



## ASPECTOS A CONSIDERAR DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD EN LA AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES DEL 2008

### CONTENIDO

1. Introducción
2. Abreviaturas
3. Esquema de auditoría

#### Aspectos a considerar en:

4. Control de calidad interno del auditor
5. Encargo de auditoría
6. Planificación
7. Control interno
8. Revisión analítica
9. Balance de apertura
10. Programas de trabajo y ejecución de pruebas sustantivas
  - A) Inmovilizado intangible
  - B) Fondo de comercio y combinaciones de negocio
  - C) Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias
  - D) Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta
  - E) Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar
  - F) Instrumentos financieros
  - G) Existencias
  - H) Moneda extranjera
  - I) Impuestos
  - J) Ingresos por ventas y prestación de servicios y compras y gastos por servicios recibidos
  - K) Provisiones y contingencias
  - L) Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal
  - M) Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio
  - N) Subvenciones, donaciones y legados recibidos
  - O) Negocios conjuntos
  - P) Operaciones entre empresas del grupo
  - Q) Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables
  - R) Hechos posteriores al cierre del ejercicio y gestión continuada
11. Revisión de las cuentas anuales
12. Cierre del trabajo e informe de auditoría

#### Anexos

1. Consideraciones en relación al valor razonable
2. Resumen de consultas de contabilidad publicadas por el ICAC en relación al PGC (del BOICAC núm. 72 al 76)

#### Bibliografía



## 1. INTRODUCCIÓN

En este cuaderno técnico no se pretende realizar un análisis exhaustivo y en profundidad de todos los aspectos a considerar en la auditoría de las cuentas anuales que se formulan con el PGC, únicamente se pretende que sirva de guía o base para que el auditor, considerando las particularidades y casuística de cada cliente, pueda revisar si ha olvidado algún aspecto o prueba de auditoría a realizar.

Aunque cada auditor tiene su propia organización de trabajo, que incluso puede variar en función del cliente y que diferentes etapas de auditoría pueden desarrollarse simultáneamente, para poder estructurar este cuaderno se ha partido de un esquema de auditoría, incluido en el apartado 3. Siguiendo este esquema, para cada etapa se han desarrollado los aspectos de interés fruto del cambio de la normativa contable.

Al ser el primer año de aplicación del PGC, la revisión del balance de apertura, aunque se hubiera podido considerar conjuntamente con el resto de áreas, se ha incluido en un apartado separado, con un resumen de todo lo que debería quedar documentado en los papeles de trabajo. Es necesario recordar, en este sentido, que en la circular E04/2009 del ICJCE se incluye un cuestionario para la revisión de los saldos de apertura de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008, que puede ser de utilidad para comprobar la correcta transición de las diferentes áreas de balance de la empresa. A continuación del resumen de aspectos a considerar en la revisión del balance de apertura, en el apartado de programas de trabajo se ha intentado detallar aquellos aspectos más significativos a considerar en relación con las pruebas substantivas de las diferentes áreas.

En relación con la revisión de cuentas anuales, se han resumido los aspectos más significativos de cambio, sin entrar a detallar –dado que merecería por sí mismo un cuaderno técnico– todos los cambios introducidos en la memoria.

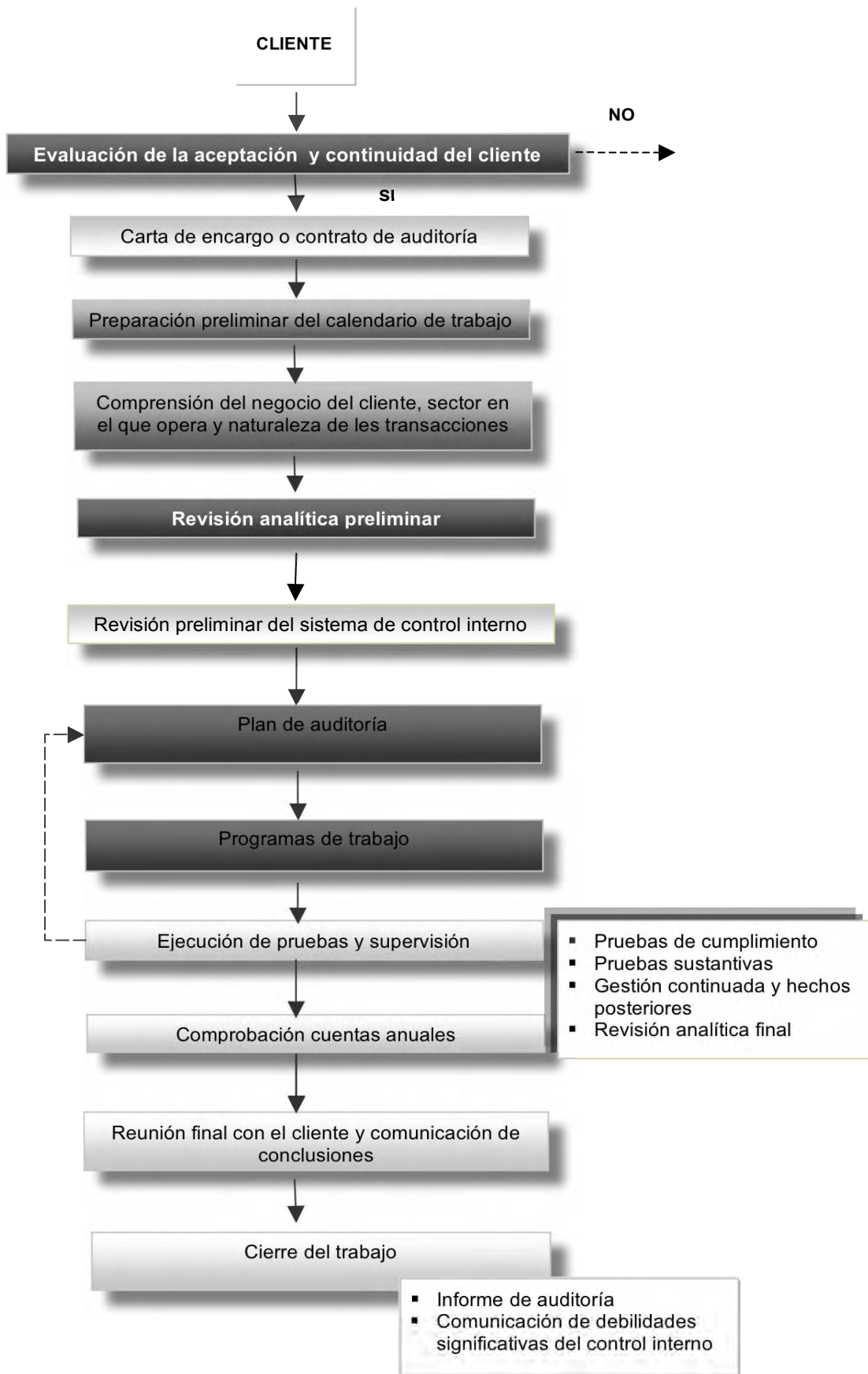
En cuanto al cierre del trabajo y emisión del informe, se destaca la importancia de una correcta supervisión, posibles consideraciones a realizar en la preparación de la carta de manifestaciones y las modificaciones del informe de auditoría, recordando que tanto el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas como el Instituto de Censores Jurados de Cuentas han publicado modelos sugeridos.

Por último, se han incluido como anexos, unas consideraciones en relación con el valor razonable, dado que, además de ser una novedad del PGC, aparece prácticamente en todas las NRV y un resumen de todas las consultas publicadas en relación con el PGC clasificadas por conceptos.

## 2. ABREVIATURAS

PGC	Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.
PGC del 90	Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, más todas las modificaciones, interpretaciones y notas posteriores, publicadas en los BOICAC.
NRV	Normas de registro y valoración.
NTA	Normas técnicas de auditoría.
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. ESQUEMA DE AUDITORÍA



Notas al esquema anterior:

- Aunque en el esquema anterior las diferentes etapas de una auditoría se presentan de forma lineal, la ejecución del trabajo de auditoría no lo es y el plan de auditoría debe considerar y recoger cualquier información obtenida durante la realización del trabajo que suponga replantear el enfoque inicial.
- Recordar, aunque no sea objeto de este documento, la importancia de efectuar una evaluación para aceptar o continuar con el cliente. Evaluación que debe incluir tanto los aspectos referentes al cliente como al auditor o firma de auditoría y que también debe ser utilizado como fuente de información para la planificación de la auditoría.
- Si bien en el esquema las reuniones con el cliente se incluyen al inicio y antes del cierre del trabajo de auditoría, es importante que se establezca una comunicación fluida que permita informar a tiempo sobre el avance del trabajo y sobre cualquier incidencia significativa así como más de una reunión formal durante la realización del trabajo. Para establecer una buena comunicación con el cliente es conveniente que algunas de estas reuniones sean con las personas del nivel adecuado.

#### **4. CONTROL DE CALIDAD INTERNO DEL AUDITOR**

Debido al cambio normativo que supone el PGC es muy importante garantizar el cumplimiento de los objetivos de control de calidad:

Independencia, integridad y objetividad	Proporcionar seguridad razonable de que todo el personal profesional de auditoría de la organización, a cualquier nivel de responsabilidad, mantiene sus cualidades de independencia, integridad y objetividad.
Formación y capacidad profesional	Proporcionar una seguridad razonable de que el personal profesional tiene la formación y capacidad necesarias que le permitan cumplir adecuadamente las responsabilidades que se le asignan. Este objetivo implica el asegurar que la asignación de personal a los trabajos, su contratación y su promoción y desarrollo profesional son adecuados.
Aceptación y continuidad de clientes	Permitir la decisión sobre la aceptación y continuidad de los clientes, teniendo en consideración la independencia del auditor y la capacidad para proporcionar un servicio adecuado, y la integridad de la dirección y accionistas del cliente.
Consultas	Tener una seguridad razonable de que, cuando sea necesario, el auditor solicita una ayuda de personas u organismos, internos o externos, que tengan niveles adecuados de competencia, juicio y conocimientos para resolver aspectos técnicos.
Supervisión y control de trabajos	Proporcionar una seguridad razonable de que la planificación, la ejecución y la supervisión del trabajo se han realizado cumpliendo con las Normas Técnicas de Auditoría.
Inspección	Proporcionar mediante inspecciones periódicas, internas o externas, una seguridad razonable de que los procedimientos implantados para asegurar la calidad de los trabajos están consiguiendo los objetivos anteriores.

