

AUDITORES

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

Suplemento de la revista Auditores nº 24
Octubre 2016

CUADERNO TÉCNICO

**36 PREGUNTAS
SOBRE LA LEY
DE AUDITORÍA**

CT **24**

36 preguntas sobre la Ley de Auditoría

INTRODUCCIÓN

ABREVIATURAS

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR

1. ¿Cuándo entra en vigor la nueva LAC?

ÁMBITO DE APLICACIÓN

2. ¿Cambia el ámbito de aplicación de la Ley de auditoría?
3. ¿Qué entidades son auditables bajo el paraguas de la nueva LAC?
4. ¿Qué debe realizarse cuando un ente público nos solicita una auditoría?

ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO

5. ¿Qué entidades tienen la consideración de EIP actualmente?

NORMAS DE ÉTICA, ESCEPTICISMO Y JUICIO PROFESIONALES

6. ¿Cuáles son las normas de ética e independencia? ¿Difieren las definiciones de la nueva LAC respecto a las NIA-ES?
7. ¿Qué debe entenderse por escepticismo y juicio profesionales?
8. ¿Cambia el esquema de regulación de la independencia?
9. ¿Cómo queda el enfoque de amenazas y salvaguardas?
10. ¿Cómo queda el enfoque del régimen de incompatibilidades?
11. ¿Cuál es el período de vigencia de las incompatibilidades?
12. ¿Se mantienen las prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría?
13. ¿Se mantienen las mismas causas y porcentajes de abstención por honorarios percibidos?

ORGANIZACIÓN INTERNA Y DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES

14. ¿Con la nueva LAC cambia la NCCI de los auditores?
15. ¿Puede requerirse a un auditor de EIP requisitos específicos relacionados con su estructura organizativa y su dimensión?
16. ¿Se requieren más registros de control?

NOMBRAMIENTO DE AUDITORES

17. ¿Cuál es el periodo mínimo de contratación en primeras auditorías? ¿Y en las renovaciones posteriores?
18. ¿Qué son y cómo deben formalizarse las prórrogas tácitas?
19. ¿En qué supuestos se puede revocar al auditor?
20. ¿Qué ocurre con los nombramientos de auditoría voluntaria inscritos en el Registro Mercantil?
21. ¿Cuándo es obligatoria la rotación del auditor principal? ¿Y la de la firma de auditoría?
22. ¿En qué escenarios el Registro Mercantil puede nombrar al auditor de cuentas?
23. ¿En los nombramientos del Registro Mercantil a petición del minoritario, puede el auditor facilitarle información del transcurso de la auditoría así como el informe de auditoría cuando la Sociedad no se lo facilita?
24. ¿Todos los grupos de sociedades están obligados a formular cuentas anuales consolidadas? ¿Y a auditar las cuentas anuales consolidadas?
25. ¿Qué ocurre con los grupos que formulan cuentas anuales sin estar obligados a hacerlo?
26. ¿Cómo hay que instrumentar los nombramientos de auditores en grupos consolidados?

CAMBIO DE AUDITORES

27. ¿En qué supuestos debe entenderse que se produce un cambio de auditores?
28. ¿Qué comunicaciones son necesarias entre el auditor predecesor y el auditor sucesor? ¿Y entre el auditor predecesor y la entidad auditada?
29. ¿Qué significa y qué implicaciones puede tener el expediente de traspaso cuando el cambio de auditor se produce en entidades que son EIP?

INFORMES DE AUDITORÍA

30. ¿A partir de qué fecha cambiará la redacción del informe de auditoría?
31. ¿Cuál será el nuevo contenido del informe?

OBLIGACIONES DE LOS AUDITORES

32. ¿Debe emitir el auditor otros informes además del de auditoría?
33. ¿Cambian los requerimientos de formación continuada?

TASAS DEL ICAC

34. ¿Qué tasas son aplicables? ¿Qué ha cambiado?

CUSTODIA Y ACCESO A PAPELES

35. ¿Se ha modificado el plazo de custodia de los papeles de trabajo? ¿Se ha ampliado la documentación que debe ser custodiada?
36. ¿Quién puede acceder a los papeles de trabajo?

INTRODUCCIÓN

Ha pasado ya más de un año desde la publicación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, cuyo objetivo principal, tal como indica el propio preámbulo, es adaptar 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. 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, por considerarse, también tal como se indica en el propio preámbulo, el desarrollo de un instrumento normativo separado para este tipo de entidades, “con el fin de conseguir que las auditorías de estas tengan una calidad elevada, contribuyendo con ello a un funcionamiento más eficaz del mercado interior, y garantizando al propio tiempo un elevado nivel de protección de los consumidores e inversores a escala de la Unión Europea”.

Si bien se establece la entrada en vigor de la Ley con carácter general el 17 de junio de 2016, tal como indicamos en el apartado 1 del cuaderno técnico, esta regla tiene un carácter residual al establecer una serie de excepciones que trasladan su aplicación en algunos casos al 1 de enero de 2016, en otros a los estados financieros de ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2016 y, por último incluso a trabajos de auditoría de cuentas de ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016. Esta entrada en vigor escalonada y en algunos apartados a más de un año vista no significa que se deba posponer el estudio de los nuevos requisitos ya que algunos de ellos requieren preparación y adaptación por parte de los auditores y, en este sentido, esperamos que este cuaderno técnico preparado en forma de preguntas sirva para profundizar en el análisis de la Ley que, en aras a simplificar la exposición, en este cuaderno técnico hemos denominado nueva LAC. Las preguntas planteadas no son en ningún caso un sustituto del texto legal, que hay que leer y estudiar en profundidad, ni pretenden ser una relación exhaustiva de todas las cuestiones posibles.

Adicionalmente de las abreviaturas que se detallan a continuación, con el fin de simplificar la redacción de este cuaderno técnico las referencias realizadas a auditor de cuentas y a sociedad de auditoría, conceptos debidamente definidos en los artículos 3.3. y 3.4. de la nueva LAC.

ABREVIATURAS

BdeE	Banco de España
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOICAC	Boletín Oficial de Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CC	Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores
D.A.	Disposición Adicional
D.F.	Disposición Final
DGRN	Dirección General de los Registros y del Notariado
DGSFP	Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones
Directiva 2006/43/CE	Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo, y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo, modificada por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014
EIP	Entidades de Interés Público
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
IFAC	International Federation of Accountants
MAB	Mercado Alternativo Bursátil
NCCI	Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría modificada por la Resolución de 20 de diciembre de 2013
NIA-ES	Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España
Nueva LAC	Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas Orden ECC/394/2016, de 17 de marzo, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 88 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas
Orden ECC/394/2016, de 17 de marzo	Orden ECC/570/2016, de 18 de abril, por la que se aprueba el modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 87 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas

Orden ECC/570/2016, de 18 de abril	Real Decreto 73/2016, de 19 de febrero, por el que se desarrolla el régimen de autoliquidación y pago de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la expedición de certificados o documentos a instancia de parte, y por las inscripciones y anotaciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas
Real Decreto 73/2016, de 19 de febrero	Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre, de desarrollo de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, por el que se regula el fondo de reserva que deben constituir determinadas fundaciones bancarias; se modifica 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; y se modifica el
Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre	Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva
Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre	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
Reglamento UE EIP	Reglamento (UE) 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 y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión
RLAC	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
ROAC	Registro Oficial de Auditores de Cuentas
TRLAC	Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas
TRLSC	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR

¿Cuándo entra en vigor la nueva LAC?

Si bien la Disposición final decimocuarta de la nueva LAC fija como regla general la entrada en vigor el 17 de junio de 2016, en realidad esta regla tiene un carácter residual al establecer una serie de excepciones según se detalla en el siguiente esquema.

21/07/2015

Día siguiente publicación BOE

- Art. 11 Requisitos exigidos a las sociedades de auditoría.
- Art. 695 Habilitación contenida en relación con la tramitación abreviada del procedimiento sancionador.
- D.A. 4ª Colaboración de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia.

01/01/2016

- Art. 21.1, primer párrafo Periodo de vigencia de las incompatibilidades.
- Art. 391 Periodo de cómputo de incompatibilidades a que se refiere el artículo 5.1 del Reglamento UE EIP.
- Art. 58 Comité de Auditoría de Cuentas del ICAC.
- Art. 87 y 88 Tasas del ICAC.
- D.F. 4ª Modificación del TRLSC apartados 1 a 3, 7 a 11 y 14 a 19.
- D.F. 12ª No incremento de gasto.

Estados financieros de ejercicios que comiencen a partir del 01/01/2016

- D.A. 10ª Información de los pagos efectuados a las Administraciones Públicas.
- D.F. 4ª Modificación del TRLSC apartados 4 a 6, 12 y 13.
- D.F. 1ª Modificación del CC.
- D.F. 5ª Modificación de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- D.F. 13 Régimen jurídico de la reserva por Fondo de Comercio.

Trabajos de auditoría de cuentas de ejercicios económicos que se inicien a partir 17/06/2016

- Capítulos I, III y IV, secciones 1ª a 4ª, del título I, en relación con la realización de trabajos de auditoría de cuentas y la emisión de los informes correspondientes

Para facilitar la consulta de cuándo entra en vigor cada artículo de la nueva LAC, en el Anexo I se incluye el índice de la nueva LAC detallando para los diferentes artículos la fecha de entrada en vigor.

ÁMBITO DE APLICACIÓN

2. ¿Cambia el ámbito de aplicación de la Ley de auditoría?

El ámbito de aplicación de la nueva LAC se mantiene respecto al del TRLAC, definiéndose la actividad de auditoría de cuentas como aquella “consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros”.

El artículo 2 Modalidades de auditoría de cuentas del actual RLAC amplía la definición anterior señalando, entre otros aspectos, que “la actividad de auditoría de cuentas, en función de los estados financieros o documentos contables objeto de examen, se referirá a una de las modalidades siguientes: auditoría de cuentas anuales y auditoría de otros estados financieros o documentos contables”. Indicando que a los efectos anteriores “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”, incluyendo en particular “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”.

A su vez, en los artículos 4.1 y 10.1 del RLAC se definen cada una de las modalidades de auditoría de cuentas en los siguientes términos:

- Artículo 4. Definición de auditoría de cuentas anuales.

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

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

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

Tal como se explica en el apartado siguiente, en base a la interpretación que ha hecho el ICAC de las definiciones anteriores (ver consultas de auditoría del BOICAC 105 y 94), tanto en la nueva LAC como en el TRLAC algunas entidades se consideran no auditables bajo el paraguas de la normativa de auditoría española.

3. ¿Qué entidades son auditables bajo el paraguas de la nueva LAC?

En la consulta de auditoría del BOICAC 105, última consulta publicada a la fecha de preparación de este cuaderno técnico en relación a determinadas entidades que carecen de marco normativo de información financiera establecido para su elaboración, se señala que atendiendo a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría (básicamente los artículos descritos en el apartado anterior) podrán tener la consideración de auditoría de cuentas la revisión y verificación de las cuentas anuales o estados financieros de una entidad en los siguientes casos:

1. Cuando la normativa específica a la que se encuentre sujeta la entidad en cuestión imponga la obligación de elaborar unas cuentas anuales que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

2. Cuando la normativa específica a la que se encuentre sujeta la entidad en cuestión contemple o prevea la elaboración y presentación de otros estados financieros o documentos contables conforme a un marco normativo de información financiera que aquella haya establecido expresamente a tal efecto.

Justificando dicha delimitación porque la actividad de auditoría de cuentas es una actividad regulada debido a su función de interés público; así el regulador en la consulta indica que “no cabe justificar

la sujeción a la normativa de auditoría de cuentas a aquellas entidades en las que el legislador o el regulador no ha considerado relevante ni necesario, no ya someter a auditoría los estados o cuentas anuales que en su caso se formulen, sino tampoco fijar de forma expresa tales estados o cuentas [...]. A los efectos de interpretar los supuestos anteriores el ICAC indica en la consulta, a título de ejemplo y sin ánimo de ser exhaustivo, las entidades que consideren que disponen de un marco normativo de información financiera aplicable y que son las siguientes:

- las sociedades de capital reguladas por el TRLSC,
- las entidades que tengan la consideración de empresa o los empresarios sujetos, por tanto, a las disposiciones del CC en cuanto a la llevanza de contabilidad y formulación de sus cuentas anuales, y
- todas las entidades para las que la normativa que les resulte aplicable establezca expresamente que la llevanza de contabilidad y formulación o presentación de cuentas anuales se efectúe de conformidad con el CC y sus normas de desarrollo, o con un marco normativo de información financiera normalizado previsto o al que se refiera la normativa concreta de aplicación, mencionando como ejemplos, sin ánimo de ser exhaustivo: las cooperativas y las uniones, federaciones y confederaciones de éstas, las agrupaciones de interés económico, las sociedades laborales, las sucursales de sociedades extranjeras en España, las asociaciones declaradas de utilidad pública, las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual y las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, que se encuentren obligadas a auditar sus cuentas anuales por los motivos a que se refieren las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera del RLAC, siempre y cuando dichas entidades deban formular sus cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

Establecido este marco general, la consulta considera cuatro circunstancias específicas:

a) Entidades en las que su normativa aplicable exige la llevanza de contabilidad y la presentación de cuentas anuales que reflejen la imagen fiel de su situación financiera y patrimonial y de sus resultados, sin establecer expresamente el marco normativo de información financiera específico de aplicación a estos efectos.

En este supuesto la auditoría de cuentas estará bajo el paraguas de la ley, tanto la nueva LAC como el TRLAC, si las cuentas anuales se elaboran “de acuerdo con un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación de acuerdo con los principios y criterios de valoración en él contenidos y como un todo coherente”.

b) Entidades con una naturaleza jurídica que la consulta indica podrían calificarse de público-privada o cuasi pública, cuya normativa reguladora, sí que exige la llevanza de una contabilidad, la presentación de unos estados financieros o cuentas anuales, o la presentación y liquidación de presupuestos anuales, e incluso, en algunos casos, hasta que dichos estados financieros anuales estén auditados (señalando como posibles entidades de este tipo las Cámaras de Comercio, los Colegios Profesionales, o las Comunidades de Regantes).

En este supuesto se indica que si con arreglo a la normativa específica aplicable en cada caso la verificación de los estados financieros anuales de estas entidades se encuentra dentro del ámbito de actuación de los órganos de control del sector público dicha verificación, tal como se explica en el apartado 4 siguiente, “no le resultaría de aplicación la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, sino que estaría sujeta a la normativa específica del sector público a este respecto”.

En caso contrario dependerá de lo que establezca la normativa de cada entidad en cuanto a la llevanza de la contabilidad y formulación de cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables, considerando que la auditoría de estas entidades estará bajo el paraguas de la ley, en los siguientes supuestos:

- “en el caso de cuentas anuales, si en dicha normativa se establece que las mismas se formulen de acuerdo con un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación para expresar la imagen de la entidad, y
- en el caso de otros estados o documentos financieros, si la normativa aplicable a la entidad prevea expresamente, un marco normativo de información financiera para su elaboración y presentación”.

c) Entidades cuya normativa específica no establece expresamente el marco normativo de información

financiera aplicable en la presentación y formulación de estados financieros o cuentas anuales, pero que, sin embargo, están obligadas a someter sus cuentas o estados financieros a auditoría de cuentas por exigencia de disposiciones normativas de diversa índole o de naturaleza específica o sectorial, o incluso por exigirse por la propia normativa específica aplicable.

En este supuesto la auditoría quedaría bajo el paraguas de la Ley “siempre y cuando, a su vez, en la elaboración de las citadas cuentas o estados se haya seguido, por los administradores o quienes ejerzan funciones equivalentes de la propia entidad, el marco normativo de información financiera que resulte más idóneo a su naturaleza.”

d) Entidades sujetas a las obligaciones contables de los contribuyentes del Impuesto de Sociedades establecidas en el artículo 1201 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.

El ICAC si bien manifiesta que “no es competente para pronunciarse sobre el sentido y alcance de las normas tributarias” entiende que lo dispuesto en dicho artículo difícilmente puede interpretarse como una exigencia de “llevar a cabo contabilidad y la formulación de cuentas anuales conforme a lo dispuesto en el CC cuando la normativa específica de aplicación de los mencionados contribuyentes no lo establezca o lo haga de forma distinta y mucho menos que dicha interpretación sea extensible al ámbito mercantil” y, por tanto, no serviría como base para argumentar que la auditoría se realiza bajo el paraguas de la nueva LAC o del TRLAC.

