
  - *Utilización de TI.* Los riesgos relacionados con:
    - el mantenimiento de la integridad de los datos y del procesamiento de la información;
    - los riesgos para la estrategia de negocio de la entidad que se originan si la estrategia de TI de la entidad no sustenta eficazmente la estrategia de negocio de la entidad; o
    - cambios o interrupciones en el entorno de TI de la entidad, cambios de personal de TI o cuando la entidad no realiza las necesarias actualizaciones del entorno de TI o dichas actualizaciones no se realizan oportunamente.

*El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno*

10. El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno es un proceso continuo para evaluar la eficacia del sistema de control interno de la entidad y adoptar las medidas correctoras necesarias de modo oportuno. El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno puede consistir en actividades continuas, evaluaciones puntuales (realizadas periódicamente) o una

combinación de ambas. Las actividades de seguimiento continuas a menudo forman parte de las actividades recurrentes normales de una entidad y pueden incluir actividades de gestión y supervisión habituales. Es probable que varíen el alcance y la frecuencia del proceso de la entidad dependiendo de la valoración de los riesgos por la entidad.

11. Los objetivos y el alcance de las funciones de auditoría interna incluyen habitualmente actividades diseñadas para la evaluación o el seguimiento de la eficacia del sistema de control interno de la entidad<sup>73</sup>. El proceso de la entidad para el seguimiento de su sistema de control puede incluir actividades como la revisión por la dirección de si las conciliaciones bancarias se preparan oportunamente, la evaluación por los auditores internos del cumplimiento por el personal de ventas de las políticas de la entidad sobre condiciones de los contratos de venta y la supervisión por el departamento jurídico del cumplimiento de las políticas de la entidad en materia de ética o de práctica empresarial. El seguimiento se realiza también para asegurarse de que los controles siguen funcionando de manera eficaz con el transcurso del tiempo. Por ejemplo, si la puntualidad y la exactitud de las conciliaciones bancarias no son objeto de seguimiento, es probable que el personal deje de prepararlas.
12. Los controles relacionados con el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno, incluidos los que efectúan el seguimiento de los controles automatizados subyacentes, pueden ser automatizados, manuales o una combinación de ambos. Por ejemplo, la entidad puede utilizar controles automatizados de seguimiento en relación con el acceso a determinada tecnología que genera informes de actividades inadecuadas para la dirección, que investiga manualmente las anomalías detectadas.
13. Para distinguir una actividad de seguimiento de un control relacionado con el sistema de información, se consideran los detalles subyacentes de la actividad, especialmente cuando implica algún grado de revisión de supervisión. Las revisiones de supervisión no se clasifican automáticamente como actividades de seguimiento y si una revisión se clasifica como control relacionado con el sistema de información o como una actividad de seguimiento puede ser una cuestión de juicio. Por ejemplo, la finalidad de un control mensual de integridad sería detectar y corregir errores, mientras que una actividad de seguimiento sería preguntar por qué ocurren errores y asignar a la dirección la responsabilidad de arreglar el proceso para prevenir futuros errores. Dicho de manera sencilla, un control relacionado con el sistema de información responde a un riesgo específico, mientras que una actividad de seguimiento evalúa si los controles de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad están funcionando como se espera.
14. Las actividades de seguimiento pueden incluir la utilización de información de comunicaciones de terceros que pueden indicar problemas o resaltar áreas que necesitan mejoras. Los clientes implícitamente corroboran los datos de facturación al pagar sus facturas o al reclamar por sus cargos. Además, las autoridades reguladoras se pueden comunicar con la entidad en relación con cuestiones que afectan al funcionamiento del sistema de control interno de la entidad; por ejemplo, comunicaciones relativas a inspecciones por autoridades de supervisión bancaria. Asimismo, la dirección puede considerar que constituyen actividades de seguimiento cualquier comunicación relativa al sistema de control interno de la entidad de los auditores externos.

#### *El sistema de información y comunicación*

15. El sistema de información relevante para la preparación de los estados financieros consiste en actividades y políticas, y en registros contables y auxiliares, diseñados y establecidos para:

---

<sup>73</sup> La NIA 610 (Revisada 2013) y el Anexo 4 de esta NIA proporcionan orientaciones adicionales con respecto a la auditoría interna

- iniciar, registrar y procesar las transacciones de la entidad (así como los procesos para capturar, procesar y revelar información sobre hechos y condiciones distintas de transacciones), así como para rendir cuentas sobre los activos, pasivos y patrimonio neto correspondientes;
- resolver el procesamiento incorrecto de transacciones, por ejemplo, ficheros de espera automatizados y procedimientos aplicados para reclasificar oportunamente las partidas pendientes de aplicación;
- procesar y dar cuenta de elusiones del sistema o evitación de los controles;
- incorporar información procedente del procesamiento de las transacciones en el mayor (por ejemplo, transferir transacciones acumuladas desde un auxiliar);
- capturar y procesar información relevante para la preparación de estados financieros sobre los hechos y las condiciones distintos de las transacciones, tales como la amortización de activos, así como los cambios en la recuperabilidad de los activos; y
- asegurar que se recoge, registra, procesa, resume e incluye adecuadamente en los estados financieros la información que el marco de información financiera aplicable requiere que se revele.

16. Los procesos de negocio de una entidad incluyen las actividades diseñadas para:

- el desarrollo, la adquisición, la producción, la venta y la distribución de los productos y servicios de una entidad;
- asegurar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y
- registrar la información, incluida la información contable y financiera.

Los procesos de negocio tienen como resultado transacciones registradas, procesadas y notificadas mediante el sistema de información.

17. La calidad de la información influye en la capacidad de la dirección de tomar las decisiones adecuadas en materia de dirección y control de las actividades de la entidad, así como de preparar informes financieros fiables.
18. La comunicación, que implica proporcionar conocimiento de las funciones y responsabilidades individuales del sistema de control interno de la entidad, puede adoptar la forma de manuales de políticas, manuales contables y de información financiera y circulares. La comunicación también puede ser realizada por vía electrónica, verbal y a través de las actuaciones de la dirección.
19. La comunicación por la entidad de las funciones y responsabilidades y de las cuestiones significativas relacionadas con la información financiera implica proporcionar conocimiento de las funciones y responsabilidades individuales del sistema de control interno de la entidad relevante para la información financiera. Puede comprender cuestiones tales como el grado de conocimiento que tiene el personal sobre el modo en que sus actividades, en el sistema de información, se relacionan con el trabajo de otras personas, así como los medios para informar sobre las excepciones a un nivel superior adecuado dentro de la entidad.