Para el cumplimiento de dichos objetivos deberá vigilarse:

- La incompatibilidad que supone realizar y revisar determinados cálculos.
- La necesidad de asegurar la correcta asignación de personal en los trabajos.
- La correcta ejecución de las tareas de supervisión y control de los trabajos.

### 5. ENCARGO DE AUDITORÍA

Si bien la aplicación del PGC no introduce cambios en el contenido de la NTA sobre contratos de auditoría o carta de encargo, si debe considerarse que su aplicación seguramente implicará, tanto para comprobar la apertura como por la introducción de nuevos conceptos, realizar más horas. Estas consideraciones, al margen sobre su facturación, deben detallarse en el encargo.

Por otra parte, dada la introducción de nuevos conceptos, es importante que antes de iniciar la auditoría quede claramente establecido en que tipo de trabajos o tareas se espera obtener la máxima colaboración del cliente.

### 6. PLANIFICACIÓN

La primera norma de planificación indica que «El trabajo se planificará apropiadamente» detallando qué supone la planificación y que su alcance varíe por causas como la dimensión o complejidad de la empresa a auditar, la experiencia del auditor en la empresa, etc., indicando posteriormente en el párrafo 2.3.3 que:

« Al planificar su trabajo, el auditor debe considerar, entre otras cuestiones, las siguientes:

- a) Una adecuada comprensión del negocio de la entidad, del sector en que ésta opera, y la naturaleza de sus transacciones.
- b) Los procedimientos y principios contables que sigue la entidad y la uniformidad con que han sido aplicados, así como los sistemas contables utilizados para registrar las transacciones.
- c) El grado de eficacia y fiabilidad inicialmente esperado de los sistemas de control interno.»

La aplicación del PGC introduce novedades sustanciales, tanto en las normas de registro y valoración como en la definición y contenido de algunas magnitudes contables, que pueden cambiar la naturaleza de determinadas transacciones, los sistemas contables y los sistemas de control interno. Y por tanto, pueden cambiar **la naturaleza, alcance y momento de ejecución del trabajo a realizar.**

En auditorías recurrentes, el auditor deberá considerar los efectos del cambio del PGC al revisar las consideraciones sobre el tipo de negocio y el sector en el que opera la empresa, y recoger en el plan de auditoría todos los cambios significativos y el efecto de éstos en aspectos como:

La determinación de los niveles o cifras de importancia relativa.

El grado de fiabilidad que se espera atribuir a los sistemas de contabilidad y de control interno.

La identificación del riesgo de auditoría o probabilidad de error de cada componente importante de la información financiera.

La naturaleza de las pruebas de auditoría a aplicar y el sistema de determinación y selección de las muestras.

La participación de expertos.

## **Determinación de los niveles o cifras de importancia relativa**

---

En relación a la determinación de los niveles de importancia relativa, en los apartados 2.5.15 a 2.5.18 de las NTA sobre ejecución del trabajo se indica que « Los criterios que afectan a la "cantidad" (suficiencia) y a la "calidad" (adecuación) de la evidencia a obtener y, en consecuencia, a la realización del trabajo de auditoría, son los de importancia relativa y riesgo probable», conceptos interrelacionados y definidos como:

**Importancia relativa:** puede considerarse como la magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión.

**Riesgo probable:** supone la posibilidad de que el auditor no detecte un error significativo que pudiera existir en las cuentas, por la falta de evidencia respecto a una determinada partida o por la obtención de una evidencia deficiente o incompleta sobre la misma.

La introducción de un nuevo PGC no sólo puede aumentar el riesgo probable, sino también introducir consideraciones cualitativas y cuantitativas, que pueden afectar el cálculo de la importancia relativa.

Por otra parte, recordar que la consulta de auditoría número 1 del BOICAC número 76 indica que, si para el cálculo de la importancia relativa en la emisión del informe, se utilizan los parámetros orientativos incluidos en el anexo a la NTA sobre el concepto de importancia relativa, el auditor debe considerar las nuevas clasificaciones, agrupaciones y epígrafes introducidos por el PGC y realizar, por tanto, las modificaciones oportunas en dichos parámetros.

Esta consulta también recuerda que el procedimiento seguido por el auditor en la determinación de las cifras de importancia relativa –tanto la correspondiente a emisión de informe, como la de planificación y el error tolerable– debe ser razonable y coherente, debiendo estar debidamente documentado y justificado. La consulta considera que mientras no se modifique la normativa, tanto la NTA como los fundamentos subyacentes del anexo siguen en vigor.

## **Participación de expertos**

---

Determinadas NRV incluyen conceptos que para ser evaluados o revisados requieren que el auditor tenga unas competencias y conocimientos específicos. Ello supone tener personal propio adecuadamente formado o utilizar los servicios de expertos, debiendo seguir entonces lo establecido en la NTA sobre utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas.

## 7. CONTROL INTERNO

Las NTA sobre ejecución del trabajo cuando trata del estudio y evaluación del control interno, indican que éste incluye dos fases:

- a) La revisión preliminar del sistema con objeto de conocer y comprender los procedimientos y métodos establecidos por la entidad. En particular el conocimiento y evaluación preliminar de los sistemas de control interno de la entidad, incluyendo los sistemas informáticos, constituye un requisito mínimo de trabajo que sirve de base a la planificación de la auditoría.
- b) La realización de pruebas de cumplimiento para obtener una seguridad razonable de que los controles se encuentran en uso y que están operando tal como se diseñaron.

El apartado 2.4.20 de las mismas NTA indica que el planteamiento conceptualmente lógico de la evaluación del control interno « consiste en aplicar a cada tipo significativo de transacciones y a los respectivos activos involucrados en la auditoría, los siguientes criterios:

- a) Considerar los tipos de errores e irregularidades que puedan ocurrir.
- b) Determinar los procedimientos de control interno contable que puedan prevenir o detectar errores o irregularidades.
- c) Determinar si los procedimientos necesarios están establecidos y si se han seguido satisfactoriamente.
- d) Evaluar cualquier deficiencia, es decir, cualquier tipo de error o irregularidad potencial no contemplada por los procedimientos de control interno existentes, para determinar:
  1. la naturaleza, momento de ejecución o extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar, y
  2. las sugerencias a hacer al cliente.»

Las NTA indican que los dos primeros apartados, correspondientes a la revisión preliminar del sistema, se realizan mediante cuestionarios, diagramas de flujo, etc. y requieren de juicio profesional tanto para poder interpretarlo como para adaptarlo a la situación particular de cada cliente.

Dado que las NRV introducen conceptos (como valor de uso, valor actual, etc.), nuevas normativas (como el cálculo del deterioro en determinados activos) y nuevos requisitos de información que habrán requerido cambios no sólo en el sistema informático de contabilidad, sino también en otros apartados; y que la nueva normativa contable puede introducir nuevos tipos de errores e irregularidades:

El auditor, en la revisión de los sistemas deberá considerar los cambios introducidos por la empresa, evaluando:

- la corrección de estos cambios y
- si se han introducido en el control interno todos los cambios necesarios para poder cumplir con los nuevos requisitos y mitigar los riesgos que provengan de los nuevos tipos de errores e irregularidades identificados.

En este sentido, sin ánimo de presentar una lista exhaustiva, deberá evaluarse si la empresa ha considerado:

- La nueva parametrización de las cuentas y su efecto en los informes económico-financieros de la empresa.
- Los nuevos requisitos de información, por ejemplo por los cálculos de deterioro, identificación de unidades generadoras de efectivo, valores razonables o de uso, etc. que se detallan en el apartado 9 y que obligan a la obtención de nueva información, no siempre contable.



- Los posibles efectos en otras áreas, como pueden ser:
  - Fiscal, por cambio del método de cálculo del impuesto, las condiciones establecidas y por todas las consideraciones a realizar en relación a los impactos fiscales de introducción del PGC.
  - Recursos humanos, tanto por los nuevos requisitos de información (remuneraciones a la alta dirección) como por nóminas vinculadas a importes variables.
  - Ventas y compras, por cambios en las normas de valoración de existencias y de reconocimiento de ventas que supongan cambios en los escandallos, en los sistemas de control de existencias, etc.
  - Inmovilizado para la obtención de información necesaria en la determinación del valor de uso y en las estimaciones del posible deterioro.

En caso de que en el trabajo de auditoría se haya optado por una estrategia de confianza en el control interno, lo que supone la verificación del sistema y la realización de pruebas de cumplimiento (punto *c*) del apartado 2.4.20 de la NTA), el auditor deberá evaluar si debe replantear las pruebas de control como resultado de las modificaciones realizadas.

En cuanto a las deficiencias identificadas (punto *d*) del apartado 2.4.20 de la NTA); aparte de las implicaciones que pueda tener en el enfoque de las pruebas de auditoría y sin olvidar que el propósito de una auditoría no es expresar una opinión sobre el control interno, es importante realizar las sugerencias de mejora al cliente para que pueda solucionarlo cuanto antes. En este sentido, debe considerarse la NTA sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno.

## 8. REVISIÓN ANALÍTICA

Las NTA sobre ejecución del trabajo incluyen como uno de los métodos de obtención de evidencia, las técnicas de examen analítico, indicando en el apartado 2.5.30 que «consisten en la comparación de los importes registrados con las expectativas desarrolladas por el auditor al evaluar las interrelaciones que razonablemente pueden esperarse entre las distintas partidas de la información financiera auditada (estudio de los índices y tendencias más significativas, investigación de variaciones y transacciones atípicas, análisis de regresión, cálculos globales de razonabilidad de saldos respecto a ejercicios anteriores y presupuestos, etc..)»

Se entiende por procedimientos analíticos el análisis de ratios y tendencias significativas, y las nuevas clasificaciones, agrupaciones y epígrafes introducidos por el PGC, obligan a:

- homogeneizar la información de ejercicios anteriores para que la información sea comparable, y
- modificar o redefinir las partidas consideradas en determinados ratios.

Por otra parte, con el PGC se obtiene más información, cuantitativa y cualitativa, para analizar e interpretar los diferentes datos.

### 9. BALANCE DE APERTURA

Para el ejercicio que se inicie en una fecha posterior al 1 de enero de 2008, al ser el primero en que se formulen cuentas anuales en base a las normas de registro y valoración del PGC, la comprobación conforme se ha efectuado correctamente la apertura tiene unas consideraciones diferentes y es más compleja que en auditorías de ejercicios anteriores.