Por último, la consulta concluye, en línea con la consulta de auditoría del BOICAC 94 que se ceñía a una comunidad de propietarios, que la revisión y verificación de los estados financieros de aquellas entidades que carecen de personalidad jurídica según su normativa aplicable y que ni siquiera están obligadas a llevar contabilidad, no cabe bajo el paraguas de la nueva LAC o del TRLAC.

En los supuestos en los que la revisión o verificación de cuentas no tenga la consideración de auditoría de cuentas, tal como queda definida en la nueva LAC o en el TRLAC, no significa que éstos no “puedan ser revisados por un auditor de cuentas, con el alcance que se acuerde y que se considere apropiado en cada caso, el cual incluso podría alcanzar el mismo grado de seguridad razonable que proporcionaría la aplicación de las NIA-ES”, pero en estos supuestos

el auditor no estaría sujeto, en ningún caso, a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. La consulta concluye que el informe que se emita no debe identificarse “como informe de auditoría de cuentas sujeto a la normativa reguladora de esta actividad, ni su redacción o presentación podrá generar confusión a este respecto, conforme a lo establecido en el artículo 3.3 del RLAC, y teniendo en cuenta la conducta tipificada como infracción grave”.

Para evitar confusiones sugiere que en el informe no figure la palabra “auditoría”, proponiendo como ejemplo de posible título el de “informe de auditor de cuentas” y considerándose oportuno la inclusión de un párrafo en el mismo informe señalando que el trabajo de revisión realizado no tiene la naturaleza de auditoría de cuentas según la legislación.

En este sentido el ICJCE ha emitido la Circular ES05/2016 con una nota técnica sobre alternativas para las entidades que no pueden someterse a auditoría de cuentas de acuerdo con la normativa reguladora en España en la que se incluye una serie de consideraciones respecto a la aplicabilidad de la Ley de auditoría, nueva LAC o TRLAC, y el enfoque alternativo con inclusión de ejemplos ilustrativos de informes.

4. ¿Qué debe realizarse cuando un ente público nos solicita una auditoría?

La única diferencia entre la nueva LAC y el TRLAC en relación a las auditorías del sector público es el hecho de que lo establecido en la Disposición adicional segunda del TRLAC en relación a que la Ley de auditoría “no es aplicable a las actividades de revisión y verificación de las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables, ni a la emisión de los correspondientes informes, que se realicen por órganos de las Administraciones Públicas en el ejercicio de sus competencias, que continuarán rigiéndose por su legislación específica”, pasa a formar parte del artículo 1 de la nueva LAC y que determinados preceptos que antes constaban en la DA quinta del RLAC se han incluido en la DA segunda de la nueva LAC.

Por tanto los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables de entidades que forman parte del sector público estatal, autonómico o local y que estén legalmente atribuidos a los órganos públicos de gestión económico-financiera del sector público en el ejercicio de sus competencias se rigen por sus normas específicas, no siéndoles de aplicación la normativa reguladora de la actividad de auditoría

de cuentas. En caso de que los auditores de cuentas realicen trabajos de colaboración, en virtud de contratos celebrados con dichos organismos, aplica el mismo requerimiento y, por tanto, en los informes que pudieran emitir los auditores, en línea con lo indicado en el apartado anterior para las entidades que no pueden someterse a auditoría de cuentas de acuerdo con la normativa reguladora en España, no podrán identificarse como auditores de cuentas ni su redacción o presentación podrá generar dudas respecto a la naturaleza del trabajo.

La DA segunda de la nueva LAC, igual que la DA quinta del RLAC, contempla dos excepciones en los que el informe de auditoría sí se someterá a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas:

- En los casos en que en los contratos celebrados entre los órganos públicos de control y los auditores de cuentas inscritos en el ROAC se incluya, junto a colaboración en la realización de la auditoría pública, la emisión de un informe de auditoría de cuentas de los previstos en el artículo 1 de esta Ley, destinado a atender determinadas exigencias previstas en normas sectoriales o por otras razones de índole mercantil o financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales o para obtener recursos en mercados financieros, exceptuando "los informes relativos a cuentas o estados que se formulen con arreglo a la normativa contable del sector público o que los trabajos de auditoría se realicen con arreglo a las normas de auditoría aplicables del sector público.
- Los trabajos de auditoría sobre las cuentas anuales o estados financieros u otros documentos contables de entidades integrantes del sector público que, conforme a su normativa de aplicación, se encuentran obligados legalmente a someter sus cuentas anuales a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1 de esta Ley. En particular, están sujetos a la citada normativa los trabajos de auditoría de las cuentas anuales de las sociedades mercantiles pertenecientes al mencionado sector público sujetas a la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría conforme a la normativa mercantil.

La DA segunda de la nueva LAC clarifica, aspecto no contemplado en el TRLAC ni en el RLAC, que "en los supuestos de cuentas anuales u otros estados financieros consolidados en los que la sociedad dominante sea una entidad pública empresarial u otra entidad de derecho público y las sociedades dominadas pudieran

ser sociedades mercantiles, cuando la auditoría de dichas cuentas anuales se realice por los órganos públicos de control de la gestión económico-financiera del sector público, en la realización de dicha función no será de aplicación lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley (referido a la auditoría de las cuentas anuales consolidadas), rigiéndose por la normativa específica del sector público".

Por tanto, ante la posible auditoría de una entidad que forma parte del sector público estatal, autonómico o local se deberá analizar si corresponde a una auditoría enmarcada en las excepciones detalladas anteriormente y, por tanto, sometida a la normativa reguladora de auditoría de cuentas o, por el contrario, si se enmarca en un contrato de colaboración con el órgano público que tenga atribuida la gestión económica-financiera y en este supuesto atenerse a la normativa específica que sea aplicable. Si el encargo proviene directamente del ente público es recomendable que el auditor antes de aceptarlo analice si tiene sentido realizarlo fuera del marco de colaboración y, en caso afirmativo si no corresponde a las excepciones señaladas, recordar que no puede realizarse bajo el paraguas de la ley de auditoría (nueva Ley o TRLAC) y en su ejecución deberán considerarse todas las cautelas mencionados anteriormente.

ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO

5. ¿Qué entidades tienen la consideración de EIP actualmente?

El artículo 3 de la nueva LAC define las EIP, cuya relevancia radica en que la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas establece obligaciones particulares tanto para las propias EIP como para sus auditores.

Antes de revisar esas obligaciones particulares es conveniente repasar la nueva definición legal de EIP y las novedades que se han introducido en la misma, sobre todo porqué la técnica legislativa utilizada puede resultar confusa (el desarrollo reglamentario de la definición de EIP establecida en la nueva LAC se ha realizado a través de la modificación, por el Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre, en vigor desde el 4 de octubre de 2015, del artículo 15 del RLAC). En todo caso, mientras no se apruebe un reglamento específico que desarrolle la nueva LAC, para interpretar la definición de EIP habrá que acudir a su artículo 3 y al redactado vigente del artículo 15 del RLAC. La consulta de auditoría número 2 del BOICAC 103 clarifica el tránsito de una definición a otra, es decir a partir de qué ejercicio social una entidad auditada debe considerarse EIP atendiendo a la nueva definición.

El apartado 5 del artículo 3 de la nueva LAC -integrado en su título preliminar, que entra en vigor el 17 de junio de 2016 (ver apartado 1 de este cuaderno)- indica que tendrán la consideración de EIP:

- a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al BdeE, a la CNMV y a la DGSFP, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el MAB pertenecientes al segmento de empresas en expansión.
- b) Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.
- c) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una entidad de las contempladas en las letras a) y b) anteriores.

La novedad que incorpora la letra a) anterior, respecto a la definición previa de EIP en el TRLAC, es la incorporación de las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el MAB pertenecientes al segmento de empresas en expansión, cuya condición de EIP, según aclara la consulta de auditoría núm. 2 del BOICAC 103, afectará a las cuentas anuales o estados financieros cerrados con posterioridad a 17 de junio de 2016.

La novedad que introduce la letra c) anterior, respecto a la definición previa de EIP en el TRLAC, es que sólo cuando la sociedad dominante de un grupo de sociedades sea EIP, el grupo de sociedades tendrá la consideración de EIP (con la anterior definición el grupo de sociedades también tenía la condición de EIP cuando una de sus dependientes lo era). La consulta de auditoría mencionada anteriormente aclara que la nueva de definición de grupo de sociedades EIP afectará a las cuentas anuales consolidadas o estados financieros consolidados cerrados con posterioridad a 17 de junio de 2016.

Por último, si bien la letra b) anterior no aporta novedad en su redacción literal, sí se han introducido cambios en el artículo 15 del RLAC que desarrolla el concepto de importancia pública significativa por la naturaleza de la actividad la entidad, por su tamaño o por su número de empleados enunciado tanto por el

TRLAC como por la nueva LAC. Así, si atendemos al redactado vigente de citado artículo 15, introducido por el Real Decreto 877/2015 y vigente a partir del 4 de octubre 2015, tienen la consideración de EIP:

- a) Las entidades de crédito, las entidades aseguradoras, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.
- 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, 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 millones 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 (en idénticos términos que la letra c) del apartado 5 del artículo 3 de la nueva LAC, antes comentado).

El vigente artículo 15 del RLAC precisa además que en los supuestos en los que se requiere superar determinados umbrales durante dos ejercicios consecutivos, solo se perderá la condición de EIP cuando dichos umbrales dejen de cumplirse durante dos ejercicios consecutivos. Y también que en supuestos de constitución, transformación o fusión, los umbrales a superar deberán superarse tanto al cierre del ejercicio social en el que se produce la constitución, transformación o fusión como, y esto resulta novedoso, al cierre del ejercicio inmediatamente posterior, con la

excepción de los supuestos de fusión o transformación en los que alguna de las entidades que participe en la fusión o la entidad que se transforma tuviese la consideración de EIP en el ejercicio anterior a dicha operación, supuesto en el que las entidades resultantes no perderán la condición de EIP si superan al cierre de ese primer ejercicio social los umbrales establecidos.

La novedad que incorpora la letra a) del vigente artículo 15 del RLAC, respecto a su redactado anterior, es que no reitera la condición establecida en la Ley (tanto en la nueva LAC como en el TRLAC) de que las entidades referidas estén sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al BdeE, a la CNMV y a la DGSFP, o a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras. Aunque dicha omisión podría plantear la duda de si esa segunda condición es aplicable o no, cuando la Ley (tanto la nueva LAC como el TRLAC) ha establecido una condición, entendemos que su reglamento de desarrollo puede aclarar su alcance pero no suprimirla, por lo que todas las condiciones establecidas en la Ley resultarían aplicables.

Las novedades que introduce la letra b) del vigente artículo 15 del RLAC son de dos tipos; por un lado establece un umbral que no existía antes (5.000 clientes), por encima del cual las empresas de servicios de inversión pasan a tener la consideración de EIP; por otro, el umbral establecido para las instituciones de inversión colectiva se eleva de 150 partícipes o accionistas a 5.000.

La letra c) del vigente artículo 15 del RLAC eleva el umbral establecido para los fondos de pensiones de 150 a 10.000 partícipes.

Para la aplicación de los nuevos umbrales establecidos en las letras b) y c), la Disposición transitoria segunda del Real Decreto 877/2015 precisa que en el ejercicio social en el que entra en vigor la modificación del artículo 15 del RLAC, se tendrá en cuenta el número de clientes/partícipes/accionistas a la fecha de cierre del último ejercicio cerrado con anterioridad al 4 de octubre de 2015 (fecha de su entrada en vigor) así como a fecha de cierre del inmediatamente anterior.

La letra d) del vigente artículo 15 del RLAC por un lado incorpora a las fundaciones bancarias como EIP, condición que, cabe deducir de la consulta de auditoría núm. 2 del BOICAC 103, afectará a las cuentas anuales o estados financieros cerrados con posterioridad al 17 de junio de 2016; y por otro, deja de considerar EIP a las sociedades de garantía recíproca, con efectos en las cuentas anuales de los ejercicios sociales que se cierren con posterioridad al 4 de octubre de 2015, según aclara la citada consulta.

Por último, la letra e) del vigente artículo 15 del RLAC modifica los umbrales establecidos para el resto de entidades no incluidas en las letras anteriores y la manera de considerarlos; así se elevan los umbrales de importe neto de cifra de negocio, de 200 millones a 2.000 millones de euros, y de plantilla media, de 1.000 a 4.000 empleados, siendo además necesario que se superen ambos umbrales, cuando anteriormente el superar uno de ellos era motivo suficiente para adquirir la condición de EIP. Por su parte, la Disposición transitoria segunda del Real Decreto 877/2015 aclara que, en el ejercicio social en el que entra en vigor la modificación del artículo 15 del RLAC, se tendrá en cuenta el importe neto de cifra de negocios y la plantilla media del último ejercicio cerrado con anterioridad al 4 de octubre de 2015 (fecha de su entrada en vigor) así como los correspondientes al inmediatamente anterior.

Además de los cambios en la definición de EIP, deben considerarse los que puedan producirse en la calificación que atribuyen a determinadas entidades las leyes que regulan su régimen jurídico; así por ejemplo, si bien las entidades de crédito sometidas al régimen de supervisión del BdeE han tenido la consideración de EIP desde que se estableció dicha categoría, los establecimientos financieros de crédito, que tenían la consideración de entidad de crédito, perdieron dicha condición a partir del 28 de abril de 2015, con la entrada en vigor de la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial, que vino a modificar su régimen jurídico, aunque sin excluirlos del perímetro de supervisión del BdeE.

A modo de resumen, en el Anexo II se presenta un cuadro con los distintos tipos de entidades a los que se refiere la normativa reguladora de la actividad de auditoría y los supuestos en los que deben considerarse EIP y desde o hasta que momento (ejercicio social).

La normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas establece obligaciones particulares para los auditores que realicen trabajos de auditoría de las cuentas anuales o de estados financieros o documentos contables correspondientes a EIP, obligaciones que se irán detallando en los siguientes apartados de este cuaderno y que tienen su origen en el Reglamento UE EIP. Si bien, como Reglamento UE EIP cabría pensar que es de aplicación directa para los estados miembros de la Unión Europea, sin necesidad de trasposición, el hecho de que en determinados artículos incorpore opciones a las que los estados miembros pueden o no acogerse, justifica que nuestro legislador haya incorporado en la nueva LAC las alternativas elegidas así como referencias específicas al citado Reglamento EU EIP; así, en el Capítulo IV del Título I de la nueva LAC encontraremos, además de una remisión genérica al Reglamento

EU EIP, referencias a artículos concretos del Capítulo III del Título I, de aplicación general, referencias específicas a artículos del Reglamento EU EIP, que no incorporan opciones (no se reproduce su literal), y las alternativas elegidas por nuestro legislador de entre las contempladas en el Reglamento EU EIP.

En este sentido las referencias específicas para las EIP son las siguientes:

Artículo nueva LAC	Apartado del cuaderno técnico	
35	30	Informe de auditoría de cuentas anuales de las EIP
36	32	Informe adicional para la Comisión de Auditoría, u órgano de la entidad que desempeñe funciones equivalentes
37	32	Informe anual de transparencia
38	32	Informe a las autoridades nacionales supervisoras de las
39	10.2	Incompatibilidades y servicios prohibidos para los auditores de EIP
40	17	Contratación, rotación y designación de auditores en EIP
41	13	Restricciones en relación a los honorarios de los auditores de EIP
42	14	Políticas y procedimientos que debe incluir el sistema de control de calidad de los auditores de EIP
45	15	Requisitos en relación a la estructura organizativa de los auditores de EIP
43	16	Organización del trabajo de los auditores de EIP;
44	29	Expediente de traspaso en el supuesto de sustitución del auditor de cuentas de una EIP

NORMAS DE ÉTICA, ESCEPTICISMO Y JUICIO PROFESIONALES

6. ¿Cuáles son las normas de ética e independencia? ¿Difieren las definiciones de la nueva LAC respecto a las NIA-ES?

El artículo 2 de la nueva LAC, en línea con el TRLAC, establece que la actividad de auditoría de cuentas se realizará “con sujeción a dicha 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”, concretando en relación con las normas de ética que éstas “incluyen al menos, los principios de competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad, sin perjuicio de lo establecido en otros apartados de la nueva LAC en relación a la independencia”.

Sin considerar el requerimiento de independencia que, por su complejidad se trata de forma específica en varios apartados de este cuaderno, el desarrollo de las normas de ética, mientras no exista un desarrollo reglamentario específico de la nueva LAC, se encuentran en el artículo 19 del actual RLAC según el siguiente detalle:

Competencia profesional

Los auditores de cuentas deben mantener sus conocimientos teóricos y prácticos en el nivel requerido para asegurar que las entidades auditadas y los usuarios de la información financiera reciban con plena confianza un óptimo servicio. Estos conocimientos adquiridos han de ser mantenidos a lo largo del tiempo por lo que los auditores de cuentas deberán realizar actividades de formación continua y de actualización permanente.