#### *Actividades de control*

20. Los controles en el componente de actividades de control se identifican de conformidad con el apartado 26. Dichos controles incluyen controles de procesamiento de la información y controles generales de TI, pudiendo ambos ser de naturaleza manual o automatizada. Cuanto mayor sea la extensión de los controles automatizados, o de los controles en los que participa algún proceso automatizado, que utilice la dirección y en los que confíe en relación con su información financiera, más importante puede llegar a ser para la entidad implementar controles generales de TI que traten el funcionamiento continuo de los

aspectos automatizados de los controles de procesamiento de la información. Los controles en el componente de actividades de control pueden concernir a:

- *Autorizaciones y aprobaciones* Una autorización afirma que una transacción es válida (es decir, representa un hecho económico real o pertenece a la política de la entidad). Por lo general, una autorización consiste en una aprobación por un nivel superior de la dirección o en la verificación y la determinación de que la transacción es válida. Por ejemplo, un supervisor aprueba un informe de gastos después de revisar si los gastos parecen razonables y son conformes a las políticas. Un ejemplo de aprobación automatizada se da cuando el coste unitario en una factura se compara automáticamente con el correspondiente coste unitario del pedido con un nivel de tolerancia preestablecido. Las facturas que están dentro del nivel de tolerancia se aprueban automáticamente para su pago. Las facturas que están fuera del nivel de tolerancia se marcan para una investigación adicional.
- *Conciliaciones* — Las conciliaciones comparan dos o más elementos de datos. Si se identifican diferencias, se llevan a cabo actuaciones para que sean acordes. Por lo general, las conciliaciones tratan la integridad o la exactitud del procesamiento de transacciones.
- *Verificaciones*— Las verificaciones comparan dos o más elementos entre sí o comparan un elemento con una política, y probablemente impliquen una actuación de seguimiento cuando los dos elementos no son iguales o el elemento no es congruente con la política. Las verificaciones tratan, por lo general, la integridad, exactitud o validez del procesamiento de transacciones.
- *Controles físicos o lógicos, incluidos los que tratan la seguridad de los activos frente al acceso, adquisición, uso o venta no autorizados.* Controles que engloban:
  - La seguridad física de los activos, incluidas las salvaguardas adecuadas, tales como instalaciones con medidas de seguridad para el acceso a los activos y a los registros.
  - La autorización del acceso a los programas informáticos y a los archivos de datos (es decir, acceso lógico).
  - El recuento periódico y la comparación con las cantidades mostradas en los registros de control (por ejemplo, la comparación de los recuentos de efectivo, valores y existencias con los registros contables).

El grado en que los controles físicos cuya finalidad es prevenir el robo de los activos son relevantes para la fiabilidad de la preparación de los estados financieros depende de circunstancias tales como si existe una alta susceptibilidad de los activos a la apropiación indebida.

- *Segregación de funciones.* La asignación a diferentes personas de las responsabilidades relativas a la autorización de las transacciones, al registro de las transacciones y al mantenimiento de la custodia de los activos. La finalidad de la segregación de funciones es reducir las oportunidades de que cualquier persona esté en una situación que le permita a la vez cometer y ocultar errores o fraude en el curso normal de sus funciones.

Por ejemplo, un gerente que autoriza ventas a crédito no es responsable de llevar los registros de cuentas a cobrar o de manejar cobros en efectivo. Si una sola persona puede realizar todas estas actividades podría, por ejemplo, crear una venta ficticia que podría no ser detectada. Del mismo modo, los vendedores no deberían poder modificar archivos de precios de los productos o porcentajes de comisión.

En algunos casos la segregación no es práctica, eficaz en términos de coste o factible. Por ejemplo, las entidades de pequeña dimensión y menos complejas pueden no disponer de los recursos suficientes para lograr la segregación ideal, y el coste de contratar personal adicional puede ser prohibitivo. En estas situaciones, es posible que la dirección establezca controles alternativos. En

el ejemplo anterior, si el vendedor puede modificar los archivos de precios de los productos, se puede establecer una actividad de control de detección consistente en que personal no relacionado con la función de ventas revise periódicamente si el vendedor ha modificado los precios y, en su caso, en qué circunstancias.

21. Algunos controles pueden depender de la existencia de controles de supervisión adecuados establecidos por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, los controles de autorización pueden delegarse de acuerdo con directrices establecidas, tales como criterios de inversión fijados por los responsables del gobierno de la entidad; por el contrario, las transacciones no rutinarias, tales como adquisiciones o desinversiones importantes, pueden requerir una aprobación específica a un nivel alto, incluso en algunos casos por parte de los accionistas.

### **Limitaciones del control interno**

22. El sistema de control interno de la entidad, por muy eficaz que sea, solo puede proporcionar a la entidad una seguridad razonable del cumplimiento de sus objetivos de información financiera. La probabilidad de que se cumplan se ve afectada por las limitaciones inherentes al control interno. Estas incluyen el hecho de que los juicios humanos a la hora de tomar decisiones pueden ser erróneos y de que el sistema de control interno de la entidad puede dejar de funcionar debido al error humano. Por ejemplo, puede haber un error en el diseño o el cambio de un control interno. Del mismo modo, el funcionamiento de un control puede no ser eficaz, como sucede en el caso de que la información producida para los fines del sistema de control interno de la entidad (por ejemplo, un informe de excepciones) no se utilice de manera eficaz porque la persona responsable de la revisión de la información no comprenda su finalidad o no adopte las medidas adecuadas.
23. Además, se pueden sortear los controles por colusión entre dos o más personas o por la inadecuada elusión de los controles por parte de la dirección. Por ejemplo, la dirección puede suscribir acuerdos paralelos con clientes que alteren los términos y condiciones de los contratos de venta estándar de la entidad, lo que puede producir un reconocimiento de ingresos incorrecto. Asimismo, se pueden eludir o invalidar filtros de una aplicación de TI diseñados para detectar e informar sobre transacciones que superen determinados límites de crédito.
24. Por otro lado, en el diseño e implementación de los controles, la dirección puede realizar juicios sobre la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar y sobre la naturaleza y extensión de los riesgos que decide asumir.



**Consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad**

En este anexo se proporcionan consideraciones adicionales para el conocimiento de la función de auditoría interna de una entidad cuando existe dicha función.

**Objetivos y alcance de la función de auditoría interna**

1. Los objetivos y el alcance de la función de auditoría interna, la naturaleza de sus responsabilidades y su estatus dentro de la organización, así como su autoridad y rendición de cuentas, varían ampliamente y dependen de la dimensión, complejidad y estructura de la entidad y de los requerimientos de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad. Es posible que estas cuestiones estén establecidas en un reglamento de la auditoría interna o en sus términos de referencia.
2. Las responsabilidades de la función de auditoría interna pueden incluir la aplicación de procedimientos y la valoración de sus resultados con el fin de proporcionar seguridad a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad en relación con el diseño y efectividad de los procesos de gestión del riesgo, del sistema de control interno de la entidad y de sus procesos de gobierno. En este caso, la función de auditoría interna puede desempeñar un papel importante en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad. Sin embargo, es posible que las responsabilidades de la función de auditoría interna se centren en la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones, en cuyo caso, el trabajo de la función de auditoría interna puede no estar directamente relacionado con la información financiera de la entidad.

**Indagaciones ante la función de auditoría interna**

3. En el caso de que la entidad disponga de una función de auditoría interna, las indagaciones ante las personas adecuadas pertenecientes a esa función pueden proporcionar información útil para la obtención por el auditor de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad, y para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. En la realización de su trabajo, es probable que la función de auditoría interna haya obtenido información acerca de las operaciones y riesgos de negocio de la entidad y que disponga de hallazgos basados en dicho trabajo, tales como deficiencias de control o riesgos identificados, que pueden proporcionar datos valiosos para el conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable, del sistema de control interno de la entidad, y para sus valoraciones del riesgo u otros aspectos de la auditoría. En consecuencia, las indagaciones se realizan con independencia de si el auditor tiene o no tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización, de los procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión<sup>74</sup>. Otras indagaciones especialmente relevantes pueden tratar de cuestiones que la función de auditoría interna haya comunicado a los responsables del gobierno de la entidad y de los resultados del proceso de valoración del riesgo obtenidos por la propia función.
4. Si, sobre la base de las respuestas a las indagaciones del auditor, parece que existan hallazgos que puedan ser relevantes para la información financiera de la entidad y para la auditoría de los estados financieros, el auditor puede considerar adecuado leer los correspondientes informes de la función de auditoría interna.