Es importante que se inicien las comprobaciones dejando constancia de:

#### a) Opciones elegidas por la empresa a auditar

Debe obtenerse confirmación de la dirección de la empresa o, en caso necesario, de las personas del nivel adecuado de ésta, en relación a:

- La fecha de transición.
- Si en relación a la valoración han optado por la opción de equivalencia o la aplicación retroactiva.
- Aplicación de las excepciones obligatorias y voluntarias.
- Si se ha optado por preparar información comparativa.

#### b) Comprensión del proceso seguido por la empresa a auditar

Tal como se ha indicado en los apartados de planificación y control interno, la adaptación al PGC no sólo tiene implicaciones o efectos en el ámbito contable. Si bien, tanto la situación económica actual como las condiciones en las que se ha introducido el PGC, ha provocado que muchas empresas no sistematizaran un plan de actuación, es necesario que el auditor, al revisar la apertura del 2008, evalúe si la empresa ha considerado los siguientes aspectos:

##### b.1) Identificación y detalle, según lo establecido por la Disposición Transitoria Primera del Real Decreto 1514/2007, de los cambios que supone la aplicación del PGC

- Identificación de los activos y pasivos, ingresos y gastos que el plan exige que se reconozcan.
- Identificación de los activos y pasivos, ingresos y gastos que el plan no permite su reconocimiento.
- Identificación de todas aquellas partidas que deberán reclasificarse.
- Identificación de los cambios de valoración necesarios.

## **b.2) Efectos del PGC a nivel de balance, cuenta de pérdidas y ganancias y en la contabilidad de operaciones**

- Análisis con cuantificación del cambio, de los saldos de balance y cuenta de pérdidas y ganancias que se vean afectados.
- Establecimiento de las agrupaciones de cuentas según los nuevos epígrafes y formatos de balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujos de efectivo y memoria, que permiten la elaboración de las cuentas anuales según la nueva normativa.
- Identificación de aquellas operaciones contables que deben cambiarse y, por tanto, asientos contables que deberán ser parametrizados de nuevo.
- Identificación de nuevas necesidades de información (como, por ejemplo, identificación de las unidades generadoras de efectivo, cambios en la valoración de existencias, valoración de arrendamientos financieros, etc.).
- Revisión de las tareas a realizar antes del cierre (como pueden ser cálculos de valores razonables, test de deterioro, etc.) e identificación de la información necesaria para realizarlas.
- Modificación de cualquier manual o instrucción interna relacionada con aspectos contables que se hayan visto afectados (manual de contabilidad, instrucciones de contabilización, pautas a seguir en el cierre, etc.).

## **b.3) Efectos en otros departamentos o áreas**

La dimensión de la empresa, así como la complejidad de sus operaciones, determinarán el número de departamentos a los que afecte el cambio contable. Entre otros, debe considerarse:

Informática: tanto si es un departamento interno como un servicio externo, la empresa debe de haber preparado las instrucciones necesarias y realizado las pruebas oportunas para la parametrización de los nuevos documentos contables, nuevos requisitos de información, etc.

Impacto en otras áreas según lo detallado en el apartado de control interno.

**10. PROGRAMAS DE TRABAJO Y EJECUCIÓN DE PRUEBAS SUSTANTIVAS**

Antes de iniciar la evaluación de aquellos aspectos de interés a considerar en los programas de trabajo y en la ejecución de las pruebas de auditoría, se considera oportuno recordar que el riesgo final de auditoría es la combinación de tres riesgos:

Riesgo inherente	La posibilidad inherente a la actividad de la entidad de que existan errores de importancia en el proceso contable, del cual se obtienen las cuentas anuales.
Riesgo de control	La posibilidad de que existiendo estos errores de importancia no fueran detectados por los sistemas de control interno de la entidad.
Riesgo de detección	Consistente en la posibilidad de que cualquier error de importancia que exista y no hubiera sido puesto de manifiesto por el sistema de control interno, no fuera a su vez detectado por la aplicación de las pruebas adecuadas de auditoría.

La combinación adecuada de pruebas de cumplimiento y sustantivas para minimizar dicho riesgo, depende del criterio del auditor y de las circunstancias.

Los aspectos a considerar en relación a las pruebas de cumplimiento han sido detallados en el apartado de control interno. En relación a las pruebas sustantivas, en el apartado de pruebas para obtener evidencia (párrafos 2.5.19 a 2.5.22) de las NTA, se indica que estas pruebas, consistentes en pruebas de transacciones y saldos y también en técnicas de examen analítico, persiguen como objetivo obtener evidencia de auditoría en relación con la integridad, exactitud y validez de la información financiera.

Mediante las pruebas sustantivas de auditoría, el auditor debe obtener evidencia en relación a las siguientes afirmaciones de la Dirección:

Existencia	Los activos y pasivos existen en una fecha dada.
Derechos y obligaciones	Los activos son bienes o derechos de la entidad y los pasivos son obligaciones a una fecha dada.
Acaecimiento	Las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar.
Integridad	No hay activos, pasivos o transacciones que no estén debidamente registrados.
Valoración	Los activos y pasivos están registrados por su valor adecuado.
Medición	Una transacción se registra por su justo importe. Los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al período.
Presentación y desglose	Las transacciones se clasifican de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptados y la memoria contiene la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de la información financiera auditada.

El análisis de cómo afecta el PGC al diseño de pruebas sustantivas, debe empezar por evaluar qué partidas de balance y de pérdidas y ganancias cumplen con las definiciones de los elementos de las cuentas anuales y con los criterios de registro o reconocimiento contable detallados en el Marco Conceptual.

Por tanto, en cada programa de trabajo deberían incluirse pruebas que permitan comprobar que se cumple con:

Las definiciones de:

- activo
- pasivo
- patrimonio neto
- ingresos
- gastos

Los criterios de reconocimiento

## A) INMOVILIZADO INTANGIBLE

### 1. Valoración inicial y reconocimiento

Para el inmovilizado intangible, además de diseñar pruebas para garantizar que se cumple con la definición de activo y con los criterios de reconocimiento, también deben diseñarse pruebas para garantizar que los diferentes elementos registrados:

Son identificables

Para que un bien intangible pueda ser considerado identificable debe cumplir con una de las dos condiciones:

- a) Que sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido o entregado para su explotación, arrendamiento o intercambio.
- b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

### 2. Valoración posterior

Si siempre ha sido necesario incluir una prueba para evaluar la razonabilidad de la vida útil, o periodo en el que un bien será amortizado, con el PGC y, en concreto, en el área de inmovilizado intangible, al incluir el concepto de vida útil indefinida, esta prueba pasa a ser más importante.

Recordar que se considera un bien intangible como de vida útil indefinida cuando «sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no haya un límite previsible del periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa».

En el mismo PGC se indica que la empresa, anualmente, debe revisar si todavía hay hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo el bien con una vida útil indefinida y que debe analizarse su eventual deterioro siempre que existan indicios del mismo y al menos anualmente.

En cada trabajo de auditoría deberían establecerse pruebas que permitan documentar:

La razonabilidad de la vida útil fijada por la empresa y para los bienes de vida útil definida el correcto cálculo de la dotación.

Para aquellos elementos determinados por la empresa con una vida útil indefinida, evaluación de la corrección y razonabilidad de la documentación soporte que tenga ésta para justificarlo.

Obtención de la documentación soporte conforme la empresa ha analizado que el valor contable del bien no supera su importe recuperable.

El auditor debe evaluar que:

- Se ha calculado correctamente el importe recuperable.
- Si el valor contable supera el importe recuperable, la empresa ha procedido a deteriorar el bien por los importes correctos y según lo establecido en el PGC.

### 3. Particularidades

#### 3.1 Gastos de desarrollo

---

Si bien en ambos planes se contemplan las mismas condiciones para la activación de los gastos de investigación y desarrollo, en el PGC del 90 la activación de los gastos de desarrollo era optativa, pasando a ser obligatoria en el PGC, siempre que se cumplan los gastos de I+D:

- Estén específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- La empresa tiene motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

En relación a la vida útil se presume un periodo de cinco años siempre que no se demuestre lo contrario.

Por tanto, desde un punto de vista de auditoría deben diseñarse pruebas para:

Comprobar, tal y como se realizaba en ejercicios anteriores, que los gastos de investigación y desarrollo activados cumplen con las definiciones indicadas anteriormente.

Comprobar que en la cuenta de pérdidas y ganancias no hay gastos de desarrollo que cumplan con las definiciones de activo, registro, identificabilidad y con las condiciones anteriores.

Tal como se ha indicado en el punto 2 anterior, también deberá comprobarse la razonabilidad de la vida útil establecida y que la empresa tiene debidamente soportado el hecho de que no hay dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial de los proyectos activados.

## **B) FONDO DE COMERCIO Y COMBINACIONES DE NEGOCIO**

---

Se tratan los dos aspectos conjuntamente en este apartado porque el **fondo de comercio** sólo puede figurar como activo cuando su valor se pone de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios.

Se entiende por **combinación de negocios** aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios y, a efectos de la norma de valoración de combinaciones de negocio, se entiende por negocio y control:

Negocio: es un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos de una unidad económica dirigida y gestionada con el propósito de proporcionar:

- un rendimiento,
- menores costes, o
- otros beneficios económicos a sus propietarios o partícipes.

Control: es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

El PGC detalla las diferentes formas jurídicas que pueden originar una combinación de negocios, en qué casos debe utilizarse el método de adquisición y en cuáles es necesario basarse en la norma correspondiente a operaciones entre empresas del grupo.

En caso de auditar una empresa que en el ejercicio 2008 haya efectuado, en calidad de adquirente, una operación de combinación de negocio, lo primero que el auditor deberá realizar es:

Evaluar que la operación cumple efectivamente con la definición de combinación de negocio.

Ver si corresponde a una operación que debería tratarse sobre la base de la norma de combinación de negocio o la de empresas del grupo.

Si la conclusión es que efectivamente se trata de una operación a registrar y valorar según la normativa de combinaciones de negocio, el auditor deberá evaluar y dejar constancia escrita de todos los aspectos que requieren el método de adquisición:

Identificación de la empresa adquirente.

Determinación de la fecha de adquisición.

Cuantificación del coste de la combinación de negocios.

Reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.

Determinación del importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa.

El PGC define y da pautas para cada una de las etapas y en los papeles de trabajo debe quedar correctamente documentado su cumplimiento.