Diligencia debida

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

Objetividad

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.

Integridad

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.

Definiciones que no difieren substancialmente de las incluidas en el código de ética del ICJCE o en el de la IFAC. Por otra parte, en el cuerpo normativo de las NIA-ES los requerimientos de ética se encuentran regulados en el apartado 14 de la NIA-ES 200 Objetivos Globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, en el que se establece que “el auditor cumplirá los requerimientos de ética, incluidos los relativos a la independencia aplicables a los encargos de auditoría de estados financieros”, especificando vía nota aclaratoria que, para interpretarlos y aplicarlos adecuadamente en España, se considerará lo establecido en la Ley.

7. ¿Qué debe entenderse por escepticismo y juicio profesionales?

Adicionalmente a los requerimientos de ética, el auditor en la realización de los trabajos de auditoría de cuentas está obligado a actuar con escepticismo y aplicar su juicio profesional, conceptos definidos tanto en el artículo 13 de la nueva LAC como en los apartados 15 y 16 de la NIA-ES 200, según el siguiente detalle:

Nueva LAC	NIA-ES 200
<p>Escepticismo profesional</p> <p>Actitud que implica mantener siempre una mente inquisitiva y especial alerta ante cualquier circunstancia que pueda indicar una posible incorrección en las cuentas anuales auditadas, debida a error o fraude y examinar de forma crítica las conclusiones de auditoría</p>	<p>Actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes y una valoración crítica de la evidencia de auditoría.</p>

Nueva LAC	NIA-ES 200
<p>Esta actitud supone reconocer la posibilidad de que existan incorrecciones materiales en las cuentas anuales objeto de auditoría, incluyendo fraudes o errores, sea cual fuere la experiencia anterior del auditor de cuentas en relación con la honestidad e integridad de los responsables de la administración y de los directivos de la entidad auditada.</p> <p>En particular, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría mantendrán una actitud de escepticismo profesional:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Cuando revisen las estimaciones de la dirección de la entidad relativas al valor razonable, al deterioro de activos y provisiones y a los futuros flujos de tesorería determinantes de la capacidad de la entidad para seguir como empresa en funcionamiento. b) Cuando realicen la evaluación crítica de la evidencia de auditoría 	

Juicio profesional	
<p>Es la aplicación competente, adecuada y congruente con las circunstancias que concurren, de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia del auditor de cuentas de conformidad con las normas de auditoría, de ética y del marco normativo de información</p>	<p>Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo</p>

Nueva LAC	NIA-ES 200
<p>financiera que resulten de aplicación para la toma de decisiones en la realización de un trabajo de auditoría de cuentas.</p> <p>La aplicación del juicio profesional debe documentarse adecuadamente.</p> <p>No se admitirá la mera remisión al juicio profesional como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos o circunstancias concurrentes en el trabajo, por la evidencia de auditoría obtenida o que no sean conformes con lo establecido en la normativa citada en el párrafo anterior.</p>	<p>de auditoría.</p>

Con la nueva LAC se mantiene el enfoque mixto de amenazas y salvaguardas junto con un régimen de incompatibilidades por situaciones personales y por servicios prestados, según el siguiente esquema:

Amenazas y salvaguardas	↔	Régimen incompatibilidades	
Art. 15 nueva LAC	<ul style="list-style-type: none"> • Situaciones personales 	No EIP Art. 16 a 25 nueva LAC	EIP Art. 16.1.a), 17 a 21, 23 41 ¹
	<ul style="list-style-type: none"> • Servicios prestados 		+ 39 y 411 nueva LAC

¹ Los art. 39 y 41 remiten al Reglamento UE EIP

Los requerimientos de la NIA-ES 200 que, en esencia no difieren de las incluidas en la nueva LAC, deben leerse conjuntamente con los párrafos correspondientes de la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas.

8. ¿Cambia el esquema de regulación de la independencia?

El artículo 14 de la nueva LAC, en línea con el TRLAC, establece como principio general que “los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables se vea comprometida” así como también deben abstenerse “de participar de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada”. A diferencia del TRLAC en la nueva LAC se matiza que “no se considerará participación en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada las comunicaciones efectuadas durante la realización del trabajo de auditoría que sean necesarias para el cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas o las derivadas de

Los diferentes artículos que regulan la independencia se resumen en el siguiente cuadro:

	Nueva LAC			TRLAC	RLAC ²
	Régimen general	EIP	Reglamento UE EIP		
Principio general de independencia	14	14 a 21 + 39	-	12	43
Identificación de amenazas y adopción de medidas de salvaguarda	15		-	12	44 y 45
Causas de incompatibilidad	16		5.1, 5.3, 5.4 y 5.5	13	46 y 47
Extensiones subjetivas a entidades vinculadas o con una relación de control con la entidad auditada	17			15	48
Incompatibilidades derivadas de:	18			16	49
• Situaciones que concurren en familiares de los auditores principales responsables	19			17	50
• Situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría	20			18	51
Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor o la sociedad de auditoría	21		14	-	
Período de vigencia de las incompatibilidades	22	40	16 y 17	19	52 y 53
Régimen de contratación y rotación	23	39	4.1 y 4.2	20	54
Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría	24	41		21 y 13h)	46.8
Honorarios y transparencia en la remuneración de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría	25	41		21	46.8
Causas de abstención por honorarios percibidos					

² En ausencia de un desarrollo reglamentario de la nueva LAC cabe utilizar el RLAC en todo aquello que no lo contradiga

Antes de comentar las novedades introducidas en los diferentes apartados de independencia es importante destacar que en el artículo 3 de la nueva LAC se incluyen una serie de definiciones como son auditor principal responsable, equipo del encargo, familiares del auditor principal responsable o con vínculos estrechos de la persona afectada por la causa de incompatibilidad, red, etc. susceptibles de interpretación, lo que dificulta su aplicación. Por otra parte, en la nueva LAC, especialmente en lo que se refiere a las causas de incompatibilidad por situaciones personales, se han ampliado las extensiones con múltiples condiciones y referencias cruzadas entre artículos que, igual que el punto anterior, dificulta su interpretación y aplicación.

9. ¿Cómo queda el enfoque de amenazas y salvaguardas?

En relación a la identificación de amenazas y adopción de medidas de salvaguarda, el redactado del artículo 15 de la nueva LAC no cambia sustancialmente respecto al del artículo 12 del TRLAC, obligando a los auditores a tener establecidos los procedimientos

que sean necesarios para detectar las amenazas significativas y, en su caso, proceder a aplicar las medidas de salvaguarda necesarias para eliminarlas o reducir las a un nivel aceptablemente bajo para no comprometer su independencia.

Recordemos que ambas leyes contemplan como posibles factores de amenaza la autorrevisión, el interés propio, la abogacía, la familiaridad o confianza, o la intimidación –conceptos definidos en el artículo 44 del RLAC– y también que los procedimientos de detección e identificación de amenazas, que deben ser adecuados a la dimensión de la actividad de auditoría del auditor, deben ser objeto de revisión periódica, deben aplicarse de forma individualizada en cada trabajo de auditoría y documentarse, en su caso, en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas.

En este sentido recomendamos la Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas, publicada por la Comisión de independencia del ICJCE en la circular E12/2014 con el objetivo de servir como herramienta de apoyo

particularmente a los auditores de pequeña y mediana dimensión, en la realización y documentación de dicho análisis. Señalar como recordatorio que, tal como se indica en la propia guía, esta es meramente orientativa, por lo que la responsabilidad sobre las decisiones a tomar en relación con los asuntos tratados en la misma es exclusiva de los auditores y recordar también que el alcance y documentación del análisis efectuado depende de muchos factores, incluyendo el tamaño y naturaleza del auditor y sus características operativas así como las circunstancias concretas a analizar.

10. ¿Cómo queda el enfoque del régimen de incompatibilidades?

Establecidos en los artículos 14 y 15 el principio general de independencia y la identificación de amenazas y adopción de salvaguardas, según lo resumido anteriormente, el propio artículo 14.3 señala que “en todo caso, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán abstenerse de realizar la auditoría de cuentas de una entidad en aquellos supuestos en que incurran en alguna causa de incompatibilidad de las previstas en los artículos 16 a 20 o de las situaciones contempladas en los artículos 23, 25, 39 y 41.4” y “en particular, no podrán participar ni influir, de ninguna manera en el resultado del trabajo de auditoría de cuentas de una entidad, aquellas personas que tengan una relación laboral, comercial o de otra índole con la entidad auditada, que pueda generar un conflicto de intereses o ser percibida, generalmente, como causante de un conflicto de intereses”, introduciendo el régimen de incompatibilidades y las extensiones a considerar que queda establecido en dos grandes bloques: uno de general y otro referente a las auditorías de EIP.

10.1 Régimen de incompatibilidades general

Enumeramos a continuación, las causas de incompatibilidad que establece el artículo 16 de la nueva LAC comparados con los establecidos en el artículo 13 del TRLAC:

Derivadas de situaciones personales	
Nueva LAC	TRLAC
<p>1. Miembro del órgano de administración.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Condición de directivo o de apoderado que tenga otorgado 	<p>La condición de cargo directivo o de administración, el desempeño de puestos de empleo o de supervisión interna en la entidad auditada,</p>

Derivadas de situaciones personales	
Nueva LAC	TRLAC
<p>a su favor un poder general de la entidad auditada o desempeñar puestos de empleo en la entidad auditada.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Responsable del área económica financiera. • Quién desempeñe funciones de supervisión o control interno en la entidad auditada, cualquiera que sea el vínculo que tengan con dicha entidad. 	<p>o el otorgamiento a su favor de apoderamientos con mandato general por la entidad auditada.</p> <p>La existencia de vínculos de matrimonio, de consanguinidad o afinidad hasta el primer grado, o de consanguinidad colateral hasta el segundo grado, incluidos los cónyuges de aquellos con quienes mantengan éstos últimos vínculos, con los empresarios, los administradores o los responsables del área económica-financiera de la entidad auditada.</p>
<p>2. Tener interés significativo directo en la entidad auditada derivado de un contrato o de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho. En todo caso, se entiende que se posee dicho interés cuando se posean 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 y se exceptúan los intereses que se posean de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva diversificada.</p>	<p>Tener interés financiero directo o indirecto en la entidad auditada si, en uno u otro caso, es significativo para cualquiera de las partes.</p>
<p>3. Realizar cualquier tipo de operación relacionada con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de cualquier otra forma por la entidad auditada. Al igual que en el caso anterior, se exceptúan los instrumentos</p>	

Derivadas de situaciones personales	
Nueva LAC	TRLAC
financieros que se posean de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva diversificada.	
4. Solicitar o aceptar obsequios o favores de la entidad auditada, salvo que su valor sea insignificante o intrascendente.	

Derivadas de servicios prestados	
Nueva LAC	TRLAC
y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionadas por la auditoría interna.	y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna.

Derivadas de servicios prestados	
Nueva LAC	TRLAC
1. La prestación a la entidad auditada de servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o los estados financieros.	La llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.
2. La prestación a la entidad auditada de servicios de valoración, salvo que no tengan un efecto directo o tengan un efecto de poca importancia relativa, por separado o de forma agregada, en los estados financieros auditados y que la estimación del efecto en los estados financieros auditados esté documentada de forma exhaustiva en los papeles de trabajo correspondientes al trabajo de auditoría.	La prestación a la entidad auditada de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas, medidas en términos de importancia relativa, en los estados financieros u otros documentos contables de dicha entidad correspondientes al período o ejercicio auditado, siempre que el trabajo de valoración conlleve un grado significativo de subjetividad.
3. La prestación de servicios de auditoría interna a la entidad auditada, salvo que el órgano de gestión de la entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración	La prestación de servicios de auditoría interna a la entidad auditada, salvo que el órgano de gestión de la entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración

4. La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, y sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado.	La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, y sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado
5. La prestación a la entidad auditada de servicios de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración o control de la información financiera, o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de la entidad auditada, salvo que ésta asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, la cual debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema.	La prestación a la entidad auditada de servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de la entidad auditada, salvo que ésta asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, la cual debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema.

10.2 Especificidades para las EIP

Es por todos conocido que una de las novedades de la nueva normativa ha sido la introducción de un régimen específico de independencia para los auditores que auditan EIP, por aplicación del Reglamento UE EIP. En este sentido, tal como se muestra en el cuadro de normativa del apartado ocho anterior en el caso de la auditoría de EIP, les es de aplicación a sus auditores los artículos de independencia de la nueva LAC -con la particularidad que sólo les aplican las incompatibilidades derivadas de situaciones personales que se regulan en el artículo 16 y por tanto las extensiones reguladas en los artículos 17 a 20 así como el periodo de vigencia regulado en el artículo 21, que queda delimitado a este grupo de incompatibilidades-, a los que deben añadirse los relacionados con la prestación de servicios ajenos a la auditoría que se establecen en los artículos 5.1 y 5.3 a 5.5 del Reglamento UE EIP. En concreto, los servicios prohibidos ajenos a la auditoría son los que se resumen a continuación:

1. Servicios fiscales relacionados con: la preparación de impresos tributarios; el impuesto sobre las rentas del trabajo; los derechos de aduana; la búsqueda de subvenciones públicas e incentivos fiscales, salvo que la legislación exija un apoyo respecto de estos servicios al auditor legal o sociedad de auditoría; la asistencia relativa a las inspecciones fiscales de las autoridades tributarias, salvo que la legislación exija un apoyo respecto de estos servicios al auditor legal o sociedad de auditoría; el cálculo de impuestos directos e indirectos y el pago diferido de impuestos; el asesoramiento fiscal.
2. Los servicios que supongan cualquier tipo de intervención en la gestión o la toma de decisiones de la entidad auditada.
3. Los servicios de contabilidad y preparación de los registros contables y los estados financieros.
4. Los servicios relacionados con las nóminas.
5. La concepción e implantación de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración y/o el control de la información financiera o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos de información financiera.
6. Los servicios de valoración, incluidas las valoraciones realizadas en relación con servicios actuariales o servicios de asistencia en materia de litigios.

7. Los servicios jurídicos relacionados con: la prestación de asesoramiento general; la negociación por cuenta de la entidad auditada; y la defensa de los intereses del cliente en la resolución de litigios.

8. Los servicios relacionados con la función de auditoría interna de la entidad auditada.

9. Los servicios vinculados a la financiación, la estructura y distribución del capital, y la estrategia de inversión de la entidad auditada, con excepción de la prestación de servicios de verificación en relación con los estados financieros, como la emisión de cartas de conformidad en relación con folletos emitidos por la entidad auditada.

10. La promoción, negociación o suscripción de acciones de la entidad auditada.

11. Los servicios de recursos humanos relacionados con: cargos directivos que puedan ejercer una influencia significativa en la preparación de los registros contables o los estados financieros objeto de la auditoría legal, si tales servicios incluyen: – a búsqueda o selección de candidatos para esos cargos, o – la verificación de las referencias de los candidatos para esos cargos; la estructuración del diseño organizativo, y el control de costes.

En relación a dichas prohibiciones se autoriza la prestación de los servicios fiscales relacionados con la preparación de impresos tributarios, búsqueda de subvenciones públicas e incentivos fiscales y el asesoramiento fiscal, así como los servicios de valoración siempre que éstos “no tengan un efecto directo o tengan un efecto de poca importancia relativa, por separado o de forma agregada, en los estados financieros auditados, la estimación del efecto en los estados financieros auditados esté documentada de forma exhaustiva y explicada en el informe adicional para el comité de auditoría y se respeten los principios de independencia establecidos en la Directiva 2006/43/CE”.

Al igual que en las incompatibilidades de carácter general, para un correcto análisis de las específicas para EIP es imprescindible entender las extensiones. En este sentido el Reglamento UE EIP establece que “ni el auditor legal o sociedad de auditoría que realice la auditoría legal de una entidad de interés público, ni los miembros de la red de la que forme parte el auditor legal o sociedad de auditoría, podrán prestar dentro de la Unión, directa o indirectamente, a la entidad auditada, a su empresa

matriz o a las empresas que controle, los servicios prohibidos ajenos a la auditoría”. No obstante, en la nueva LAC se amplían dichas extensiones a los familiares de los auditores principales responsables, con las particularidades del artículo 18.2.d) y a las personas a que se refiere el artículo 19 con las particularidades que se incluyen en dicho artículo.