---

<sup>74</sup> Los requerimientos al efecto se encuentran en la NIA 610 (Revisada 2013)

Como ejemplos de informes de la función de auditoría interna que pueden ser relevantes se incluyen sus documentos de estrategia y planificación, así como los informes preparados para la dirección o los responsables del gobierno de la entidad en los que se describen los hallazgos de las revisiones realizadas por la función de auditoría interna.

5. Adicionalmente, de conformidad con la NIA 240<sup>75</sup>, si la función de auditoría interna proporciona al auditor información relativa a algún fraude, indicio de fraude o denuncia de fraude, el auditor lo tendrá en cuenta en su identificación del riesgo de incorrección material debida a fraude.
6. Las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna ante los que se realizan las indagaciones son aquellas que, a juicio del auditor, poseen el conocimiento, experiencia y autoridad adecuados, tales como el responsable de auditoría interna o, según las circunstancias, otras personas que pertenezcan a la función. El auditor también puede considerar adecuado mantener reuniones periódicas con estas personas.

#### **Consideración de la función de auditoría interna para el conocimiento del entorno de control**

7. Para el conocimiento del entorno de control, el auditor puede considerar el modo en que la dirección ha respondido a los hallazgos y recomendaciones de la función de auditoría interna en relación con deficiencias identificadas del control relevantes para la preparación de los estados financieros, incluido si dichas respuestas se han implementado y el modo en que lo han sido, así como, si con posterioridad, han sido evaluadas por la función de auditoría interna.

#### **Conocimiento de la función que cumple la función de auditoría interna en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno**

8. Si la naturaleza de las responsabilidades y actividades de obtención de un grado de seguridad de la función de auditoría interna está relacionada con el proceso de información financiera de la entidad, el auditor también puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar directamente por él en la obtención de evidencia de auditoría o bien para reducir su extensión. Puede ser más probable que los auditores puedan utilizar el trabajo de la función de auditoría interna de la entidad cuando se evidencie, por ejemplo, sobre la base de su experiencia de auditorías anteriores o en sus procedimientos de valoración del riesgo, que la entidad cuenta con una función de auditoría interna dotada de recursos adecuados y apropiados en relación con la complejidad de la entidad y la naturaleza de sus operaciones, y que informa directamente a los responsables del gobierno de la entidad.
9. Si sobre la base de su conocimiento preliminar de la función de auditoría interna, el auditor tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión es de aplicación la NIA 610 (Revisada 2013).
10. Como se comenta con más detalle en la NIA 610 (Revisada 2013), las actividades de la función de auditoría interna se diferencian de otros controles de seguimiento que puedan ser relevantes para la información financiera, tales como revisiones de información contable de gestión diseñadas para contribuir al modo en que la entidad previene o detecta incorrecciones.
11. El establecimiento de una comunicación con las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna de la entidad al comienzo del encargo y el mantenimiento de esa comunicación durante todo el encargo puede dar lugar a que se comparta la información de manera efectiva. Crea un entorno en el que el auditor puede ser informado de cuestiones significativas detectadas por la función de auditoría interna

---

<sup>75</sup> NIA 240, apartado 19

cuando es posible que esas cuestiones afecten a su trabajo. En la NIA 200 se trata la importancia de que el auditor planifique y realice la auditoría con escepticismo profesional<sup>76</sup>, así como que preste una atención especial a la información que pueda cuestionar la fiabilidad de documentos y respuestas a indagaciones que vayan a ser utilizadas como evidencia de auditoría. En consecuencia, la comunicación con la función de auditoría interna durante todo el encargo puede proporcionar oportunidades para que los auditores internos pongan en conocimiento del auditor esa información. El auditor puede entonces tener en cuenta esa información en su identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

---

<sup>76</sup> NIA 200, apartado 7

**Consideraciones para el conocimiento de las Tecnologías de la Información (TI)**

En este anexo se proporcionan cuestiones adicionales que el auditor puede considerar para el conocimiento de la utilización de las TI en su sistema de control interno.

**Conocimiento de la utilización de tecnologías de la información en los componentes del sistema de control interno de la entidad**

1. El sistema de control interno de la entidad contiene elementos manuales y automatizados (es decir, controles manuales y automatizados y otros recursos utilizados en el sistema de control interno de la entidad). La combinación por la entidad de elementos manuales y automatizados varía según la naturaleza y complejidad de la utilización de las TI por la entidad. La utilización por la entidad de TI afecta al modo en que la información relevante para la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable se procesa, almacena y comunica y, en consecuencia, afecta al modo en que se diseña e implementa el sistema de control interno de la entidad. Cada componente del sistema de control interno de la entidad puede utilizar un cierto nivel de TI.

Por lo general, las TI son beneficiosas para el sistema de control interno de la entidad, al permitirle:

- aplicar de manera congruente las normas de negocio predefinidas y realizar cálculos complejos en el procesamiento de grandes volúmenes de transacciones o de datos;
  - mejorar la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información;
  - facilitar un análisis adicional de la información;
  - mejorar la capacidad para hacer un seguimiento del resultado de las actividades de la entidad y de sus políticas y procedimientos;
  - reducir el riesgo de que los controles se sorteen y
  - mejorar la capacidad de lograr una segregación de funciones efectiva mediante la implementación de controles de seguridad en las aplicaciones de TI, bases de datos y sistemas operativos;
2. Las características de los elementos manuales o automatizados son relevantes para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por el auditor y para los procedimientos posteriores de auditoría basados en dicha valoración. Los controles automatizados pueden resultar más fiables que los manuales debido a que no pueden ser fácilmente evitados, ignorados o eludidos y también a que están menos expuestos a simples errores y equivocaciones. Los controles automatizados pueden ser más eficaces que los controles manuales en las siguientes circunstancias:
    - Un número elevado de transacciones recurrentes, o bien en situaciones en las que los errores que se puedan anticipar o predecir pueden prevenirse, o detectarse y corregirse, mediante la automatización.
    - Controles en los que los modos específicos de realizar el control se pueden diseñar y automatizar adecuadamente.

*Conocimiento de la utilización por la entidad de tecnologías de la información en el sistema de información*  
(Ref: Apartado 25(a))

3. El sistema de control interno de la entidad puede incluir la utilización de elementos manuales y automatizados que también afecten al modo en que se inician, registran y procesan las transacciones y se

informa sobre ellas. En especial, los procedimientos para iniciar, registrar y procesar las transacciones e informar sobre ellas se pueden aplicar mediante las aplicaciones de TI utilizadas por la entidad y por el modo en que las ha configurado. Además, los registros documentados en papel pueden ser sustituidos o complementados por registros en formato digital.

4. En la obtención de conocimiento del entorno de TI relevante para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información, el auditor obtiene información acerca de la naturaleza y las características de las aplicaciones de TI que se utilizan, así como acerca de la infraestructura de TI en las que se sustentan y de las TI. El siguiente cuadro incluye ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar en la obtención de conocimiento del entorno de TI e incluye ejemplos de características habituales de entornos de TI basadas en la complejidad de las aplicaciones de TI utilizadas en el sistema de información de la entidad. No obstante, dichas características son indicativas y pueden diferir dependiendo de la naturaleza de las aplicaciones específicas de TI utilizadas por la entidad.