Recordar que el coste de una combinación de negocios, los activos y pasivos adquiridos van, con carácter general, a valor razonable y que la empresa puede necesitar el soporte de expertos en su valoración (por ejemplo en la valoración de patentes, etc.). El auditor también deberá evaluar si tiene los conocimientos y competencias necesarios para revisar dichas valoraciones o si debe recurrir a los servicios de un experto, debiendo utilizar en este caso la NTA sobre la utilización del trabajo de expertos independientes por auditores de cuentas.

En el análisis de la combinación de negocios, el auditor también deberá evaluar si a la fecha de cierre del ejercicio, la empresa puede concluir el proceso de valoración necesario para aplicar el método de adquisición y formular, por lo tanto, las cuentas anuales utilizando los valores definitivos o, en caso contrario, con valores provisionales.

Por último, recordar que el PGC también incluye pautas en el caso de combinaciones de negocios por etapas.



## C) INMOVILIZADO MATERIAL E INVERSIONES INMOBILIARIAS

### 1. Valoración inicial y reconocimiento

En relación a la valoración inicial recordar:

**a**

#### Obligaciones derivadas del desmantelamiento o retiro

Debe comprobarse si la empresa posee activos con obligaciones de estas características y, siempre que éstas obliguen al registro de provisiones según lo dispuesto en su normativa, comprobar que han sido activadas por el valor correcto.

**b**

#### Gastos financieros

Si la empresa ha incluido gastos financieros como mayor precio de adquisición o coste de producción, deberá documentarse que:

- Dicho inmovilizado necesita un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso.
- Los gastos financieros se han devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien.
- Estos gastos financieros han sido girados por el proveedor o corresponden a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

En sentido inverso, también deberá evaluarse si hay gastos que, cumpliendo las características anteriores, no hayan sido activados como mayor precio de adquisición o coste de producción de los bienes de inmovilizado.

**c**

#### Permutas

En caso de que se hayan producido permutas, en los papeles de trabajo deberá documentarse si:

- la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado, o
- el valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación.

En caso afirmativo, y con el fin de determinar si la empresa lo ha considerado correctamente como permuta comercial, evaluar si cualquiera de las diferencias imputables a las causas anteriores, resulta significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Determinado el tipo de permuta, deberán realizarse las pruebas oportunas para comprobar que la valoración se ha realizado según lo establecido en el PGC.

**d**

#### Aportación de capital no dineraria

Si se han producido aportaciones no dinerarias de activos deberá documentarse que han sido registradas a valor razonable del momento de la aportación, documentado que se ha comprobado la correcta valoración.

## 2. Valoración posterior

En los trabajos de auditoría deberán establecerse pruebas para documentar:

La razonabilidad de la vida útil fijada por la empresa y el correcto cálculo de la dotación.

Recordar que el Marco Conceptual define la vida útil como «el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a revisión, su vida útil es el periodo concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo».

La obtención de la documentación soporte conforme la empresa ha analizado que el valor contable del bien no supera su importe recuperable. El auditor debe evaluar que:

- El importe recuperable ha sido debidamente calculado.
- En caso de que el valor contable supere a su importe recuperable, la empresa ha procedido a deteriorar el bien por los importes correspondientes y siguiendo lo establecido en el PGC.

## 3. Particularidades

Aunque las normas particulares de valoración del inmovilizado material del PGC no difieren significativamente de las establecidas en el PGC del 90, se ha estimado oportuno recordar los siguientes aspectos en cuanto al diseño de pruebas de auditoría:

### 3.1 Solares sin edificar

---

Debe evaluarse si en el precio de adquisición se han incluido todos los conceptos contemplados en el PGC.

### 3.2 Amortización de terrenos

---

Considerados con una vida útil ilimitada y, por tanto, no sujetos a amortización, debe evaluarse si en el valor inicial se han incluido costes de rehabilitación y, en caso afirmativo, comprobar que la parte de terreno afectada se amortiza durante el periodo en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en estos costes.

### 3.3 Construcciones

---

Debe documentarse que los terrenos y los edificios y construcciones se han separado por sus valores correctos.

### 3.4 Utensilios y herramientas

---

Debe comprobarse y dejar constancia de que los utensilios y herramientas incorporados a elementos mecánicos se valoran y amortizan siguiendo las normas de valoración aplicables a éstos últimos. En caso contrario, para evaluar su correcto tratamiento contable debe analizarse si su periodo de utilización es o no inferior al año.

### **3.5 Plantillas y moldes**

---

Debe documentarse si la empresa los utiliza con carácter permanente en la fabricación en serie y, por tanto, está calculando su depreciación en función de su vida útil, o si son por encargo y utilizados para fabricaciones aisladas, estando incluidos como inmovilizado sólo si tienen un valor neto realizable.

### **3.6 Costes relacionados con grandes reparaciones**

---

Si la empresa a auditar tiene costes relacionados con grandes reparaciones deben diseñarse pruebas de auditoría y dejar constancia conforme:

- Estos costes han sido considerados en la determinación del valor del inmovilizado correspondiente.
- Se ha activado por el valor correcto.
- El periodo de amortización de dichos costes es el que medie hasta la gran reparación.
- En el momento que se realiza la gran reparación, el tratamiento contable es correcto.

### **3.7 Inversiones realizadas por el arrendatario en arrendamientos operativos**

---

Si la empresa a auditar tiene inversiones de este tipo, debe evaluarse si:

- Las inversiones realizadas por el arrendatario, que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se han activado siempre que cumplan con la definición de activo.
- El periodo de amortización ha sido correctamente considerado –menor entre la vida útil del bien o duración del contrato.
- En caso de haber considerado en la duración del contrato el periodo de renovación, está correctamente justificado.

## **D) ACTIVOS NO CORRIENTES Y GRUPOS ENAJENABLES DE ELEMENTO MANTENIDOS PARA LA VENTA**

---

Si la empresa tiene activos clasificados en este apartado, en los papeles de trabajo primero debe documentarse:

- que la recuperación de su valor no será por el uso continuado del bien si no a través de su venta, y
- que se cumplen los requisitos establecidos en la norma para clasificarlos en este epígrafe.

Documentado el punto anterior, en relación a la valoración, el auditor deberá dejar constancia que estos elementos, con las excepciones previstas en la norma, han sido valorados por el menor entre:

- valor contable, considerando que antes de la reclasificación la empresa debe haber estimado si había deterioro y, en caso afirmativo, haber realizado las correcciones oportunas,
- valor razonable deducidos los costes de venta.

Obtener la suficiente evidencia de la razonabilidad de estos valores.

Los activos a valorar por sus normas específicas, aunque estén clasificados como no corrientes mantenidos para la venta son: activos por impuesto diferido, activos procedentes de retribuciones a los empleados y activos financieros, exceptuando las inversiones en empresas del grupo.

Por último, en caso de que los activos hayan dejado de cumplir las condiciones, debe quedar constancia conforme se han efectuado las reclasificaciones correspondientes y por su valor correcto (menor entre valor contable, ajustado por las amortizaciones y correcciones de valor que se hubieran realizado si no se hubiera reclasificado como mantenido para la venta, y su importe recuperable).

### **E) ARRENDAMIENTOS Y OTRAS OPERACIONES DE NATURALEZA SIMILAR**

---

Para una evaluación de los aspectos a considerar en la auditoría, es necesario recordar la definición de arrendamiento que introduce la correspondiente norma de valoración del PGC «cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo.»

El auditor deberá evaluar qué acuerdos cumplen con la definición anterior y, posteriormente, para poder determinar el correcto tratamiento contable, ver si corresponden a arrendamientos financieros u operativos.

Recordar que son arrendamientos financieros aquellos de los que se pueda deducir de sus condiciones económicas que se transfieren sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, estableciendo en el PGC una serie de condiciones en las que se puede presumir, excepto prueba en contra, que se produce dicha transferencia.

### **F) INSTRUMENTOS FINANCIEROS**

---

Esta es una de las normas de valoración con cambios más significativos, ya que la empresa deberá definir correctamente tanto la clasificación a efectos de gestión, que es la que determina cómo deben valorarse, como la correspondiente a presentación de cuentas.

## 1. Reconocimiento

Al diseñar las pruebas que permitan evaluar si los instrumentos financieros cumplen la definición de activo o de pasivo y con los criterios de reconocimiento, además de las definiciones del marco conceptual deben considerarse las incluidas en la propia norma de valoración.

## 2. Valoración

A continuación, se incluye un esquema de las categorías de activos y pasivos, clasificados según la valoración contemplada en el PGC, con el fin de facilitar el resumen de aspectos a considerar en las pruebas de valoración de los instrumentos financieros:

Activos y pasivos financieros	Valoración
Préstamos y partidas a cobrar	<b>Inicial → Valor razonable</b>
Débitos y partidas a pagar	Salvo evidencia en contra, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.
Inversiones mantenidas hasta el vencimiento	<b>Posterior → Coste amortizado</b>
	<b>Correcciones por deterioro de los activos</b>
	La pérdida por deterioro es la diferencia entre el valor en libros del activo y el valor de los flujos de efectivo que se estima van a generar descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial.
Activos y pasivos financieros mantenidos para negociar	<b>Inicial → Valor razonable</b>
Otros activos y pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias	Salvo evidencia en contra, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción que le sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. Tratándose de instrumentos de patrimonio formarán parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares, que en su caso, se hubiesen adquirido.
	<b>Posterior → Valor razonable</b>
	Valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios en el valor razonable se imputan en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas

**Inicial → Coste**

Equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, debiéndose aplicar, en su caso, el criterio incluido en el apartado 2.1 de la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo.

**Posterior → Coste**

Coste deducido, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

**Correcciones por deterioro de activos**

La corrección valorativa por deterioro será la diferencia entre el valor en libros del activo y el importe recuperable (mayor importe entre el valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros).

Activos financieros disponibles para la venta

**Inicial → Valor razonable**

Salvo evidencia en contra, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. Formará parte de la valoración inicial, el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

**Posterior → Valor razonable**

Por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación, registrando los cambios en el patrimonio neto, hasta que el activo financiero cause baja del balance o se deteriore, momento en que el importe así reconocido, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias.

**Correcciones por deterioro de los activos**

La corrección valorativa por deterioro de valor de estos activos financieros será la diferencia entre su coste o coste amortizado menos, en su caso, cualquier corrección valorativa por deterioro previamente reconocida en la cuenta de pérdidas y ganancias y el valor razonable en el momento en que se efectúe la valoración.

Dado que clasificar en una categoría u otra supone diferentes valoraciones, el auditor en primer lugar deberá diseñar pruebas para:

Comprender la clasificación realizada por la empresa a efectos de gestión –que es la que determina la valoración del instrumento financiero.