En caso de que dichos servicios prohibidos sean prestados por un miembro de la red del auditor a una empresa constituida en un tercer país y controlada por la EIP objeto de auditoría, el auditor en cuestión deberá evaluar si la prestación de dichos servicios compromete su independencia, debiendo en su caso el auditor de la EIP aplicar medidas de salvaguarda que garanticen que no afectan a su criterio profesional ni a su informe de auditoría.

Adicionalmente el Reglamento UE EIP establece que para que un auditor o uno de los miembros de su red pueda prestar cualquier servicio distinto a los prohibidos a la entidad auditada, a su empresa matriz o a las empresas que controle debe haber evaluado adecuadamente las amenazas y salvaguardas según lo establecido en la Directiva 2006/43/CE, estando sujeto posteriormente a la autorización del Comité de auditoría, que para unos determinados servicios detallados en el propio Reglamento UE EIP formulará directrices.

En ningún caso, tal como se indica en la introducción, este resumen pretende contemplar toda la casuística derivada del régimen de incompatibilidades y por tanto el único propósito es que sirva para concienciar de la complejidad de la legislación en este aspecto. En este sentido recomendamos que para el análisis de situaciones concretas de incompatibilidades se utilice la Circular GO6/2015 de 26 de octubre emitida por la Comisión de Independencia del ICJCE en la que se incluyen dos anexos: el anexo I en el que se muestra de forma esquemática las causas de incompatibilidad y prohibiciones junto con un detalle de las extensiones y el anexo II con un análisis específico para las incompatibilidades derivadas de situaciones personales distribuido por grupos de personas y entidades afectadas.

11. ¿Cuál es el período de vigencia de las incompatibilidades?

La regulación del periodo de vigencia de las incompatibilidades, en línea con el tratamiento general de independencia se separa entre un régimen general y uno específico para las EIP, según el siguiente detalle:

11.1 Régimen general

Con la nueva LAC el periodo de vigencia para los servicios descritos en el apartado 10 anterior queda establecido con carácter general en:

- incompatibilidades derivadas de la prestación de servicios cuando éstos se presten en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio al que correspondan cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados hasta la fecha de finalización del trabajo de auditoría
- incompatibilidades derivadas de situaciones personales cuando estas se produzcan en el período comprendido desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados, hasta la fecha de finalización del trabajo de auditoría.

En el TRLAC dicho periodo quedaba establecido independientemente del tipo de incompatibilidad al inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados.

Adicionalmente se contemplan supuestos específicos o particularidades como la posesión sobrevenida de instrumentos financieros con posterioridad a la aceptación del encargo, etc. que deben ser considerados al analizar las posibles incompatibilidades.

11.2 Especificidades para las EIP

En línea con lo establecido en la nueva LAC para las incompatibilidades derivadas de prestación de servicios, en las EIP el período en el que no pueden prestarse es el comprendido entre el principio del período auditado y la emisión del informe de auditoría, a excepción de los servicios relacionados con la concepción e implantación de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración y/o el control de la información financiera o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos de información financiera, en los que el límite se establece en el ejercicio inmediatamente anterior.

12. ¿Se mantienen las prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría?

La nueva LAC, en línea con el TRLAC, no permite con posterioridad

a la finalización del trabajo de auditoría de cuentas “formar parte de los órganos de administración o de dirección de la entidad auditada ni de las entidades con las que ésta tenga una relación de control, ni ocupar puesto de trabajo, ni tener interés financiero directo o indirecto en dichas entidades si, en cualquiera de los casos, es significativo para cualquiera de las partes”. Las diferencias más destacadas son que:

- En el TRLAC estas prohibiciones también deben extenderse a las entidades que están bajo la misma unidad de decisión que la entidad auditada.
- El plazo de la prohibición en el caso del TRLAC es los dos años siguientes a la finalización del trabajo de auditoría de cuentas correspondiente y con la nueva LAC este plazo queda establecido en un año para las auditorías de entidades que no sean EIP y 2 años en el caso de las EIP.
- Diferente régimen de extensión del auditor de cuentas según el siguiente detalle:

Nueva LAC	NIA-ES 200
<ul style="list-style-type: none"> ● Los auditores, socios o no, distintos a los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, de la sociedad de auditoría que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final. ● Quienes formen parte del equipo de encargo del trabajo de auditoría cuando tengan la condición de auditores de cuentas, únicamente en relación con la entidad auditada. ● Los socios de la sociedad de auditoría y a los auditores designados para realizar auditorías en nombre de ésta 	<ul style="list-style-type: none"> ● Los socios, auditores o no, de la sociedad de auditoría que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final. - ● Los socios de la sociedad de auditoría y a los auditores designados para realizar auditorías en nombre de ésta

Nueva LAC	NIA-ES 200
<p>que no hayan intervenido o tenido capacidad de influir en el trabajo de auditoría, salvo que dejen de tener cualquier vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de entrar a formar parte de los referidos órganos, de ocupar puesto de trabajo en la entidad auditada o antes de tener interés financiero y siempre y cuando la objetividad no pueda verse comprometida por la existencia de posibles influencias recíprocas entre dichos socios y el auditor firmante o la sociedad de auditoría.</p>	<p>que no hayan intervenido o tenido capacidad de influir en el trabajo de auditoría, salvo que dejen de tener cualquier vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de entrar a formar parte de los referidos órganos, de ocupar puesto de trabajo en la entidad auditada o antes de tener interés financiero y siempre y cuando la objetividad no pueda verse comprometida por la existencia de posibles influencias recíprocas entre dichos socios y el auditor firmante o la sociedad de auditoría.</p>

Las prohibiciones anteriores no son de aplicación cuando el interés financiero deriva de causas sobrevenidas no imputables al auditor de cuentas o cuando este interés se adquiere en condiciones normales de mercado por el auditor de cuentas o por el socio de la sociedad de auditoría o el auditor designado para realizar la auditoría en nombre de ésta, siempre que, en estas situaciones, haya dejado de tener cualquier vinculación o tipo de interés en la sociedad de auditoría.

El incumplimiento de dicha prohibición conlleva la incompatibilidad para la realización de los trabajos de auditoría tanto de la entidad como de las que formen parte del grupo a partir del momento que se incumpla la prohibición y en los dos años siguientes.

13. ¿Se mantienen las mismas causas y porcentajes de abstención por honorarios percibidos?

Tanto en la nueva LAC como en el TRLAC se establece que los honorarios por los servicios de auditoría (que deben fijarse antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo en que deban desempeñarlas) no pueden estar influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada, ni basarse en ningún tipo de contingencia o condición distinta a cambios en las circunstancias que sirvieron

de base para su fijación. La nueva LAC define como honorarios contingentes “aquellos en los que la remuneración se calcula con arreglo a una fórmula preestablecida en función de los resultados de una transacción o del propio trabajo de auditoría”, no siéndolo los establecidos por resolución judicial o por las autoridades correspondientes.

Tampoco permiten ninguna de las dos legislaciones que los auditores perciban ninguna otra remuneración o ventaja.

En cuanto a las causas de abstención por honorarios percibidos el comparativo entre lo establecido por la nueva LAC y el TRLAC es como sigue:

Nueva LAC	RLAC
No EIP	
<ul style="list-style-type: none"> ● Abstención de realizar la auditoría de cuentas correspondiente al ejercicio siguiente en los siguientes supuestos: ● Cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada por parte del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, en los tres últimos ejercicios consecutivos, representen más del 30 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría.¹ ● Cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría en los tres últimos ejercicios consecutivos a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas, por parte del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría y de quienes forman parte de la red, 	<p>La prestación de servicios por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría no debe dar lugar a crear, real o aparentemente, una dependencia financiera con la entidad auditada.</p> <p>A este respecto, se entenderá que existe un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, cuando los honorarios percibidos de la entidad auditada y de las entidades a que se refiere el artículo 48 del RLAC tomando la media de los últimos tres años, supongan más del 15 por 100 del total de ingresos anuales.</p>

Nueva LAC	RLAC
No EIP	
representen más del 30 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría y de la citada red. ¹	

Nueva LAC	RLAC
EIP	
<ul style="list-style-type: none"> ● Cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada, por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, en cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos, representen más del 15 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. ● Cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría en cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas por parte del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, y de quienes forman parte de la red, representen más del 15 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría y de la citada red. ● 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 ajenos a la auditoría distintos de los 	Este porcentaje será del 20 por 100 para los auditores de cuentas personas físicas y para las sociedades de auditoría que tengan menos de seis socios, siempre y cuando no hayan auditado en ninguno de los tres citados años a EIP.

Nueva LAC	RLAC
<p>EIP</p> <p>mencionados en el artículo 51, del Reglamento UE EIP, 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.²</p> <p>A los efectos de los límites especificados, quedarán excluidos los servicios ajenos a la auditoría distintos de a los que se refiere el artículo 51, del Reglamento UE EIP, exigidos por la legislación nacional o de la Unión.</p> <p>Los Estados miembros podrán disponer que una autoridad competente esté facultada para permitir que un auditor quede exento de cumplir este límite del 70% con respecto a una entidad auditada durante un período no superior a dos ejercicios, con carácter excepcional y previa solicitud del auditor interesado.</p>	

¹ En la propia nueva LAC se indica que queda pendiente de determinar reglamentariamente los criterios a tener en cuenta para auditores que inicien su actividad y para los auditores pequeños, así como los ingresos totales a computar a efectos del cumplimiento de este límite.

² En la propia nueva LAC se indica que reglamentariamente se determinará los términos en los que, cuando un auditor sea pequeño o mediano "la Comisión

de Auditoría u órgano equivalente, sobre la base de un examen a las amenazas a la independencia y las medidas adoptadas para atenuarla, podrá autorizar excepcionalmente que se realice la auditoría de cuentas del ejercicio inmediatamente siguiente por una sola vez". Excepcionalidad que requerirá que sea adecuadamente justificada y motivada.

ORGANIZACIÓN INTERNA Y DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES

14. ¿Con la nueva LAC cambia la NCCI de los auditores?

La respuesta a la pregunta de si la nueva LAC cambia la NCCI de los auditores es que esta concreta algunos aspectos y desarrolla otros no específicamente contemplados en dicha norma. Así el primer punto del artículo 28 de la nueva LAC establece que los auditores dispondrán de:

- Procedimientos administrativos y contables fiables.
- Procedimientos de valoración de riesgo eficaces.
- Mecanismos operativos que permitan asegurar el control y la protección de sus sistemas informáticos.
- Los mecanismos internos de control de calidad, que garanticen el cumplimiento de las decisiones y procedimientos en el seno de la estructura funcional del auditor de cuentas y en todos los niveles de la sociedad de auditoría.

Procedimientos y mecanismos para los que cabrá esperar a su desarrollo reglamentario, si procede, para poder ver en que se concretan, sin olvidar que pueden ser objeto de revisión por parte del ICAC.

En este sentido, el apartado 5 del artículo 28 indica expresamente que los auditores "deberán poder acreditar al sistema de supervisión pública que las políticas y los procedimientos que hayan establecido para lograr el cumplimiento efectivo de lo establecido en los diferentes apartados de dicho artículo son adecuados y que estos deben guardar proporción con la magnitud y la complejidad de las actividades del auditor, determinadas en función de la dimensión de las entidades que son auditadas".

En relación a la organización interna, además de lo mencionado anteriormente, establece que los auditores implantarán un

sistema de control de calidad interno que garantice la calidad de las auditorías de conformidad con lo establecido en la NCCI, concretando que el responsable último de este sistema sea un auditor inscrito en el ROAC y que pueda realizar auditorías de cuentas de acuerdo con lo exigido en el propio artículo 8.1 de la nueva LAC. A continuación desarrolla algunos aspectos que deben incluir estos sistemas de control interno –algunos de ellos ya incluidos en la propia NCCI– de los que destacamos los siguientes:

- Medidas organizativas y administrativas “eficaces para prevenir, detectar, evaluar, comunicar, reducir y, cuando proceda eliminar cualquier amenaza a la independencia [...]” que, aunque en principio están alineadas con los artículos de independencia de la nueva LAC y con la propia NCCI, deben ser leídos con atención para asegurar su adecuada implementación en la organización interna de los despachos de auditoría.

- Políticas y procedimientos que permitan cumplir con los diferentes requerimientos de la NCCI, mencionando expresamente, entre otros, aquellas políticas y procedimientos:

- que garanticen que el personal que intervenga directamente en la actividad de auditoría de cuentas posea los conocimientos y la experiencia necesarios para el desempeño de las funciones que se le asignen;

- retributivas -incluyendo la participación en beneficios- que incentiven la calidad de la auditoría de cuentas, indicando en este punto que los ingresos que un auditor obtenga por la prestación a la entidad auditada de servicios distintos a la auditoría “no formarán parte de la evaluación del rendimiento ni de la retribución de ninguna persona que participe en la realización del trabajo de auditoría o que pueda influir en el mismo”;

- que garanticen que la externalización de funciones o actividades de auditoría no menoscabe el control de calidad interno del auditor ni las actividades de supervisión del ICAC.

Recordar, en línea con la NCCI, que los procedimientos deben incluir los medios necesarios para que el personal del auditor “pueda denunciar internamente los hechos que pudieran ser constitutivos de infracciones de la normativa reguladora de la auditoría de cuentas” y la obligación de realizar una evaluación anual del sistema

de control interno, manteniendo registros con las conclusiones de ésta y de las medidas propuestas, en su caso, para modificar dicho sistema.

La nueva LAC obliga, también en línea con la NCCI, a documentar los sistemas, políticas, procedimientos, mecanismos y medidas mencionados en el propio artículo 28 y ponerlos en conocimiento tanto del personal como de las personas y entidades relacionadas directamente con el auditor y las pertenecientes a su red (según quedan definidas en los artículos 19 y 20, respectivamente, de la nueva LAC).

El artículo 28 indica que reglamentariamente se determinarán requisitos simplificados para quienes realicen exclusivamente auditorías de entidades pequeñas, por tanto, cabrá esperar a este desarrollo para ver en que consiste dicha simplificación, pero mientras tanto, independientemente de las características del auditor, este deberá cumplir con lo estipulado en la nueva LAC.

En el caso de los auditores de EIP las políticas y procedimientos que incluyan en sus sistemas de control de calidad deben permitirles cumplir no sólo los requerimientos del artículo 28 sino que además, en virtud de lo que establece el artículo 42 de la nueva LAC, establecerán aquellas políticas y procedimientos que sean necesarias para la realización de la revisión del control de calidad del trabajo de auditoría antes de emitirse el informe, de conformidad con lo que establece el artículo 8 del Reglamento UE EIP.

Por otra parte, en el artículo 29 se tratan temas de organización del trabajo en los que se especifica además de la necesidad de crear y documentar una serie de registros que se explica en el apartado 16, los siguientes aspectos:

- la designación formal de al menos un auditor principal responsable para la realización del trabajo de auditoría de cuentas, conforme a criterios de calidad, independencia y competencia;

- la participación activa de éste o éstos (en caso de que se designe más de uno) en la realización del trabajo, dedicando el tiempo suficiente al trabajo y que éste o éstos disponga de los recursos suficientes y del personal –con competencias y capacidades necesarias– para poder desempeñar sus funciones adecuadamente y;

- la elaboración de un archivo de auditoría por cada trabajo de auditoría de cuentas; este archivo se cerrará en el

plazo máximo de 60 días a partir de la fecha del informe y comprenderá, al menos, el análisis y evaluación previo de aceptación y continuidad del trabajo, incluyendo los aspectos relativos a independencia, "así como demás documentación incluyendo los papeles de trabajo que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones alcanzadas en el trabajo de auditoría, incluidas las que consten en el informe".

En el caso de auditores que auditen EIP dichos requerimientos se amplían para recoger los requerimientos establecidos en los artículos 6 a 8 y 10 a 12 del Reglamento UE EIP relacionados con aspectos de: evaluación de las amenazas a la independencia, irregularidades, revisión del control de calidad del encargo, informes de auditoría, informe adicional para el comité de auditoría e Informe para los supervisores de las entidades de interés público.

15. ¿Puede requerirse a un auditor de EIP requisitos específicos relacionados con su estructura organizativa y su dimensión?