	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos	Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))
Cuestiones relacionadas con el grado de automatización y la utilización de datos:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>Extensión de los procedimientos automatizados para el procesamiento y su complejidad, incluido, si existe procesamiento altamente automatizado, sin soporte papel.</li> </ul>	N/A	N/A	Procedimientos automatizados extensos y a menudo complejos
<ul style="list-style-type: none"> <li>Grado en que la entidad confía en informes generados por el sistema en el procesamiento de la información.</li> </ul>	Lógica para la generación automatizada de informes sencilla	Lógica para la generación automatizada de informes relevantes sencilla	Lógica para la generación automatizada de informes compleja; Software de redacción de informes
<ul style="list-style-type: none"> <li>Forma en que se introducen los datos (es decir, introducción manual, introducción por el cliente o por el proveedor, descarga de archivos)</li> </ul>	Introducción manual de datos	Número reducido de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas sencillas	Elevado número de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas complejas
<ul style="list-style-type: none"> <li>Modo en que las TI facilitan</li> </ul>	No existen	Número reducido de	Elevado número de

	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos	Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))
las comunicaciones entre aplicaciones, bases de datos u otros aspectos del entorno de TI, interna y externamente, según corresponda, mediante comunicaciones automatizadas entre sistemas.	comunicaciones automatizadas (solo introducciones manuales)	introducciones de datos o comunicaciones automatizadas sencillas	introducciones de datos o comunicaciones automatizadas complejas
<ul style="list-style-type: none"> <li>El volumen y la complejidad de datos en formato digital que son procesados por el sistema de información, incluido si los registros contables u otra información se almacenan en formato digital y la ubicación de los datos almacenados.</li> </ul>	Volumen de datos reducido o datos sencillos que se pueden verificar manualmente; datos disponibles localmente	Volumen de datos reducido o datos sencillos	Gran volumen de datos o datos complejos; almacenes de datos; <sup>77</sup> utilización de proveedores de servicios de TI (por ejemplo, almacenamiento por terceros o alojamiento de datos)
Cuestiones relacionadas con las aplicaciones y con la infraestructura de TI:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>El tipo de aplicación (por ejemplo, una aplicación comercial poco o nada personalizada o una aplicación altamente</li> </ul>	Aplicación adquirida poco o nada personalizada	Aplicación adquirida o aplicaciones EPR sencillas heredadas o de gama baja poco o nada personalizadas	Aplicaciones desarrolladas a medida o EPR más complejas significativamente

<sup>77</sup> Un almacén de datos se describe, por lo general, como un depósito central de datos integrados procedentes de una o varias fuentes (tal como múltiples bases de datos) a partir de los que se pueden generar informes o que pueden ser utilizados por la entidad para otras actividades de análisis de datos. Un redactor de informes es una aplicación de TI que se utiliza para extraer datos de una o de varias fuentes (como de un almacén de datos, de una base de datos o de una aplicación de TI) y presentar los datos en un formato determinado

	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos	Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))
personalizada o altamente integrada que pueden haber sido adquiridas y personalizadas o desarrolladas internamente).			personalizadas
<ul style="list-style-type: none"> <li>La complejidad de la naturaleza de las aplicaciones de TI y la infraestructura de TI subyacente.</li> </ul>	Soluciones pequeñas, para ordenador portátil o basadas en una arquitectura cliente servidor	Ordenador central maduro y estable, arquitectura cliente-servidor pequeña o sencilla, software en la nube	Ordenador central complejo, arquitectura cliente-servidor de gran dimensión o compleja, orientado a la web, infraestructura de servicios en la nube
<ul style="list-style-type: none"> <li>Si se acude a un tercero para el alojamiento o si se subcontratan las TI</li> </ul>	Si las TI se subcontratan, proveedor de servicios competente, maduro y probado (por ejemplo, proveedor de servicios en la nube)	Si las TI se subcontratan, proveedor de servicios competente, maduro y probado (por ejemplo, proveedor de servicios en la nube)	Proveedor de servicios competente, maduro y probado para determinadas aplicaciones y proveedor nuevo o emergente para otras
<ul style="list-style-type: none"> <li>Si la entidad está utilizando tecnologías emergentes que afectan a su información financiera</li> </ul>	No se utilizan tecnologías emergentes	Se utilizan tecnologías emergentes de modo limitado en algunas aplicaciones	Utilización mixta de tecnologías emergentes entre plataformas
Cuestiones relacionadas con los procesos de TI:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>El personal que participa en el mantenimiento del entorno de TI (número y grado de</li> </ul>	Poco personal con conocimientos limitados de TI para	Número limitado de personas con cualificaciones en	Departamentos destinados a TI con personal cualificado,



	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos	Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))
cualificación de los recursos de soporte a las TI que gestionan la seguridad y los cambios al entorno de las TI).	procesar las actualizaciones del proveedor y gestionar el acceso	TI/dedicado a las TI	incluidas habilidades de programación
<ul style="list-style-type: none"> <li>La complejidad de los procesos para gestionar los derechos de acceso.</li> </ul>	Una sola persona con acceso administrativo gestiona los derechos de acceso	Pocas personas con acceso administrativo gestionan los derechos de acceso	Procesos complejos gestionados por el departamento de TI para los derechos de acceso
<ul style="list-style-type: none"> <li>La complejidad de la seguridad sobre el entorno de las TI, incluida la vulnerabilidad de las aplicaciones de TI, bases de datos y otros aspectos del entorno de TI a los riesgos informáticos, especialmente cuando existen transacciones por la web o transacciones en las que intervienen comunicaciones (interfaces) automatizadas externas.</li> </ul>	Acceso sencillo en las propias oficinas sin elementos orientados a la web externos	Algunas aplicaciones basadas en la web con una seguridad principalmente sencilla, basada en funciones	Numerosas plataformas con acceso basado en la web y modelos de seguridad complejos
<ul style="list-style-type: none"> <li>Si se han realizado cambios en los programas relativos al modo en que se procesa la información y la extensión de dichos cambios durante el periodo</li> </ul>	Software comercial sin ningún código fuente instalado	Algunas aplicaciones comerciales sin código fuente y otras aplicaciones maduras con un número reducido de cambios o con cambios sencillos; desarrollo de sistemas tradicionales a lo largo de su vida útil	Cambios nuevos, numerosos o complejos, varios ciclos de desarrollo cada año
<ul style="list-style-type: none"> <li>La extensión del cambio en el entorno de TI (por ejemplo, nuevos aspectos del entorno de TI o cambios significativos en las aplicaciones de TI o en la</li> </ul>	Cambios limitados a actualizaciones de versiones de software comercial	Los cambios consisten en actualizaciones de versiones de software comercial, actualizaciones de versiones de EPR o	Cambios nuevos, numerosos o complejos, varios ciclos de desarrollo cada año, importante personalización de

	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos	Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))
infraestructura de TI subyacente).		mejoras en sistemas heredados	EPR
<ul style="list-style-type: none"> <li>Si se ha realizado una importante conversión de datos durante el periodo y, en su caso, la naturaleza y significatividad de los cambios realizados, y el modo se ha efectuado la conversión.</li> </ul>	Actualizaciones de software proporcionadas por el proveedor; La actualización no cuenta con posibilidades de conversión de datos	Actualizaciones menores para aplicaciones de software comercial con una conversión limitada de datos	Actualización importante de la versión, nuevo lanzamiento, cambio de plataforma

### *Tecnologías emergentes*

5. Es posible que las entidades utilicen tecnologías emergentes (por ejemplo, blockchain, robótica o inteligencia artificial) porque dichas tecnologías pueden ofrecer oportunidades específicas para incrementar las eficacias operativas o mejorar la información financiera. Cuando se utilizan tecnologías emergentes en el sistema de información de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros, el auditor puede incluir esas tecnologías en la identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI. Mientras que las tecnologías emergentes pueden parecer más sofisticadas o complejas comparadas con las tecnologías existentes, las responsabilidades del auditor en relación con las aplicaciones de TI y los controles generales de TI identificados de conformidad con el apartado 26(b)–(c) permanecen invariables.