Evaluar si dicha clasificación es correcta, en base a la información facilitada y el uso real que la empresa esté haciendo del instrumento financiero.

Determinado el correcto reconocimiento como instrumento financiero y analizada la correcta clasificación a efectos de valoración, deberán diseñarse pruebas para poder comprobar:

Que el tratamiento contable se corresponde con lo que indica la NRV en la que se haya clasificado.

La correcta valoración:

a)

Para las **valoraciones iniciales**, debe comprobarse que el valor por el que se ha registrado corresponde a la contraprestación recibida, considerando, en función de la clasificación, aspectos como:

- Los costes de la transacción.
- Las consideraciones respecto a determinados créditos con vencimiento inferior a un año.
- Los derechos preferentes de suscripción y similares en el caso de los instrumentos de patrimonio.
- Lo establecido en la NRV 2.1 de operaciones con empresas del grupo, en relación a operaciones cuyo precio acordado difiere del razonable.

b)

Para las **valoraciones posteriores**, sin considerar las pruebas correspondientes a comprobaciones de deterioro que se tratan en el siguiente punto, deberá diseñarse pruebas que permitan evaluar:

- Para los instrumentos financieros valorados a coste amortizado, la corrección de los datos utilizados y de los cálculos efectuados, así como cualquier consideración respecto a determinados créditos con vencimiento inferior a un año.
- Para las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, que se haya analizado si debían efectuarse correcciones valorativas por deterioro.
- Para los instrumentos financieros valorados a valor razonable, que éste ha sido correctamente calculado, en base a las definiciones incluidas en el marco conceptual y cualquier otro aspecto que contemple la propia NRV y que los supuestos utilizados son razonables.

c)

En relación al **deterioro de los activos financieros** deberá quedar constancia en los papeles conforme:

- La empresa ha valorado si existe deterioro en sus activos.
- Los supuestos considerados por el cliente son razonables y los cálculos correctos.

Además de los esquemas anteriores, y sin querer contemplar todos los posibles supuestos, el auditor debe considerar:

- reclasificaciones y bajas de activos y pasivos,
- cuentas en participación,
- finanzas y depósitos en arrendamientos operativos
- otros casos particulares, como los instrumentos financieros híbridos, etc.

Debiendo diseñar las pruebas necesarias para garantizar que en los papeles de trabajo quede constancia del correcto tratamiento de estas operaciones.

### 3. Derivados

Por propia definición, los derivados tienen unas características especiales que implican un aumento de los riesgos de los instrumentos financieros. No por ello podemos olvidar que la responsabilidad de preparar y presentar cuentas anuales es del Consejo de Administración de la empresa y, por tanto, igual como sucede con otras partidas de las cuentas anuales, en el caso de los derivados la empresa debe haber establecido los mecanismos necesarios para garantizar que:

- Todos los derivados contabilizados existen.
- No hay derivados no registrados.
- Los derivados están correctamente contabilizados y presentados.
- Las cuentas anuales incluyen la información y desgloses necesarios.

Aunque algunos instrumentos financieros tengan una cierta complejidad en cuanto a la auditoría, el enfoque no varía respecto a otras partidas y, por tanto, hay que recordar entre otros aspectos, que:

En determinados casos puede ser necesario unas competencias y conocimientos específicos, por ejemplo, para evaluar los métodos de valoración utilizados, los sistemas de información de la empresa, etc. lo que implicará tener personal propio adecuadamente formado o la utilización de los servicios de un experto.

Los aspectos relacionados con derivados deberán incluirse en el conocimiento del negocio.

Deberá evaluarse el riesgo inherente, entender el sistema contable y el entorno de control (niveles de aprobación para los diferentes instrumentos, etc.) así como los procedimientos de control interno establecidos.

Deben diseñarse pruebas que garanticen el cumplimiento de todos los objetivos de auditoría. Pruebas que pueden variar en función del número y complejidad de los derivados, etc.

El juicio de valor puede ser importante al evaluar el resultado de las pruebas de auditoría, entre otros, por:

- las propias características del derivado,
- la posible complejidad de las normas de registro y valoración aplicables,
- la valoración puede estar basada en supuestos o expectativas de futuro.



En relación a las coberturas, recordar que la NRV establece que «todas las coberturas contables requerirán en el momento inicial una designación formal y una documentación de la relación de cobertura» y «además la cobertura deberá ser altamente eficaz», aspectos que deberán documentarse correctamente en los papeles de trabajo.

## G) EXISTENCIAS

---

### 1. Valoración inicial y reconocimiento

En el diseño de las pruebas de valoración de existencias deben considerarse los siguientes aspectos:



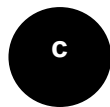
En relación a la valoración inicial la comprobación conforme, en el precio de adquisición, se han deducido:

- cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares,
- los intereses incorporados al nominal de los débitos.

Pueden incluirse aquellos con un vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.



En relación a los gastos financieros de las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, deben aplicarse los procedimientos detallados en el apartado del inmovilizado material.



En relación a los métodos de asignación de valor a bienes concretos que formen parte de un inventario de bienes intercambiables, si la empresa utilizaba un método diferente al precio medio o al FIFO deberá comprobarse que ha efectuado las modificaciones oportunas.

### 2. Valoración posterior

Aunque no hay diferencias significativas entre el PGC y el PGC del 90, se ha de resaltar la importancia de diseñar pruebas de auditoría para comparar el valor neto realizable con el precio de adquisición o coste de producción, en base a lo que establece la normativa actual.

## H) MONEDA EXTRANJERA

---

Si partimos del supuesto que la moneda funcional de la empresa a auditar es el euro, en caso que la empresa tenga transacciones y saldos en moneda extranjera de importe significativo, el auditor deberá realizar pruebas de auditoría para:

**Reconocimiento y valoración**

**Partidas monetarias**

**Inicial**

Comprobar que se han convertido al tipo de cambio vigente a la fecha de realización de la transacción.

Opcionalmente al tipo de cambio medio del periodo siguiendo las condiciones establecidas en el PGC.

**Posterior**

Comprobar que se han valorado aplicando el tipo de cambio de cierre (tipo de cambio medio de contado, a la fecha de cierre) y las diferencias se han reconocido a pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan.

Los activos financieros de carácter monetario clasificados como disponibles para la venta, deben valorarse a coste amortizado en la moneda extranjera y calcular la variación de este valor entre el tipo de cambio a la fecha de la transacción y a la fecha de cierre del ejercicio. La empresa debe reconocer esta diferencia en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que surjan y el resto de cambios a patrimonio neto, según lo dispuesto en la norma correspondiente de instrumentos financieros.

**Partidas no monetarias**

**Inicial**

Comprobar que la empresa ha aplicado el mismo tratamiento contable descrito para las partidas monetarias.

**Posterior**

**Partidas no monetarias valoradas a coste histórico:**  
Al analizar si el valor de cierre (coste histórico – amortización acumulada) es inferior al importe recuperable, la empresa debe aplicar el tipo de cambio de cierre a este último valor.

**Partidas no monetarias valoradas a valor razonable:**  
Se ha valorado al tipo de cambio de la fecha de determinación del valor razonable, reconociendo las diferencias de cambio a pérdidas y ganancias o a patrimonio según lo establecido en el PGC.

**Determinación del patrimonio neto de una empresa participada**

Comprobar que se ha aplicado el tipo de cambio de cierre al patrimonio neto y a las plusvalías tácitas existentes a la fecha.

Para las participaciones en empresas extranjeras afectadas por altas tasas de inflación, según define el PGC, antes de la conversión deben realizarse los correspondientes ajustes basándose en lo establecido en la normativa de consolidación.

**Conversión de cuentas anuales a la moneda de presentación**

En las auditorías de empresas con una moneda funcional diferente a la moneda de presentación, es decir el euro, debe comprobarse que:

- la conversión de sus cuentas anuales se ha realizado aplicando los criterios establecidos en la normativa para la formulación de cuentas anuales consolidadas y
- las diferencias de conversión se registran directamente al patrimonio neto.

Por último, en caso que la empresa a auditar tenga:

Para la conversión debe comprobarse que:

Participaciones en activos o explotaciones en el extranjero controladas conjuntamente



Se han seguido los mismos pasos que los descritos en la conversión de cuentas anuales a la moneda de presentación.

Transacciones en moneda extranjera en negocios conjuntos

Sucursales en el extranjero



Se han seguido las normas correspondientes a partidas monetarias y no monetarias.

### I) IMPUESTOS

---

En relación a los impuestos indirectos, el PGC no introduce aspectos que deban modificar los procedimientos de auditoría que ya se realizaban.

En relación al impuesto sobre beneficios, si bien los cambios introducidos no varían de forma significativa los procedimientos a realizar, al plantear las pruebas de auditoría debe considerarse que:

- La NRV basa el cálculo del impuesto en el enfoque denominado de balance, que enfatiza la identificación de los posibles efectos fiscales de la recuperación o cancelación futura de los activos y pasivos, por lo que la determinación del gasto por impuesto sobre beneficios del ejercicio se basa en el cálculo del impuesto corriente y el diferido.

---

  - Los ingresos y gastos en el PGC tienen un sentido más amplio que en el PGC del 90, al incluir tanto los registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias, como los que provienen de variaciones directas del patrimonio neto.

---

  - El origen del impuesto diferido está en las diferencias temporarias –concepto no incluido en el PGC del 90– que engloba el concepto de diferencias temporales de este último junto con otros conceptos como los ingresos y gastos imputados directamente a patrimonio, etc.

---

  - El PGC también recoge determinadas excepciones al reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos y dos restricciones, además de la establecida por el principio de prudencia, al reconocimiento de un activo por impuesto diferido.

---

  - Si bien en el PGC, igual que en el PGC del 90, se reconoce el gasto por impuesto sobre beneficios en la cuenta de resultados, el primero contempla una serie de excepciones.

---

  - Debe revisarse que tanto en los ajustes de transición como en el tratamiento contable de las diferentes operaciones la empresa, si procedía, ha considerado el efecto fiscal.
-

## J) INGRESOS POR VENTAS Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y COMPRAS Y GASTOS POR SERVICIOS RECIBIDOS

---

### Reconocimiento

En el análisis de las transacciones de ingresos y gastos el auditor deberá diseñar pruebas que garanticen que:

Las transacciones registradas cumplen todas las condiciones establecidas en el PGC.

La empresa auditada ha reconocido todas aquellas transacciones que cumplen con todas las condiciones establecidas en el PGC.