Así como, según se ha indicado en el apartado anterior, el artículo 28 de la nueva LAC señala que reglamentariamente se determinarán requisitos simplificados para quienes realicen exclusivamente auditorías de entidades pequeñas, el artículo 45 establece que "reglamentariamente se podrán determinar los requisitos relacionados con la estructura organizativa y la dimensión que deben cumplir los auditores de cuentas o las sociedades de auditoría que realizan las auditorías de las entidades de interés público. Entre dichos requisitos se incluirán los referidos al número de auditores de cuentas, al número de empleados, a la existencia de recursos técnicos y especializados en el tratamiento y análisis de cuestiones complejas y a la calidad contrastada de los sistemas de control internos", señalando que "en todo caso, los requisitos serán proporcionados y se modularán atendiendo a la complejidad de las labores de auditoría y a la magnitud de la entidad auditada".

16. ¿Se requieren más registros de control?

El apartado 3 del artículo 29 de la nueva LAC establece que el auditor debe crear y documentar los siguientes registros:

a) Registro de infracciones graves o muy graves de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, así como de sus eventuales consecuencias y de las medidas destinadas a subsanar las infracciones y a modificar el sistema de control de calidad interno. Se

elaborará un informe anual que contenga un resumen general de las medidas adoptadas, que se divulgará al nivel interno apropiado.

b) Registro de consultas, que contenga las solicitudes formuladas y el asesoramiento recibido de expertos.

c) Registro de entidades auditadas, que incluya los datos siguientes en relación con cada entidad auditada:

1.º Razón social, número de identificación fiscal, dirección y domicilio social.

2.º Identificación del principal auditor responsable o de los principales auditores responsables y, en su caso, del revisor de control de calidad.

3.º Honorarios devengados correspondientes a cada ejercicio en concepto de auditoría de cuentas y por otros servicios prestados a la entidad auditada, desglosados para cada uno de estos dos tipos de servicios y por entidad.

d) Registro de reclamaciones, que contengan las que hayan sido formuladas por escrito y estén relacionadas con la ejecución de las auditorías de cuentas.

Si bien algunos de ellos, como puede ser el de las entidades auditadas, el de consultas o el de reclamaciones probablemente el auditor, por obligación de la NCCI o por organización interna, ya los tenía establecidos, ahora se convierten todos ellos en un imperativo legal y, por tanto, pueden ser objeto de supervisión por parte del ICAC.

En el caso de las EIP, el artículo 43.2 de la nueva LAC establece que en el registro de entidades auditadas, punto c) del cuadro anterior, figuren entre los datos que se incluyan:

● Los ingresos derivados: de auditorías legales; de servicios ajenos a la auditoría distintos de los contemplados en el artículo 5.1 del Reglamento UE EIP cuya prestación exija la legislación nacional y de la Unión; de servicios ajenos a la auditoría distintos de los contemplados en el artículo 5.1 cuya prestación no exija la legislación nacional y de la Unión. En este sentido, el artículo 14 de dicho Reglamento obliga a los auditores de EIP a facilitar anualmente a su autoridad competente una relación de las EIP auditadas, ordenada en

función de los ingresos percibidos de las mismas según las tres categorías descritas.

- El detalle de la información contenida en el informe de transparencia (artículo 371 de la nueva LAC, ver apartado 32 de este cuaderno técnico).

NOMBRAMIENTO DE AUDITORES

17. ¿Cuál es el periodo mínimo de contratación en primeras auditorías? ¿Y en las renovaciones posteriores?

El régimen de contratación y designación de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría en la nueva LAC está regulado en el artículo 22 para las entidades que no son EIP y en el artículo 40 para las EIP.

Así, para las auditorías obligatorias en entidades que no son EIP el artículo 22 de la nueva LAC establece:

- Los auditores de cuentas deben ser contratados por un periodo de tiempo determinado inicialmente que no podrá ser inferior a 3 años ni superior a 9 a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar.
- Una vez finalizado el periodo inicial pueden ser contratados por periodos máximos sucesivos de hasta 3 años.
- Una vez finalizado el periodo inicial o, en su caso, la prórroga del mismo, se contempla la opción de prórroga tácita por periodos de 3 años si antes de la fecha de aprobación de las cuentas anuales ninguna de las partes ha manifestado voluntad en contrario.

La nueva LAC explicita que las auditorías que no tengan el carácter de obligatorias, dada su naturaleza, no están sujetas a requisitos específicos en cuanto a la duración del periodo inicial de contratación y de las renovaciones posteriores, en su caso.

El régimen de contratación de auditores de EIP queda regulado en el artículo 40 de la nueva LAC así como en los apartados 3, 5, 6 y 8 del artículo 17 del Reglamento UE EIP y supone que:

- La duración mínima del encargo inicial no puede ser inferior a 3 años.

- La duración máxima del encargo inicial combinado en su caso con las prórrogas posteriores no podrá exceder de una duración máxima de 10 años.

- No obstante lo anterior se contempla la posibilidad de ampliación del periodo de duración máxima de 10 años en los siguientes supuestos:

– Por auditoría conjunta: Una vez finalizado el período total de contratación máximo de 10 años, podrá prorrogarse dicho periodo hasta un máximo de 4 años adicionales, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente en este período adicional.

– Cuando por recomendación del comité de auditoría, el órgano de administración o supervisión, de conformidad con el Derecho nacional, propone a la Junta general de accionistas la prórroga del encargo y la propuesta es aprobada.

– Mediante solicitud a la autoridad competente: Bajo determinadas circunstancias y con carácter excepcional la EIP podrá solicitar al ICAC una prórroga adicional de un máximo de 2 años.

- Finalizado el periodo máximo, ni el auditor legal o sociedad de auditoría ni, en su caso, ninguno de los miembros de las redes de éstos dentro de la UE, podrán realizar la auditoría legal de la misma EIP hasta que hayan transcurrido 4 años.

Para la implantación de dichos mecanismos de rotación en las auditorías de EIP el artículo 41 del Reglamento UE EIP establece un régimen transitorio según el siguiente detalle:

A partir del 17 de junio de 2020

Una EIP no asumirá ni prorrogará un encargo de auditoría con un auditor legal o una sociedad de auditoría si éstos han estado prestando servicios de auditoría a la citada EIP durante 20 años o más consecutivos en la fecha de entrada en vigor del Reglamento UE EIP (17 de junio de 2014).

A partir del 17 de junio de 2023

Una EIP no asumirá ni prorrogará un encargo de auditoría con un auditor legal o una sociedad de auditoría si éstos han estado prestando servicios de auditoría a la citada EIP

durante 11 años o más, pero menos de 20, consecutivos en la fecha de entrada en vigor del Reglamento UE EIP.

Encargos de auditoría asumidos antes del 16 de junio de 2014 pero que sigan vigentes a 17 de junio de 2016

Sin perjuicio de lo dispuesto en los dos apartados anteriores, estos encargos podrán seguir siendo aplicables hasta que finalice el periodo de duración máximo de 10 años y, en su caso, la prórroga de 4 años con coauditoría.

18. ¿Qué son y cómo deben formalizarse las prórrogas tácitas?

La posibilidad de recurrir a la prórroga tácita por parte de las sociedades como medio para prorrogar el contrato con su auditor de cuentas por un periodo de 3 años fue introducida en la normativa de auditoría por el TRLAC. Nótese que en la nueva LAC dicha opción queda contemplada únicamente en el artículo 22 y, por tanto, limitada al ámbito de las entidades que no son EIP.

El objetivo de la prórroga tácita es el de simplificar los requisitos formales a los que están sujetas las sociedades ya que les evita la necesidad de convocar y celebrar una Junta General para renovar al auditor de cuentas antes del cierre del último periodo contratado o prorrogado (ejercicio X) y permite que dicho trámite y su formalización se realice en la Junta General de aprobación de las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio (normalmente junio de X+1 en sociedades cuyo cierre coincide con el año natural).

Respecto a cómo debe formalizarse la prórroga tácita y los requisitos formales de la misma, aplica el apartado 2 del artículo 52 del RLAC que establece la obligación de informar de dicha prórroga en la Junta General, además del deber de comunicar dicha prórroga en el Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la entidad auditada mediante acuerdo o certificado suscrito por quien tenga competencia legal o estatutaria en la entidad auditada, en un plazo que no podrá ir más allá de la fecha en que se presenten para su depósito las cuentas anuales auditadas correspondientes al último ejercicio del periodo contratado que, según establece el artículo 279 del TRLSC, deberá realizarse dentro del mes siguiente al de aprobación de las cuentas anuales.

19. ¿En qué supuestos se puede revocar al auditor?

Tanto en las auditorías de entidades que son EIP como en las que no los son, con carácter general, la Junta General no podrá revocar al

auditor antes de que finalice el periodo inicial para el que fue nombrado o antes de que finalice cada una de las prórrogas posteriores para las que fue contratado a no ser que medie justa causa.

Respecto a qué debe considerarse justa causa, la normativa no explicita ninguna relación de supuestos sino que únicamente establece que las divergencias de opinión sobre los tratamientos contables o los procedimientos de auditoría a aplicar no tienen dicha consideración. En su caso, las revocaciones deberán ser comunicadas, tanto por el auditor como por la entidad auditada, al ICAC. Adicionalmente en las revocaciones en entidades que son EIP también deberán comunicarse a la autoridad nacional supervisora correspondiente, indicando las razones que la fundamentan.

Además de la Junta General, los artículos 22 y 40 de la nueva LAC establecen que los accionistas que ostenten más del 5% del capital de la sociedad o de los derechos de voto y el órgano de administración de la entidad podrán solicitar al juez de primera instancia del domicilio de la entidad la revocación del auditor designado por la Junta General y el nombramiento de otro cuando concorra justa causa. Además, en el caso de entidades que sean EIP también lo podrá solicitar el ICAC.

Por su parte los apartados 7, 8 y 9 de la Disposición final cuarta de la nueva LAC modifican o amplían el contenido de los artículos 264, 265 y 266 del TRLSC, todos ellos referidos a la verificación de cuentas anuales, para adaptarlos a la normativa de auditoría.

20. ¿Qué ocurre con los nombramientos de auditoría voluntaria inscritos en el Registro Mercantil?

El apartado 13 de la Disposición final cuarta de la nueva LAC modifica el apartado 1 del artículo 279 del TRLSC y, entre otros aspectos, establece que en los supuestos de auditoría voluntaria en los que el nombramiento de auditor se hubiera inscrito en el Registro Mercantil, los administradores deberán presentar las cuentas anuales junto con el informe de auditoría para su depósito en éste dentro del mes siguiente al de la aprobación de las cuentas anuales. Es decir, a pesar del carácter voluntario de la auditoría, se obliga a depositar el informe de auditoría cuando dicho nombramiento a través de su inscripción se ha hecho "público" y, por tanto, terceras partes podrían tener un interés legítimo en su contenido y verse perjudicadas si no se hiciera público.

Aunque la entrada en vigor de este apartado corresponde a estados financieros de ejercicios que comiencen a partir del 1 de

enero de 2016, la DGRN en distintas resoluciones (la última de ellas a la fecha de preparación de este cuaderno técnico es de 15 de marzo de 2016) se ha pronunciado en el sentido de exigir el informe de auditoría cuando la sociedad que solicita el depósito de las cuentas anuales tenga inscrito un auditor de manera voluntaria. La doctrina expuesta por la DGRN en esta resolución se basa en la consideración de que la voluntariedad de la auditoría para una sociedad termina cuando su Junta General decide nombrar e inscribir en el Registro Mercantil el nombramiento de auditor y que el Registro Mercantil cumple la función de dar publicidad a situaciones ciertas y, por tanto, el no depósito del informe podría frustrar eventuales derechos de terceras partes (por ejemplo, minoritarios que representen, al menos, el 5% del capital social) que, de manera razonable, confían en el cumplimiento de lo contenido en el Registro Mercantil. No obstante lo anterior, en Resoluciones previas la DGRN (por ejemplo la de 6 de julio de 2007 o la de 8 de febrero de 2008) se había pronunciado en sentido contrario al entender que la obligación de depositar el informe de auditoría junto con las cuentas anuales solamente surge cuando la compañía está obligada legalmente a someter a auditoría sus cuentas y no por tener nombrado en el Registro Mercantil un auditor de manera voluntaria.

21. ¿Cuándo es obligatoria la rotación del auditor principal? ¿Y la de la firma de auditoría?

En relación al régimen de rotación las principales novedades que incorpora la nueva LAC corresponden a:

- La eliminación para las auditorías de entidades no EIP de la obligación de rotación del auditor de cuentas firmante del informe de auditoría. Con la nueva LAC desaparece el supuesto contemplado en el apartado 2 del artículo 19 del TRLAC que supone la rotación obligatoria del socio firmante una vez transcurridos 7 años desde el contrato inicial en sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 50.000.000 euros.
- El establecimiento de un régimen especial de rotación del auditor de cuentas o sociedad de auditoría en entidades que tengan la consideración de EIP que queda regulado, junto con la contratación y designación de auditores, en el artículo 40 de la nueva LAC.

En relación al régimen de rotación en las entidades que sean EIP, el auditor principal responsable del trabajo deberá rotar de manera

obligatoria una vez transcurrido 5 años del contrato inicial y deberá transcurrir un plazo de “enfriamiento” de 3 años para poder volver a participar en la auditoría.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 17.7 del Reglamento UE EIP al que se remite la nueva LAC, además del auditor principal, el auditor o la sociedad de auditoría deberán establecer 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” y guardará proporción con la escala y la complejidad de las actividades del auditor debiendo ser éste capaz de demostrar a la autoridad competente que se aplica eficazmente y que se ajusta a dicha escala y a la complejidad de sus actividades.

Respecto a la rotación de la firma de auditoría aplicable a las auditorías de entidades que sean EIP, véase apartado 17.

Finalmente remarcar que, además de las obligaciones de rotación por tiempo descritas en los apartados anteriores, la necesidad de rotación, tanto en las auditorías de EIP como en las que no lo son, debe considerar la perspectiva de amenazas a la independencia que, en su caso, puedan afectar a cada encargo concreto, especialmente la debida a familiaridad o confianza, aspecto que también refuerza la NCCI en sus apartado 25.

22. ¿En qué escenarios el Registro Mercantil puede nombrar al auditor de cuentas?

El artículo 265 del TRLSC en el redactado vigente desde el 1 de enero de 2016 (introducido por el apartado 8 de la Disposición final cuarta de la nueva LAC) regula los escenarios de nombramiento de auditor por parte del Registro Mercantil:

- Cuando la Junta General no hubiera nombrado al auditor antes de que finalice el ejercicio a auditar, debiendo hacerlo, o cuando la persona nombrada no acepte el cargo o no pueda cumplir sus funciones, los administradores y cualquier socio, además del comisario del sindicato de obligacionistas en las sociedades anónimas, podrán solicitar del Registrador Mercantil del domicilio social la designación de la persona o personas que deban realizar la auditoría.
- En las sociedades que no estén obligadas a auditar sus cuentas anuales, los socios que representen, al menos, el

5% del capital social podrán solicitar en el plazo de tres meses a contar desde la fecha de cierre de dicho ejercicio, al Registrador Mercantil del domicilio social que, con cargo a la sociedad, nombre un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de las cuentas anuales.

La solicitud de nombramiento de auditor y su designación se realizarán de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil. Antes de aceptar el nombramiento el auditor de cuentas deberá evaluar el efectivo cumplimiento del encargo de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Por su parte el apartado 3 del artículo 267 del TRLSC (introducido por el apartado 10 de la Disposición final cuarta de la nueva LAC) establece que cuando el nombramiento de auditor sea por el Registrador Mercantil, al efectuarlo este fijará también la retribución a percibir por el auditor para todo el período que deba desempeñar el cargo o, al menos, los criterios para su cálculo y que los honorarios deberán estar acordados antes de aceptar el encargo y para su inscripción en el Registro Mercantil. Los auditores podrán solicitar caución adecuada o provisión de fondos a cuenta de sus honorarios antes de iniciar el ejercicio de sus funciones.

En relación a cómo debe interpretarse la fijación de los honorarios de los auditores designados por el Registrador Mercantil, la Disposición segunda de la instrucción de 9 de febrero de 2016 de la DGRN sobre cuestiones vinculadas con el nombramiento de auditores, su inscripción en el Registro Mercantil y otras materias relacionadas establece el procedimiento a seguir por los registradores en la fijación de honorarios cuando sean ellos los que nombren un auditor e indica que, como no hay guías, se remitirán, con carácter meramente informativo, al precio medio hora que el ICAC publica anualmente dentro de su informe de actividades.

23. ¿En los nombramientos del Registro Mercantil a petición del minoritario, puede el auditor facilitarle información del transcurso de la auditoría así como el informe de auditoría cuando la Sociedad no se lo facilita?