### *Graduación*

6. Es posible que la obtención de conocimiento del entorno de TI de una entidad se pueda realizar con mayor facilidad para una entidad menos compleja que utiliza un software comercial y cuando la entidad no tiene acceso al código fuente para realizar ningún cambio en los programas. Dichas entidades pueden no contar con recursos destinados a las TI pero sí puede haber una persona que tenga asignada la función de administradora para conceder acceso a los empleados o instalar actualizaciones de las aplicaciones de TI proporcionadas por el proveedor. Las cuestiones específicas que puede considerar el auditor para el conocimiento de un paquete de software comercial de contabilidad, que puede ser la única aplicación de TI utilizada por una entidad menos compleja en su sistema de información, pueden incluir:
- el grado en que el software está bien implantado y tiene la reputación de ser fiable;
  - hasta qué punto puede la entidad modificar el código fuente del software para añadir módulos adicionales (es decir, software complementario) al software básico o efectuar cambios directos a los datos;
  - la naturaleza y la extensión de las modificaciones que se han hecho en el software. Aunque una entidad no pueda modificar el código fuente del software, muchos paquetes de software permiten su configuración (por ejemplo, determinar o corregir parámetros). Esto normalmente no implica modificaciones del código fuente; no obstante, el auditor puede considerar el grado en que la

entidad puede configurar el software al considerar la integridad y exactitud de la información producida por el software que se utiliza como evidencia de auditoría; y

- el grado en que se puede acceder directamente a los datos relacionados con la preparación de los estados financieros (es decir, acceso directo a la base de datos sin utilizar la aplicación de TI) y el volumen de datos que se procesa. Cuanto mayor sea el volumen de datos, más probable será que la entidad pueda necesitar controles que traten el mantenimiento de la integridad de los datos, lo que puede incluir controles generales de TI sobre el acceso no autorizado y cambios a los datos.
7. Los entornos de TI complejos pueden incluir aplicaciones de TI altamente personalizadas o integradas y puede, en consecuencia, ser necesario un mayor esfuerzo para su conocimiento. Los procesos de información financiera o las aplicaciones de TI pueden estar integradas en otras aplicaciones de TI. Dicha integración puede involucrar aplicaciones de TI que se utilizan en las actividades empresariales de la entidad y que proporcionan información a las aplicaciones de TI relevantes para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad. En esas circunstancias, determinadas aplicaciones de TI utilizadas en las actividades empresariales de la entidad pueden ser relevantes también para la preparación de los estados financieros. Los entornos de TI complejos pueden también requerir departamentos dedicados a TI que cuenten con procesos de TI estructurados sustentados por personal con habilidades en el desarrollo de software y en el mantenimiento del entorno de TI. En otros casos, la entidad puede emplear proveedores de servicios internos o externos para gestionar algunos aspectos de su entorno de TI o procesos de TI dentro del mismo (por ejemplo, alojamiento por terceros).

#### Identificación de las aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI

8. Mediante el conocimiento de la naturaleza y complejidad del entorno de TI de la entidad, incluida la naturaleza y extensión de los controles de procesamiento de la información, el auditor puede determinar las aplicaciones de TI en las que confía la entidad para procesar con exactitud la información financiera y para mantener su integridad. La identificación de las aplicaciones de TI en las que confía la entidad puede influir en la decisión del auditor de comprobar los controles automatizados en dichas aplicaciones de TI, suponiendo que esos controles automatizados responden a riesgos identificados de incorrección material. Por el contrario, si la entidad no está confiando en una aplicación de TI, es poco probable que los controles automatizados dentro de dicha aplicación sean adecuados o suficientemente precisos a efectos de comprobaciones de eficacia operativa. Los controles automatizados que se puedan identificar de conformidad con el apartado 26(b) pueden incluir, por ejemplo, controles de cálculos o datos de entrada automatizados, de procesamiento y de datos de salida, como el cotejo triple de una orden de compra, albarán del proveedor y factura del proveedor. Cuando el auditor haya identificado controles automatizados y determine mediante la obtención de conocimiento del entorno de TI que la entidad confía en la aplicación de TI que incluye esos controles automatizados, puede ser más probable que el auditor identifique la aplicación de TI como sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI.
9. En la consideración de si las aplicaciones de TI para las que el auditor haya identificado controles automatizados están sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, es probable que el auditor considere si, y en qué grado, la entidad podría tener acceso al código fuente que permite a la dirección realizar cambios en los programas a esos controles o en las aplicaciones de TI. El grado en que la entidad realiza cambios en los programas o en la configuración y el grado en que los procesos de TI para esos cambios están formalizados también pueden ser consideraciones relevantes. También es probable que el auditor considere el riesgo de accesos o de cambios en los datos inadecuados.
10. Los informes generados por el sistema que el auditor puede tener previsto utilizar como evidencia de auditoría pueden incluir, por ejemplo, un informe de la antigüedad de las cuentas de clientes o un informe de valoración de las existencias. Para dichos informes, el auditor puede obtener evidencia de auditoría

sobre su integridad y exactitud aplicando procedimientos sustantivos a los datos de entrada y de salida del informe. En otros casos, es posible que el auditor tenga previsto comprobar la eficacia operativa de los controles sobre la preparación y el mantenimiento del informe, en cuyo caso es probable que la aplicación de TI que lo genera esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI. Además de comprobar la integridad y exactitud del informe, el auditor puede tener previsto comprobar la eficacia operativa de los controles generales de TI que responden a los riesgos de cambios inadecuados, o no autorizados, en los programas o cambios de datos en el informe.

11. Algunas aplicaciones de TI pueden incluir una funcionalidad para la redacción de informes, mientras que algunas entidades pueden utilizar también aplicaciones separadas de redacción de informes (es decir, redactores de informes). En esos casos, puede ser necesario que el auditor determine las fuentes de informes generados por el sistema (es decir, la aplicación que prepara el informe y las fuentes de los datos utilizados por el informe) para determinar las aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI.
12. Las fuentes de datos utilizadas por las aplicaciones de TI pueden ser bases de datos a las que, por ejemplo, solo se puede acceder a través de la aplicación de TI o por personal de TI con permisos de administrador de base de datos. En otros casos, la fuente de datos puede ser un almacén de datos que puede a su vez ser considerado aplicación de TI sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI.
13. Es posible que el auditor haya identificado un riesgo para el cual los procedimientos sustantivos por sí solos no son suficientes debido a la utilización por la entidad de un procesamiento de las transacciones muy automatizado y sin papel, lo que puede involucrar múltiples aplicaciones de TI integradas. En esas circunstancias, los controles identificados por el auditor probablemente incluyan controles automatizados. Además, la entidad puede estar confiando en controles generales de TI para mantener la integridad de las transacciones que se procesan y de otra información que se utiliza en el procesamiento. En esos casos, las aplicaciones de TI que intervienen en el procesamiento y en el almacenamiento de la información probablemente estén sujetas a riesgos por la utilización de TI.