La NRV indica, entre otros aspectos, que «con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta.»

### Valoración

Las pruebas de auditoría para evaluar la correcta valoración de las transacciones deberán contemplar que se han valorado a valor razonable de la contraprestación recibida o a recibir. En el diseño de la prueba se debe considerar la definición del PGC de dicho valor razonable como:

Precio acordado, siempre que no haya evidencias en contra, deducidos:

El importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares que la empresa pueda conceder.

Los intereses incorporados al nominal de los créditos.

Pueden incluirse intereses incorporados a los créditos comerciales con un vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, si el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no es significativo.

Los impuestos que gravan las operaciones y que la empresa debe repercutir a terceros.

Las cantidades recibidas por cuenta de terceros.

### K) PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

---

#### Reconocimiento

Las provisiones son pasivos que, además de cumplir con la definición y con los criterios de reconocimiento, deben de **resultar indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelaran**.

Por tanto el auditor deberá diseñar pruebas que le permitan garantizar que:

Todas las provisiones registradas cumplen con las condiciones anteriores.

No hay obligaciones que cumpliendo con las condiciones anteriores no hayan sido registradas como provisiones.

La empresa ha considerado como contingencias aquellas obligaciones que no cumplen con las definiciones y criterios anteriores, informando debidamente las cuentas anuales.

Al diseñar las pruebas de auditoría debe:

- Recordarse que si la provisión está determinada por una obligación implícita o tácita, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.
- Considerarse las definiciones incluidas en el apartado de «definiciones y relaciones contables» del PGC, con especial énfasis en la de reestructuración.

#### Valoración

Las pruebas de valoración deben permitir concluir que:

La empresa las ha valorado a la fecha de cierre por el valor actual de la mejor estimación del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación.

En este sentido, el auditor deberá obtener evidencia suficiente de los hechos y/o asunciones que ha considerado la empresa al realizar la estimación y que los cálculos sean correctos.

Los ajustes correspondientes a la actualización de la provisión se han registrado como gastos financieros.

Recordar que no es necesario realizar descuento alguno en aquellas provisiones con vencimiento inferior o igual a un año y con efecto financiero no significativo.

La empresa ha considerado correctamente las compensaciones a recibir de un tercero en el momento de liquidar una obligación.

## L) PASIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO AL PERSONAL

---

El auditor deberá revisar toda aquella documentación (convenios, contratos, actas, etc.) donde puedan quedar recogidos acuerdos realizados por la empresa.

En caso de compromisos de postocupación al personal, el auditor deberá evaluar si se trata de:

- Retribuciones basadas en instrumentos de patrimonio, que se tratarán en el siguiente apartado.
- Retribuciones de aportación definida.
- Retribuciones de prestación definida.

### Reconocimiento y valoración

En caso de **Retribuciones de aportación definida** el auditor deberá evaluar que:

Efectivamente las retribuciones son contribuciones de carácter predeterminado a una entidad separada y que la empresa no tiene la obligación legal, contractual o implícita de realizar contribuciones adicionales si la entidad separada no pudiese atender los compromisos asumidos.

El contrato contempla todos los compromisos de la empresa y se están cumpliendo las condiciones establecidas en éste.

Los importes registrados en el balance corresponden a contribuciones devengadas y no satisfechas y han sido correctamente valoradas.

En el caso de **Retribuciones de prestación definida** el auditor deberá evaluar que:

Las retribuciones no cumplen las características para ser de aportación definida.

En el cálculo del pasivo se han considerado todos los aspectos, incluyendo hipótesis adecuadas.

Para los cálculos de retribuciones de prestación definida se necesitan conocimientos actuariales y financieros especializados y, por tanto, el auditor deberá evaluar si tiene los conocimientos y competencias necesarios y, en caso contrario, considerar la norma técnica de utilización de los servicios de un experto.

Los importes registrados en el pasivo corresponden a la diferencia entre el valor actual de las retribuciones comprometidas y el valor razonable de los eventuales activos afectos a los compromisos o con los que se liquidarán las obligaciones, así como todas las consideraciones establecidas en el PGC (tanto para los activos como los pasivos) y en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 29 de diciembre de 1999, a aplicar contablemente en la exteriorización de los compromisos por pensiones.

## M) TRANSACCIONES CON PAGOS BASADOS EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO





En la auditoría de las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, al igual que en el apartado anterior, deberá revisarse toda aquella documentación (convenios, contratos, actas, etc.) donde puedan quedar recogidos compromisos de este tipo.

### Reconocimiento

Para poder evaluar el correcto reconocimiento el auditor deberá analizar:

**En relación a los bienes o servicios recibidos** – Que se están reconociendo como activo o como gasto (atendiendo a su naturaleza) en el momento de su obtención.

**En relación al pago o compromiso de pago** – En función de su liquidación:

- En instrumentos de patrimonio  Incremento en el patrimonio neto.
  
- En un importe basado en instrumentos de patrimonio, o
- La empresa tiene la opción de realizar el pago en instrumentos de patrimonio o en efectivo y ha incurrido en una obligación presente de liquidar en efectivo o con otros activos.  Reconocimiento de un pasivo.
  
- La empresa tiene la opción de realizar el pago y no ha incurrido en una obligación presente de liquidar en efectivo o con otros activos.  Incremento en el patrimonio neto.
  
- El prestador o proveedor de bienes o servicios tiene la opción de recibir el pago con instrumentos de patrimonio o en efectivo.  Reconocimiento de un instrumento financiero compuesto.

Comprobar si el acuerdo prevé la necesidad de completar un determinado periodo de servicios. En caso afirmativo comprobar que, a medida que se presten los servicios se está reconociendo el compromiso.



## Valoración

La valoración establecida en el PGC para este tipo de transacciones es el valor razonable, pero el auditor al comprobar su razonabilidad deberá considerar, además de la forma cómo se liquidan –instrumentos de patrimonio o efectivo–, quiénes son los beneficiarios:

Si se liquidan con instrumentos de patrimonio

---

Transacciones con trabajadores



A valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referidos a la fecha del acuerdo de concesión.

Bienes o servicios no prestados por los trabajadores



Si puede estimarse con fiabilidad, al valor razonable de los bienes o servicios en la fecha en que se reciban y en caso contrario, a valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referidos a la fecha en que la empresa obtenga los bienes o la otra preste el servicio.

Cuando las transacciones se liquiden con instrumentos de patrimonio, el auditor deberá comprobar que la empresa después de la fecha de irrevocabilidad, no realiza ajustes adicionales al patrimonio neto.

Si se liquidan en efectivo

---

Tanto para bienes o servicios que deban los trabajadores u otros



A valor razonable del pasivo, referido a la fecha en la cual se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

En este tipo de transacciones, el auditor deberá comprobar que la empresa revisa el valor razonable del pasivo en cada ejercicio y hasta su liquidación y que, si hay cambios, se imputan a pérdidas y ganancias.

**N) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS**

**Reconocimiento y criterios de imputación a resultados**

Los aspectos que el auditor deberá considerar al diseñar las pruebas de auditoría de este área deben contemplar:

Evaluación de si la subvención, donación o legado recibido es reintegrable (registrar como pasivo) o no reintegrable (inicialmente a patrimonio neto o a fondo propio).

Se considera no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para la concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

Para las subvenciones no reintegrables, identificación de si ha sido otorgada por:

Terceros diferentes a los socios o propietarios

El auditor deberá comprobar que:

- inicialmente, se han reconocido como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y
- para su posterior reconocimiento a pérdidas y ganancias, la empresa ha considerado los criterios y razones para las cuales se han concedido según lo que establece el PGC, evaluando si las consideraciones realizadas por la empresa son correctas.


Por socios o propietarios


El auditor deberá comprobar que la empresa no las ha considerado como ingresos y, por tanto, las ha registrado directamente a fondos propios, excepto si se tratan de empresas pertenecientes al sector público. Para éstas, si se han recibido de la empresa dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, se tratarán como si fueran concedidas por un tercero.

Recordar que es necesario evaluar y dejar constancia en los papeles de auditoría de todos los hechos y supuestos relevantes (identificación del otorgante, evaluación de la finalidad, etc.).

**Valoración**

El auditor deberá diseñar pruebas y documentar que la empresa los ha valorado a valor razonable, entendiéndose por éste:

En caso que sean de carácter monetario  Valor razonable del importe concedido

En caso que sean de carácter no monetario o en especie  Valor razonable del bien recibido

Referenciados siempre al momento de su reconocimiento.

## O) NEGOCIOS CONJUNTOS

---

El PGC no introduce en este apartado cambios en los procedimientos de auditoría que ya se venían realizando. Recordar, sin embargo, que debe quedar constancia conforme:

Se trata de un negocio conjunto.

Se ha evaluado si corresponde a negocios conjuntos sin o con constitución de persona jurídica independiente.

**a**

Si se trata de explotaciones y activos controlados de forma conjunta, deberán diseñarse pruebas para comprobar que:

- La empresa ha registrado la parte de activos, pasivos, ingresos y gastos que le correspondan según su porcentaje de participación y lo que indica, al respecto, el PGC.
- Los valores registrados son correctos.

**b**

Si se trata de empresas controladas de forma conjunta, las pruebas de auditoría deben permitir comprobar que, para su registro y valoración, la empresa ha seguido lo establecido en el apartado de inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

**P) OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO**

Partiendo del supuesto que el auditor ya habrá evaluado las empresas que cumplan con las condiciones establecidas para ser consideradas del grupo, definidas en la norma 13a de elaboración de las cuentas anuales, el auditor deberá diseñar pruebas para comprobar que:

Estas operaciones han sido valoradas y registradas de acuerdo con las normas generales.

En el momento inicial ello supone comprobar que:

- la empresa las ha valorado a valor razonable, y
- en caso de que el precio acordado difiera de éste, la empresa ha registrado la diferencia atendiendo a la realidad económica de la operación.

En caso de que la empresa a auditar haya realizado operaciones con empresas del grupo correspondientes a fusiones, escisiones y aportaciones no dinerarias de un negocio, el auditor deberá comprobar:

Que la operación efectivamente cumple con la definición de negocio de la NRV de combinaciones de negocios.

Recordar que no se considera un negocio las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas.

Si la empresa a auditar es **la aportante**:

- En el caso de aportaciones dinerarias, el auditor deberá comprobar que la empresa ha valorado la inversión por el valor contable de los elementos que integren el negocio.
- En el caso de las fusiones y escisiones, el auditor deberá comprobar que se han dado correctamente de baja aquellos elementos que se han acordado traspasar.