El derecho del minoritario se limita a la potestad, en determinados escenarios, de solicitar el nombramiento de un auditor de cuentas a los efectos de obtener seguridad sobre las cuentas anuales de

la sociedad. Pero con independencia de que un minoritario haya ejercido su derecho a solicitar al Registro Mercantil el nombramiento de un auditor, el auditor siempre es contratado por la entidad auditada.

En ningún caso el auditor, incluso en el supuesto de que el minoritario sea el que ha solicitado la auditoría está obligado a informarle de las conclusiones de su trabajo o de facilitarle las cuentas formuladas junto con su informe de auditoría. El informe de auditoría debe ser entregado a la entidad auditada, que es la que tiene la obligación de ponerlo a disposición de todos los socios junto con las cuentas anuales en el momento de la convocatoria de la Junta General que deba aprobarlas.

24. ¿Todos los grupos de sociedades están obligados a formular cuentas anuales consolidadas? ¿Y a auditar las cuentas anuales consolidadas?

El artículo 42.1 del CC establece que “toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados [...]”. A los efectos de qué tiene la consideración de grupo, el artículo 42.1 del CC indica que existe un grupo “cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras”.

El artículo 43 del CC, cuyo contenido ha sido modificado por el apartado 5 de la Disposición final primera de la nueva LAC para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2016 regula las exenciones a la formulación de cuentas anuales consolidadas. Respecto al contenido anterior supone las siguientes modificaciones:

- Cambios en la redacción de las exenciones a las obligaciones de consolidación. La exención por límites sólo será de aplicación si alguna de las sociedades del grupo no es EIP (anteriormente era que no tuvieran valores admitidos a cotización).
- Se incluye en el CC la exención contemplada en el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre relativo a sociedades dependientes que no posean un interés significativo, individual y en conjunto para la imagen fiel.
- Se añaden nuevos supuestos de exención. Cuando todas las sociedades dependientes puedan excluirse de la consolidación por alguna de las causas siguientes:

a) En casos extremadamente raros en que la información necesaria para elaborar los estados financieros consolidados no puedan obtenerse por razones debidamente justificadas.

b) Que la tenencia de las acciones o participaciones de esta sociedad tenga exclusivamente por objetivo su cesión posterior.

c) Que restricciones severas y duraderas obstaculicen el ejercicio del control de la sociedad dominante sobre esta dependiente.

Una sociedad no será incluida en la consolidación cuando concurra una de las circunstancias señalada anteriormente.

25. ¿Qué ocurre con los grupos que formulan cuentas anuales sin estar obligados a hacerlo?

Cuando una entidad formule y publique cuentas anuales consolidadas de forma voluntaria, el ICAC a través de la consulta de auditoría número 1 del BOICAC 103 ha indicado que será obligatorio que las mismas sean objeto de auditoría. En esta consulta se indica que, si se formulan cuentas consolidadas, aunque sea de forma voluntaria, pero son objeto de publicación, uno de los requisitos del régimen de consolidación es la auditoría de cuentas. Dicha publicación debe entenderse referida al depósito en el Registro Mercantil.

26. ¿Cómo hay que instrumentar los nombramientos de auditores en grupos consolidados?

El artículo 42.4 del CC indica que “la Junta General de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá designar a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo [...]”. De este modo se traslada a la Junta General de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas la obligación de designar al auditor de cuentas encargado de su revisión. Recordar en este sentido que, de acuerdo a las NIA-ES, el socio del grupo al aceptar el encargo deberá determinar si puede esperar, razonablemente, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en relación con el proceso de consolidación y la información financiera de sus componentes, en la que basar opinión de auditoría del grupo.

CAMBIO DE AUDITORES

27. ¿En qué supuestos debe entenderse que se produce un cambio de auditores?

La Resolución de 20 de marzo de 2014 del ICAC, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “Relación entre auditores” establece que por cambio de auditor se debe entender cuando un nuevo auditor (auditor sucesor) es designado para realizar la auditoría de las cuentas anuales del ejercicio actual, sustituyendo al auditor de las cuentas anuales del ejercicio anterior (auditor predecesor). Esta Resolución desarrolla los criterios de actuación de los auditores en los supuestos de cambio de auditor y en los de auditorías conjuntas.

28. ¿Qué comunicaciones son necesarias entre el auditor predecesor y el auditor sucesor? ¿Y entre el auditor predecesor y la entidad auditada?

Cuando se produce un cambio de auditores, la comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor es previsible que se produzcan en dos estadios: para la evaluación de la aceptación por parte del sucesor y para la revisión de papeles. El alcance y los requerimientos formales son distintos en cada uno de estos escenarios.

En el proceso de evaluación para la aceptación, o no, del encargo, el auditor sucesor debe evaluar las circunstancias del cambio de auditor. Para ello, entre otros aspectos, deberá considerar la posibilidad de desacuerdos en la aplicación de los principios de contabilidad, los procedimientos de auditoría u otros asuntos de importancia entre el auditor predecesor y la entidad a auditar y considerar necesario comunicarse con el auditor predecesor a los efectos de conocer las circunstancias que han propiciado el cambio y, en concreto, si existen razones éticas o técnicas que le aconsejen no aceptarlo. Esta comunicación del auditor sucesor con el auditor predecesor requiere de la autorización previa de la entidad a auditar. Cuando la entidad a auditar apruebe la comunicación, tanto el auditor predecesor como el sucesor deberán mantener, con la confidencialidad que el caso requiere, la información que intercambien entre sí, con independencia de que el eventual auditor sucesor finalmente acepte, o no, el encargo.

En caso de que la entidad a auditar no apruebe la comunicación o el auditor predecesor no acceda a mantenerla, el potencial auditor

sucesor deberá analizar las implicaciones de este hecho en su decisión de aceptar, o no, el encargo.

Una vez aceptado el encargo, el auditor sucesor puede considerar apropiado comunicarse con el auditor predecesor a los efectos de validar los saldos de apertura y la uniformidad en la aplicación de los principios contables. En este supuesto el auditor deberá tener en cuenta lo previsto en la NIA-ES 510 Encargos iniciales de auditoría, saldos de apertura.

La redacción del artículo 32 f) de la nueva LAC -con un contenido muy similar al del artículo 25.2.f) del TRLAC- establece la obligación del auditor predecesor de facilitar el acceso a toda la documentación referente a la auditoría de cuentas de la entidad siempre que el auditor sucesor lo solicite. Por lo tanto, una vez que la entidad acredite la efectiva condición de auditor sucesor, el auditor predecesor está obligado a facilitar los papeles de trabajo al auditor sucesor, cuando éste los requiera sin que sea necesaria la autorización expresa por parte de la entidad auditada.

Cuando el auditor predecesor lo considere oportuno, la Guía de actuación O8R del ICJCE (Guía de actuación ante solicitudes de acceso a papeles de trabajo referentes a encargos de auditoría de cuentas revisada en 2013 y, por tanto, previa a la nueva LAC aunque resulta totalmente de aplicación) incluye en su Anexo II dos modelos de carta que, debidamente adaptados, pueden resultar de utilidad para estas comunicaciones:

- Modelo de carta del auditor predecesor a la entidad solicitando confirmación de la misma sobre el cambio de auditor.
- Modelo de carta del auditor predecesor al auditor sucesor solicitando su confirmación de los términos en los que accede a la información.

En relación al régimen de acceso a los papeles de trabajo del auditor predecesor por parte del auditor sucesor en diferentes supuestos la consulta de auditoría número 1 del BOICAC 93 clarifica el régimen de acceso:

- Sucesión de auditores en procesos de auditoría voluntaria: Obligatorio facilitar el acceso a la documentación (se asimila al de auditoría obligatoria).
- Cuando entre la actuación de un auditor y la actuación del siguiente transcurran varios ejercicios económicos que

no hayan sido sometidos a auditoría: No entra dentro de los supuestos de acceso a la documentación.

- Cuando la entidad auditada lo haya sido a solicitud de un tercero y no por decisión propia: No se considera que hay sucesión de auditor y, en consecuencia, no entra dentro de los supuestos de acceso a la documentación.
- Cuando los resultados de la auditoría (incluido el informe) no tengan el mismo grado de publicidad que una auditoría obligatoria, en la medida en que no sea obligatorio su depósito en el Registro Mercantil, etc.: Obligatorio facilitar el acceso a la documentación (se asimila al supuesto de auditoría voluntaria y, por tanto, al de obligatoria).

Cuando el auditor sucesor no tenga acceso a los papeles de trabajo del auditor predecesor, deberá ampliar la extensión de los procedimientos de auditoría necesarios aplicando procedimientos específicos para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura.

Finalmente, en escenarios de cambio de auditor en entidades que sean EIP debe considerarse, adicionalmente, lo establecido en el apartado 29 siguiente.

29. ¿Qué significa y qué implicaciones puede tener el expediente de traspaso cuando el cambio de auditor se produce en entidades que son EIP?

El artículo 18 del Reglamento UE EIP establece que en el caso de que el cambio de auditor se realice en una EIP, "el antiguo auditor legal o sociedad de auditoría deberá ser capaz de demostrar a la autoridad competente que ha proporcionado dicha información al nuevo auditor o sociedad de auditoría".

Evaluadas las obligaciones de acreditación incluidas en la normativa citada, la Comisión Técnica del ICJCE considera que la forma más eficiente para dejar evidencia adecuada del cumplimiento del proceso sería a través de una carta firmada por ambos auditores en la que se explicita la documentación puesta a disposición del auditor sucesor. En este sentido ha publicado la Guía de actuación número 42 con un protocolo de actuación entre auditores que posibilite la acreditación requerida considerando las tres posibles situaciones que podrían darse:

- Que el acceso a la documentación se haya producido sin incidencias en los términos legalmente establecidos y

ambos auditores estén de acuerdo en la firma de la carta mencionada.

- Que el acceso a la documentación se haya producido sin incidencias en los términos legalmente establecidos, pero el auditor sucesor, habiendo tenido acceso a la información pertinente de la entidad auditada, rehúse firmar la carta indicada en el punto anterior por cualquier motivo.

- Que el auditor sucesor no se haya puesto en contacto con el auditor predecesor para acceder a la información de la entidad auditada en el proceso de cambio de auditor.

INFORMES DE AUDITORÍA

30. ¿A partir de qué fecha cambiará la redacción del informe de auditoría?

Los artículos 5 y 35 de la nueva LAC regulan el contenido del informe de auditoría en las entidades que no son EIP y en las que lo son, respectivamente. Ambos artículos entrarán en vigor para los ejercicios que se inicien a partir del 17 de junio de 2016, por lo que, para las entidades cuyo cierre de ejercicio coincide con el año natural, se aplicaran por primera vez en las auditorías de las cuentas anuales correspondientes a ejercicios cerrados el 31 de diciembre de 2017.

31. ¿Cuál será el nuevo contenido del informe?

El artículo 5 de la nueva LAC establece el contenido general de los nuevos informes de auditoría; el contenido supone novedades respecto al modelo de informe actual ya que incorpora los siguientes aspectos:

- Una explicación de que la auditoría se ha planificado y ejecutado con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales, incluidas las derivadas del fraude.

- Una descripción de los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude, un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos.

- Una declaración de que no se han prestado servicios distintos a los de la auditoría de las cuentas anuales o concurrido situaciones o circunstancias que hayan afectado a la necesaria independencia del auditor o sociedad de auditoría.

Por su parte el artículo 35 de la nueva LAC relativo al contenido del informe de auditoría de cuentas anuales en EIP indica que el mismo se elaborará de acuerdo con lo establecido en la nueva LAC (léase, en relación a su contenido, el artículo 5 antes referido) y en el artículo 10 del Reglamento UE EIP. Como aspectos novedosos el nuevo modelo de informe para las entidades que sean EIP requiere:

- Indicación de la fecha de la designación y el período total de contratación ininterrumpida, incluyendo las renovaciones y nuevas designaciones de auditores legales o de sociedades de auditoría realizadas con anterioridad.

- Una descripción de los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidos los riesgos evaluados de incorrecciones materiales debidas a fraude, un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos y, en su caso, observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos. Cuando sea pertinente para esa información recogida en el informe de auditoría en relación con cada riesgo evaluado de incorrección material, el informe de auditoría incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en los estados financieros.

- Una explicación de en qué medida se ha considerado que la auditoría legal permita detectar irregularidades, incluidas las de carácter fraudulento.

- Confirmación de que el dictamen de auditoría es coherente con el informe adicional para el comité de auditoría.

- Declaración de que no se han prestado los servicios ajenos a la auditoría cuya prestación está prohibida y que los auditores legales o las sociedades de auditoría han conservado en la realización de la auditoría su independencia con respecto a la entidad auditada.

- La relación de todos los servicios, además de la auditoría legal, que el auditor legal o sociedad de auditoría, haya prestado a la entidad auditada, y a las empresas controladas

por esta, de los que no se haya informado en el informe de gestión o en los estados financieros.

En relación a las NIA de informes el IAASB ha emitido una nueva NIA (la NIA 701 Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría independiente de aplicación obligatoria para la auditoría de estados financieros de sociedades cotizadas y voluntaria para el resto) y revisó en profundidad de las NIA relativas a:

- NIA 700 (Revisada) Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.
- NIA 705 (Revisada) Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.
- NIA 706 (Revisada) Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente.
- NIA 570 (Revisada) Empresa en funcionamiento.
- NIA 260 (Revisada) Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

Así como las modificaciones de concordancia en otras NIA, en concreto las NIA 210, 220, 230, 510, 540, 580, 600 y 710. Todas estas novedades y revisiones relacionadas de manera más o menos directa con la emisión de informes de auditoría serán de aplicación para las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos que finalizan a partir del 15 de diciembre de 2016. Estas normas se encuentran disponibles en su traducción al castellano en la página web de la IFAC.

A los efectos de adaptación de estas NIA a la normativa española (convertirlas en NIA-ES), a la fecha de preparación de este cuaderno técnico se ha sometido a información pública la modificación de las NIA-ES 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805; la incorporación de la NIA-ES 701 y la modificación del glosario de términos (a través de la Resolución de 15 de julio de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se somete a información pública la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES) 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805; así como la incorporación de una nueva NIA-ES, la 701, y la modificación del Glosario de Términos). Se pueden presentar alegaciones al contenido del texto hasta el 26 de septiembre de 2016. Una vez se publiquen en su redactado definitivo estas NIA-

ES modificadas y la nueva NIA-ES 701 serán de aplicación para las auditorías de cuentas anuales o estados financieros de los ejercicios que empiecen a partir del 17 de junio de 2016.

OBLIGACIONES DE LOS AUDITORES

32. ¿Debe emitir el auditor otros informes además del de auditoría?

Nos referiremos a continuación a tres informes adicionales que debe emitir el auditor que realice una auditoría de una EIP; dos ya previstos anteriormente en el TRLAC, el informe de transparencia y la comunicación dirigida a las autoridades nacionales supervisoras de la EIP, y otro que resulta novedoso: un informe adicional dirigido a la Comisión de Auditoría de la EIP.

Informe adicional para la Comisión de Auditoría

Este informe adicional, fechado y firmado por el auditor firmante del informe de auditoría de cuentas, debe ser presentado a la Comisión de Auditoría, o al órgano que desempeñe funciones equivalentes, de cada EIP auditada, a más tardar en la fecha en que se presente el informe de auditoría; en el caso de grupos de sociedades que tengan la consideración de EIP, el auditor del grupo deberá elaborar este informe adicional, en relación a la auditoría de las cuentas consolidadas, dirigido a la Comisión de Auditoría, u órgano que desempeñe funciones equivalentes, de la sociedad dominante. Si las autoridades nacionales supervisoras de la EIP auditada solicitan dicho informe, el auditor se lo deberá facilitar.