#### *Cálculos realizados por el usuario final*

14. A pesar de que la evidencia de auditoría también puede adoptar la forma de datos generados por el sistema que se utilizan en un cálculo realizado en una herramienta de usuario final (por ejemplo, hojas de cálculo o bases de datos sencillas), dichas herramientas no se identifican habitualmente como aplicaciones de TI en el contexto del apartado 26(b). El diseño y la implementación de controles sobre el acceso y los cambios a las herramientas de cálculo realizados por el usuario final puede ser difícil y dichos controles pocas veces son equivalentes a los controles generales de TI o tan eficaces como estos. En cambio, el auditor puede considerar una combinación de controles de procesamiento de la información, teniendo en cuenta el propósito y la complejidad de los cálculos realizados por el usuario final, tales como:
  - controles de procesamiento de la información relativos al inicio y procesamiento de los datos fuente, incluidos los controles automatizados o los controles de comunicaciones automatizadas entre aplicaciones hasta el punto del que se extraen los datos (es decir, el almacén de datos);
  - controles para comprobar que la lógica funciona según lo previsto, por ejemplo, controles que “comprueban” la extracción de datos, tal como la conciliación del informe con los datos de los que se obtuvo, comparando datos individuales del informe con los de la fuente y viceversa, y controles para comprobar las fórmulas o macros; o
  - utilización de herramientas informáticas de validación, que comprueban sistemáticamente las fórmulas o las macros, tales como herramientas de integridad de hojas de cálculo.

## Graduación

15. La capacidad de la entidad para mantener la integridad de la información almacenada y procesada en el sistema de información puede variar en función de la complejidad y del volumen de las correspondientes transacciones y demás información. Cuanto mayor sea la complejidad y el volumen de datos que sustenta un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar significativos, menos probable será que la entidad mantenga la integridad de esa información sólo a través de controles de procesamiento de la información (por ejemplo, controles de entradas y salidas o controles de revisión). También se vuelve menos probable que el auditor pueda obtener evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de esa información sólo a través de procedimientos sustantivos cuando se utiliza como evidencia de auditoría. En algunas circunstancias, cuando es menor el volumen y la complejidad de las transacciones, es posible que la dirección disponga de un control de procesamiento de la información suficiente para verificar la exactitud e integridad de los datos (por ejemplo, se pueden conciliar órdenes de venta individuales procesadas y facturadas con la copia impresa introducida originariamente en la aplicación de TI). Cuando la entidad confía en controles generales de TI para mantener la integridad de cierta información utilizada por las aplicaciones de TI, el auditor puede determinar que las aplicaciones de TI que mantienen esa integridad están sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI.

Ejemplos de características de una aplicación de TI que probablemente no esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI	Ejemplos de características de una aplicación de TI que probablemente esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aplicaciones independientes.</li> <li>• El volumen de datos (transacciones) no es significativo.</li> <li>• La funcionalidad de la aplicación no es compleja.</li> <li>• Cada transacción está soportada por documentación impresa original.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Las aplicaciones están intercomunicadas.</li> <li>• El volumen de datos (transacciones) es significativo.</li> <li>• La funcionalidad de la aplicación es compleja porque:               <ul style="list-style-type: none"> <li>– la aplicación inicia automáticamente las transacciones y</li> <li>– hay una gran variedad de cálculos complejos que subyacen a las entradas automatizadas.</li> </ul> </li> </ul>
<p>Es probable que la aplicación de TI no esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI porque:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El volumen de datos no es significativo y, en consecuencia, la dirección no confía en controles generales de TI para procesar o mantener los datos.</li> <li>• La dirección no confía en controles automatizados o en otra funcionalidad automatizada. El auditor no ha identificado controles automatizados de conformidad con el apartado 26(a).</li> <li>• Aunque la dirección utiliza informes generados por el sistema en sus controles, no confía en esos informes. Por el contrario, concilia los informes con la documentación impresa y verifica los cálculos incluidos en los informes.</li> <li>• El auditor comprobará directamente la</li> </ul>	<p>La aplicación de TI está sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI porque:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La dirección confía en un sistema de aplicaciones para el procesamiento o el mantenimiento de los datos porque el volumen de datos es significativo.</li> <li>• La dirección confía en el sistema de aplicaciones para ejecutar ciertos controles automatizados que el auditor también ha identificado.</li> </ul>

Ejemplos de características de una aplicación de TI que probablemente no esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI	Ejemplos de características de una aplicación de TI que probablemente esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI
información producida por la entidad que vaya a ser utilizada como evidencia de auditoría.	

*Otros aspectos del entorno de TI sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI*

16. Cuando el auditor identifica aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, es habitual que otros aspectos del entorno de TI estén sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI. La infraestructura de TI comprende las bases de datos, el sistema operativo y la red. Las bases de datos almacenan los datos utilizados por las aplicaciones de TI y pueden consistir en numerosas tablas de datos interrelacionadas. También se puede acceder a los datos de las bases de datos directamente mediante sistemas de TI de gestión de bases de datos o mediante otro personal con permisos de administradores de bases de datos. El sistema operativo es responsable de la gestión de las comunicaciones entre el hardware, las aplicaciones de TI y otro software utilizado en la red. Como tales, se puede acceder a las aplicaciones de TI y a las bases de datos a través del sistema operativo. Se utiliza una red en la infraestructura de TI para transmitir datos y compartir información, recursos y servicios a través de una conexión de comunicaciones común. La red también establece habitualmente una capa de seguridad lógica (facilitada por el sistema operativo) para el acceso a los recursos subyacentes.
17. Cuando el auditor identifica aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, la base o bases de datos en las que se almacenan los datos procesados por una aplicación de TI identificada, habitualmente, se identifica también como tal. Del mismo modo, debido a que la capacidad de funcionar de una aplicación de TI a menudo depende del sistema operativo y a que se puede acceder a las aplicaciones de TI y a las bases de datos desde el sistema operativo, el sistema operativo está habitualmente sujeto a riesgos derivados de la utilización de TI. Se puede identificar la red cuando es un punto central de acceso a las TI identificadas y a las correspondientes bases de datos, cuando una aplicación de TI interactúa con proveedores o con terceros a través de internet o cuando el auditor identifica aplicaciones orientadas a la web de TI.

*Identificación de riesgos derivados de la utilización de TI y controles generales de TI*

18. Algunos ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI incluyen riesgos relacionados con una confianza indebida en aplicaciones de TI que están procesando datos de manera inexacta, que procesan datos inexactos, o ambos, tales como
  - Accesos no autorizados a los datos que pueden producir la destrucción de datos o cambios indebidos de ellos, incluido el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes, o un registro inexacto de las transacciones. Pueden producirse riesgos específicos cuando múltiples usuarios acceden a una misma base de datos.
  - La posibilidad de que el personal del departamento de TI obtenga permisos de acceso más allá de los necesarios para realizar sus tareas, dejando así de funcionar la segregación de funciones.
  - Cambios no autorizados en los datos de los archivos maestros.
  - Cambios no autorizados a aplicaciones de TI o a otros aspectos del entorno de TI.
  - No realizar cambios necesarios a aplicaciones de TI o a otros aspectos del entorno de TI.
  - Intervención manual inadecuada.
  - Pérdida potencial de datos o incapacidad de acceder a los datos del modo requerido.