Si la empresa a auditar es **la beneficiaria del negocio** el auditor deberá:

Evaluar si hay intervención, directa o indirecta, de la empresa dominante o la dominante de un subgrupo y su dependiente.

El auditor deberá comprobar que la empresa ha registrado la operación:

En caso de intervención en el sentido descrito anteriormente



A los importes que correspondería en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo y según lo establecido en la normativa de consolidación.

En caso contrario



A los valores contables existentes antes de la operación.

Si en el proceso descrito anteriormente se producen diferencias, el auditor deberá comprobar que se han registrado en una partida de reservas.

Diseñar pruebas y documentar que los importes incorporados son correctos.

Tanto si la empresa es aportante como beneficiaria, deberá comprobarse que se han cumplido las condiciones establecidas en los contratos y otra documentación legal.

## Q) CAMBIOS EN CRITERIOS CONTABLES, ERRORES Y ESTIMACIONES CONTABLES

---

### Cambios de criterios y errores

Si la empresa a auditar ha realizado un cambio de criterio o la corrección de un error, el auditor debe efectuar pruebas de auditoría en relación a:

Si en base a la definición del PGC, efectivamente se trata de un cambio de criterio o corrección de error.

Cambio de criterio: alteración de los supuestos que motivaron la elección del criterio anterior.

Error: Omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Si en opinión del auditor dicho cambio es o no justificado y, por tanto, está o no de acuerdo con él.

Si el auditor concluye afirmativamente los dos aspectos anteriores, deberá:

- Evaluar si la información utilizada por la empresa y los cálculos realizados para estimar el efecto del cambio son correctos.
- Analizar el correcto tratamiento contable.

Recordar en este sentido que la aplicación es retroactiva, su efecto debe calcularse desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga información y que la parte correspondiente a ingresos y gastos de ejercicios anteriores deben registrarse en el patrimonio neto según lo establecido en el PGC.

### Estimaciones contables

Si la empresa a auditar ha realizado cambios en estimaciones contables, el auditor deberá:

Evaluar y documentar que el cambio es consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, para poder concluir que efectivamente se trata de un cambio en la estimación.

Obtener y evaluar el efecto que este cambio ha supuesto en las cuentas anuales del ejercicio.

### R) HECHOS POSTERIORES AL CIERRE DEL EJERCICIO Y GESTIÓN CONTINUADA

---

La definición que el PGC realiza de los dos tipos de hechos posteriores no difiere de lo establecido en las correspondientes NTA y, por tanto, son válidas las pruebas de auditoría y consideraciones que se establecen en esta última.

Por otra parte, la NTA sobre empresa en funcionamiento tampoco se ve afectada por los cambios introducidos por el PGC, y por tanto siguen en vigor los procedimientos en ella descritos.

#### 11. REVISIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES

Es conocido por todos que las normas de elaboración de cuentas anuales han experimentado cambios significativos, que se pueden clasificar en tres grandes grupos:

- Introducción de nuevos estados contables, como son los estados de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.
- Cambios en el contenido y denominación de algunas magnitudes incluidas en los estados contables.
- Cambios y ampliación de la información a suministrar en la memoria.

Estos cambios, igual que los mencionados en otros apartados, suponen cambios en los sistemas de información de la empresa y en este sentido el auditor –al margen o resultado de la revisión de cuentas– deberá incluir, tal como se ha mencionado en el apartado de control interno, todas las sugerencias necesarias para que el cliente pueda solucionar lo antes posible todas las carencias.

En relación con la revisión de las cuentas anuales, el auditor deberá establecer los procedimientos adecuados para asegurar y dejar constancia en los papeles de trabajo que:

La empresa presenta el modelo de cuentas que le corresponde, normal o abreviado, según los nuevos límites establecidos por la normativa.

Los estados contables preparados por la empresa cumplen con lo establecido en las normas de elaboración de las cuentas anuales del PGC.

Las cifras incluidas en los estados contables se corresponden con las auditadas.

Se ha incluido la información establecida en la disposición transitoria cuarta «Información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2008» del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC.

La memoria incluye:

- la información mínima establecida en el PGC, y
- toda aquella que «sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la empresa en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.»

La información incluida en la memoria coincide con la auditada.

## **12. CIERRE DEL TRABAJO E INFORME DE AUDITORÍA**

Una de las bases en la ejecución de los trabajos de auditoría es el adecuado cumplimiento de los procedimientos que sirven para garantizar la calidad de los trabajos, según lo establecido en las NTA de carácter general. Según lo indicado en el apartado 4, con el cambio normativo del PGC adquiere mucha importancia garantizar el cumplimiento de los objetivos de control de calidad, destacando en este apartado la importancia de ejecutar correctamente las tareas de supervisión y control de los trabajos.

Por otra parte, tal como se ha mencionado en diferentes apartados de este cuaderno, determinados aspectos requieren de afirmaciones de la Dirección y, por tanto, deberá evaluarse si es necesario incluir algún párrafo específico en la carta de manifestaciones que firmen los administradores.

Si volvemos a la ecuación de riesgo detallada en el apartado 9 de programas de trabajo y ejecución de pruebas sustantivas, se puede definir el riesgo de auditoría como el riesgo de que las cuentas anuales contengan omisiones o errores significativos y que éstos no hayan sido detectados en el trabajo de auditoría. Por tanto, al margen de las consideraciones realizadas en el resto de apartados del cuaderno técnico, como siempre, antes de la emisión del informe de auditoría deberán haber:

- Completado todos los procedimientos de revisión del trabajo.
- Prestado atención a las diferentes conclusiones de los papeles de trabajo y evaluar correctamente sus posibles efectos en el informe de auditoría.

Recordar también que los párrafos estándar del informe se han visto modificados resultado de los cambios introducidos en la formulación de cuentas anuales y de las diferentes opciones y consideraciones en relación con el primer ejercicio que se aplique el PGC.

Tanto el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en la consulta número 1 del BOICAC 75, como el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España en la circular E12/2009, han publicado modelos sugeridos de informes de auditoría adaptados a la modificación de la legislación mercantil operada por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Es recomendable leerse con detenimiento y establecer a nivel interno los nuevos modelos de informe para evitar errores u omisiones innecesarios.

## 1. CONSIDERACIONES EN RELACIÓN CON EL VALOR RAZONABLE

---

El valor razonable es uno de los criterios de valoración que más aparece en las NRV. Cualquier lector del PGC que se dedicara a subrayar las veces que dicho criterio aparece, obtendría un resumen similar al que se detalla a continuación:

### Áreas en las que interviene el valor razonable

---

#### Inmovilizado material e intangible

- En la valoración de los activos procedentes de una permuta comercial o de una aportación no dineraria.
- En el cálculo del deterioro. Se produce una pérdida por deterioro cuando el valor contable supera su importe recuperable, entendiendo este último como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor de uso.

#### Activos no corrientes mantenidos para la venta

En el momento de su clasificación en esta categoría deben valorarse por el menor valor entre su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta, exceptuando unos determinados activos que la NRV indica que deben seguir valorándose por sus normas específicas.

#### Arrendamientos financieros

Los arrendatarios deben valorar los activos al menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual, al inicio del arrendamiento, de los pagos mínimos acordados.

#### Instrumentos financieros

- Valoración inicial de todos los activos y pasivos financieros.  
El valor razonable en la valoración inicial de éstos es, salvo evidencia en contra, el precio de la transacción, que equivale al valor razonable de la contraprestación entregada.
- Valoración posterior de los activos y pasivos mantenidos para negociar, otros activos y pasivos financieros a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias y los activos financieros disponibles para la venta.
- En el cálculo del deterioro de las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas. La corrección valorativa por deterioro es la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre el valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo derivados de la inversión.



## Áreas en las que interviene el valor razonable (*Continuación*)

---

### **Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal**

En las retribuciones a largo plazo de prestación definida, el importe a reconocer como provisión será la diferencia entre el valor actual de las retribuciones comprometidas y el valor razonable de los eventuales activos afectos a los compromisos con los que se liquidaran las obligaciones.

### **Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio propio**

- Las transacciones de este tipo realizadas con trabajadores se valoran a valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referidos a la fecha de concesión.
- Cuando los bienes o servicios no han sido prestados por el trabajador se valoran a valor razonable de los bienes o servicios a la fecha que se reciben si éste se puede estimar con fiabilidad y, en caso contrario, a valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referidos a la fecha en que la empresa obtenga los bienes o la otra parte preste el servicio.

### **Subvenciones, donaciones y legados recibidos**

Si son de carácter monetario se valoran a valor razonable del importe concedido y las de carácter no monetario o en especie a valor razonable del bien recibido. Los dos valores referenciados al momento de su reconocimiento.

### **Combinaciones de negocios y fondo de comercio**

Tanto el coste de la combinación de negocios como la valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, a parte de algunas excepciones incluidas en la propia norma, con carácter general deben valorarse a valor razonable, siempre que éste pueda ser medido con fiabilidad.

### **Operaciones entre empresas del grupo**

Con carácter general se valoran de acuerdo con las normas generales y, por tanto, a valor razonable. Las excepciones a la norma general corresponden a las normas particulares para aportaciones no dinerarias de un negocio o por operaciones de fusiones y escisiones.

El marco conceptual del PGC define el valor razonable como:

---

Es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua. El valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción en los que pudiera incurrirse en su enajenación. No tendrá, en ningún caso, el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

---

En la misma definición se incluye la forma como debe calcularse este valor:

**1.** Con carácter general, se calculará por referencia a un **valor fiable de mercado**

En este sentido, el precio cotizado en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por mercado activo aquél en el que se den las siguientes condiciones:

- a) Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
- b) pueden encontrarse prácticamente en cualquier momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y
- c) los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público. Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales, actuales y producidas con regularidad.

**2.** Si no existe un mercado activo, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración

Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones.

En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías aceptadas y utilizadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la técnica de valoración empleada por el mercado que haya demostrado ser la que obtiene unas estimaciones más realistas de los precios.

Las técnicas de valoración empleadas deberán maximizar el uso de datos observables de mercado y otros factores que los participantes en el mercado considerarían al fijar el precio, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

La empresa deberá evaluar la efectividad de las técnicas de valoración que utilice de manera periódica, empleando como referencia los precios observables de transacciones recientes en el mismo activo que se valore o utilizando los precios basados en datos o índices observables de mercado que estén disponibles y resulten aplicables.

El valor razonable de un activo para el que no existan transacciones comparables en el mercado, puede valorarse con fiabilidad si la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa o las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable.

**3.** Si no puede valorarse de manera fiable sobre la base de todo lo anterior, se valorará según proceda por **su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción.**

Cuando corresponda aplicar la valoración por el valor razonable, los elementos que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorado, en su caso, por las partidas correctoras de su valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.

En el trabajo de auditoría de cuentas anuales, el auditor deberá realizar procedimientos para evaluar la razonabilidad de las valoraciones que se hayan realizado de los diferentes activos de acuerdo con el marco contable aplicable, incluyendo las valoraciones realizadas a valor razonable.

Actualmente las únicas referencias normativas disponibles son el propio PGC, tanto por la definición y formas de cálculo incluidas en el marco conceptual, detalladas anteriormente, como por las particularidades que se hayan incluido en cada una de las NRV de las diferentes partidas y las NTA sobre estimaciones contables, norma que no incluye procedimientos específicos en relación a las partidas valoradas a valor razonable. En este sentido, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas ha emitido la guía de actuación «Para la ejecución del trabajo del auditor en relación con el valor razonable» (guía número 24, publicada en la circular E02/2009, de 23 de enero de 2009), con el objetivo de:

- a) «Delimitar la responsabilidad del auditor en relación con la verificación de la adecuada aplicación del criterio del valor razonable para los casos en los que sea aplicable, así como con la verificación de los desgloses relacionados incluidos en la memoria de las cuentas anuales.
- b) Establecer los procedimientos que debe seguir el auditor en relación con la obtención de evidencia relativa a la determinación del valor razonable y a la información que se debe incluir en la memoria derivada de la aplicación de dicho criterio de valoración.
- c) Determinar el efecto que tendrían, en su caso, en el informe de auditoría las distintas situaciones derivadas de la evaluación de los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados.»

Por otra parte la International Federation of Accounts (IFAC) incluye en el «2008 Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements» la Norma Internacional de Auditoría número 545 que contiene consideraciones de auditoría en relación con las partidas de los estados financieros presentados o desglosadas a valor razonable.

Esta norma que está en vigor desde el 15 de diciembre de 2004, ha sido revisada y nuevamente redactada, unificándose con la Norma Internacional de Auditoría número 540 correspondiente a auditoría de estimaciones: la versión revisada entra en vigor para la auditoría de los estados financieros de los periodos que se inicien a partir o después del 15 de diciembre de 2009.

**2. RESUMEN DE CONSULTAS DE CONTABILIDAD PUBLICADAS POR EL ICAC SOBRE EL PGC (del BOICAC nº. 72 al 76)**

Consulta	BOICAC	Consulta
<b>Balance de apertura</b>		
Excepciones a la regla general de primera aplicación. Sobre si, a partir de la fecha de transición, se deben capitalizar los gastos financieros en las existencias o inmovilizados en curso que en el origen han necesitado más de un año para su producción, siendo el período restante desde la fecha de transición inferior al año, en el caso de una empresa que, de acuerdo con la disposición transitoria segunda del Real Decreto 1514/12007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, opta por no aplicar con efectos retroactivos el criterio de capitalización de gastos financieros.	75	9
Interpretación de la disposición transitoria primera 1.d) del RD 1514/2007 en relación con los saldos de gastos de formalización de deudas y de gastos por intereses diferidos si la empresa ha optado por la opción de mantenimiento de valores.	75	8
Sobre cómo opera el régimen de transición en relación con unas acciones que otorgan el control sobre otra sociedad y que fueron adquiridas, mediante una aportación no dineraria, en el ejercicio anterior a la entrada en vigor del PGC.	74	3
Disposiciones transitorias primera y segunda, mantenimiento de valores de los elementos patrimoniales: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Activos sujetos a reversión.</li> <li>▪ Provisiones por depreciación de inversiones financieras en capital en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.</li> <li>▪ Existencias intercambiables contabilizadas a LIFO según PGC 1990.</li> <li>▪ Combinaciones de negocios y registro de activos por impuesto diferido no reconocidos.</li> </ul> Aplicación retroactiva parcial.	74	2
Incidencia en el ámbito contable de la aplicación de la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, en relación con las “provisiones para grandes reparaciones” reconocidas de acuerdo con el PGC del 90.	72	1
Forma de realizar en el libro diario los asientos derivados de la transición al nuevo PGC	72	2
<b>Inmovilizado intangible, material, inversiones inmobiliarias y combinaciones de negocios</b>		
Criterios de la capitalización de los gastos financieros en las adquisiciones de inmovilizado material	75	3
Interpretación del artículo 235. d) del TRLSA, relativo a la fecha de efectos contables de una fusión.	75	1
Clasificación de un inmueble destinado al arrendamiento como inmovilizado material o como inversiones inmobiliarias, por parte de una empresa que tiene entre sus actividades principales el alquiler de inmuebles.	74	9

Consulta	BOICAC	Consulta
Tratamiento contable de la aprobación de un convenio de acreedores en un procedimiento concursal.	76	1
Bienes adquiridos por el cobro de créditos con clientes, cuando el bien previamente se había vendido al cliente y se había reconocido el ingreso correspondiente.	75	5
Cesión de créditos en una operación de “factoring”, en la que la entidad financiera descuenta del precio de cesión una cantidad para cubrir el riesgo de insolvencia. El importe descontado, que es devuelto al cedente si no se producen insolvencias, es superior a las expectativas máximas de riesgo por insolvencias.	75	4
Normas de registro y valoración a aplicar y reflejo contable, en la sociedad aportante y beneficiaria, de aportaciones no dinerarias consistentes en “inversiones en el patrimonio de empresas del grupo”, en las dos situaciones siguientes: Situación 1. Aportación no dineraria de unas “inversiones en el patrimonio de empresas del grupo” en una sociedad que se constituye, en la que se reciben a cambio acciones que dan el control. Situación 2. Aportación no dineraria de unas “inversiones en el patrimonio de empresas del grupo” en una sociedad ya constituida y por la que se obtiene el control.	74	6
Diversas cuestiones relacionadas con los criterios de deterioro de valor de inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas recogidos en la norma de registro y valoración 9ª de apartado 2.5.3.	74	5
Aplicación de la norma de registro y valoración 9ª.6. – Coberturas contables– en operaciones de cobertura de inversiones netas en negocios en el extranjero en sociedades dependientes, multigrupo y asociadas.	74	4

### Impuestos

Contrapartida del abono a la cuenta de provisiones para impuestos, por la cuota y los intereses correspondientes a ejercicios anteriores.	75	10
Impuesto sobre beneficios: Tratamiento contable del pasivo por impuesto diferido que surge en unas aportaciones no dinerarias de acciones en la ampliación de capital de una sociedad.	72	3

### Adaptaciones sectoriales

Normas de Adaptación del PGC a las empresas constructoras. Sobre la vigencia del tratamiento contable de los costes en que incurre un contratista, previos a la formalización del contrato y anteriores a su adjudicación, regulado en el Plan Sectorial de 1993.	76	2
Normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas. Calificación contable en el PGC del Fondo de Educación, Formación y Promoción de las sociedades cooperativas en el PGC.	76	3
Normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos. Sobre los modelos de balance y cuenta de resultados de las entidades sin fines lucrativos que apliquen las normas de adaptación.	76	4
Subvenciones concedidas por los “patronos” a las fundaciones.	75	6
Tratamiento contable aplicable por una empresa inmobiliaria en la adquisición de un terreno a cambio de una construcción futura.	75	2

**Adaptaciones sectoriales**

Tratamiento contable en el marco del PGC de los gastos necesarios para la celebración de futuros acontecimientos deportivos singulares por parte de las Federaciones Deportivas.	74	7
Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, sobre si, a partir de la entrada en vigor del PGC, se mantiene vigente el criterio recogido en la norma de valoración 18ª «Ventas y otros ingresos», contenida en las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a empresas inmobiliarias.	74	8
Desarrollos normativos en materia contable. Disposición Transitoria quinta RD 1514/2007 – Aplicación del PGC, por parte de una entidad no lucrativa.	73	1

**Cuentas anuales**

Cuentas anuales abreviadas. NECA 4ª. Ámbito de aplicación del PGC de Pequeñas y Medianas Empresas. Artículo 2 RD 1515/2007.	73	2
---	----	---

**Varios**

Subvenciones, donaciones y legados: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Sobre cuándo se considera que concurre el requisito: «se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión», cuando la subvención está sometida a la exigencia de mantenimiento de una situación a lo largo de un periodo de tiempo.</li> <li>▪ Tratamiento de una subvención que cumple los requisitos para ser considerada no reintegrable en un momento posterior al del devengo de los gastos que financia o al de la adquisición del activo que financia.</li> </ul>	75	11
Pagos a empleados de una sociedad en instrumentos de patrimonio concedidos por su dominante.	75	7
Aplicación de las NIIF-UE en transacciones cuyo tratamiento contable no está contemplado en las normas de contabilidad españolas.	74	1
Determinadas cuestiones relacionadas con la constitución de la reserva indisponible regulada en el artículo 213.4 del TRLSA. En particular: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Sobre la consideración del fondo de comercio implícito en las inversiones financieras en empresas del grupo reconocidas en las cuentas anuales individuales.</li> <li>b) Sobre el importe por el cual es obligatorio constituir la reserva indisponible prevista en el artículo 213.4 del TRLSA en los casos en los que se ha registrado una corrección valorativa por deterioro del fondo de comercio y el efecto de dicha corrección en la situación de indisponibilidad de la reserva constituida.</li> </ul>	73	3

## BIBLIOGRAFIA

Además del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y de las Normas Técnicas de Auditoría publicadas en los BOICAC, se ha utilizado la siguiente bibliografía:

International Auditing Practice Statement 1012 – Auditing Derivate Financial Instrument.

Incluido en el 2008 Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements publicado por la International Federation of Accounts (IFAC)

---

Apuntes de la mesa redonda «Implantación del Plan General Contable. Experiencias» del 18è Fòrum de l'Auditor Professional

---

Curso virtual de Contabilidad General (PGC 2007) de l'Escola d'Auditoria del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya

---

Cuadernos Técnicos sobre el Análisis Comparativo del Nuevo Plan General de Contabilidad con el Plan publicado en el ejercicio 1990

---

CISS Técnica Contable núm. 714: ¿Cómo afecta el Nuevo PGC al análisis de los estados financieros?

---

Partida Doble núm. 206: Implicaciones del nuevo PGC en el trabajo del auditor

---