El informe adicional para la Comisión de Auditoría, que tiene por objeto explicar por escrito los resultados de la auditoría de cuentas anuales o cuentas consolidadas realizada, tendrá el contenido mínimo que establece el artículo 11 del Reglamento UE EIP, a saber:

- a) la declaración de independencia que confirme que el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría y los socios responsables de la dirección de la auditoría, que han realizado la auditoría de cuentas anuales individuales o cuentas consolidadas son independientes respecto de la entidad auditada;
- b) cuando la auditoría de cuentas anuales o cuentas consolidadas haya sido realizada por una sociedad de auditoría, el informe identificará a cada uno de los principales socios auditores que han intervenido en la auditoría;

c) cuando el auditor legal o la sociedad de auditoría haya dispuesto que alguna de sus actividades sea realizada por otro auditor de cuentas o sociedad de auditoría que no forme parte de su misma red, o haya utilizado el trabajo realizado por expertos externos, el informe lo indicará y confirmará que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría ha recibido una confirmación de independencia del otro auditor de cuentas o sociedad de auditoría y/o del experto externo;

d) una descripción de la naturaleza, frecuencia y alcance de la comunicación con la Comisión de Auditoría u órgano que desempeñe funciones equivalentes, el órgano de dirección y el órgano de administración o de supervisión de la entidad auditada, indicando las fechas de las reuniones con dichos órganos;

e) descripción del ámbito y del calendario de la auditoría;

f) descripción de la distribución de tareas entre los auditores de cuentas y/o las sociedades de auditoría en caso de que se haya nombrado a más de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría;

g) descripción de la metodología utilizada, indicando entre otras cosas qué categorías del balance han sido verificadas directamente y cuáles se han verificado a través de pruebas de los sistemas y pruebas de cumplimiento, con una explicación de toda variación en la ponderación de las pruebas de los sistemas y las pruebas de cumplimiento con respecto al ejercicio anterior, incluso si la auditoría del ejercicio anterior fue realizada por otro auditor de cuentas o sociedades de auditoría;

h) cifra de importancia relativa aplicado para los estados financieros en su conjunto y, en su caso, cifra o cifras de importancia relativa para categorías concretas de operaciones, saldos de cuentas o informaciones, indicando los factores cualitativos que se han tenido en cuenta al fijarlas;

i) indicación y justificación de los juicios relativos a los hechos o condiciones detectados durante la auditoría que puedan suscitar dudas significativas acerca de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, indicando si constituyen una incertidumbre material; se incluirá también una síntesis de

todas las garantías, cartas de conformidad, compromisos de intervención pública y otras medidas de apoyo que se hayan tenido en cuenta a la hora de determinar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento;

j) cualquier deficiencia significativa del sistema de control interno de la entidad auditada o, en el caso de los estados financieros consolidados, del sistema de control interno de la empresa matriz, así como del sistema contable; para cada una de las deficiencias significativas, se indicará si ha sido resuelta o no por la dirección;

k) cualquier cuestión significativa relacionada con el incumplimiento o presunto incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias o cláusulas estatutarias que se haya detectado durante la auditoría, en la medida en que se considere que es importante para que la Comisión de Auditoría pueda cumplir sus funciones;

l) indicación y evaluación los métodos de valoración aplicados a las distintas partidas de los estados financieros individuales o consolidados, incluyendo los posibles efectos de modificaciones de dichos métodos;

m) en lo que respecta a las auditorías de cuentas de estados financieros consolidados, se explicará el alcance de la consolidación y, en su caso, los criterios de exclusión aplicados por la entidad auditada a las entidades no consolidadas, indicando si los criterios aplicados están en consonancia con el marco de presentación de la información financiera;

n) en su caso, identificación de las partes del trabajo de auditoría que hayan sido realizadas por auditores de cuentas o sociedades de auditoría de terceros países, en el caso de las auditorías de cuentas de los estados financieros consolidados que no hayan sido realizadas por miembros de la red a la que pertenezca el auditor de los estados consolidados;

o) indicación de si todas las explicaciones y documentos solicitados han sido facilitados por la entidad auditada;

p) indicación de todas las dificultades significativas habidas durante la auditoría, así como de todas las cuestiones significativas que se deriven de la auditoría y que hayan sido comentadas con la dirección o hayan sido objeto

de correspondencia con esta y demás cuestiones que se deriven de la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, resulten significativas para la supervisión del proceso de información financiera.

q) en caso de que se haya contratado simultáneamente a varios auditores de cuentas legales o sociedades de auditoría y exista un desacuerdo entre ellos acerca de los procedimientos de auditoría, las normas contables o cualquier otro asunto relacionado con la realización de la auditoría legal, se explicarán las razones de dicho desacuerdo.

Indicar por último que tanto a solicitud del propio auditor como de la Comisión de Auditoría, el auditor comentará con la Comisión de Auditoría, el órgano de administración o, en su caso, el órgano de supervisión de la entidad auditada las cuestiones clave derivadas de la auditoría que se mencionan en el informe adicional, en particular las contempladas en la letra j) anterior.

Informe anual de transparencia

El informe anual de transparencia, firmado por el auditor de cuentas se emitirá en un plazo máximo de cuatro meses después del cierre del ejercicio (se amplía un mes el plazo respecto al que establecía el RLAC) y se publicará en el sitio de internet del auditor, debiendo estar disponible en el mismo durante un plazo mínimo de cinco años (el RLAC no establecía ningún plazo de permanencia), sin perjuicio de que pueda ser actualizado después de publicado (posibilidad que no preveía el RLAC), debiéndose identificar oportunamente la versión actualizada, que convivirá con la original, que no podrá ser eliminada del sitio de internet (nada se precisa sobre el plazo de permanencia de la versión actualizada o de cómo afecta al de la versión original). Asimismo, el auditor de cuentas deberá informar al ICAC, en la forma y plazo que reglamentariamente se determine, de la publicación en el sitio de internet del informe de transparencia o de su actualización cuando proceda (notificación no prevista en el RLAC).

El contenido mínimo del informe anual de transparencia viene determinado por el artículo 13 del Reglamento UE EIP, con las precisiones adicionales establecidas en el artículo 37 de la nueva LAC y sin perjuicio del desarrollo posterior que, mediante resolución, pueda llevar a cabo el ICAC; deberá incluir la siguiente información:

a) una descripción de la estructura jurídica y de propiedad de la sociedad de auditoría;

b) si el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría es miembro de una red:

i) una descripción de la red y de los acuerdos jurídicos y estructurales de la red,

ii) el nombre de cada uno de los auditores de cuentas ejercientes a título individual y sociedades de auditoría que forman parte de la red,

iii) los países en los que cada uno de los miembros de la red están autorizados como auditores legales o tienen su domicilio social, administración central o establecimiento principal,

iv) el volumen total de negocio de miembros de la red correspondientes a servicios de auditoría de estados financieros anuales y consolidados, así como a los servicios distintos de auditoría que hubiesen prestado a las EIP y a las entidades vinculadas a la entidad auditada (definidas en el artículo 3.15 de la nueva LAC).

c) una descripción de la estructura de gobierno de la sociedad de auditoría;

d) una descripción del sistema de control de calidad interno del auditor de cuentas o sociedad de auditoría y una declaración del órgano de administración o de dirección sobre la eficacia de su funcionamiento;

e) la fecha en que se llevó a cabo la última inspección de control de calidad (artículo 54 de la nueva LAC), cuya periodicidad mínima fija el Reglamento UE EIP, en tres años;

f) una lista de las EIP las cuales el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría haya prestado servicios de auditoría durante el ejercicio precedente; podrá omitirse dicha información con el objeto de prevenir una amenaza significativa y grave para la seguridad personal de cualquier particular, debiéndose comunicar al ICAC, en el plazo y forma que reglamentariamente se determine, las razones que justifican la existencia de dicha amenaza;

g) una declaración sobre las prácticas en materia de independencia del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, confirmando asimismo que se ha realizado una revisión interna del cumplimiento de las normas relativas a la independencia;

h) una declaración sobre la política seguida por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría en relación con la formación continuada de los auditores de cuentas;

i) información sobre la base de la remuneración de los socios de las sociedades de auditoría;

j) una descripción de las políticas del auditor de cuentas o sociedad de auditoría en lo que se refiere a la rotación del personal y los principales socios auditores;

k) cuando no se divulgue en sus estados financieros anuales, información sobre el volumen total de negocios del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, desglosada en las siguientes categorías:

i) ingresos derivados de la auditoría de cuentas anuales o cuentas consolidadas de EIP y de entidades pertenecientes a un grupo de empresas cuya empresa matriz sea una EIP, desglosados de forma separada por cada una de las EIP auditadas,

ii) ingresos derivados de la auditoría de cuentas anuales o cuentas consolidadas de otro tipo de entidades,

iii) ingresos derivados de la prestación a EIP auditadas por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, de servicios ajenos a la auditoría que estén autorizados, desglosados de forma separada por cada una de las entidades de EIP auditadas,

iv) ingresos derivados de la prestación de servicios ajenos a la auditoría a otras entidades.

Informe a las autoridades nacionales supervisoras de la EIP

El artículo 38 de la nueva LAC establece que los auditores de cuentas de las EIP sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al BdeE, a la CNMV y a la DGSFP, o a los órganos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, deberán comunicar a dichas autoridades supervisoras cualquier información relativa a la EIP de la que hayan tenido conocimiento durante la realización de la auditoría de cuentas anuales o cuentas consolidadas de la EIP o la de cualquier entidad con "vínculos estrechos" con la EIP, y que pueda dar lugar a cualquiera de las siguientes consecuencias, precisadas en el artículo 12.1 del Reglamento UE EIP:

a) una infracción grave de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas que establecen, en su caso, las condiciones de autorización, o que regulan de manera específica el ejercicio de las actividades de la entidad (sea la EIP o la entidad estrechamente vinculada);

b) una amenaza o duda de importancia relativa en relación con la continuidad de las actividades de la entidad (sea la EIP o la entidad estrechamente vinculada);

c) la negativa a emitir el informe de auditoría o la emisión de un informe con opinión desfavorable o con salvedades.

En cuando a la forma y plazo de esta comunicación a las autoridades nacionales supervisoras únicamente indica el artículo 38 de la nueva LAC que se realizará rápidamente y por escrito.

Indicar también que la D.A. séptima de la nueva LAC extiende esta obligación de comunicación, en los mismos términos, a los auditores de las cuentas anuales de entidades sometidas al control o inspección de otros órganos o Instituciones públicas diferentes de los mencionados en el artículo 38.

33 ¿Cambian los requerimientos de formación continuada?

El artículo 8, apartado 7, de la nueva LAC establece la obligación de formación continuada, para los auditores de cuentas inscritos en el ROAC, cuya forma y condiciones deberán ser establecidas reglamentariamente; por tanto, hasta que no se produzca dicho desarrollo, entendemos, será de aplicación lo establecido en los artículos 40 a 42 del RLAC y en la Resolución del ICAC de 29 de octubre de 2012 por la que se desarrollan distintos aspectos relacionados con la obligación de realizar formación continuada por parte de los auditores de cuentas.

TASAS DEL ICAC

34. ¿Qué tasas son aplicables? ¿Qué ha cambiado?

La nueva LAC regula las tasas del ICAC en los artículos 87 (tasa por el control y supervisión de la actividad de auditoría de cuentas) y 88 (tasa por la expedición de certificados o documentos a instancia de parte, y por las inscripciones y anotaciones en el ROAC). Ambos artículos están vigentes desde el 1 de enero de 2016.

Mientras el artículo 87 regula las tasas referidas a los informes de auditoría emitidos con un contenido y alcance en cuanto al hecho imponible similar al del artículo 44 del TRLAC, el artículo 88 constituye una novedad en cuanto no tenía parangón en el TRLAC y, por tanto, supone ampliar el marco de situaciones o actuaciones sujetas a tasa.

La tasa referida a informes se devenga el último día de cada trimestre natural, en relación a los informes de auditoría emitidos cada trimestre. La Orden ECC/570/2016, de 18 de abril, aprueba el modelo de autoliquidación y pago de dicha tasa. La cuota tributaria de esta tasa es una cantidad fija por cada informe con el siguiente detalle e importes para el 2016:

	Euros	
	No EIP	EIP
< 30.000 euros	123,40	246,90
> 30.000 euros	246,90	493,80

Por su parte, el devengo de las tasas a las que hace referencia el artículo 88 se produce el mismo día de la solicitud a instancia de parte de la expedición del certificado o documentos o el mismo día de la comunicación por parte del interesado del acto inscribible al ROAC. El Real Decreto 73/2016, de 19 de febrero, supone el desarrollo reglamentario del régimen de autoliquidación y pago de estas tasas, desarrolla las normas de liquidación y pago y completa la regulación de estas, incrementando la seguridad jurídica de sus destinatarios principales, las autoridades que deben aplicarla y los sujetos obligados a satisfacerla. Por su parte, la Orden ECC/394/2016, de 17 de marzo, aprueba el modelo de autoliquidación y pago de esta tasa, así como las condiciones para la presentación de la autoliquidación y pago de la tasa tanto en papel como por medios telemáticos.

La cuota tributaria de estas tasas es, de nuevo, una cantidad fija con el siguiente detalle:

Actuación	Euros
Inscripción de un auditor en el ROAC	75
Cambio de situación	75
Modificación de los datos de los auditores que constan en el ROAC	75
Inscripción de una sociedad de auditoría en el ROAC	100
más, por consejero/administrador	48
Modificación de los datos de la sociedad que constan en el ROAC	75

Actuación	Euros
Emisión de certificados de inscripción en el ROAC de auditores y sociedades	24

Los importes de las tasas pueden ser modificados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado cada año.

CUSTODIA Y ACCESO A PAPELES

35. ¿Se ha modificado el plazo de custodia de los papeles de trabajo? ¿Se ha ampliado la documentación que debe ser custodiada?

Si bien la nueva LAC no ha modificado el plazo, de cinco años a contar desde la fecha del informe de auditoría, durante el cual el auditor de cuentas o sociedad de auditoría tiene obligación de conservar y custodiar la documentación referente a cada auditoría de cuentas realizada, incluidos los papeles de trabajo que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe, la nueva LAC sí que ha extendido de forma expresa dicha obligación de conservación y custodia a otra documentación que no en todos los casos puede considerarse específica de un trabajo de auditoría de cuentas en particular.

Así, además de la conservación y custodia de la documentación de auditoría a la que se refieren tanto la NIA-ES 230 como otras NIA-ES con requerimientos específicos de documentación, la nueva LAC incluye una obligación expresa de conservación y custodia de la documentación, información, archivos y registros a los que hacen referencia los artículos 28, 29, 42 y 43, relativos a la organización interna del auditor y a la organización de su trabajo, si bien no es fácil en todos los casos identificar a qué documentación concreta se refiere; no obstante en relación a los procedimientos de control de calidad cabría entender que deben conservarse la versión del manual de control de calidad interno aplicada en los trabajos de auditoría cuyos papeles de trabajo son objeto de custodia obligatoria; y en relación a los registros específicos (de infracciones graves o muy graves, de consultas, de entidades auditadas o de reclamaciones) cabría entender que deben conservarse al menos las anotaciones realizadas en los últimos cinco años.

36. ¿Quién puede acceder a los papeles de trabajo?

Al respecto, la nueva LAC prácticamente no introduce novedades, manteniendo la potestad para acceder a la documentación

referente a cada auditoría de cuentas las siguientes personas o instituciones:

- a)** El ICAC, tanto en el ejercicio de la función supervisora, como a efectos de la cooperación internacional prevista en la nueva LAC.
- b)** Quienes resulten designados por resolución judicial.
- c)** El BdeE, la CNMV y la DGSFP, así como los órganos autonómicos competentes en materia de supervisión y control de las entidades aseguradoras, exclusivamente a los efectos del ejercicio de las competencias relativas a las entidades sujetas a su supervisión y control, en casos especialmente graves informados por el auditor a través del llamado informe a las autoridades nacionales supervisoras (véase apartado 32), siempre que no hubieran podido obtener de las EIP la documentación concreta a la que precisen acceder.

Adicionalmente, la CNMV podrá solicitar cualquier información y documentos a los auditores de las cuentas correspondientes a las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores que sean precisos para el ejercicio de las competencias atribuidas. Este aspecto ya previsto en el artículo 234 del Texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre), se introduce ahora de manera expresa en la nueva LAC.

d) Los órganos que tengan atribuidas por ley competencias de control interno y externo de la gestión económica-financiera del sector público, respecto de las auditorías realizadas a entidades públicas de sus respectivos ámbitos de competencia, y en relación a la información de que disponga el auditor sobre un asunto concreto, en relación con la auditoría de cuentas de la entidad auditada y con la aclaración, en su caso, del contenido de los papeles de trabajo.

e) Las corporaciones representativas de los auditores de cuentas a los exclusivos efectos de verificar la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de su actividad de auditoría de cuentas.

f) Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, en el supuesto de las cuentas anuales consolidadas (el auditor de las cuentas anuales consolidadas, u otros estados

financieros o documentos contables consolidados, vendrán obligados a recabar la información necesaria, en su caso, a quienes hayan realizado la auditoría de cuentas de las entidades que formen parte del conjunto consolidable, que estarán obligados a suministrarla), y en el supuesto de sustitución de auditor de cuentas o sociedad de auditoría de la entidad. En este supuesto de sustitución, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría predecesora permitirá el acceso por parte de su sucesor a toda la información relacionada con la entidad auditada y a la documentación de la auditoría más reciente.

g) Las autoridades competentes de los Estados miembros de la Unión Europea y de terceros países en los términos que requiere el deber de cooperación internacional regulado en la nueva LAC.

h) Quienes estén autorizados por ley.

Al respecto, puede ser de utilidad el cuadro resumen de situaciones i recomendación de permitir o no el acceso a los papeles de trabajo que se incluye como anexo en la Guía de actuación 8R del ICJCE en relación a solicitudes de acceso a papeles de trabajo.

Fecha de entrada en vigor	Título preliminar. Ámbito de aplicación, objeto, régimen jurídico y definiciones.
17/06/2016	<p>Artículo 1. Ámbito de aplicación y objeto.</p> <p>Artículo 2. Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.</p> <p>Artículo 3. Definiciones.</p>
Trabajos de auditoría sobre cuentas anuales, otros estados financieros o documentos contables de ejercicios económicos que se inicien a partir del 17/06/2016	<p>Título I. De la auditoría de cuentas.</p> <p>Capítulo I. De las modalidades de auditoría de cuentas.</p> <p>Artículo 4. Auditoría de cuentas anuales y de otros estados financieros o documentos contables.</p> <p>Artículo 5. Informe de auditoría de cuentas anuales.</p> <p>Artículo 6. Deber de solicitud y suministro de información.</p> <p>Artículo 7. Auditoría de cuentas consolidadas.</p>
17/06/2016 (excepto el artículo 11, que entra en vigor el 22/07/2015)	<p>Capítulo II. Requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas.</p> <p>Artículo 8. Registro Oficial de Auditores de Cuentas.</p> <p>Artículo 9. Autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.</p> <p>Artículo 10. Auditores de cuentas autorizados en otros Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países.</p> <p>Artículo 11. Sociedades de auditoría.</p> <p>Artículo 12. Baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.</p>
Trabajos de auditoría sobre cuentas anuales, otros estados financieros o documentos contables de ejercicios económicos que se inicien a partir del 17/06/2016 (excepto el artículo 21.1, primer párrafo, que entra en vigor el 01/01/2016)	<p>Capítulo III. Ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.</p> <p>Sección 1.ª Escepticismo y juicio profesionales.</p> <p>Artículo 13. Escepticismo y juicio profesionales</p> <p>Sección 2.ª Independencia.</p> <p>Artículo 14. Principio general de independencia.</p> <p>Artículo 15. Identificación de amenazas y adopción de medidas de salvaguarda.</p> <p>Artículo 16. Causas de incompatibilidad.</p> <p>Artículo 17. Extensiones subjetivas a entidades vinculadas o con una relación de control con la entidad auditada.</p> <p>Artículo 18. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en familiares de los auditores principales responsables.</p> <p>Artículo 19. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.</p> <p>Artículo 20. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor o la sociedad de auditoría.</p> <p>Artículo 21. Período de vigencia de las incompatibilidades.</p> <p>Artículo 22. Régimen de contratación.</p> <p>Artículo 23. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría.</p> <p>Artículo 24. Honorarios y transparencia en la remuneración de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría.</p> <p>Artículo 25. Causas de abstención por honorarios percibidos.</p>

Fecha de entrada en vigor	Título I. De la auditoría de cuentas.
<p>Trabajos de auditoría sobre cuentas anuales, otros estados financieros o documentos contables de ejercicios económicos que se inicien a partir del 17/06/2016</p>	<p>Sección 3.ª Responsabilidad y garantía financiera. Artículo 26. Responsabilidad civil. Artículo 27. Garantía financiera.</p> <p>Sección 4.ª Organización interna y del trabajo de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría. Artículo 28. Organización interna. Artículo 29. Organización del trabajo.</p> <p>Sección 5.ª Deberes de custodia y secreto. Artículo 30. Deber de conservación y custodia. Artículo 31. Deber de secreto. Artículo 32. Acceso a la documentación.</p>
<p>Trabajos de auditoría sobre cuentas anuales, otros estados financieros o documentos contables de ejercicios económicos que se inicien a partir del 17/06/2016</p> <p>(excepto el artículo 39.1, que entra en vigor el 01/01/2016)</p>	<p>Capítulo IV. De la auditoría de cuentas en entidades de interés público.</p> <p>Sección 1.ª Disposiciones comunes. Artículo 33. Ámbito de aplicación. Artículo 34. Régimen jurídico.</p> <p>Sección 2.ª De los informes. Artículo 35. Informe de auditoría de cuentas anuales. Artículo 36. Informe adicional para la Comisión de Auditoría en entidades de interés público. Artículo 37. Informe anual de transparencia. Artículo 38. Informe a las autoridades nacionales supervisoras de las entidades de interés público.</p> <p>Sección 3.ª Independencia. Artículo 39. Incompatibilidades y servicios prohibidos. Artículo 40. Contratación, rotación y designación de auditores de cuentas o sociedades de auditoría. Artículo 41. Honorarios y transparencia.</p> <p>Sección 4.ª Organización interna y del trabajo en relación con auditorías de entidades de interés público. Artículo 42. Organización interna. Artículo 43. Organización del trabajo. Artículo 44. Expediente de traspaso. Artículo 45. Estructura organizativa.</p>
<p>17/06/2016</p>	<p>Título II. Supervisión pública.</p> <p>Capítulo I. Función supervisora. Artículo 46. Ámbito de supervisión pública. Artículo 47. Recursos. Artículo 48. Sujetos sobre los que se ejerce la función supervisora. Artículo 49. Facultades de supervisión. Artículo 50. Lugar de las actuaciones de comprobación, investigación e inspección. Artículo 51. Colaboración administrativa.</p>

Fecha de entrada en vigor	Título II. Supervisión pública.
	<p>Artículo 52. Control de la actividad de auditoría de cuentas: investigaciones e inspecciones. Artículo 53. Investigaciones. Artículo 54. Inspecciones. Artículo 55. Asistencia de servicios profesionales y expertos.</p>
<p>17/06/2016 (excepto el artículo 58, que entra en vigor el 01/01/2016)</p>	<p>Capítulo II. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Artículo 56. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Artículo 57. El Presidente. Artículo 58. El Comité de Auditoría de Cuentas. Artículo 59. El Consejo de Contabilidad. Artículo 60. Confidencialidad y deber de secreto. Artículo 61. Transparencia y publicidad.</p>
<p>17/06/2016</p>	<p>Capítulo III. Régimen de supervisión aplicable a auditores, así como a sociedades y demás entidades de auditoría autorizados en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países. Artículo 62. Auditores, sociedades y demás entidades de auditoría autorizados en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países.</p>
<p>17/06/2016</p>	<p>Capítulo IV. Cooperación internacional. Artículo 63. Deber de colaboración con los Estados miembros de la Unión Europea y con las autoridades europeas de supervisión. Artículo 64. Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores. Artículo 65. Transmisión de información al Banco Central Europeo, Sistema Europeo de Bancos Centrales y a la Junta Europea de Riesgos Sistémicos. Artículo 66. Colegios de autoridades supervisoras competentes en materia de auditoría de cuentas. Artículo 67. Coordinación con autoridades competentes de terceros países.</p>
	Título III. Régimen de infracciones y sanciones.
<p>17/06/2016 (excepto el artículo 69.5, que entra en vigor el 22/07/2015)</p>	<p>Artículo 68. Potestad administrativa sancionadora. Artículo 69. Especialidades en materia de procedimiento. Artículo 70. Responsabilidad administrativa. Artículo 71. Infracciones. Artículo 72. Infracciones muy graves. Artículo 73. Infracciones graves. Artículo 74. Infracciones leves. Artículo 75. Sanciones por infracciones cometidas por auditores de cuentas individuales. Artículo 76. Sanciones por infracciones cometidas por sociedades de auditoría. Artículo 77. Sanciones por infracciones cometidas por auditores de cuentas y sociedades de auditoría en relación con entidades de interés público. Artículo 78. Otras sanciones adicionales.</p>

Fecha de entrada en vigor	Título III. Régimen de infracciones y sanciones.
	<p>Artículo 79. Sanciones por infracciones cometidas por sujetos no auditores.</p> <p>Artículo 80. Determinación de la sanción.</p> <p>Artículo 81. Ejecutividad de las resoluciones.</p> <p>Artículo 82. Publicidad de la sanciones.</p> <p>Artículo 83. Responsabilidad administrativa de sociedades de auditoría extinguidas.</p> <p>Artículo 84. Obligación de conservación de la documentación.</p> <p>Artículo 85. Prescripción de las infracciones.</p> <p>Artículo 86. Prescripción de las sanciones.</p>
	Título IV. Tasas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
01/01/2016	<p>Artículo 87. Tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por el control y supervisión de la actividad de la auditoría de cuentas.</p> <p>Artículo 88. Tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la expedición de certificados o documentos a instancia de parte y por las inscripciones y anotaciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.</p>
	Título V. Protección de datos personales.
17/06/2016	Artículo 89. Protección de datos personales
<p>17/06/2016</p> <p>(excepto la DA 4ª, que entra en vigor el 22/07/2015, i la DA 10ª, que es aplicable a los los estados financieros que se correspondan con ejercicios que comiencen a partir de 01/01/2016)</p>	<p>Disposición adicional primera. Auditoría obligatoria.</p> <p>Disposición adicional segunda. Auditorías en entidades del sector público.</p> <p>Disposición adicional tercera. Comisión de Auditoría de entidades de interés público.</p> <p>Disposición adicional cuarta. Colaboración de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia en la ejecución de competencias en relación con el mercado de auditoría de cuentas.</p> <p>Disposición adicional quinta. Informe sobre la evolución del mercado.</p> <p>Disposición adicional sexta. Sociedades de auditoría.</p> <p>Disposición adicional séptima. Mecanismos de coordinación con órganos o instituciones públicas con competencias de control o inspección.</p> <p>Disposición adicional octava. Comunicaciones electrónicas.</p> <p>Disposición adicional novena. Colaboración con la Dirección General de los Registros y del Notariado.</p> <p>Disposición adicional décima. Información de los pagos efectuados a las Administraciones Públicas.</p>
17/06/2016	<p>Disposición transitoria primera. Licenciados, ingenieros, profesores mercantiles, arquitectos o diplomados universitarios.</p> <p>Disposición transitoria segunda. Situaciones de incompatibilidad.</p>
17/06/2016	Disposición transitoria tercera. Ejercicio económico de aplicación de las previsiones contenidas en la Disposición adicional décima.

Fecha de entrada en vigor	Título V. Protección de datos personales.
17/06/2016	Disposición derogatoria única.
Estados financieros que se correspondan con ejercicios que comiencen a partir de 01/01/2016	Disposición final primera. Modificación del Código de Comercio aprobado por Real Decreto de 22 de agosto de 1885.
17/06/2016	Disposición final segunda. Modificación de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores Disposición final tercera. Modificación de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.
Apartados 1 a 3, 7 a 11 i 14 a 19, el 01/01/2016. Apartado 20, el 17/06/2016. Resto de apartados, estados financieros que se correspondan con ejercicios que comiencen a partir de 01/01/2016	Disposición final cuarta. Modificación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.
Estados financieros que se correspondan con los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2016	Disposición final quinta. Modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
17/06/2016	Disposición final sexta. Título competencial. Disposición final séptima. Incorporación de Derecho de la Unión Europea. Disposición final octava. Habilitación normativa. Disposición final novena. Habilitación para la modificación de los Estatutos del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
17/06/2016	Disposición final décima. Autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Disposición final undécima. Funciones encomendadas a los miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
01/01/2016	Disposición final duodécima. No incremento de gasto.
Estados financieros que se correspondan con los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2016	Disposición final decimotercera. Régimen jurídico de la reserva por fondo de comercio en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016.
N/A	Disposición final decimocuarta. Entrada en vigor.

Tipo de entidad	Supuestos EIP	
Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores sometidas al régimen de supervisión y control atribuido a la Comisión Nacional del Mercado de Valores	En cualquier caso	
Entidades de crédito sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España	En cualquier caso	
Entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras	En cualquier caso	
Entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión	En relación a las cuentas anuales o estados financieros de ejercicios cerrados antes del 17 de junio de 2016, en ningún caso	En relación a las cuentas anuales o estados financieros de ejercicios cerrados con posterioridad al 17 de junio de 2016, en cualquier caso
Empresas de servicios de inversión <ul style="list-style-type: none"> • Sociedades de valores • Agencias de valores • Sociedades gestoras de carteras • Empresas de asesoramiento financiero 	En relación a las cuentas anuales o estados financieros cerrados antes del 4 de octubre de 2015, en cualquier caso	En relación a las cuentas anuales o estados financieros cerrados con posterioridad al 4 de octubre de 2015, cuando durante dos ejercicios consecutivos, al cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 5.000 clientes ²
Instituciones de inversión colectiva (IIC) IIC de carácter financiero: <ul style="list-style-type: none"> • Fondos de inversión y Fondos de inversión cotizados • Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV) y SICAV índice cotizadas • IIC de Inversión Libre: • Fondo de Inversión Libre • Sociedad de Inversión Libre • IIC de IIC de Inversión Libre IIC de carácter no financiero: <ul style="list-style-type: none"> • IIC inmobiliaria: Fondo de Inversión Inmobiliaria o Sociedad de Inversión Inmobiliaria 	En relación a las cuentas anuales o estados financieros cerrados antes del 4 de octubre de 2015, cuando durante dos ejercicios consecutivos, al cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 150 partícipes o accionistas	En relación a las cuentas anuales o estados financieros cerrados con posterioridad al 4 de octubre de 2015, cuando durante dos ejercicios consecutivos, al cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 5.000 partícipes o accionistas ²

Tipo de entidad	Supuestos EIP	
<ul style="list-style-type: none"> Otras IIC no financieras, distintas de las IIC inmobiliarias 		
Sociedades Gestoras de Instituciones de Inversión Colectiva	Si administran IIC consideradas entidad de interés público	
Sociedades de Garantía Recíproca	En relación a las cuentas anuales o estados financieros cerrados antes del 4 de octubre de 2015, en cualquier caso	En relación a las cuentas anuales o estados financieros cerrados con posterioridad al partir del 4 de octubre de 2015, en ningún caso
Fundaciones bancarias	En relación a las cuentas anuales o estados financieros de ejercicios cerrados antes del 17 de junio de 2016, en ningún caso	En relación a las cuentas anuales o estados financieros de ejercicios cerrados con posterioridad al 17 de junio de 2016, en cualquier caso
Entidades de pago	En cualquier caso	
Entidades de Dinero Electrónico	En cualquier caso	
Fondos de pensiones	En relación a las cuentas anuales o estados financieros cerrados antes del 4 de octubre de 2015, cuando durante dos ejercicios consecutivos, al cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 500 partícipes	En relación a las cuentas anuales o estados financieros cerrados con posterioridad al 4 de octubre de 2015, cuando durante dos ejercicios consecutivos, al cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 10.000 partícipes ²
Entidades gestoras de fondos de pensiones	Si administran FP considerados entidad de interés público	
Cualquier otro tipo de entidad	En relación a las cuentas anuales o estados financieros cerrados antes del 4 de octubre de 2015, cuando durante dos ejercicios consecutivos, al cierre de cada uno de ellos, el importe neto de la cifra de negocios o la plantilla media sean superiores a 200 millones de euros o 1.000 empleados, respectivamente	En relación a las cuentas anuales o estados financieros cerrados con posterioridad al 4 de octubre de 2015, cuando durante dos ejercicios consecutivos, al cierre de cada uno de ellos, el importe neto de la cifra de negocios y la plantilla media sean superiores a 2.000 millones € euros y 4.000 empleados, respectivamente ²
Grupos de sociedades	En relación a las cuentas anuales consolidadas o estados financieros consolidados de ejercicios cerrados antes del 17 de junio de 2016, cuando alguna de	En relación a las cuentas anuales consolidadas o estados financieros consolidados de ejercicios cerrados con posterioridad al 17 de junio de 2016, cuando

Tipo de entidad	Supuestos EIP	
	las sociedades del grupo (dominante o dependientes) es una entidad de interés público	la sociedad dominante es una entidad de interés público

²Excepcionalmente, en relación con las cuentas anuales o estados financieros del primer de ejercicio cerrado con posterioridad al 4 de octubre de 2015 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre) los dos ejercicios consecutivos a considerar serán el ejercicio más reciente cerrado con anterioridad al 4 de octubre de 2015 y el inmediatamente anterior.

AUDITORES

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

Paseo de la Habana, 1 • 28036 - Madrid

Tel.: 91 446 03 54 • Fax: 91 447 11 62

E-mail: auditoria@icjce.es

Web: www.icjce.es