19. La consideración por el auditor del acceso no autorizado puede incluir riesgos relacionados con el acceso no autorizado de personal interno o de terceros (que, a menudo, se denomina riesgos de ciberseguridad). Dichos riesgos pueden no afectar directamente a la información financiera ya que el entorno de IT de la entidad puede comprender también aplicaciones de IT y datos relacionados que tratan necesidades operativas o de cumplimiento. Es importante recordar que los ciber-incidentes ocurren habitualmente en primer lugar a través de las capas del perímetro y de la red interna, que tienden a estar más alejadas de la aplicación de TI, de la base de datos y de los sistemas operativos que afectan a la preparación de los estados financieros. En consecuencia, si se ha identificado información acerca de un fallo de seguridad, el auditor, por lo general, considera hasta qué punto ese fallo tenía el potencial de afectar a la información financiera. Si puede haber sido afectada la información financiera, el auditor puede decidir obtener conocimiento y comprobar los correspondientes controles para determinar el posible impacto o el alcance de incorrecciones potenciales materiales en los estados financieros o puede determinar que la entidad ha revelado información suficiente en relación con dicho fallo de seguridad.
20. Además, es posible que las disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto directo o indirecto en los estados financieros de la entidad contengan normas de protección de datos. La consideración del cumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, de conformidad con la NIA 250 (Revisada)<sup>78</sup>, puede incluir la obtención de conocimiento de los procesos de TI de la entidad y de los controles de TI que la entidad ha implementado para tratar las disposiciones legales o reglamentarias.
21. Los controles generales de TI se implementan para responder a los riesgos derivados de la utilización de TI. En consecuencia, el auditor utiliza el conocimiento obtenido acerca de las aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI y los correspondientes riesgos derivados de la utilización de TI para determinar qué controles generales de TI identificar. En algunos casos, una entidad puede utilizar procesos de TI comunes en su entorno de TI o entre ciertas aplicaciones de TI, en cuyo caso se pueden identificar riesgos comunes derivados de la utilización de TI y controles generales de TI.
22. Por lo general, es probable que se identifique un mayor número de controles generales de TI relacionados con aplicaciones de TI y bases de datos que con otros aspectos del entorno de TI. Esto es así porque estos aspectos son los más estrechamente relacionados con el procesamiento y almacenamiento de la información en el sistema de información de la entidad. En la identificación de controles generales de TI, el auditor puede tener en cuenta controles sobre actuaciones tanto de los usuarios finales como del personal de TI de la entidad o de los proveedores de servicios de TI.
23. En el **Anexo 6** se proporciona una explicación adicional de la naturaleza de los controles generales de TI que se implementan habitualmente para distintos aspectos del entorno de TI. Se proporcionan además, ejemplos de controles generales de TI para distintos procesos de TI.

---

<sup>78</sup> NIA 250 (Revisada)



**Consideraciones para el conocimiento de los controles generales de TI**

*En este anexo se proporcionan cuestiones adicionales que el auditor puede tener en cuenta para el conocimiento de los controles generales de TI*

1. La naturaleza de los controles generales de TI que se implementan habitualmente para cada uno de los aspectos del entorno de TI:

- (a) Aplicaciones

Los controles generales de TI en la capa de aplicación de TI estarán correlacionados con la naturaleza y extensión de las funcionalidades de la aplicación y con las vías de acceso permitidas en la tecnología. Por ejemplo, serán relevantes más controles en el caso de aplicaciones de TI altamente integradas con opciones de seguridad complejas que en una aplicación de TI heredada que apoya un número reducido de saldos contables con métodos de acceso únicamente a través de transacciones.

- (b) Base de datos

Los controles generales de TI en la capa de base de datos normalmente responden a los riesgos derivados de la utilización de TI relacionados con actualizaciones no autorizadas de información financiera en la base de datos mediante el acceso directo a las bases de datos o la ejecución de una secuencia de comandos (script) o de un programa.

- (c) Sistema operativo

Los controles generales de TI en la capa de sistema operativo normalmente responden a los riesgos derivados de la utilización de TI relacionados con el acceso como administrador, lo que puede facilitar la elusión de otros controles. Esto incluye actuaciones como comprometer las credenciales de otro usuario, añadir usuarios nuevos no autorizados, descargar software malicioso (malware) o ejecutar secuencias de comandos (scripts) u otros programas no autorizados.

- (d) Red

Los controles generales de TI en la capa de red normalmente responden a los riesgos derivados de la utilización de TI relacionados con la segmentación de la red, el acceso remoto y la autenticación. Los controles de la red pueden ser relevantes cuando la entidad tiene aplicaciones orientadas a la web que se utilizan en la información financiera. Los controles de red también pueden ser relevantes cuando la entidad tiene relaciones empresariales significativas con socios o subcontrata a terceros, lo que puede aumentar las transmisiones de datos o la necesidad de accesos remotos.

2. Algunos ejemplos de posibles controles generales de TI, clasificados por proceso de TI incluyen:

- (a) Proceso para gestionar el acceso:

- *Autenticación*

Controles que aseguran que un usuario que accede a la aplicación de TI o a otro aspecto del entorno de TI está utilizando sus propias credenciales de acceso (es decir, no está utilizando las credenciales de otro usuario).

- *Autorización*  
Controles que permiten a los usuarios acceder a la información necesaria para sus responsabilidades laborales y nada más, lo que facilita una adecuada segregación de funciones.
  - *Asignación de permisos*  
Controles para autorizar nuevos usuarios y modificaciones de los permisos de usuarios existentes.
  - *Eliminación de permisos*  
Controles para eliminar el acceso de un usuario al finalizar su contrato o ser transferido.
  - *Acceso privilegiado*  
Controles sobre el acceso como administrador o como superusuario
  - *Revisiones de acceso de usuarios*  
Controles para volver a certificar o evaluar el acceso de los usuarios en el caso de autorizaciones continuas.
  - *Controles de configuración de seguridad*  
Por lo general, cada tecnología tiene parámetros clave de configuración que ayudan a restringir el acceso al entorno.
  - *Acceso físico*  
Controles sobre el acceso físico al centro de datos y al hardware ya que el mismo se puede utilizar para eludir otros controles.
- (b) Procesos para la gestión de cambios en los programas o al entorno de TI.
- *Cambio del proceso de gestión*  
Controles sobre el proceso para diseñar, programar, probar y migrar los cambios a un entorno de producción (es decir, de usuario final).
  - *Segregación de funciones sobre la migración de los cambios*  
Controles que segregan el acceso para ejecutar y migrar los cambios a un entorno de producción.
  - *Desarrollo de sistemas o adquisición o implementación*  
Controles sobre el desarrollo inicial de aplicaciones de TI o su implementación (o en relación con otros aspectos del entorno de TI).
  - *Conversión de datos*  
Controles sobre la conversión de datos durante el desarrollo, la implementación o actualizaciones al entorno de TI.
- (c) Proceso para la gestión de las operaciones de TI.
- *Programación de tareas*  
Controles sobre el acceso a la programación y al inicio de tareas o de programas que pueden influir en la información financiera.

- *Seguimiento de tareas*  
Controles para el seguimiento de tareas o de programas de información financiera para que se ejecuten con éxito.
- *Copias de seguridad y recuperación*  
Controles para asegurar que las copias de seguridad de los datos de información financiera se ejecutan de acuerdo con lo previsto y que dichos datos están disponibles y que se puede acceder a ellos para una recuperación oportuna en el caso de un fallo o de un ataque.
- *Detección de intrusiones*  
Controles para el seguimiento de las vulnerabilidades o de las intrusiones en el entorno de TI.

En el siguiente cuadro se muestran ejemplos de controles generales de TI para responder a riesgos derivados de la utilización de TI, incluidas varias aplicaciones de TI en base a su naturaleza.

Proceso	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
			Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)
Gestión de acceso	Permisos de acceso de usuarios: Los usuarios tienen permisos de acceso más allá de los necesarios para realizar sus tareas, lo que puede dar lugar a una incorrecta segregación de funciones.	La dirección aprueba la naturaleza y la extensión de los permisos de acceso de usuarios para nuevos usuarios o modificaciones de los permisos existentes, incluidos perfiles/funciones estándar por aplicaciones, transacciones críticas de información financiera y segregación de funciones.	Sí – en vez de revisiones de acceso de usuarios mencionadas más abajo	Sí	Sí
		El acceso para usuarios que dejan la entidad o son	Sí – en vez de revisiones de acceso de	Sí	Sí

Proceso	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI			
			Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)	
Proceso de TI	Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI	Ejemplos de controles generales de TI	usuarios mencionadas más abajo			
		transferidos se elimina o modifica de manera oportuna.	Se realizan revisiones periódicas de acceso de usuarios	Sí – en vez de controles de asignación/eliminación mencionados anteriormente	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí
		Se realiza un seguimiento de la segregación de funciones y los accesos en conflicto se eliminan o se asocian con controles mitigantes, los cuales se documentan y comprueban	N/A – el sistema no dispone de segregación de funciones	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí	
		El acceso privilegiado (por ejemplo, administradores de configuración, de datos y de seguridad) se autoriza y se restringe adecuadamente	Sí – probablemente sólo a nivel de aplicación	Sí – a nivel de la aplicación de TI y de determinados niveles del entorno de TI para esa plataforma	Sí – a todos los niveles del entorno de TI para esa plataforma	
Gestión de acceso	Acceso directo a los datos: Se realizan directamente cambios inapropiados a los datos	El acceso a los archivos de datos o a los objetos/tablas/datos de las bases de datos se restringe al personal autorizado,	N/A	Sí – para determinadas aplicaciones y bases de datos	Sí	

Proceso	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
			Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)
	financieros por medios distintos a los de las transacciones de la aplicación.	en base a las responsabilidades de su puesto y a la función asignada, y dicho acceso es aprobado por la dirección			
Gestión de acceso	Parámetros del sistema: Los sistemas no están adecuadamente configurados o no son adecuadamente actualizados para restringir el acceso al sistema a los usuarios debidamente autorizados y apropiados.	El acceso se autentica mediante nombres de usuarios y contraseñas únicos u otros métodos como mecanismo para validar que los usuarios están autorizados para acceder al sistema. Los parámetros de las contraseñas cumplen los estándares de la entidad o del sector (por ejemplo, longitud y complejidad mínimas de la contraseña, periodo de validez, bloqueo de la cuenta)	Sí – autenticación sólo con contraseña	Sí – autenticación por combinación de contraseña y varios factores	Sí
		Los atributos clave de la configuración de seguridad están adecuadamente implementados	N/A – no existen configuraciones técnicas de seguridad	Sí – para determinadas aplicaciones y bases de datos	Sí
Gestión del cambio	Cambios en las aplicaciones Se	Los cambios en las aplicaciones se	N/A – verificaría que	Sí – para software no	Sí

Proceso	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
			Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)
Proceso de TI	Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI	Ejemplos de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)
		realizan cambios inapropiados en los sistemas o programas de las aplicaciones que contienen controles automatizados relevantes (es decir, parámetros configurables, algoritmos automatizados, cálculos automatizados y extracción de datos automatizada) o lógica de informes.	prueban y aprueban adecuadamente antes de incorporarse al entorno de producción	no hay instalado ningún código fuente	comercial
		El acceso para implementar cambios en el entorno de producción de la aplicación está adecuadamente restringido y separado del entorno de desarrollo	N/A	Sí, para software no comercial	Sí
Gestión del cambio	Cambios en las bases de datos: Se realizan cambios inapropiados en la estructura de las bases de datos y en las relaciones entre los datos.	Los cambios en las bases de datos se prueban y aprueban adecuadamente antes de incorporarse al entorno de producción	N/A – no se realizan cambios en las bases de datos en la entidad	Sí – para software no comercial	Sí
Gestión del cambio	Cambios en el software de sistemas: Se realizan cambios	Los cambios en el software de sistemas se prueban y aprueban	N/A – no se realizan cambios en el software de	Sí	Sí

Proceso	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
			Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)
	inapropiados en el software de sistemas (por ejemplo, sistema operativo, red, software de gestión del cambio, software de control de accesos).	adecuadamente antes de incorporarse al entorno de producción	sistemas en la entidad		
Gestión del cambio	Conversión de datos: Los datos convertidos desde sistemas antiguos o versiones previas introducen errores en los datos si la conversión transfiere datos incompletos, redundantes, obsoletos o inexactos.	La dirección aprueba los resultados de la conversión de datos (por ejemplo, actividades de cuadro y conciliación) de la aplicación o de la estructura de datos antiguas a la nueva aplicación o estructura de datos y lleva a cabo un seguimiento para asegurarse de que la conversión se ejecuta de conformidad con las políticas y procedimientos de conversión establecidos.	N/A – se trata mediante controles manuales	Sí	Sí
Operaciones de TI	Red: La red no impide adecuadamente a los usuarios no autorizados	El acceso se autentica mediante nombres de usuarios y contraseñas únicos u otros métodos como	N/A – no existe un método de autenticación separado en la	Sí	Sí



Proceso	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI			
			Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)	
Proceso de TI	Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI	Ejemplos de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)	
		acceder indebidamente a los sistemas de información.	mecanismo para validar que los usuarios están autorizados para acceder al sistema. Los parámetros de las contraseñas cumplen los estándares de la entidad o las políticas y estándares profesionales (por ejemplo, longitud y complejidad mínimas de la contraseña, periodo de validez, bloqueo de la cuenta)	red		
		La red está estructurada para separar las aplicaciones orientadas a la web de la red interna, donde se accede a las aplicaciones ICFR (Control interno sobre la información financiera) relevantes.	N/A – no se emplea separación de la red	Sí – con juicio	Sí – con juicio	
Periódicamente el equipo de gestión de la red ejecuta inspecciones de la vulnerabilidad del perímetro de la red e investiga asimismo	N/A	Sí – con juicio	Sí – con juicio			

Proceso	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
Proceso de TI	Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI	Ejemplos de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)
		posibles vulnerabilidades			
		Periódicamente se generan alertas para proporcionar notificaciones de amenazas identificadas por los sistemas detección de intrusiones Estas amenazas son investigadas por el equipo de gestión de la red	N/A	Sí – con juicio	Sí – con juicio
		Se implementan controles para restringir el acceso a la Red Privada Virtual (RPV) a usuarios autorizados y apropiados	N/A – no hay RPV	Sí – con juicio	Sí – con juicio
Operaciones de TI	Copias de seguridad de datos y recuperación: No se puede recuperar o acceder de modo oportuno a los datos financieros cuando se produce una pérdida de datos.	Se realiza una copia de seguridad de los datos financieros de manera periódica de acuerdo con un calendario fijado	N/A – se confía en copias de seguridad manuales por el equipo financiero	Sí	Sí

Proceso	Riesgos	Controles	Aplicaciones de TI		
			Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)
Proceso de TI	Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI	Ejemplos de controles generales de TI	Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)	Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)
Operaciones de TI	Programación de tareas: Los sistemas de producción, o las tareas tienen como resultado datos inexactos, incompletos o un procesamiento no autorizado de los datos.	Sólo los usuarios autorizados tienen acceso para actualizar las tareas por lotes (incluidas las tareas de comunicación) en el software de programación de tareas	N/A – no se realizan tareas por lotes	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí
		Se realiza un seguimiento de los sistemas, programas o tareas críticos y se corrigen los errores de procesamiento para asegurar el éxito.	N/A – no se realiza seguimiento de tareas	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí



GOBIERNO  
DE ESPAÑA

VICEPRESIDENCIA  
SEGUNDA DEL GOBIERNO  
MINISTERIO  
DE ASUNTOS ECONÓMICOS  
Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL

