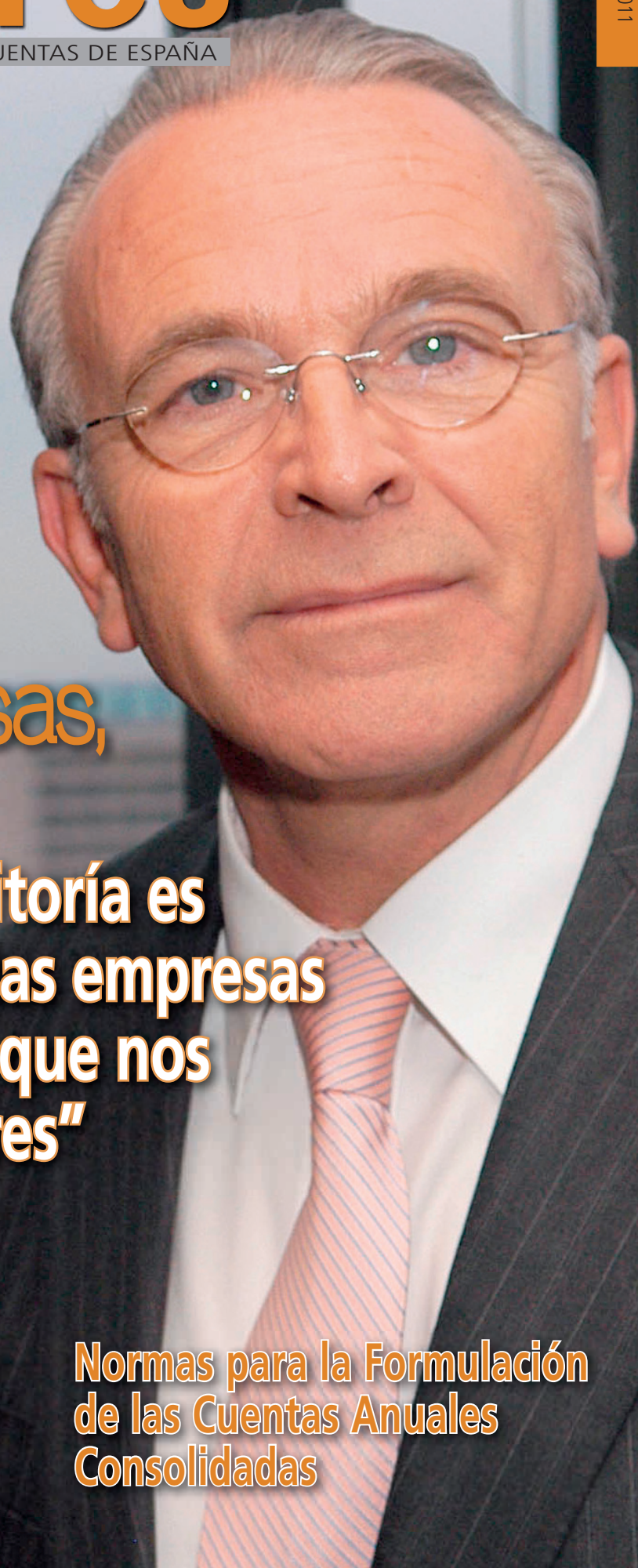


auditores

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA

NÚM. 15 - MAYO 2011



Isidro Fainé Casas,
presidente de la CECA

"El papel de la auditoría es fundamental para las empresas por la certidumbre que nos otorga a sus gestores"

Nueva Norma de Control de Calidad Interno, un paso adelante para la profesión

Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas

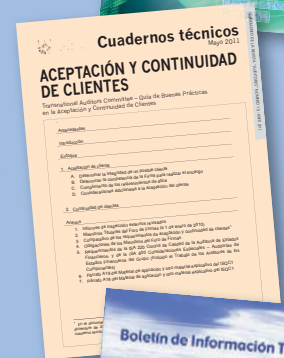
Aportando valor a los auditores

PUBLICACIONES

- **Boletín Digital “auditores”.** Mensualmente, más de 7.000 censores jurados de cuentas y firmas de auditoría reciben esta publicación digital con las informaciones más relevantes y actuales, tanto referidas a la vida corporativa, como a las novedades técnicas de ámbito nacional e internacional. Los contenidos de este Boletín se ofrecen de forma clara, amena y precisa, con continuos enlaces y ampliación de información en la página web del Instituto www.icjce.es.
- **Revista “auditores”.** Publicación trimestral, con una tirada media de 7.000 – 8.000 ejemplares y una audiencia estimada de unos 40.000 lectores. Incluye entrevistas a distinguidas personalidades del mundo económico y de la auditoría de cuentas. Asimismo, proporciona información de actualidad corporativa, de las principales actuaciones de las Agrupaciones Territoriales y Colegios Profesionales del ICJCE y artículos con las opiniones de acreditados expertos en auditoría, contabilidad, tributación, mercantil, etc.
- **Cuadernos Técnicos.** Suplemento de la revista “auditores”, que se distribuye conjuntamente con ésta y por lo tanto tiene periodicidad trimestral. En ellos se abordan en profundidad, con el mayor rigor y enfoque práctico, temas de la máxima relevancia para la profesión y la práctica de la auditoría.
- **Boletín de Información Técnica.** Publicación semestral, con una tirada media de 4.500 ejemplares en la que se incluyen de forma exhaustiva informaciones técnicas tanto nacionales como internacionales. Recoge la legislación y normativa (tanto vigente como la que se encuentra en preparación), así como una práctica selección de los artículos de especial interés para la profesión.

PÁGINA WEB www.icjce.es

- La nueva página web del ICJCE es un referente para los auditores de cuentas españoles. Se trata de una herramienta de comunicación moderna, interactiva y dinámica, con un extenso campo de utilidades: inscripción a cursos organizados por la Escuela de Auditoría y las diferentes Agrupaciones y Colegios, posibilidad de realizar consultas on-line al Departamento Técnico, información de novedades técnicas nacionales e internacionales, actualidad corporativa, consulta del fondo documental, adquisición de libros y acceso a las diferentes publicaciones editadas por el Instituto.



INSTITUTO DE
CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

Carta del Presidente



Rafael Cámara,
Presidente del ICJCE

Cumpliendo nuestra función con responsabilidad

Asistimos en estas semanas a la presentación de resultados de muchas de las principales empresas de nuestro país, que se ven afectadas por un clima económico que continúa siendo muy complicado. Unos resultados que vienen avaladas por el esfuerzo y trabajo de miles de auditores que transmiten su buen juicio profesional, con análisis y recomendaciones que aportan a los mercados fiabilidad y credibilidad sobre una muy considerable cantidad de información financiera, unos informes de auditoría que en esta ocasión además están realizados por primera vez en aplicación de la nueva Ley de Auditoría de Cuentas.

En esta difícil coyuntura resulta más esencial que nunca que todos los actores económicos y profesionales presentes en la actividad económica aporten lo mejor de sí mismos, cumplan su rol con responsabilidad y contribuyan a generar la confianza y transparencia tan demandada.

Precisamente las crecientes exigencias de transparencia y confianza hacen que cada vez se valore más el trabajo de los auditores, tanto en la revisión de las cuentas como en un creciente número de otras actividades. Así lo evidencia en esta revista Isidro Fainé, uno de los actores más destacados de la reforma de nuestro sistema financiero y presidente de la primera Caja del país, para quien la certidumbre que aporta la auditoría resulta fundamental para los gestores a la hora de tomar decisiones.

Pero instituciones y agentes económicos, tanto en España como en el ámbito internacional, tenemos que seguir avanzando por impulsar la calidad de la información que se ofrece a los mercados. Se precisa establecer un nuevo marco de información corporativa que abarque más ámbitos que el financiero. Debemos analizar conjuntamente la información que las empresas ponen a disposición del mercado, y el alcance del trabajo a realizar sobre ella por los auditores.

El reto que afrontamos consiste en enriquecer la información que los distintos destinatarios de las cuentas anuales necesitan para la toma de sus decisiones, identificando aquella información relevante para que esas decisiones estén fundadas en la mejor información. Entre otras cosas, cada vez es más necesario tener en cuenta el proceso de identificación, análisis y gestión de los riesgos que realizan las empresas.

Los mercados y los ciudadanos demandan más transparencia y calidad en la información, es la premisa para superar la crisis, y las instituciones deben responder a esa demanda. Es un proceso abierto que no tiene vuelta atrás, y el Instituto trabaja en el seno de la FEE para que la Unión Europea avance firmemente en esta dirección.

En las páginas de esta revista también se aborda la novedad de los informes de transparencia que las empresas que auditan a entidades de interés público están presentando en aplicación de la Ley de Auditoría. Seguimos empeñados en una continua mejora y en adaptarnos a los cambios normativos de la nueva Ley, que tan considerable avance supone para nuestra profesión.

Además se informa en esta publicación de la implantación de la Norma de Control de Calidad Interno, que representa un reto y una gran oportunidad para los auditores, y que desde el Instituto estamos apoyando como lo demuestra la creación de una nueva Dirección en apoyo de los miembros de la corporación.

En definitiva, los auditores estamos cumpliendo nuestra función con responsabilidad como pieza clave que somos del sistema económico, estamos contribuyendo a sustentar el tejido productivo, y día a día somos más valorados y demandados. Además, trabajamos por lograr la mayor transparencia y calidad en la información corporativa, para hacerla más útil y valiosa a los agentes que toman las decisiones económicas.

Por último, no quisiera terminar sin destacar el hondo pesar que ha causado el fallecimiento en el pasado mes de abril de Fernando Gómez Martín, un destacado censor jurado de cuentas, referente de la profesión, por la que siempre trabajó con generosa entrega.





6

NOTICIAS

Creación del Departamento de Calidad

Más de un millar de aspirantes a auditores en el ICJCE

Día del Auditor de Baleares

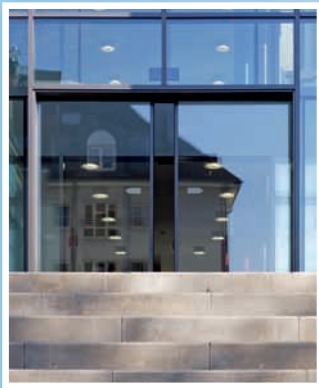


11

FIRMA INVITADA

Sabemos lo que nos pasa, ¿y ahora qué?

Carlos Sánchez



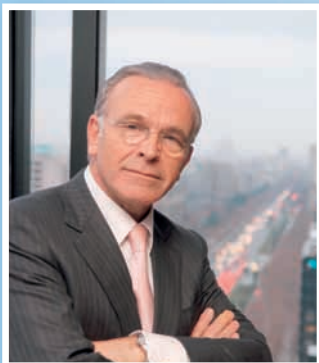
12

REPORTAJE

La transparencia, un valor con rango legal

Mar Rodríguez Serrano

La reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas incluye la obligación para determinadas firmas de auditoría de publicar un informe anual de transparencia que supone una declaración pública de los procedimientos internos para afrontar su labor de interés público con la más alta calidad.



16

ENTREVISTA

Isidro Fainé Casas, presidente de la Confederación Española de Cajas de Ahorro

El presidente de la CECA desde hace un año habla en esta entrevista de la situación económica actual que atraviesa España desde su gran conocimiento del mercado financiero y la empresa española. Defiende con orgullo el trabajo realizado por la institución que preside, el Ministerio de Economía y el Banco de España, porque dice que la reestructuración financiera va a tener uno de los costes más bajos para el erario público de Europa; y su resultado será entidades más sólidas, estables y eficientes.

ARTÍCULOS PROFESIONALES

21

La nueva Norma de Control de Calidad Interno: un paso adelante en la profesión de auditoría

Jaime Ceberio Ortuzar

A finales de diciembre de 2010, el ICAC publicó en su página web la Norma de Control de Calidad Interno (NCCI) de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, en sustitución de la actualmente en vigor, para su tramitación y sometimiento a información pública. Para entender las razones y la oportunidad de esta nueva Norma, este artículo realiza un breve repaso de la evolución de la normativa de control de calidad, interno y externo, de la actividad de auditoría de cuentas.

30

Control y auditoría del sector público en un escenario de crisis económica

Antonio M. López Hernández

El Consejero Mayor de la Cámara de Cuentas de Andalucía explica el control de la actividad económico-financiera en el sector público, el concepto y tipología de la auditoría pública, las normas que la regulan, los informes de auditoría pública y su estructura y contenido y la auditoría pública ante los entes gestores o receptores de fondos no pertenecientes al sector público.

34

La reforma del tratamiento contable de las operaciones entre empresas del grupo incluida en el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC) y se modifica el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

Juan Manuel Pérez Iglesias

El objetivo de este artículo es realizar una breve exposición de los principales cambios incluidos en la NRV 21ª del PGC, en la redacción introducida por el artículo 4 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre (BOE de 24 de septiembre; corrección de errores en el BOE de 3 de marzo de 2011), para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2010.

45

COMENTARIOS NORMATIVOS

51

ACTIVIDADES DE LAS AGRUPACIONES Y COLEGIOS

60

BIBLIOTECA



INSTITUTO DE
CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

auditores es una publicación del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

General Arrando, 9
28010 Madrid
Telf. 91 446 03 54
Fax 91 447 11 62
e-mail: auditoria@icjce.es
www.icjce.es

Consejo Editorial:

Rafael Cámara Rodríguez-Valenzuela
Mario Alonso Ayala
José María Fernández Ulloa
Leticia Iglesias Herráiz
Ángel López Muñoz

Director:

Julio Sánchez Álvarez

Adjunta a Dirección:

Mar Rodríguez Serrano

Colaboran en este número:

Carlos Sánchez
Mar Rodríguez Serrano
Jaime Ceberio Ortuzar
Antonio M. López Hernández
Juan Manuel Pérez Iglesias
Carlos Mir Fernández
Rosa Puigvert Colomer
(Cuadernos técnicos)

Diseño y Maquetación:

Carmen Misis

Impresión: Gráficas Caro

Depósito legal: B-6544-2006

Queda prohibida la reproducción total o parcial de las informaciones de esta publicación, cualquiera que sea el medio de reproducción a utilizar, sin autorización previa y expresa de la editorial. **auditores** no comparte necesariamente las opiniones expresadas en los artículos publicados, que son responsabilidad exclusiva de sus autores.

El Ministerio de Economía abre el trámite de audiencia pública del borrador del texto refundido de la Ley de Auditoría

El 28 de marzo y durante 15 días hábiles el Ministerio de Economía y Hacienda abrió el trámite de audiencia pública para la publicación del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, disponible en la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Durante ese período de tiempo los interesados remitieron sus comentarios al borrador realizado por el Ministerio. La reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas se aprobó por unanimidad en el Congreso de los Diputados el 17 de junio de 2010 y supuso la modificación de la gran mayoría de los artículos de la anterior regulación que estuvo vigente durante 22 años, desde 1988. ■

Creación del departamento de Calidad



Tras la publicación de la Norma de Control de Calidad Interno y dada la importancia de los cambios que introduce, el Consejo Directivo del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España ha decidido poner en marcha una serie de iniciativas con el objetivo de prestar a sus miembros un servicio adaptado a esta norma. En este sentido, se ha creado el departamento de Calidad que, entre otras funciones, se encargará de dar orientación a auditores de cuentas y sociedades de auditoría para que

ajusten sus procedimientos a las exigencias establecidas en la Norma y al mismo tiempo resolverá las dudas relacionadas con la normativa que regula el control de calidad y la implantación de esta normativa.

El director de este nuevo departamento es Jaime Ceberio, auditor de cuentas con amplia experiencia en auditoría y control de calidad, y la coordinación de este departamento ha recaído sobre Elena Cervera, hasta ahora integrante del Departamento Técnico del ICJCE.

Asimismo, otra de las acciones llevadas a cabo en relación con la aprobación de esta norma es la adaptación de los planes de formación a esta temática concreta, tanto en los cursos que se imparte para los miembros del Instituto como en aquellos para acceder a la profesión. Las Agrupaciones y Colegios del ICJCE ofertarán formación referida a esta materia. ■

Medio centenar de profesionales participaron en el Día del Auditor de Baleares

El 24 de febrero medio centenar de profesionales de la auditoría de cuentas se reunieron en Palma de Mallorca en torno a la jornada del Día del Auditor que fue inaugurada por el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de las Islas Baleares, Carles Manera, junto con los presidentes de las tres corporaciones representativas de los auditores en las Islas, el presidente de la Agrupación del ICJCE, Javier Navarro; el presidente del Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales, Aniceto Fornaris; y el decano del Colegio Oficial de Economistas, Onofre Martorell.

El ex vicepresidente del Tribunal Constitucional y catedrático de Derecho Mercantil de la Universidad de Sevilla, Guillermo J. Jiménez, expuso en su conferencia el derecho fundamental de asociación y sociedades mercantiles. Por su parte, el vicepresidente primero del Instituto, Mario Alonso, centró su intervención en el papel que desempeñan los auditores



en la crisis económica y apuntó las oportunidades y amenazas para el futuro de la profesión.

Por último, el anteproyecto de reforma de la Ley Concursal fue explicado por el magistrado del Juzgado Mercantil nº 1 de las Islas Baleares, Víctor Fernández. ■

Un miembro del ICJCE nombrado Consejero Mayor de la Cámara de Cuentas de Andalucía

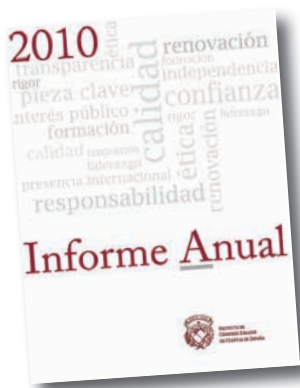


Antonio Manuel López Hernández, miembro de la Comisión de Sector Público del ICJCE, ha sido nombrado consejero mayor de la Cámara de Cuentas de Andalucía, y tomó posesión del mismo en un acto presidido por el presidente de la Junta de Andalucía, José Antonio Griñán.

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad, ha ejercido como docente en materias relacionadas con los sistemas de información financiera de las entidades públicas y de las empresas de negocios. López Hernández ha realizado trabajos de investigación en los ámbitos de la financiación, gestión, sistemas de información y control de entidades públicas, en los que ha dirigido diversas tesis doctorales.

Además, es autor de varias monografías y numerosos artículos en revistas científicas nacionales e internacionales de reconocido prestigio, obtuvo el Premio Blas Infante en 1997 y ha ocupado varios cargos políticos. ■

Publicación del Informe anual 2010



El Instituto ha publicado el Informe anual 2010 que detalla todas aquellas actividades desarrolladas durante el pasado ejercicio tanto por las diferentes comisiones, como por las Agrupaciones y Colegios y departamentos de la corporación.

También recoge las principales noticias que se produjeron durante 2010 y que tienen relación con la auditoría de cuentas, como la aprobación de la Ley de Auditoría de Cuentas a mediados de junio en el Congreso de los Diputados, por unanimidad de todos los grupos parlamentarios y con gran

acogida por parte de la profesión. La norma homologa a los auditores españoles a otros países europeos e incorpora las principales demandas realizadas por el sector en los últimos años.

Incluye un resumen del XIX Congreso Nacional de Auditoría que en 2010 se celebró en Madrid, los nombramientos de miembros del ICJCE en organismos internacionales, los múltiples Días del Auditor que han tenido lugar en Agrupaciones y Colegios, así como la iniciativa Auditor por un día que acerca la auditoría de cuenta a los estudiantes universitarios.

Además, este Informe explica el trabajo realizado durante 2010 en cada uno de los grupos de trabajo de las organizaciones internacionales que cuentan con representantes del ICJCE.

Por último, incluye el informe de auditoría de la corporación, las cuentas anuales agregadas y la memoria correspondiente al ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 2010. ■

Más de un millar de aspirantes a auditores en el ICJCE

La convocatoria al Registro Oficial del Auditores de Cuentas (ROAC) publicada el 16 de febrero en el Boletín Oficial del Estado ha suscitado mucho interés entre los profesionales del sector y más de 1.050 aspirantes han presentado la documentación para realizar este examen a través del Instituto. Esta cifra supone un incremento de un 10,5% con respecto a la registrada en la convocatoria anterior de 2008.

Como es habitual, el examen de aptitud constará de dos pruebas: la primera, teórica, se realizará en la primera quincena de septiembre; y la parte práctica tendrá lugar en la primera quincena de diciembre. Ambos exámenes se celebrarán en Madrid y Barcelona en sedes que se comunicarán en posteriores avisos.

En esta convocatoria, los aspirantes a auditores de cuentas tendrán que demostrar por primera vez su conocimiento acerca de la reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas, que se aprobó a mediados de junio de 2010. Además, entre las materias teóricas que se enumeran en la orden del BOE se encuentran el Plan General de Contabilidad, las Normas Internacionales de Información Financiera y de Auditoría, la normativa relativa a ética e independencia, y gestión de riesgos y control interno en las organizaciones.

En las Agrupaciones y Colegios del Instituto se impartirán cursos de formación para preparar la prueba práctica que consistirá en la resolución de uno o varios supuestos prácticos relacionados con la actividad de auditoría de cuentas.

En la convocatoria anterior de acceso al ROAC en 2008, alrededor de 700 aspirantes superaron con éxito estas pruebas y quedaron habilitados para ejercer como auditores de cuentas. ■

Los expertos piden a IFAC que continúe liderando la convergencia normativa

El organismo mundial de los auditores, IFAC, ha hecho públicos, a principios del mes de marzo, los resultados de su habitual encuesta global de la profesión en la que han participado más de 120 profesionales procedentes de 73 países. Las principales conclusiones de este sondeo revelan que las áreas clave para estos expertos en las que hay que centrarse son la emisión, adopción e implementación de normativa, así como la credibilidad de la profesión.

En este sentido, los encuestados consideran que IFAC debe continuar desempeñando un papel central como emisor de normas y debe también trabajar en aras de la convergencia, adopción y efectiva implementación de las normas internacionales. La transición

hacia las Normas Internacionales de Auditoría es una cuestión considerada "crucial" por el 96% de los profesionales (en la encuesta realizada el año pasado este aspecto registró un 83%).

Respecto a la credibilidad de la profesión, la encuesta recoge la opinión mayoritaria de que este organismo apoye y restablezca la confianza pública en la profesión y los valores de la auditoría de cuentas y otros servicios proporcionados por estos expertos contables. También este sondeo refleja que IFAC debe dar los pasos necesarios para incrementar y mejorar la presencia de la profesión en la escena internacional. Los expertos sugieren que este organismo fortalezca las relaciones con organizaciones globales, regionales y na-

cionales, agencias y gobiernos, al mismo tiempo que comunique los mensajes claves de la profesión y ofrezca soluciones a la crisis financiera actual.

El crecimiento continuo de la demanda de profesionales, sobre todo en el sector público, es otro de los puntos importantes que se deducen de esta encuesta, que también manifiesta la necesidad de contar con un código de ética global que proteja la calidad fundamental de la profesión, particularmente referida a la independencia. El director ejecutivo de IFAC, Ian Ball, señala que "los participantes en esta cuarta encuesta anual confirman que IFAC debe continuar con su papel fundamental como emisor de normas internacionales". ■

Acuerdo con la editorial Francis Lefebvre

El ICJCE ha establecido un acuerdo con la editorial Francis Lefebvre por medio del cual los miembros del Instituto obtienen una serie de ventajas como contenidos gratuitos, libros a examen, precios especiales tanto en prepublicación como en productos de última generación y pruebas gratuitas de producto, entre otras.

Además, la editorial ofrece la posibilidad de tener una clave de acceso gratuita a Nautis Fiscal Contable por un período de 60 días. Se trata de una herramienta de trabajo on-line que contiene información, estructurada e interconectada, del ámbito fiscal y contable, y también incluye los textos de los Mementos en formato electrónico vinculados con los textos de la base jurídica que los fundamenta. ■

Conflictos jurídicos versus soluciones financieras, publicación del ICJCE



Los auditores de cuentas y miembros del Instituto, Alejandro Martín y José Juan Martínez, son los autores del monográfico de praxis concursal bajo el título Conflictos jurídicos versus soluciones financieras. El concurso de acreedores y los anticipos de clientes en adquisiciones inmobiliarias. Se trata de una publicación especialmente dirigida a los profesionales del derecho (letrados, fiscales y jueces) y del área económica. En la situación económica actual se están registrando un número muy eleva-

do de insolvencias, sobre todo aquellas que tienen relación con el sector de la construcción, que suponen una variedad muy amplia de relaciones financieras que carecen de un tratamiento homogéneo. Tal y como se apunta en la presentación de esta publicación "se observa una carencia explícita de correlación entre las vigentes conceptualizaciones contables y financieras al respecto, debidamente avaladas por mandato legal, con la praxis jurídica y profesional de los administradores nombrados en sede concursal".

Los autores reflejan en esta publicación su experiencia en estos asuntos y exponen la relación entre la legislación mercantil y la Ley Concursal. El presidente del Registro de Auditores Judiciales del ICJCE, Vicente Andreu, considera que "esta monografía ocupa un lugar de indudable trascendencia y prestigio, no solo por la importante materialidad de las transacciones financieras objeto de debate, sino por la ausencia hasta la fecha de un tratado semejante que ofrezca luz y taquígrafos sobre un tema de gran actualidad". ■

El Instituto británico visita el ICJCE para impulsar la colaboración entre ambas instituciones



A mediados de abril, una delegación del Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) encabezada por su presidente Gerald Russell se reunió con el presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), Rafael Cámara, con el objetivo

de impulsar la colaboración entre ambas instituciones.

En este encuentro se analizaron los asuntos de actualidad más relevantes que afectan a la profesión de auditoría en Europa, así como a nivel internacional, y se plantearon aquellos temas de interés común en los que es posible incrementar la colaboración.

Junto con el presidente de ICAEW también participaron en esta reunión el director regional para Europa de esta institución, Martin Manuzzi, y la directora de Asuntos Europeos, Caroline Newton. Por parte del ICJCE también estuvo presente la directora general, Leticia Iglesias. ■

IFAC solicita a los auditores que participen activamente en el desarrollo y sostenibilidad de la economía

La International Federation of Accountants (IFAC) celebró a primeros de marzo en Nueva York una reunión con los directores generales de los Institutos miembro, en la que ha intervenido la directora general del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), Leticia Iglesias, para analizar el plan estratégico de la organización mundial para los próximos tres años (2011-2014). IFAC reclama a la profesión de auditoría que desempeñe un papel activo en el desarrollo de organizaciones, mercados financieros y economías estables y sostenibles.

El plan estratégico de IFAC tiene como objetivo aprovechar nuevas oportunidades y establecer recursos suficientes para centrarse en las actividades y servicios que mejoren la relevancia de la auditoría de cuentas. En esta reunión se abordaron múltiples asuntos de total actualidad para la profesión de auditoría de cuentas desde diferentes puntos de vista, desde el Libro Verde sobre esta materia emitido por la Comisión Europea y sus diferentes implicaciones, hasta los desarrollos realizados a nivel internacional en informes integrados, la crisis de deuda soberana

y el papel que ejercen los profesionales en esta situación financiera.

La intervención de la directora general del ICJCE, Leticia Iglesias, en esta reunión de alto nivel versó sobre los esfuerzos que está realizando España en el control del gasto público y en la adopción de diferentes reformas y medidas con las que tratar de solventar la situación de crisis económica-financiera y la inestabilidad de los mercados de capitales.

De mismo modo, se refirió a las relevantes contribuciones realizadas por los auditores de cuentas, que frente a la incertidumbre económica aportan la confianza necesaria en sus informes sobre la información financiera y el estado fiel de las empresas.

En este sentido, destacó la labor desarrollada por los auditores españoles colaborado de forma estrecha con el sector público para lograr el mejor control de todas las administraciones y también con los organismos reguladores y supervisores al aportar su opinión sobre la adopción de determinadas medidas como las relativas a la creación del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB) y la reforma del sistema financiero. ■

La Agrupación de Madrid convoca la segunda edición del premio 'Las cuentas cuentan'

Por segundo año, la Agrupación de Madrid del ICJCE ha convocado el premio de ensayo breve 'Las cuentas cuentan' dirigido a estudiantes universitarios de primero y segundo de los grados de Administración de Empresas, Económicas o titulaciones semejantes.

El objetivo de este galardón es estimular el conocimiento de la importancia que tiene la información financiera en la economía en un mercado global y su relevante papel en la toma de decisiones de los agentes económicos. La extensión de los trabajos presentados será de un mínimo de tres páginas a un máximo de cinco.

Se otorgarán dos premios, un Mac Book Air y un Ipad, y el primer premio será además publicado en esta publicación. Los ensayos breves pueden enviarse hasta el 29 de abril de 2011 y el fallo del jurado tendrá lugar antes del 31 de julio. ■

Eddy Wymeersch, nuevo presidente del PIOB

El Public Interest Oversight Board (PIOB), organismo supervisor de la emisión de normas de IFAC, ha nombrado a Eddy Wymeersch como nuevo presidente a principios de marzo en sustitución de Stavros Thomadakis. El recientemente elegido representante del PIOB ejerció como presidente del Comité Europeo de Reguladores de Valores (CESR, en sus siglas en inglés) y del Comité Regional Europeo de IOSCO.

El Consejo directivo de PIOB está formado por diez expertos que representan un amplio espectro profesional y gran experiencia regulatoria y un secretario general. Gonzalo Ramos, experto español, ocupa este último cargo. ■



Pesar por el fallecimiento de Fernando Gómez Martín

El pasado 13 de abril falleció en Bilbao Fernando Gómez Martín, censor jurado de cuentas y referente para la profesión por su trabajo y experiencia, sobre todo en la disciplina concursal, sobre la que es autor de decenas de obras, monografías y artículos, habiendo sido administrador concursal en más de 450 procedimientos en los últimos 30 años. Era miembro de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras.

Gómez Martín se graduó en el Instituto Internacional de Dirección de Empresas de La Comercial de la Universidad de Deusto, fue máster en Gestión Avanzada por la misma Universidad e intendente Mercantil por la Escuela de Altos Estudios Mercantiles de Bilbao. Ha sido socio fundador del grupo FGM y dentro del ICJCE era vocal del Registro de Auditores Judiciales e impartió numerosos cursos, además de ser ponente en varios de los últimos Congresos Nacionales. Su fallecimiento ha causado un hondo pesar entre todos los que forman parte del Instituto.

FERNANDO GÓMEZ MARTÍN AL SERVICIO DE LA PROFESIÓN

Ha fallecido Fernando Gómez Martín. Siempre le he considerado un ser humano incombustible. El tiempo no pasaba por él. Día a día, por imposible que pareciera, incrementaba su presencia y su capacidad de trabajo. Su día no tenía horas, su año carecía de días de asueto. Su pasión era el servicio. El fin último de su labor, lo concursal, especialmente desde una perspectiva contable, constructiva...; en lo que podía ayudar, ayudaba, en lo que podía estorbar, no estorbaba. Y, entre tanto, se deshacía en servir a los demás, sus compañeros, los jueces, los secretarios judiciales, los abogados, sus clientes y amigos.

Es conocida y encomiable su labor en favor del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, en el que ocupó durante una dilatada etapa la vicepresidencia del Consejo Directivo; de los Colegios de Titulados Mercantiles y de los Colegios de Economistas, así como de la Real Academia de las Ciencias Económicas y Financieras de España, de la que era miembro correspondiente para el País Vasco. Escribió hasta la saciedad tratados, guías prácticas, monografías..., cualquier conocimiento que adquiría lo vertía sin espera para mejor comprensión de los demás. Nada nunca se reservó. Sirvió con humildad sincera, profunda y bien entendida. Sin protagonismos. Fue un hombre de conducta recta y constante. Pero no todo su buen hacer se limitaba a lo profesional; sirvió con absoluta gratitud

durante doce años como Cónsul Honorario de Bolivia para el País Vasco, Navarra y La Rioja.

Lamento profundamente su fallecimiento el pasado día 13 de abril, tras luchar sin éxito desde el mes de noviembre último contra una grave enfermedad. Casi nadie lo notó porque trató de no bajar la guardia. Pocos días antes de dejarnos asistió, con sus facultades plenas pero con una debilidad estremecedora a su última junta de acreedores en Palencia. Un éxito. Un convenio en el demasiado frecuente mundo liquidativo concursal. No evitó su responsabilidad. Días después falleció en su casa, rodeado por sus hijos, que me consta le adoraban, orgullosos y agradecidos por una vida entregada al amor por la artesanía, por las cosas bien hechas. Murió querido. Lo sabía. Nos dejó un vacío que solo podremos mitigar relejendo su extensísima obra.

D. Fernando, que para mí fue un maestro y un leal amigo, siempre se caracterizó por su buen hacer y por la máxima atención, respeto y esmero en todo aquello que personal y profesionalmente asumió. Para nosotros, su equipo, lo sucedido nos deja un vacío insustituible, aunque supo hacernos entender que la vida está para vivirla con intensidad y sumo esfuerzo, con un profundo cariño por el equilibrio, la Justicia, la atención a los detalles y el estudio. Siempre bromeamos que nos dejaría con las "botas puestas". Así lo ha hecho, con la discreción que le caracterizaba y sin darse demasiada importancia.

Nos deja mucho, deja tras de sí una familia tan orgullosa como agradecida y un equipo profesional desolado. Nos corresponde seguir su excepcional ejemplo. Así lo haremos. Sus cincuenta y dos años de vida profesional y su larga obra representan un tesoro en los ámbitos del asesoramiento fiscal, del derecho concursal y de la auditoría o, como a él le gustaba describir, la profesión contable. Siempre dijo que tan solo era "un sencillito contable" al servicio de los Juzgados, de sus clientes y amigos y de las personas que hemos tenido el singular privilegio de aprender de su desbordado conocimiento y extensísima experiencia.

Me es imposible describir cómo era la persona: el padre, el marido y el amigo. Sirva decir que echar la vista atrás me hace dibujar una sonrisa. Fue un hombre generoso sin límites, entregado, bondadoso, discreto y leal. Un padre, marido y amigo auténtico dispuesto a lo que fuere. Su enorme dedicación y amor por las cosas bien hechas nos privó algunas veces de su presencia, pero la calidad superó siempre a la cantidad.

Descansa en Paz, querido Fernando. Si es cierto que uno solo muere cuando se le olvida, da por seguro que tú solo habrás desaparecido físicamente puesto que no podremos olvidarte. ■

Por Javier Angulo Gómez

(Javier Angulo fue presidente de la Agrupación Territorial del País Vasco y socio de Fernando Gómez)



Sabemos lo que nos pasa ¿y ahora qué?

A Enrique Fuentes Quintana le gustaba recordar que Ortega -en las Cortes Constituyentes de 1931- fue el primero en darse cuenta de la gravedad de la situación económica. Su preocupación partía de un razonamiento. Si no se hacía algo de manera urgente, la crisis económica acabaría por convertirse en política. Y fue en este contexto cuando dijo su célebre frase: 'Lo que nos pasa es que no sabemos lo que nos pasa'.

A partir de esta declaración de principios, el filósofo madrileño espetó a los diputados: "Tienen que estudiar la situación económica porque va a condicionar el desarrollo de España. Así que llamen a los mejores economistas para que les den un diagnóstico y sepamos qué hacer".

Ni que decir tiene que pocos le hicieron caso; pero también es verdad que aquella situación no tiene nada que ver con la actual. Al contrario que en la II República, ahora sí hay un consenso generalizado sobre qué le sucede a la economía española. Las herramientas para el análisis económico han avanzado de forma evidente. Y lo que le pasa, que diría Ortega, no son, precisamente, mal de amores. Todo lo contrario.

El tejido productivo se ha roto tras haberse quebrado un patrón de crecimiento insostenible que ha acabado por llevarse por delante buena parte del andamiaje económico del país, incluido el sector público, que en lugar de convertirse en parte de la solución es hoy, sin lugar a dudas, parte del problema.

Ocurre, sin embargo, que tiende a entenderse los problemas económicos como un bache temporal ligado a la coyuntura internacional, por muy intensa que ha sido la caída; pero se suele olvidar que las dificultades son de naturaleza estructural y que ningún Gobierno está en condiciones de abordarlas en solitario.

No es que el país sea una ruina. La crisis -si algo ha dejado claro- es que el tejido social funciona gracias a la familia y al denostado por algunos Estado de bienestar. Incluso en un contexto extremadamente complicado por la situación interna, muchas multinacionales españolas han encontrado fuera el cariño que han buscado dentro. Pero ya se sabe que los tejidos sociales se agotan y que incluso sólidos edificios se han venido abajo por falta de conservación.

El verdadero peligro de la economía española es, por lo tanto, que la parte del tejido productivo que ha aguantado la recesión se contagie y se agriete. De ahí la necesidad de evitar que la crisis se convierta en crónica con tasas de crecimiento muy inferiores al potencial. O lo que es lo mismo, el problema es que se caiga en lo que se ha denominado 'mal portugués'. O lo que es igual, cuando una economía es incapaz de crecer más allá de un 1%-1,5% durante un periodo prolongado de tiempo. Algo que en el

caso español -con cinco millones de parados- sería una catástrofe. España ni siquiera puede permitirse el lujo de intentar ganar tiempo por la vía de esperar a que escampe en los países periféricos, que tarde o temprano tendrán que acogerse a una reestructuración de su deuda pública. Básicamente porque tan sólo dos partidas -desempleo y servicio de la deuda- se comen cada año una cifra descomunal: 55.000 millones de euros. O lo que es lo mismo: el 5% del pib o el 40% del presupuesto no financiero del Estado está gastado antes de comenzar cada ejercicio.

De ahí que lo urgente sea avanzar en dos líneas, un recorte del gasto público de carácter estructural; y una apuesta decidida por el empleo, creando un nuevo marco de relaciones laborales que acabe con la jungla de contratos que existe actualmente.

Los problemas, por lo tanto, no son sólo de carácter económico, sino político-institucionales, lo que obliga a reformar leyes orgánicas e incluso la Constitución para cerrar de una vez por todas el modelo de estado autonómico.

No hay que olvidar que las heridas de la crisis no son pequeñas. Al acabar este año, la deuda pública (medida en términos de Maastricht) alcanzará una cifra histórica. Se situará nada menos que en 733.428 millones de euros. Es decir, el 67,3% del producto interior bruto (PIB). Para hacerse una idea de lo que significa esa cifra, hay que tener en cuenta que en 2007, primer año de la crisis, el volumen de deuda en circulación apenas llegaba a los 380.661 millones. Esto supone que en sólo un trienio el endeudamiento prácticamente se ha duplicado. O lo que es igual, tres años de crisis se han traducido en una factura no pagada equivalente a 352.767 millones de euros que habrá que desembolsar en los próximos años vía impuestos.

Lo más grave, con todo, es un intangible que a menudo se olvida, y que no tiene nada que ver con determinadas decisiones -o ausencia de política económica. Y que no es otro que el conformismo.

La sociedad española parece anestesiada y convive con una extraña normalidad con cinco millones de parados, como si detrás de esas cifras no hubiera un fracaso colectivo de indudable transcendencia. El desempleo se ha asumido como una especie de plaga bíblica que no se puede combatir, lo cual crea una sociedad dual. Por un lado, los 18 millones de ciudadanos con empleo que mal que bien van tirando, y para quienes la crisis es un fenómeno más o menos pasajero. De otro, los desempleados y los inactivos (prejubilados, fundamentalmente) alejados del proceso productivo. Unos y otros conviven sin que haya estímulos externos para crear una sociedad más cohesionada, en última instancia el objetivo de cualquier política económica. Y desde luego, el manantial del que brotará el futuro crecimiento. ■

La
transparencia,
un valor con
rango legal

La transparencia es un valor en alza y que describe en parte el trabajo realizado por los auditores de cuentas, su razón de ser. Este valor se ha incorporado a la reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas que solicita a las auditoras de entidades de interés público la elaboración y publicación en su página web de un informe anual de transparencia. Se trata de un documento con información de gran utilidad para terceros, una puerta abierta al funcionamiento interno de las firmas, que gran parte de las empresas auditoras están elaborando en estos momentos para presentarlo en los próximos meses.



Mar Rodríguez Serrano

L

a reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas, publicada en el Boletín Oficial del Estado el 1 de julio de 2010, supuso un paso adelante para la profesión de auditoría en España al incorporar importantes demandas realizadas durante años y homologarla además así con el resto de países europeos. El establecimiento de la responsabilidad proporcional, el refuerzo de la independencia de los auditores, los cambios introducidos en el régimen sancionador y la obligatoriedad de formación continuada para estos profesionales son algunas de las novedades recogidas en el nuevo texto legal.

Además, al trasponer la Octava Directiva europea, la Ley añade también un nuevo artículo (14 bis) que supone un incremento de la transparencia para aquellos profesionales y sociedades que "realicen la auditoría de cuentas a entidades de interés público, así como las sociedades de auditoría de terceros países" a los que se solicita la publicación de un informe anual de transparencia.

Precisamente la transparencia es uno de los valores consecuencia del trabajo realizado por los auditores de cuentas al comprobar que las cuentas presentadas por las empresas corresponden a su imagen fiel. Pero es cierto que hasta la aprobación de la Ley dicha transparencia no se había hecho extensible de puertas para adentro en la profesión.

Esta nueva exigencia para aquellas firmas que cumplan los requisitos establecidos por la Ley de Auditoría tiene bastante en común con los requerimientos del código de buen gobierno corporativo que han puesto en práctica las empresas cotizadas.

En el caso que nos ocupa de las sociedades de auditoría y concretamente del informe de transparencia supone revelar una serie de información de las propias firmas que conforma una radiografía muy completa del funcionamiento interno de las mismas al dar a conocer los órganos de gobierno, el sistema de control de calidad o el volumen de negocios, entre otros puntos.

El socio de Gestión de Riesgos de KPMG, miembro del Consejo Directivo del ICJCE y representante del

mismo en el grupo de trabajo de ética de la Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), César Ferrer, afirma que "históricamente las firmas de auditoría eran cajas negras, a partir de ahora lo seremos lo menos posible. En función del interés público y a través del informe anual de transparencia ofrecemos información de forma clara y didáctica de quiénes somos y cómo realizamos nuestro trabajo".

Para cumplir de forma exhaustiva con el significado literal de este documento, la Ley de Auditoría especifica que se deberá "dar a conocer a través de sus páginas de Internet", de tal forma que esté disponible para cualquier persona interesada. Además, la legislación precisa el plazo para que estos informes sean publicados en la red: "en los tres meses siguientes a la finalización del ejercicio económico".

La fecha de cierre del ejercicio en las firmas de auditoría marcará pues la publicación de este documento en los próximos meses y a buen seguro muchas empresas se encuentran inmersas en la actualidad en la realización de los mismos. A día de hoy se pueden consultar ya varios informes de transparencia de firmas auditoras como KPMG, Auren, BDO, Mazars, Grant Thornton, Crowe Howarth, Moore Stephens, Attest, Uniaudit JRP Auditores (cuya web está en construcción pero cuenta con el informe anual de transparencia), Stemper Auditores o Abaunding Auditores, entre otros.

La primera firma de auditoría que realizó este informe de transparencia fue KPMG, que además se adelantó a la aprobación de la reforma de la Ley y siguiendo la descripción de este requerimiento contenida en la Octava Directiva europea publicó este documento en diciembre de 2009. César Ferrer, principal responsable del informe en KPMG, considera este hecho como "un compromiso con nuestros stakeholders, les explicamos en qué nos basamos para decir que realizamos nuestros trabajos con la máxima calidad".

El texto de la normativa explica el contenido de los nueve puntos que debe incluir, como mínimo, dicho



documento y que en definitiva supone información de utilidad para terceros. Son los siguientes:

a) Descripción de la forma jurídica y de los propietarios de la entidad, cuando se trate de una sociedad de auditoría.

b) Cuando la sociedad de auditoría o el auditor de cuentas estén vinculados a las entidades o personas a que se refiere el artículo 8 ter.c) y d) de esta Ley, una descripción de dichas entidades y personas, así como de los acuerdos o cláusulas estatutarias que regulen dicha vinculación.

c) Descripción de los órganos de gobierno de la sociedad de auditoría.

d) Descripción del sistema de control de calidad interno del auditor o sociedad de auditoría, y una declaración del órgano de administración o de gestión sobre la eficacia de su funcionamiento, con indicación de cuándo tuvo lugar el último control de calidad.

e) Relación de las entidades de interés público para las que han realizado trabajos de auditoría en el último ejercicio.

f) Información sobre los procedimientos o protocolos de actuación seguidos por el auditor o sociedad de auditoría para garantizar su independencia, y mención a las revisiones internas del cumplimiento del deber de independencia realizadas.

g) Información sobre la política seguida respecto a la formación continuada de los auditores.

h) Información sobre el volumen total de negocios, con desglose de los ingresos según procedan de la actividad de auditoría o de la prestación de otros servicios distintos a dicha actividad.

i) Información sobre las bases para la remuneración de los socios".

Según afirma César Ferrer, lo más relevante de este informe de transparencia es precisamente el objetivo que se persigue y ese ha sido el espíritu que ha guiado a KPMG en la elaboración del documento. "La firma afrontó la elaboración del informe buscando cumplir no sólo con la letra del requerimiento legal, sino tratando de realizar un documento que tuviera utilidad para terceros. Ese es el objetivo final y lo que da sentido a su publicación".

Teniendo en cuenta que toda la información que se detalla en el informe anual de transparencia resulta de interés para empresas, inverso-



Las empresas de auditoría están preparando por primera vez el informe de transparencia que debe ser publicado en la página web de la firma en los tres meses posteriores al cierre del ejercicio económico

res, reguladores y para la propia sociedad, hay que destacar como especialmente relevante aquella que se refiere al sistema de control de calidad interno y los protocolos de actuación establecidos para garantizar la independencia, así como la formación continuada de los auditores (puntos d, f y g del artículo 14 bis de la Ley de Auditoría de Cuentas).

A través de la lectura de estos puntos, aquellos interesados pueden conocer los sistemas internos instaurados en las sociedades de auditoría que controlan que los profesionales sean fieles a los valores de independencia, ética y calidad en el trabajo que desempeñan y al mismo tiempo conocer la política de actualización de conocimientos, vital para unos profesionales que realizan su labor en un entorno globalizado y de normativa en constante actualización.

Las sociedades de auditoría tienen establecidos sistemas de control de calidad internos basados en la normativa tanto nacional como internacional existente al respecto. Con estas políticas se trata de establecer mecanismos de control que aseguren la consecución de la máxima calidad en sus actuaciones profesionales, tanto a nivel exclusivamente técnico como evaluando el cumplimiento de los códigos éticos y la independencia de los auditores de cuentas.

En relación con la ética, los informes de transparencia publicados en la actualidad hacen referencia a los códigos éticos y de conducta de obligado cumplimiento en cada una de las firmas y a diversos procedimientos que aseguran la independencia de los auditores de cuentas respecto a los trabajos que llevan a cabo. Todo ello en aras de cumplir unos estándares éticos muy elevados que definen los valores principales de estos profesionales en función del interés

público que representa su labor, su competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad.

César Ferrer considera que en el informe anual de transparencia se recoge una "descripción clara y precisa de los procesos para asegurar la calidad" que pueden abarcar desde la selección de personal y la ejecución del trabajo, hasta la revisión interna y el deber de independencia.

En cuanto a la formación continuada de estos profesionales, la reforma de la Ley de Auditoría ha incluido la actualización de los conocimientos como una obligación que deberán cumplir aquellos profesionales inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) (artículo 6.7), en este sentido las sociedades de auditoría tienen sus propios planes de formación orientados a facilitar los conocimientos más actuales sobre diversas materias relacionadas con el trabajo de los auditores de cuentas. La formación continuada se lleva a cabo mediante cursos que imparten las propias firmas, asistencia a aquellos que resulten de interés organizados por otras instituciones, congresos, seminarios....

Como hemos señalado al comienzo del artículo, la Ley precisa que este informe anual de transparencia debe ser realizado por aquellos auditores

o sociedades de auditoría que auditen a entidades de interés público. En la disposición adicional novena del texto legal se describen como tales las siguientes:

"a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las empresas de seguros sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de



El objetivo principal de este documento es ser de utilidad para terceros interesados, empresas, inversores, reguladores y la propia sociedad

Seguros y Fondos de Pensiones, así como a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras.

b) Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.

c) Los grupos de sociedades en los que se integren entidades contempladas en las letras a) y b) anteriores".

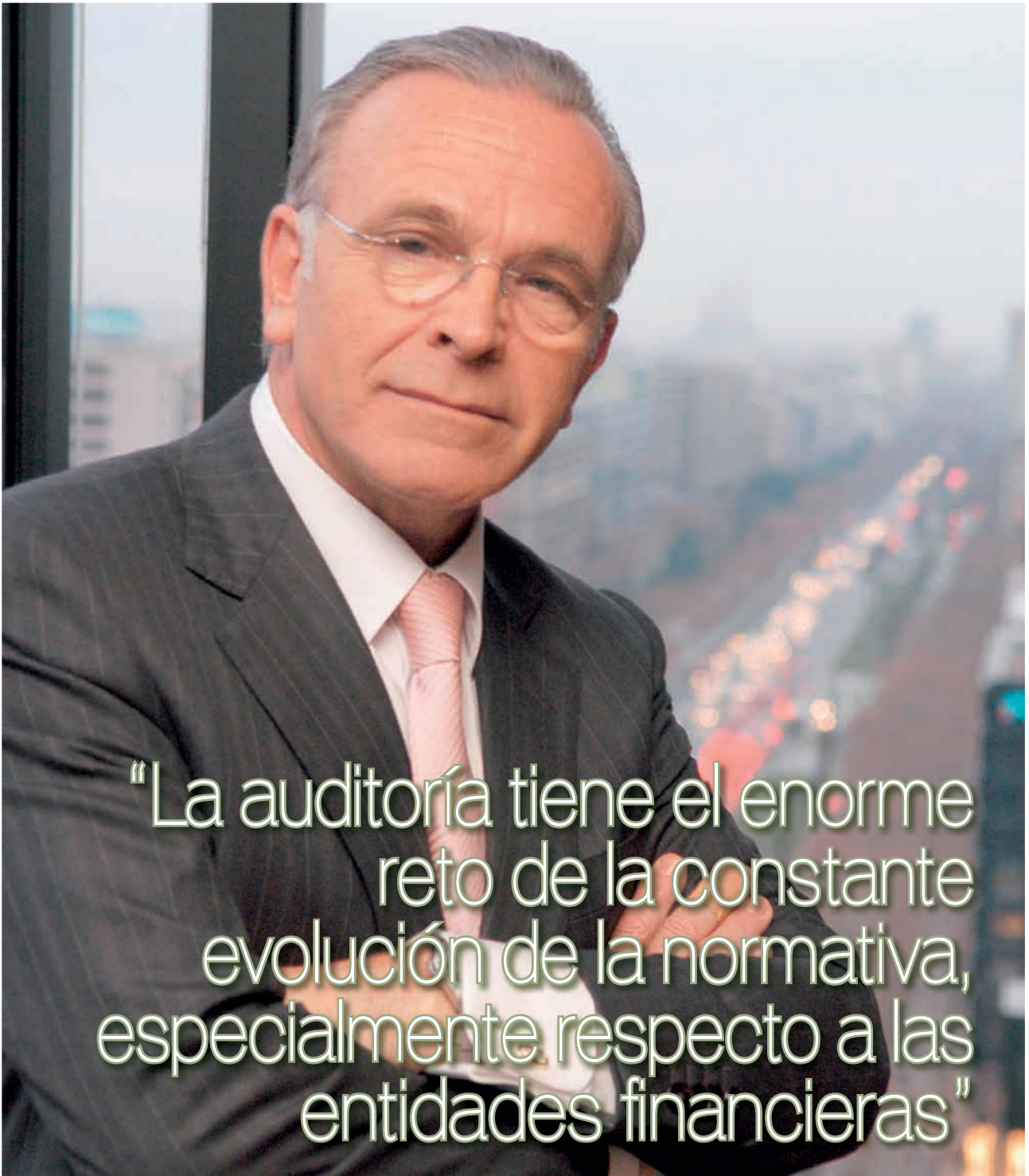
Siguiendo esta definición, las sociedades que ya han publicado este documento incluyen en el mismo, tal y como dicta la Ley, la relación de las entidades de interés público que se encuentran entre sus clientes auditados.

Según confirma el experto de KPMG, el hecho de que se solicite únicamente la realización del informe de transparencia a quienes auditan entidades de interés público tiene su lógica en que "las exigencias deben ser mayores para las firmas que cumplan ese requisito porque el impacto de una auditoría mal realizada en una entidad de interés público tiene mayor riesgo".

La aprobación de la Ley de Auditoría marcará un antes y después para la profesión en España en muchos ámbitos, también en torno a la puesta en práctica de un valor fundamental en la economía globalizada como es la transparencia, que ahora queda más acreditada con este nuevo documento, que seguramente contribuya al fortalecimiento de la profesión de auditoría en España al permitir que terceros interesados conozcan de primera mano cómo trabajan las firmas de auditoría de cuentas. ■



Isidro Fainé Casas, presidente de la Confederación Española de Cajas de Ahorro



“La auditoría tiene el enorme reto de la constante evolución de la normativa, especialmente respecto a las entidades financieras”

Isidro Fainé Casas (Manresa 1942) acaba de cumplir un año al frente de la Confederación Española de Cajas de Ahorro, probablemente el año más intenso y traumático para esta institución que aglutinaba al cincuenta por ciento del sistema financiero español antes del proceso de reforma que las Cajas españolas están realizando. Este doctor en Ciencias Económicas, con másters en Harvard y en el IESE, defiende con orgullo el trabajo realizado por la CECA, el Ministerio de Economía y el Banco de España, porque dice que la reestructuración financiera va a tener uno de los costes más bajos para el erario público de Europa; y su resultado será entidades más sólidas, estables y eficientes. Fainé preside La Caixa desde 2007, entidad a la que se incorporó en 1982, es entre otras cosas vicepresidente de Telefónica y Repsol, y desde este profundo conocimiento de la empresa española valora como "fundamental" el papel de los auditores, por la certidumbre que da a los gestores a hora de tomar decisiones.

Por Julio Sánchez

¿Cómo valora la situación que atraviesa la economía española, cree que corremos el riesgo de vernos en una situación como la que están viviendo Portugal o Irlanda o que estamos más cerca de los países centrales de Europa que están creciendo?

Tanto los inversores como los expertos reconocen que el caso de España es muy diferente al de Irlanda y Grecia, e incluso, al caso de Portugal. No son comparables. Es cierto que nuestra deuda soberana ha estado sometida a fuertes tensiones en los últimos meses, aunque nunca tanto como la de estos países; pero, todo parece indicar, en cualquier caso, que esa presión sobre nuestra deuda está remitiendo. En cuanto al crecimiento económico, considero que estamos haciendo como país lo necesario para salir de una crisis tan grave como la que hemos vivido, aunque todavía nos queda camino por recorrer para acercarnos a las economías más fuertes de Europa.

¿Por qué cree usted que la economía española no acaba de iniciar la recuperación como otras economías de nuestro entorno?, ¿qué nos falta para ello y cuándo espera que se pueda producir?

En España estamos tardando más en recuperarnos porque, quizá, la crisis nos ha afectado a nosotros en mayor medida. Es lógico por el gran peso que la construcción residencial tiene en nuestra economía y que también se ha resentido, no cabe duda, por las dificultades económicas que han atravesado países cercanos de donde proceden muchos compradores de una gran parte de nuestras promociones urbanísticas. Cabe esperar que su recuperación, que ya es un hecho, influya positivamente en este sector tan importante para nosotros. Pero, quizá, lo más relevante es que debemos aprender de esta crisis y sacar conclusiones, como que una economía diversificada y mucho más enfocada hacia la innovación y la internacionalización es menos vulnerable a las fases de bajo crecimiento o de recesión.

El impulso de la competitividad y a la confianza son dos claves



Debemos aprender de esta crisis y sacar conclusiones, como que una economía diversificada y mucho más enfocada hacia la innovación y la internacionalización es menos vulnerable a las fases de bajo crecimiento o de recesión

repetidas por todos los expertos que no terminamos de lograr. Con respecto a lo primero, en la reciente reunión de destacados empresarios con el presidente del Gobierno acordaron la creación de la Comisión Asesora de la Competitividad. ¿Cuáles son las prioridades a su juicio para que nuestra economía dé ese salto necesario?

No se trata de grandes revoluciones, sino de perfeccionar determinados sectores económicos, mejorar ciertas políticas públicas o impulsar cambios en la cultura de la gran mayoría de nuestras empresas. Nuestro gran reto es la innovación. Para muchos de nuestros socios, clientes o contrapartes extranjeros, la economía española es un ejemplo en muchos sentidos y, en cierto modo, también en el aspecto innovador; sin embargo, esto no es suficiente. La innovación influye directamente en dos de las asignaturas pendientes de nuestra economía: la productividad y la competitividad. Sólo con innovación se puede competir con mercados que producen con costes más bajos que nosotros y sólo con



“ España acabará la reestructuración de sus entidades financieras con uno de los costes más bajos para el erario público entre los países de nuestro entorno

productividad se pueden mantener estructuras sólidas de producción, con empresas punteras y mercados laborales no basados en la mano de obra de baja cualificación.

En cuanto a la confianza, la única manera de lograrla es a través de la transparencia y de que empresas e instituciones aporten la mejor información a los mercados, tanto de sus estados financieros como de sus riesgos, y si me permite con el valor añadido que aporta la revisión de un auditor. ¿Cree que debemos avanzar hacia una mayor información y de más calidad que sirva a los accionistas y agentes económicos en la toma de decisiones?

Estoy de acuerdo en que la transparencia es uno de los elementos imprescindibles para generar confianza, pero existen otros que también lo son para la reputación y la credibilidad de una entidad. Podríamos hablar del rigor, del trabajo bien hecho, de la visión a largo plazo o del compromiso con el entorno. El proceso de reestructuración financiera que se está viviendo en España está siendo especialmente exigente en esta materia. No sólo los test de estrés, también el FROB, o la información aportada por las entidades financieras en relación a su expo-

sición inmobiliaria son muestras de que la transparencia ha sido una cuestión fundamental en todo el proceso.

Nuestro gran lastre sigue siendo el empleo, la crisis en España ha sido mucho más dramática en destrucción de empleo en nuestro país que en otros. ¿A qué cree que se debe?, ¿influyen factores como nuestro modelo productivo o el nivel de formación del capital humano?

Como comentábamos anteriormente, en nuestra economía todavía tiene un peso importante el sector de la construcción residencial y toda la actividad auxiliar que genera, y en ambos casos son intensivos en mano de obra. Con esta pieza tan importante de la economía en claro retroceso es lógico que la destrucción de empleo sea mayor que en otras economías más diversificadas. Creo que ésta es la principal razón, aunque, obviamente, no la única. También es cierto que en España tenemos un déficit de capital humano, que no significa, necesariamente, que nuestra fuerza de trabajo no esté suficientemente cualificada; de hecho, en ocasiones es todo lo contrario, tenemos miles de jóvenes con una preparación muy superior a lo que requieren las ofertas de em-

pleo. Mejorar esta situación requiere, necesariamente, hacer ajustes en el mercado laboral y es algo de lo que se habla en muchas ocasiones, pero que en muy pocos casos se aborda con una visión a largo plazo, como es avanzar en el desarrollo del sistema educativo para elevar sus niveles de calidad. No le quepa duda de que nuestras tasas de paro descenderán de forma notable si conseguimos acabar con el fracaso escolar y si garantizamos una formación de nuestros jóvenes mejor conectada con la realidad y las necesidades de las empresas.

En los últimos meses se han aprobado e impulsado considerables reformas, muchas de ellas impuestas por nuestros socios; que, sin embargo, no parecen que hayan dado los frutos en cuanto a recuperación económica y creación de empleo. ¿Piensa que han sido reformas insuficientes, como en el caso de la reforma laboral? ¿Qué otras cree que se deben abordar con urgencia?

Considero un tanto prematuro hacer balance de unas reformas que se han puesto en marcha en un entorno de recesión económica y que, además, necesitan un proceso de maduración. Este tipo de reformas es el que procura más beneficios a me-

dio y largo plazo; con lo cual estoy convencido de que van por el buen camino. Precisamente, la dirección de las reformas, quizás sea lo más importante en este momento, porque siempre puede haber medidas más o menos eficaces que son más fáciles de modificar. Lo sustancial es saber qué queremos hacer para conseguir que nuestra economía corrija sus desequilibrios y permita generar riqueza, empleo y bienestar para todos los ciudadanos.

¿Qué opinión le merece la reforma del mercado financiero? Da la impresión de que se ha abordado demasiado tarde, y que hemos perdido un tiempo muy necesario diciendo que teníamos el mejor sistema financiero del mundo.

La reestructuración del sistema financiero español, que se ha realizado a través de la reforma de la LORCA, ha significado que las Cajas de Ahorros se hayan adaptado a las nuevas normativas en un tiempo récord, ya que se ha hecho en, aproximadamente, siete meses. Nunca se había realizado una reconversión semejante por ningún otro sector y en ese plazo de tiempo. Por otro lado, sólo quería comentarle que España acabará la reestructuración de sus entidades financieras con uno de los costes más bajos para el erario público entre los países de nuestro entorno. Si nuestro sistema financiero no hubiese tenido tanta solidez, la virulencia de la crisis económica que estamos viviendo podría haber afectado a muchas e importantes entidades financieras, y eso no ha ocurrido, salvo en un porcentaje muy pequeño, tanto en número de entidades afectadas como, sobre todo, en el volumen que representan sobre el total del mercado.

¿Cuál es el mapa de sistema financiero que piensa habrá al final de la reforma? ¿Piensa que lograremos un sistema más sólido y estable, que aporte eficacia y financiación a nuestra economía? ¿Cuál ha sido el papel de la CECA en esta reforma?

El mapa financiero español que resultará de la reforma estará conformado, necesariamente, por entida-

des más sólidas, estables y eficientes. Esa es la premisa de la reforma, lo que se pretende conseguir y que de hecho ya se está consiguiendo. En la configuración de este mapa parece claro que también habrá menos entidades. Nosotros, las Cajas de Ahorros, hemos pasado de 45 Cajas a quince grupos en menos de dos años, un hito dentro de un sector como el financiero, en el que hay una compleja regulación y todavía no descartamos que se pueda producir algún otro proceso de consolidación. Con humildad, pero muy orgulloso del trabajo que se ha hecho, puedo decirle que sin la aportación de la CECA, del Ministerio de Economía y del Banco de España, el proceso no habría podido llevarse a cabo o, en cualquier caso, nunca se habría desarrollado con tanta rapidez y eficacia. Desde la Confederación se ha trabajado en dos grandes frentes: el primero de ellos, la negociación permanente con el Gobierno y el Banco de España, y el segundo, la colaboración con las Cajas inmersas en procesos de fusión o de constitución de SIP con servicios adaptados a cada caso, especialmente tecnológicos y de consultoría. En este tiempo hemos demostrado la capacidad de



La transparencia es uno de los elementos imprescindibles para generar confianza, y en el proceso de reestructuración financiera en España ha sido fundamental, por ejemplo con la información aportada en relación a la exposición inmobiliaria





“ Si nuestro sistema financiero no hubiese tenido tanta solidez, la virulencia de la crisis económica que estamos viviendo podría haber afectado a muchas e importantes entidades financieras, y eso no ha ocurrido, salvo en un porcentaje muy pequeño, tanto en número de entidades como en el volumen que representan sobre el total del mercado

la CECA para adaptarse a un entorno radicalmente nuevo.

Las Cajas de Ahorros han jugado un papel muy importante en nuestro país en el último siglo, como bancos implantados en los territorios, próximos y conocedores del cliente, y sin embargo ahora parecen las culpables de la crisis y las grandes perjudicadas por la reforma, al tener que “bancaizarse”. ¿Cree que en gran parte vamos a perder esta forma de hacer banca y la muy importante Obra Social que realizaban?

Estoy convencido de que no se va a perder, porque esa forma de hacer banca que usted apunta nos ha acompañado a todas las Cajas desde nuestra fundación; estos atributos, yo diría virtudes, son más profundos y perdurables que otras circunstancias que, en apariencia, pueden ser más importantes. En pocas palabras, la cultura centenaria de las Cajas de Ahorros seguirá teniendo un peso muy relevante en las nuevas Cajas, aunque éstas hayan utilizado fór-

mulas societarias diferentes o aunque comercialmente utilicen marcas distintas. Por mucha importancia jurídica o económica que puedan tener grandes operaciones de concentración, éstas no van a eclipsar la razón de ser de las Cajas de Ahorros, siempre enfocada al cliente con voluntad de servicio universal. En cuanto a la Obra Social, además de ser uno de los valores esenciales de las Cajas, cuando comenzamos a negociar la reforma, desde la CECA, priorizamos que la Obra Social de las entidades no se viera afectada. Le doy un dato muy significativo: en 2010, las Cajas invirtieron en Obra Social 1.440 millones de euros, con el proceso de reestructuración del sector ya en marcha y con el impacto en los presupuestos de unos menores beneficios de las Cajas de Ahorros como consecuencia de la crisis. Tenemos que apostar por la Obra Social no sólo porque sea un elemento clave de nuestras entidades, sino porque ayuda a los ciudadanos, especialmente aquellos con menores oportunidades. Por eso, cuando concluya esta reforma,

la Obra Social se verá fortalecida y asegurada para el futuro.

Por último, la auditoría realiza una función de interés público informando del estado fiel de las empresas con los más de 70.000 informes de auditoría que se realizan cada año. ¿Cómo valoraría la actividad que realizan los auditores y sus aportaciones a la confianza y la seguridad de la información que manejan los mercados?

Considero fundamental el papel de la auditoría en la vida de las empresas y de las instituciones; no sólo por la transparencia que proporcionan, y que redundan en la confianza, sino también por la certidumbre que nos otorga a los gestores en el sentido de que hemos tomado las decisiones correctas, convirtiéndose en un interesantísimo apoyo para la gestión diaria. Además, la auditoría tiene por delante un enorme reto por la constante evolución de la normativa, especialmente en lo que respecta a las entidades financieras. ■

Control y auditoría del sector público en un escenario de crisis económica

E

n los últimos años los países de la Unión Económica y Monetaria Europea han tenido que combinar las exigencias en materia de empleo y crecimiento derivadas de la estrategia de Lisboa, con las propias impuestos por la estabilidad presupuestaria, manteniendo así un difícil equilibrio entre la necesidad de mejorar la productividad e incrementar la inversión en capital, de un lado, y garantizar unas finanzas públicas saneadas, por el otro.

Sin duda alguna, el objetivo de estabilidad presupuestaria ha propiciado, en la mayoría de estos países, acudir de forma más frecuente a fórmulas de colaboración público-privada para llevar a cabo proyectos vinculados con la gestión de infraestructuras y servicios. Se pretende con ello, tanto la colaboración empresarial en la financiación y gestión de servicios públicos, como aliviar las restricciones presupuestarias impuestas por la Unión Europea.

La crisis financiera y económica, que ha afectado a la generalidad de las economías occidentales, ha originado en España una situación económica especialmente compleja. Las medidas de choque adoptadas para suavizar el impacto de la crisis sobre la actividad económica y el empleo, han incidido de forma más o menos directa en el deterioro de las cuentas públicas. Y, como cabría

esperar, la aprobación por el gobierno de una serie de medidas para la reducción del déficit ha generado importantes debates entre los que defienden que las cuentas públicas sólo podrán reconducirse si se reduce el gasto público y se incrementan los impuestos, y los que ven en el aumento del gasto público un instrumento de gran utilidad para generar una expansión de la demanda interna, y con ello una reactivación de la producción y el empleo.

En lo concerniente a nuestro sector público, el régimen político-administrativo constitucional ha propiciado la consolidación de un sector público descentralizado, con un importante peso de la administración territorial (Comunidades Autónomas y Entidades Locales) y una distribución de competencias entre los diferentes niveles de gobierno. Asimismo, la actual arquitectura institucional del sector público, en sus diferentes niveles de gobierno (estatal, autonómico y local), se caracteriza por la presencia de numerosas entidades que adoptan formas jurídicas singulares (agencias, fundaciones, consorcios, entes, sociedades, etc.), algunas de ellas alejadas del estricto régimen del derecho administrativo, y que acentúan la heterogeneidad y la fragmentación del poder ya de por sí propias del sector público. Los conflictos de in-



Antonio M. López Hernández
Consejero Mayor de la Cámara de Cuentas de Andalucía
Miembro de la Comisión de Sector Público del ICJCE
Catedrático de la Universidad de Granada





Los órganos de control interno tienen como objetivo aportar garantías sobre el cumplimiento de la legalidad y sobre la gestión eficiente de los recursos públicos, a través de la función interventora y del control financiero



tereses que esto puede originar, así como los problemas derivados de la habitual delegación entre los agentes, originan que, en numerosas ocasiones, el concepto de responsabilidad quede diluido.

Ante este escenario -reducción del déficit, control del endeudamiento, descentralización y externalización en la gestión de servicios, etc.-, en el que las entidades del sector público desarrollan su actividad, se requiere una adaptación o reorientación de los sistemas y mecanismos de control establecidos para evaluar la racionalidad del gasto en sus múltiples manifestaciones y trasladar a la sociedad una mayor seguridad sobre la organización y gestión del sector público. Y es que, seguramente, como señala Cabezas del Salvador (2009), la crisis económica y financiera va a poner a prueba la capacidad de la auditoría pública como herramienta para garantizar la transparencia en la gestión pública.

Control de la actividad económico-financiera en el sector público

Son numerosos los criterios que pueden utilizarse para clasificar el control de la actividad económico-financiera del sector público. Uno de los más extendidos es el que, atendiendo al grado de dependencia del órgano controlador con respecto al que realiza la actividad, diferencia entre control interno y control externo. En el control interno existe una relación de dependencia entre

el órgano encargado del control y la entidad cuya gestión va a ser controlada. Los órganos de control interno de las Administraciones Públicas, compuestos generalmente por las intervenciones estatales, autonómicas y locales, están integrados en ellas, aunque gozan de autonomía para el ejercicio de sus funciones. Su objetivo es aportar garantías sobre el cumplimiento de la legalidad y sobre la gestión eficiente de los recursos públicos, a través de la función interventora y del control financiero.

El primero de estos mecanismos, fundamentalmente de carácter preventivo, persigue verificar que los actos de contenido económico-financiero se adecuen a la normativa aplicable, advirtiendo, en su caso, sobre los incumplimientos. El control financiero, por su parte, tiene como objetivo comprobar a posteriori, desde una perspectiva más global, el funcionamiento económico-financiero de la entidad, por lo que tendrá que informar de la adecuada presentación de la información financiera y del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación, así como de la economía, eficacia y eficiencia alcanzada en la gestión.

El control se califica como externo cuando no existe relación alguna de dependencia o subordinación jerárquica entre la entidad titular del control y la entidad controlada. Bajo esta modalidad, se trata de informar o comunicar la regularidad en el cumplimiento de las normas

y valoración de la gestión a terceros, no relacionados directamente con la gestión de la organización. En nuestro país, los órganos de control externo, que dependen directamente de los respectivos Parlamentos, están integrados por el Tribunal de Cuentas y por los trece órganos de control externo autonómicos en funcionamiento para fiscalizar la gestión económica, financiera y contable del sector público de su ámbito territorial. A escala supranacional resulta de interés mencionar, también, la existencia del Tribunal de Cuentas Europeo, cuya misión es el control y fiscalización de las cuentas de la Unión Europea, así como del International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), organismo no gubernamental, autónomo e independiente, vinculado a las Naciones Unidas, con sede en Viena, creado como institución permanente para fomentar el intercambio de ideas y experiencias en auditoría gubernamental entre las entidades fiscalizadoras superiores de los países miembros.

En cualquier caso, como hemos podido apreciar, el término control, en su acepción más extendida, hace referencia a la comprobación, inspección, fiscalización o intervención, es decir, persigue contrastar si unas actuaciones están o no en consonancia con normas o criterios dados que marcan cómo se debe hacer; conceptos todos ellos aplicables a la gestión de la actividad económico-financiera. Y probable-

mente la auditoría ha sido la técnica más idónea para ejercer los diferentes controles establecidos sobre dicha actividad.

La auditoría pública: concepto y tipología

La auditoría en el sector público constituye un proceso sistemático para obtener evidencia relevante y suficiente con respecto a la información concerniente a la realidad económica de una entidad, con el objetivo de establecer el grado de correspondencia entre dicha información y los principios y normas establecidos. Los informes de las auditorías públicas van dirigidos principalmente a los órganos directivos responsables de la gestión de la entidad objeto de control, al órgano político superior -ya sea Parlamento, Asamblea, Pleno o Concejo- o a ambos. En nuestra opinión, el objetivo de vigilancia y control de la auditoría pública no debería plantearse desde una perspectiva sancionadora, sino, más bien, con la intención de mejorar el funcionamiento de las entidades públicas y orientarlas en la dirección adecuada. Siguiendo la línea marcada por los principales organismos dedicados a la emisión de normas, entre otros, la INTOSAI (1995), la General Accounting Office (GAO, 1994), la International Federation of Accountants (IFAC, 1992) y, en nuestro país, la Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español (COPCEE, 1992), la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE, 1998) o la Fundación para la Formación e Investigación en Auditoría del Sector Público (FIASEP, 2008), la auditoría pública podría adoptar esencialmente, según los objetivos de control perseguidos, la modalidad de auditoría de regularidad o de auditoría operativa.

Dentro de la auditoría de regularidad se diferencia entre auditoría de cumplimiento y auditoría financiera. La primera trata de verificar que los actos, operaciones y procedimientos de gestión económico-financiera se han desarrollado de conformidad con las normas que le son de aplicación. La auditoría financiera, por

su parte, consiste en la revisión y verificación de la información y documentación contable al objeto de comprobar que expresan fielmente la situación patrimonial de la entidad y sus resultados de conformidad con la normativa contable y presupuestaria que le sea de aplicación.

Por otro lado, la auditoría operativa o de gestión constituye un examen

parte de sus esfuerzos a la emisión de normas técnicas de auditoría del sector público. Sobre este particular interesa diferenciar entre principios y normas, ya que, según la COPCEE (1992), mientras que los primeros son los fundamentos básicos que deben regir cualquier actividad, de forma que su incumplimiento puede degradar los resultados de ésta, las normas son las reglas a las que



Han de considerarse principios de auditoría las ideas fundamentales que rigen en el desarrollo de su práctica, mientras que las normas son las reglas que se deben seguir para el desarrollo de los principios de auditoría

objetivo y sistemático de las operaciones y procedimientos de una organización, programa, actividad o función pública, con el objeto de proporcionar una valoración independiente de su racionalidad económico-financiera y su adecuación a los principios de buena gestión y gobierno. El objetivo principal es valorar el nivel de eficacia, eficiencia y economía alcanzado en la utilización de los recursos disponibles y facilitar información que mejore la responsabilidad pública y el proceso de toma de decisiones por parte de los responsables de supervisar o iniciar acciones correctivas.

Ni que decir tiene que, en ocasiones, las auditorías pueden tener una combinación de objetivos financieros, de legalidad y de gestión; por ejemplo, las dirigidas a verificar contratos de programas o subvenciones públicas incluyen a menudo objetivos financieros y de gestión. En otros casos pueden tener objetivos limitados a sólo algunos aspectos de un tipo de auditoría; por ejemplo, la auditoría de controles internos específicos o las auditorías informáticas.

Normas de auditoría pública

Los organismos normalizadores ya mencionados han dedicado buena

deben atenerse las conductas y las actividades para respetar tales fundamentos. Por tanto, han de considerarse principios de auditoría las ideas fundamentales que rigen en el desarrollo de su práctica, mientras que las normas son las reglas que se deben seguir para el desarrollo de los principios de auditoría.

A la vista de los diferentes pronunciamientos, en general, se consideran principios de auditoría los siguientes:

- a) los concernientes al sujeto auditor, también denominados generales;
- b) los dedicados a cómo realizar el trabajo de auditoría; y
- c) los relativos a la elaboración y presentación de los informes.

No obstante, la GAO (1994) desciende a un mayor detalle y aborda, también, la independencia del organismo de control y la aplicación de los controles de calidad.

Es necesario señalar que, a nivel internacional, las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) de la IFAC se han convertido en un referente en la profesión. Es más, la INTOSAI está adoptando las NIAs a través de unas Directrices que, junto con la Declaración de Lima, el Código de ética y las Normas de Auditoría,

constituyen el cuerpo normativo de esta institución. Este nuevo marco normativo aparece bajo la denominación de International Standards of Supreme Auditing Institutions (ISSAI); y estas normas contienen los principios fundamentales para el funcionamiento de las entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) y los requisitos previos de auditorías de las entidades públicas.

En el ámbito nacional, uno de los marcos normativos de referencia más relevantes son los Principios y Normas de Auditoría del Sector Público emitidos por los OCEX (1992), que recogen los criterios fundamentales por los que deben regirse tanto los órganos institucionales de control externo, como los expertos independientes que realicen auditorías en su ámbito competencial. Con independencia de lo anterior, prácticamente la totalidad de los OCEX han elaborado manuales de procedimientos y normas internas para homogeneizar la planificación y ejecución de sus trabajos de fiscalización.

De otra parte, son igualmente destacables las Normas de Auditoría del Sector Público de la IGAE (1998), cuya finalidad es establecer métodos y procedimientos homogéneos en la realización de auditorías. Estas normas pueden ser referencia para órganos de control interno del sector público autonómico y local. La IGAE ha emitido, además, diversas Normas Técnicas de Auditoría que regulan aspectos relativos a la evaluación de la importancia relativa, a la calidad de la auditoría, a los informes de auditoría o a la colaboración con auditores privados en la realización de auditorías públicas.

El informe de auditoría pública

Los informes reflejan los resultados y conclusiones del trabajo de auditoría e incluirán la información que el auditor considere necesaria, con el objeto de facilitar una interpretación adecuada tanto de su contenido como de la situación económico-financiera de la entidad pública auditada. Los principios y normas relativos a la identificación, forma,



lenguaje, objetividad y evidencia suficiente coinciden básicamente con los enunciados para los informes de auditoría del campo privado. En consecuencia, nos centraremos en examinar los aspectos más específicos de los informes de auditoría pública (véase, López y Cabezas, 2002).

En general, puede decirse que los informes de auditoría de las entidades públicas son amplios de contenido y de variada estructura. Ello se debe, entre otras, a las razones siguientes:

a) No existe una normalización en la estructura, redacción y contenido de sus párrafos tan estandarizada y de general aceptación como en el sector privado.

b) La no elaboración de la Memoria en la Cuenta General obliga a sustituir este estado con el informe de auditoría.

c) Los informes de auditoría pública deben tener, además de su propia finalidad de auditoría, una labor pedagógica e informativa para el usuario.

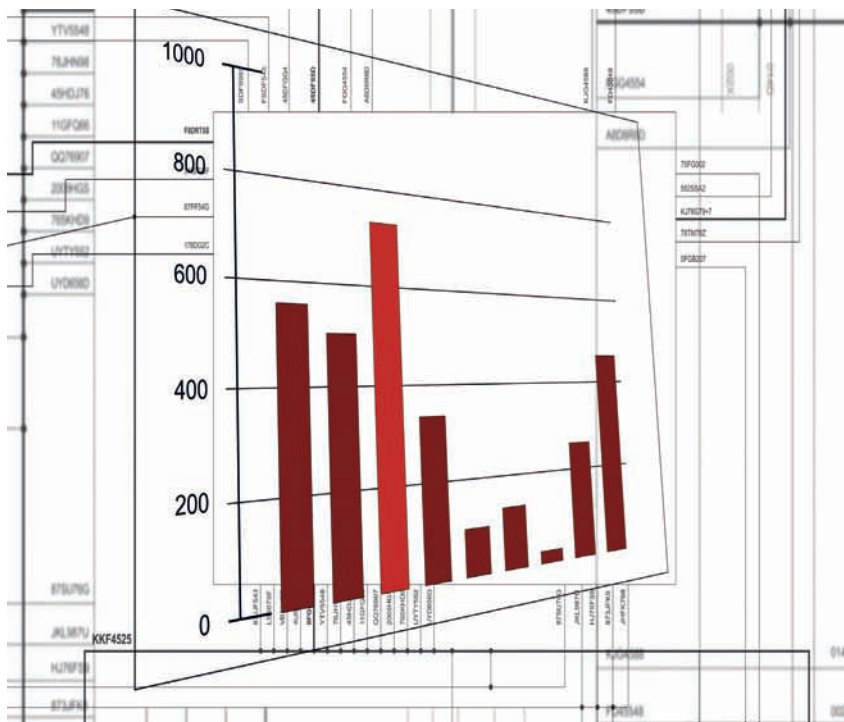
Por estas razones, los informes de auditoría pública pueden cumplir los requisitos generales y, dependiendo de su redactor, ofrecer estructura, contenido y tamaño diverso (véase, Pucheta y Cortés, 2000).

a) El informe de auditoría de regularidad

La estructura de un informe de auditoría de regularidad de una entidad pública podría ser el siguiente:

- Objetivo del trabajo realizado.
- Alcance y limitaciones.
- Opinión.
- Cuentas anuales auditadas.
- Conclusiones, comentarios y recomendaciones.
- Anexos.

Los informes reflejan los resultados y conclusiones del trabajo de auditoría e incluirán la información que el auditor considere necesaria, con el objeto de facilitar una interpretación adecuada tanto de su contenido como de la situación económico-financiera de la entidad pública auditada



• Objetivo

Se reflejarán claramente y con el suficiente detalle los objetivos que contiene el encargo recibido por el auditor. No obstante, para este tipo de auditorías, el objetivo que se persigue se puede sintetizar en la emisión de una opinión sobre los siguientes aspectos:

- El desarrollo y ejecución del presupuesto de la entidad pública para el ejercicio concreto.
- El reflejo de la situación patrimonial de la entidad a 31 de diciembre, de acuerdo con los principios contables que le son de aplicación y que guardan uniformidad con los del ejercicio anterior.
- El sometimiento de la actividad económico-financiera de la entidad a la normativa correspondiente.
- La situación financiera de la entidad a 31 de diciembre.
- El adecuado cumplimiento de la legislación aplicable.

• Alcance y limitaciones

En situaciones normales es suficiente incluir un párrafo general que indique que el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Ello implica que se han podido aplicar las pruebas y procedimientos de auditoría necesarios de acuerdo con las circunstancias y teniendo presentes los objetivos del encargo. En los supuestos en los que existan limitaciones al alcance, deberían exponerse detalladamente, indicando sus causas y consecuencias.

• Opinión

El auditor deberá pronunciarse mediante la emisión de una opinión clara y precisa sobre el cumplimiento de los objetivos establecidos en la auditoría.

Los tipos de opinión que se utilizan en el sector público coinciden, tanto en la denominación como en la definición, con los del ámbito privado:

- √ Opinión sin salvedades.
- √ Opinión con salvedades.
- √ Opinión negativa.
- √ Abstención o denegación de opinión.

Si se apreciaran salvedades, cada uno de los anteriores apartados se completaría con frases como "excepto por...", "exceptuando..." o "con las excepciones siguientes...". Como salvedades observadas -que pueden conducir, según el principio de importancia relativa, a opiniones

adversas o denegatorias- con mayor reiteración se pueden citar las siguientes:

- Incumplimiento del principio de limitación de los créditos para gastos.
- Modificaciones presupuestarias realizadas a posteriori.
- Incorrectas imputaciones presupuestarias a los distintos capítulos del presupuesto.
- Incumplimiento de obligaciones fiscales y de Seguridad Social.
- Cuenta de inventario sin actualizar.
- Inadecuado sistema de control y seguimiento sobre las obligaciones y derechos reconocidos pendientes de pago y cobro.
- Deficiente aplicación de la normativa reguladora de la contratación pública.

En la emisión de una opinión en materia de legalidad es importante ponderar la trascendencia que presentan los incumplimientos detectados sobre los estados financieros y sobre la actividad de la entidad.

• Estados y cuentas anuales

Se incluirán los estados financieros anuales revisados que, en la actualidad, básicamente son los siguientes:

- Liquidación del presupuesto y resultado presupuestario.
- Balance de situación.
- Cuenta de resultado económico-patrimonial.
- Remanente de tesorería.

Aunque conviene no olvidar que con la progresiva aplicación del Nuevo Plan General de Contabilidad Pública de 2010 a los diferentes subsectores del sector público, los documentos que integran las cuentas anuales comprenderán: el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria (véase, López Hernández, 2010).

• Conclusiones, comentarios y recomendaciones

El apartado de conclusiones y comen-

tarios generales viene a sustituir la información que debía proporcionar la Memoria de la entidad. Se completan estos comentarios con aquellas recomendaciones orientadas a perfeccionar la organización, la gestión y el control interno de la entidad.

• Anexos

Reúne la información complementaria precisa, con el objeto de lograr una mejor interpretación del informe.

b) El informe de la auditoría operativa

Los informes de auditoría operativa se pronuncian sobre la eficacia, eficiencia y economía alcanzada en la gestión de los recursos públicos y extienden su alcance a hechos muy diversos que no siempre pueden concretarse como en la auditoría de regularidad.

Estos pronunciamientos deben ser lo más objetivos posibles; sin embargo, la propia naturaleza de los hechos auditados hace que éstos estén más influidos por las interpretaciones y juicios subjetivos que en el caso de auditorías de regularidad.

En general, el auditor no realizará pronunciamientos globales sobre la eficacia, eficiencia y economía alcanzadas en la gestión de los recursos públicos; lo normal es que sólo se pronuncie sobre actuaciones o programas concretos. Por ello, los informes de esta naturaleza no suelen recoger un apartado de opinión, sino que se limitan a comentar las conclusiones obtenidas del trabajo realizado.

No existe uniformidad en la presentación de los informes sobre trabajos de auditoría operativa; no obstante, sí podemos indicar los aspectos claves que podrían contener:

• Descripción de la actividad objeto de auditoría operativa

Se describirá brevemente la actividad objeto de revisión, las unidades orgánicas encargadas de su gestión y el departamento, servicio o sección en que están encuadradas. Igualmente, se incluirán los objetivos que se persiguen, los medios

materiales y técnicos, los recursos humanos disponibles y la legislación aplicable. Este apartado puede contener, por último, una referencia a la problemática general que intenta solventar (salud, educación, vivienda, servicios sociales, etc.).

• Objetivo, alcance y limitaciones

Se señalarán los objetivos perseguidos en la auditoría y el alcance con el que se realizan. Se mostrarán, igualmente, las limitaciones al alcance y su efecto y repercusión en el trabajo realizado.

Teniendo en cuenta las importantes limitaciones en un trabajo de esta naturaleza, el informe reflejará detalladamente tanto éstas como su incidencia sobre los objetivos perseguidos.

• Conclusiones y recomendaciones generales

Se indicarán las conclusiones generales obtenidas en el trabajo realizado en relación con la eficacia, eficiencia y economía de la gestión, según los objetivos y limitaciones. Igualmente, se reflejarán tanto los logros alcanzados como las principales deficiencias de gestión detectadas. Este último aspecto se acompañará de las recomendaciones propuestas por el auditor, con el objeto de superar dichas deficiencias.

Una concepción moderna del control en el sector público ha de considerar la ampliación de su ámbito de actuación, que se extiende, entre otros, a la propia administración, al sector empresarial público, concesionarios de servicios públicos y perceptores de subvenciones

La auditoría pública ante los entes gestores o receptores de fondos no pertenecientes al sector público

Una concepción moderna del control en el sector público ha de considerar la ampliación de su ámbito de actuación, que se extiende no sólo a la propia administración sino también al sector empresarial público, concesionarios de servicios públicos y perceptores de subvenciones, entre otros.

No cabe duda de que, la auditoría pública es uno de los métodos de control y seguimiento más idóneos para verificar la gestión pública. Su alcance en relación con las entidades del sector público, como se ha señalado anteriormente, fundamentalmente se orienta al examen de las operaciones financieras y de legalidad, al análisis de la economía y eficiencia en el uso de los recursos y a la evaluación de los resultados previstos. Sin embargo, también se extiende a entes gestores o receptores de fondos, no pertenecientes al sector público, por diversas causas, entre otras:

- Recepción de fondos por prestación de servicios públicos (concesionarios)
- Colaboración público-privada en la financiación, construcción, renovación y gestión o el mantenimiento de infraestructuras o la prestación de servicios
- Percepción de ayudas financieras (subvenciones) por entidades públicas o privadas como parte de la actividad promocional de las administraciones, ya sean fondos comunitarios o no.

Por lo que se refiere al control de las concesiones sobre la entidad contratante, resultan de gran utilidad la auditoría de cumplimiento y la auditoría operativa. Mientras la primera se ocupa de comprobar si la tramitación del expediente se ha realizado correctamente y conforme a los preceptos contenidos en la Ley, la segunda lo hará de los procedimientos de gestión y del control de la concesión. Teniendo en cuenta que la Administración no controla los medios a través de los que se presta el servicio en concesión (or-

ganización del concesionario), deberá establecer controles técnicos que garanticen que el servicio se presta en las condiciones y con el nivel de calidad adecuado, así como controles económicos sobre el coste de prestación del servicio. Para todo ello, resulta fundamental la elaboración de unos pliegos de cláusulas administrativas y prescripciones técnicas exhaustivas y precisas que regulen adecuadamente las condiciones de adjudicación y ejecución de la concesión.

En lo concerniente a la auditoría de la concesión, el objetivo principal es la cuenta de ingresos y gastos específica de la concesión, con especial atención en:

- Coste de la prestación del servicio, adecuadamente desglosado
- Adecuación y valoración de los medios humanos y materiales
- Cumplimiento de las condiciones de la concesión y del contrato
- Adecuación de la prestación del servicio

Otros aspectos a considerar serían:

- Condiciones de la concesión y de las estipulaciones del contrato (pliegos y propuesta del concesionario)
- Cuenta de resultados individualizada
- Contabilidad analítica
- Gastos indirectos imputados por el concesionario
- Transacciones con empresas del grupo (precios de mercado)

Por otra parte, es resaltable el papel de la auditoría pública en la concesión de infraestructuras, dentro de las diversas figuras de colaboración entre el sector público y el sector privado (PPP). Los controles sobre el concesionario pretenden verificar la calidad del servicio y la bondad de las tarifas aplicadas. Así, en el caso de financiación conjunta (por razones de rentabilidad económica o social) o aportaciones no dinerarias de la administración, el objetivo será verificar la razonabilidad de las previsiones contenidas en el pliego de cláusulas administrativas en términos de rentabilidad económica o social. En caso de subvenciones



(peajes en sombra) u otras ayudas para garantizar la viabilidad económica de la explotación, el interés se centrará en verificar la razonabilidad de los cambios en las condiciones iniciales de viabilidad. En cualquier caso, resulta esencial el control de la cuenta de gastos e ingresos específica de la concesión, especialmente en lo concerniente al cumplimiento de las tarifas aprobadas y los costes de la actividad.

En cuanto a la auditoría de subvenciones, conviene destacar tanto los diversos tipos de subvenciones existentes como la existencia de diferentes ámbitos competenciales para la realización de las auditorías. De esta forma, conviven subvenciones concedidas con fondos propios de las administraciones públicas españolas con las procedentes de fondos europeos (FEDER, FSE, FEAGA-FEADER, FEP) o de la Comisión Europea (Cooperación Territorial Europea -SUDOE, MED España-Francia e INTERREG IV C-), cada una de ellas con problemáticas muy específicas. Igualmente, encontramos concurrencia en la competencia para la realización de las auditorías, ya sea por el órgano concedente, por el órgano de control interno o por el órgano de control externo correspondiente (autonómico, nacional o europeo). Este último, generalmen-

te, centra sus procedimientos de fiscalización en: a) la verificación, ante la entidad concedente, de los procedimientos seguidos para otorgar la subvención o ayuda de que se trate; b) la comprobación de que los perceptores de las ayudas las han destinado a la finalidad para la que fueron concedidas; c) comprobación de que la administración concedente efectúa un seguimiento sobre la aplicación por el perceptor de la ayuda concedida.

Algunas reflexiones finales

Una de las principales características de los sistemas democráticos es el sometimiento de los gobernantes a la obligación de rendir cuentas de la gestión realizada con los recursos públicos. La regularidad y claridad en las cuentas públicas, así como la responsabilidad, transparencia y eficacia en la gestión se han convertido en los principios claves de los sistemas de actuación pública. Estas premisas justifican por sí mismas la existencia del control externo y de las instituciones que lo ejercen. El papel de los OCEX puede resultar crucial para ayudar a potenciar una cultura permanente de ahorro, austeridad y racionalización en el empleo de los recursos públicos, así como para generar buenas prácticas administrativas y de gerencia pública.

Evidentemente los OCEX deben procurar una adaptación permanente a una realidad cambiante. En este sentido, uno de los retos principales que deben asumir es la realización de trabajos de fiscalización que resulten novedosos y con un contenido que despierte interés entre los ciudadanos, sin olvidar, por supuesto, las auditorías que podríamos denominar "tradicionales". Asimismo, han de ser capaces de realizar una autocrítica tanto para analizar el impacto, la oportunidad y pertinencia de sus trabajos. Se trataría de minimizar las diferencias de expectativas que se producen entre los elaboradores y los destinatarios de los informes.

Efectivamente, en la actualidad, una de las cuestiones de mayor polémica se refiere a la utilidad de la presentación del trabajo de auditoría a través del correspondiente informe. Al respecto, entre otras cuestiones, destacamos dos aspectos:

a) La diferencia de expectativas de

la auditoría o diferencias surgidas entre lo que el auditor cree que es su responsabilidad y la que le atribuyen los usuarios y destinatarios de los informes.

b) La oportunidad temporal de los informes, emitidos normalmente sobre cuentas anuales anteriores o muy anteriores al ejercicio vigente.

Estos aspectos, junto con la existencia de un déficit de cultura en materia de auditoría y control, limitan significativamente la utilidad de los informes de auditoría pública, con lo que producen un cierto desencanto en sus usuarios. En definitiva, se está desaprovechando en parte la función social que conlleva la auditoría.

Por tanto, deberían adoptarse las medidas oportunas con el objeto de reducir ese desencanto, las cuales, en nuestra opinión, podrían dirigirse hacia las siguientes actividades:

- Ampliación del ámbito de la auditoría, especialmente sobre las áreas

de mayor interés social y sobre la verificación de los resultados de la gestión pública. Es necesario avanzar desde el control de regularidad hacia las auditorías operativas.

- Impulsar procesos que permitan identificar y erradicar zonas de impunidad abiertas a las infracciones y, en su caso, al fraude y a la corrupción.

- Mejorar en el lenguaje y en la oportunidad de los informes de auditoría pública.

- Apostar decididamente por las nuevas tecnologías que favorezcan la rendición telemática de cuentas.

Todo ello, sin duda, podría contribuir a que el control en el sector público actuará como impulsor de criterios de racionalidad, de eficiencia y de eficacia en la actividad de las entidades públicas, así como a potenciar la transparencia en todo el proceso de decisión y gestión; y a favorecer el conocimiento y la participación activa y crítica de los ciudadanos. ■

BIBLIOGRAFÍA

CABEZA DEL SALVADOR, I. (2009): "Reflexiones sobre la crisis económica y el papel de la auditoría pública", Auditoría Pública, nº 47, pp. 27-45.

COMISIÓN DE COORDINACIÓN DE LOS ORGANOS PÚBLICOS DE CONTROL EXTERNO DEL ESTADO ESPAÑOL, COPCEE (1992): Principios y Normas de Auditoría del Sector Público.

GENERAL ACCOUNTING OFFICE, GAO (1994): Government Auditing Standards "The Yellow Book". United States General Accounting Office, Washington.

FUNDACIÓN PARA LA FORMACIÓN E INVESTIGACIÓN EN AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO, FIASEP (2008): Documento nº 1, Marco General de Auditoría del Sector Público. Comisión de Normas Técnicas de Auditoría Pública.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, IFAC (1992): Applicability of International Standards on Auditing to the Audit of Financial Statements of Governments and Other Non-Business Public Sector Entities. International Public Sector Guideline, nº3. New York.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS, INTOSAI (1992): Normas de Auditoría. Washington.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, IGAE (1998): Resolución de 1 de septiembre de 1998, de la IGAE, por la que se ordena la publicación de la Resolución que aprueba las Normas de Auditoría del Sector Público (BOE de 30 de septiembre).

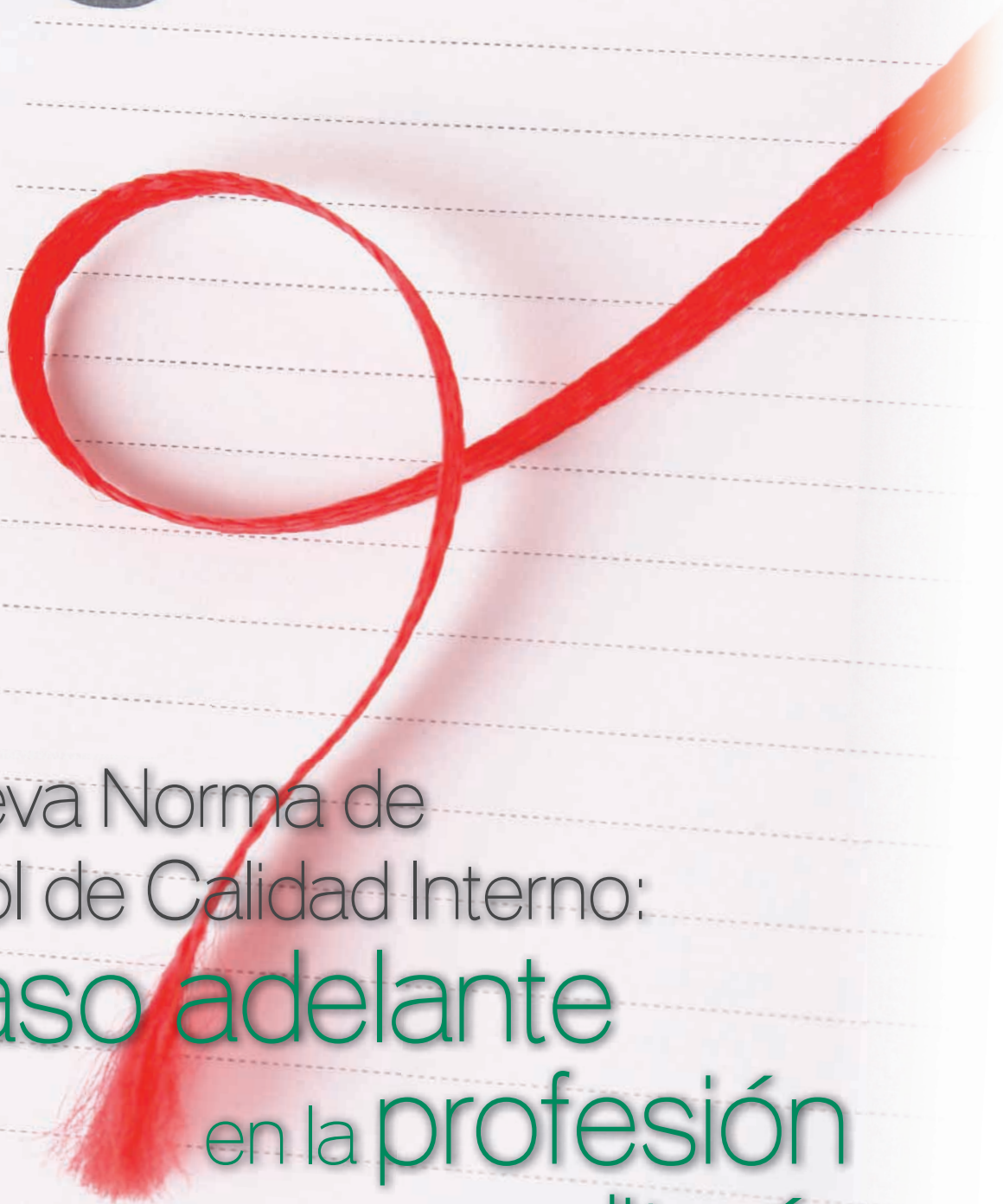
LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. (2010): "El Nuevo Plan General de Contabilidad Pública. Siguiendo los pasos de la contabilidad empresarial", Auditores, nº 12, pp. 34-41.

LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. y CABEZA DEL SALVADOR, I (2002): "Control y auditoría en las entidades públicas", Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad, nº 50, pp. 34-42.

PUCHETA, M.C. y CORTÉS, J.L. (2000): "Los informes de auditoría del sector público. Qué son y cómo deberán de ser". Revista Auditoría Pública, nº 22, diciembre, pp. 35-47.

8

MARZO 2011



La nueva Norma de
Control de Calidad Interno:
un **paso adelante**
en la **profesión**
de **auditoría**

El pasado 27 de diciembre de 2010, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) publicó en su página web la Norma de Control de Calidad Interno (NCCI) de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, en sustitución de la actualmente en vigor, para su tramitación y sometimiento a información pública. Dicha publicación fue comunicada a los miembros del ICJCE mediante las Circulares N° E01 / 2011 y ES02 / 2011, de 20 de enero y 11 de febrero de 2011, respectivamente.



Jaime Ceberio Ortuzar
Director del Departamento de
Calidad del ICJCE

L

a fase de información pública, por un plazo de seis meses, comenzó a partir del día de su publicación en el BOE, el 8 de marzo de 2011, siendo la fecha fijada para exigir la implementación de sistemas de control de calidad en cumplimiento de dicha Norma el 1 de octubre de 2012.

Para entender las razones y la oportunidad de esta nueva Norma, vamos a realizar un breve repaso de la evolución de la normativa de control de calidad, interno y externo, de la actividad de la auditoría de cuentas.

La norma actualmente en vigor, "Norma Técnica sobre Control de Calidad", que fue publicada mediante Resolución de 16 de marzo de 1993, pretendía lograr la consecución de los objetivos que debe cumplir el sistema de control de calidad interno del auditor de cuentas, obligación establecida por la Norma Técnica de Auditoría de carácter general de aplicación en España correspondiente al deber de diligencia profesional del auditor, que se manifiesta en el mantenimiento de un nivel de calidad en el desempeño de su trabajo.

Durante los 18 años transcurridos de aplicación de dicha Norma Técnica, que ya incluía los elementos fundamentales del sistema de control de calidad interno del auditor, se han producido avances muy relevantes en el área de control de calidad de la actividad de la auditoría de cuentas en los ámbitos de la Unión Europea e internacional:

- A nivel de la Unión Europea, las disposiciones normativas que contienen los principios de organización de los sistemas del control de calidad externo de los auditores son las siguientes: la Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo de 2006, la Recomendación de la Comisión sobre Control de Calidad de 15 de noviembre de 2000 y la Recomendación de la Comisión de 6 de mayo de 2008 relativa al control de calidad externo de los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de las entidades de interés público.
- A nivel internacional, debe mencionarse la Norma Internacional de Control de Calidad número 1

“ El control de calidad tiene como objetivo mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, principalmente mediante la formulación de requerimientos de mejora para subsanar los problemas encontrados



(ISQC 1, en sus siglas en inglés), emitida por la IFAC, que constituye el referente internacional de la normativa reguladora del control de calidad interno de los auditores.

Cabe destacar que, a nivel internacional, los estándares de auditoría ISA 220 e ISQC1 establecen un marco para el control de calidad interno en dos dimensiones, a nivel de encargo de auditoría y a nivel de firma. Ambos estándares tomados en conjunto se enfocan en una variedad de áreas en las cuales las firmas de auditoría

pueden llevar a cabo acciones específicas para promover y asegurar una auditoría de calidad.

En España, uno de los aspectos fundamentales de la reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) aprobada a mediados de 2010 tiene que ver con el sistema de supervisión pública, que ha incorporado la comprobación de los sistemas de control de calidad interno, es decir, el control preventivo de la actividad, de forma periódica y a todos los profesionales. Así pues, el control técnico que se venía ejerciendo (la actuación inspectora) ha sido complementado por el control de calidad, que tiene como objetivo mejorar la calidad de los trabajos de auditoría, principalmente mediante la formulación de requerimientos de mejora para subsanar los problemas encontrados, si bien cuando dichas recomendaciones

no sean seguidas se podrán iniciar procedimientos disciplinarios. El control técnico estará enfocado a la investigación de trabajos o aspectos de la actividad de auditoría concretos, al objeto de determinar una posible falta de conformidad con lo dispuesto en la normativa que regula la actividad.

Actualmente se encuentra pendiente el desarrollo reglamentario de la LAC, si bien cabe esperar que el nuevo reglamento incorpore desarrollos adicionales respecto del sistema de supervisión.

La publicación por el ICAC de la referida Norma de Control de Calidad

Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, que es básicamente una traducción de la ISQC1, pretende converger con las normas internacionales.

La mencionada Norma tendrá efectos especialmente importantes en la organización de los despachos de auditoría, que estarán obligados a implantar y mantener en su organización un conjunto de elementos que garanticen la calidad en la prestación del servicio. La calidad de servicio y la independencia son dos áreas clave donde la profesión debe avanzar, en aras a alcanzar su objetivo de "interés general".

En cuanto a la implantación de la Norma, y desde el punto de vista práctico, podemos destacar que el nivel de documentación necesario para cumplir con la NCCI dependerá del tamaño de la firma, y no necesariamente debe implicar incurrir en costes excesivos para producir un manual de procedimientos actualizado. En muchos casos la tarea consistirá en describir aquello que ya se está haciendo, o sistematizarlo y alinearlos con los requerimientos de la Norma, antes que crear nuevas políticas y procedimientos.

El esfuerzo de implantación de la Norma debería evaluarse, sobre todo por los auditores individuales y las medianas y pequeñas sociedades de auditoría, desde la perspectiva de la relación coste – beneficio, ya que les proporcionará la oportunidad de evaluar sus prácticas actuales y detectar eficiencias y nuevas maneras más apropiadas de gestionar los riesgos que afrontan. También cabe anticipar que los requerimientos de calidad establecidos, junto a otras razones, impulsarán los diferentes tipos y niveles de colaboración y/o asociación entre firmas y despachos profesionales.

Dada la importancia de los cambios introducidos por esta Norma, el Consejo Directivo del ICJCE, en su reunión celebrada en Comisión Permanente de fecha 26 de enero de 2011, acordó poner en marcha diversas iniciativas para proporci-



Desde el ICJCE hemos asumido el compromiso de sensibilizar, formar y apoyar a nuestros miembros en la implantación de la NCCI mediante el desarrollo de actividades de comunicación y divulgación relacionadas con la materia

nar a sus miembros un adecuado servicio para el mejor cumplimiento de dicha Norma. Entre ellas, han sido adaptados los planes de formación con el objetivo de proporcionar, tanto a los miembros ejercientes como a los alumnos de los cursos de acceso a la profesión, la preparación necesaria en esta temática. En tal sentido, se ha acordado que la formación en esta materia sea impartida por todas las Agrupaciones y Colegios facilitando de este modo el acceso de los miembros a dicha formación. Asimismo, cabe destacar la creación de un Departamento de Calidad en el Instituto, con el objetivo de desarrollar esta área y facilitar a sus miembros el cumplimiento de la Norma. Desde el ICJCE hemos asumido el compromiso de sensibilizar, formar y apoyar a nuestros miembros en la implantación de la NCCI mediante

el desarrollo de actividades de comunicación y divulgación relacionadas con la materia, señalando la importancia de dicha implantación; mediante la orientación y formación para que los auditores de cuentas y sociedades de auditoría ajusten sus procedimientos a las exigencias que en materia de calidad se establecen en la NCCI; así como mediante el asesoramiento y resolución de dudas relacionadas con la normativa reguladora del Control de Calidad y con la implantación de la NCCI. En el ICJCE estamos plenamente convencidos de que la implantación de la Norma de Control de Calidad Interno, además de un reto, supone una gran oportunidad para los auditores y sociedades de auditoría, y que su implantación con éxito supondrá un paso adelante en nuestra profesión. ■

La reforma del tratamiento contable de las operaciones entre empresas del grupo incluida en el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las

Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC) y se modifica el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas

1. Introducción

Cuando se aprobó la reforma contable en el año 2007, la regulación de las "Combinaciones de negocios" entre empresas del grupo en las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea (NIC-UE) era escasa, limitándose la NIIF 3 (2004) a excluirlas de su alcance. En la práctica, la consecuencia de esta renuncia a dar una solución en cuentas individuales a estas operaciones ha sido una desregulación de la materia y la proliferación de opciones contables, en detrimento de la comparabilidad de la información financiera.

Ante este panorama, el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, incorporó a la norma de registro y valoración (NRV) 21ª. "Operaciones entre empresas del grupo" la doctrina administrativa vigente en aplicación del Plan de 1990, estableciendo reglas especiales para las aportaciones no dinerarias de un negocio y los contratos mercantiles de reestructuración empresarial (operaciones de fusión y escisión).

En estos primeros años, la experiencia en la aplicación del nuevo Plan ha puesto de manifiesto la necesidad de clarificar algunos aspectos de las reglas particulares, así como la de perfilar el alcance de la norma al hilo de la regulación incluida en la Ley 3/2009, de 4 de abril, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (LME).

Asimismo, en el contexto de armonización internacional del PGC con las NIC-UE, las recientes modificaciones introducidas en la norma europea justifican la reforma de la NRV 21ª, incluyendo en el ámbito objetivo de las reglas particulares a los canjes de valores (NIC 27 Estados financieros consolidados y separados, párrafos 38 B y C) y ampliando la regulación especial a las operaciones de distribución/recuperación; reparto de dividendos, reducciones de capital o disolución (en sintonía con lo dispuesto en la IFRIC 17 Distribuciones a los propietarios de activos distintos al efectivo).

Es previsible que la solución pro-

puesta en el real decreto ni agote ni apacigüe el siempre complejo tratamiento contable de estas operaciones, caracterizado por la dificultad de encontrar un equilibrio entre el respeto a la singularidad de las cuentas individuales, y la necesidad de no desconocer el efecto que la ausencia de intereses contrapuestos introduce en estos acuerdos.

No obstante, a la espera de una solución completa en el marco internacional de referencia que concilie las diferentes perspectivas que se contraponen en el análisis de estas transacciones, es previsible que la propuesta incluida en el real decreto o sus posteriores desarrollos reglamentarios, al menos, sí que contribuyan a dotarlas de mayor seguridad jurídica.

Tal y como se ha indicado, el objetivo de este artículo es realizar una breve exposición de los principales cambios incluidos en la NRV 21ª del PGC, en la redacción introducida por el artículo 4 del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre (BOE de 24 de septiembre; corrección de errores en el BOE de 3 de marzo de 2011), para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2010.

2.- Ámbito de aplicación de las normas particulares

Tras la reforma, la NRV 21ª mantiene la doble delimitación, subjetiva y objetiva, de su ámbito de aplicación.

El ámbito subjetivo se extiende a las empresas del grupo definidas en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13ª. "Empresas del grupo, multigrupo y asociadas" del PGC, esto es, las incluidas en el alcance del artículo 42 del Código de Comercio, y las restantes empresas sometidas a dirección única integradas en los denominados grupos de coordinación (por ejemplo, las controladas por un conjunto de personas físicas que tengan la condición de familiares próximos).

No obstante, conviene recordar que la regla especial se extiende a las



Juan Manuel Pérez Iglesias¹
Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales. Licenciado en Derecho

1. Las opiniones incluidas en este artículo son fruto de las reflexiones exclusivamente personales de su autor.

“El concepto “negocio” sigue ocupando una posición central en la norma, en la medida en que su presencia en la transacción desencadena los criterios particulares en “base consolidada”

operaciones realizadas entre empresas del grupo, y no a las formalizadas entre partes vinculadas. Es decir, si bien con carácter general las acordadas entre estas últimas previsiblemente no impliquen un cambio en el control de las empresas involucradas en la operación, no es menos cierto que si como consecuencia de los

acuerdos alcanzados se produce dicho cambio, el tratamiento contable de la operación debería reconducirse a los criterios generales (NRV 19ª.2).

A diferencia del ámbito subjetivo, en el objetivo se han introducido cambios al extenderse las reglas particulares a los negocios societarios de distribución o recuperación (el reparto de dividendos, la reducción de capital y los supuestos de disolución), siempre que el elemento o elementos entregados constituyan un negocio.

En este sentido, el PGC sigue limitando el alcance de las reglas particulares a las operaciones en las que el objeto de la transacción sea un negocio y la contraprestación entregada consista en instrumentos de patrimonio neto propio, al amparo de la particular sucesión universal que se produce en estas operaciones, en cuya virtud, un conjunto de elementos patrimoniales se transmiten en bloque de un sujeto contable a otro, generando una variación en el patrimonio neto de las empresas que intervienen en la operación, pero sin que en esencia se produzca un cambio en la unidad económica preexistente, sino la mera reorganización jurídica del grupo de empresas que la integran.

De lo anterior se desprende que el concepto “negocio” sigue ocupando una posición central en la norma, en la medida en que su presencia en la transacción desencadena los criterios particulares en “base consolidada”. Al margen de las precisiones que la reforma introduce sobre este concepto en la NRV 19ª.1, en el contexto de las operaciones entre empresas del grupo es oportuno hacer una reflexión de orden general. Si bien el concepto de “negocio” empleado a efectos contables y el de “unidad económica” utilizado por la norma mercantil como presupuesto de algunos contratos de reestructuración, no guardan una correspondencia exacta, no es menos cierto que, con carácter general, la convivencia en armonía de ambas regulaciones contable/mercantil sí que debería llevar a calificaciones simétricas.

PRECISIÓN: en los supuestos de aportación de un negocio a una sociedad como medio o instrumento de la simultánea/posterior enajenación del negocio a terceros ajenos al grupo, la consulta 18 publicada en el BOICAC nº 85 aclara que, en esencia, la nueva sociedad no forma parte del grupo cuando recibe el negocio, porque el control se ha cedido en virtud del acuerdo marco que soporta la



transacción y, en consecuencia, que la adquisición original quedaría fuera del alcance de la NRV 21ª.2.

3.- Novedades del real decreto

a) Incorporación de la inversión financiera en una empresa del grupo dentro del concepto de negocio.

La adquisición de la cartera de acciones o participaciones que otorgan el control sobre otra sociedad constituye una modalidad indirecta de combinación de negocios, tal y como se precisa en la NRV 19ª.1 del PGC. Es en el proceso de consolidación de cuentas anuales cuando afloran a la contabilidad de la sociedad dominante los elementos patrimoniales que integran el negocio subyacente.

El PGC excluía del alcance de la NRV 21ª a estas combinaciones precisando que a los exclusivos efectos de la citada norma la cartera de acciones o participaciones que otorgaba el control de otra sociedad no constituía un negocio. En la actualidad, la reforma operada en el ámbito internacional por la NIC 27, párrafo 38 B y C, regulando determinados canjes de valores entre empresas del grupo al margen del valor razonable, ha motivado que el real decreto diese un paso más hacia el tratamiento de todas las combinaciones de nego-

cios, directas e indirectas, desde la lógica de la consolidación.

A tal efecto, la norma precisa que el valor en cuentas consolidadas de estas participaciones, es el importe representativo de su porcentaje de participación en el patrimonio neto consolidado de la sociedad participada. Es decir, su participación en el valor neto consolidado de los activos y pasivos de la citada sociedad, incluido, en su caso, el correspondiente fondo de comercio implícito en la inversión.

PRECISIÓN: la consulta 1 publicada en el Boletín del ICAC (BOICAC) nº 85, de marzo de 2011, aclara que si se transmiten participaciones sobre una sociedad controlada por el grupo y se cumplen las restantes condiciones que delimitan el alcance de las reglas particulares, esta transacción quedará incluida en el ámbito de aplicación de la NRV 21ª.2 a pesar de que la sociedad adquirente, individualmente considerada, no adquiriera el control del citado negocio.

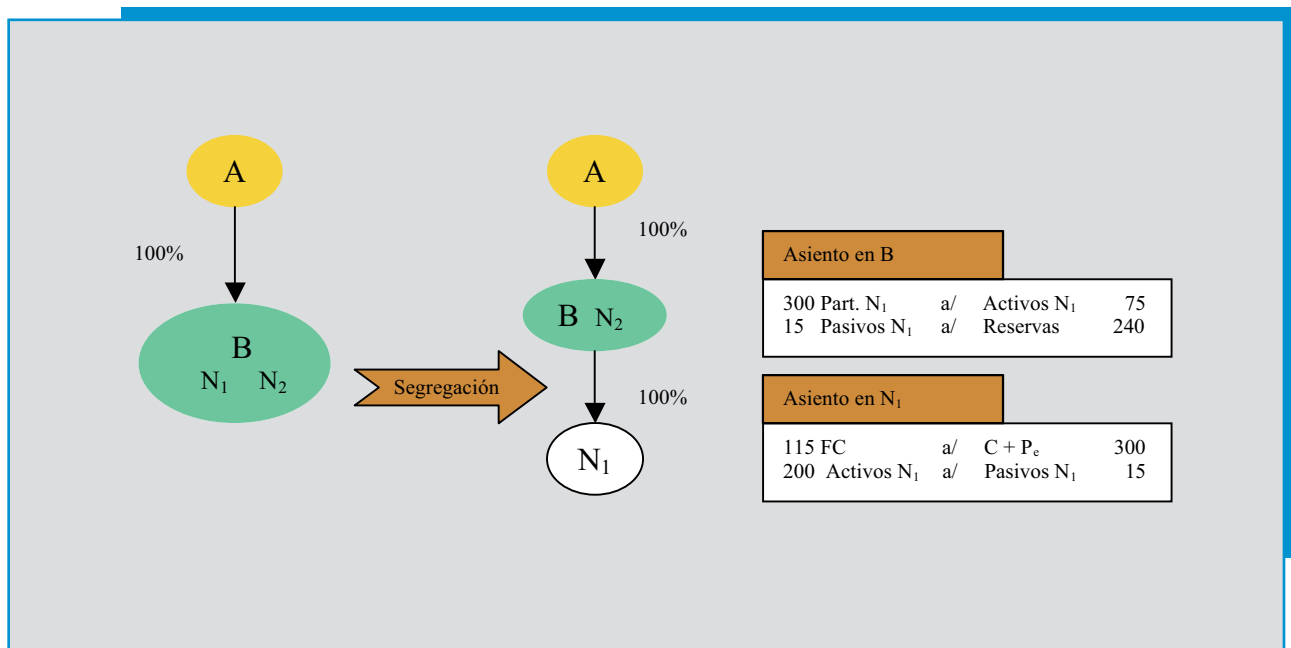
b) Tratamiento contable de las aportaciones no dinerarias.

b.1) Referencia a valores consolidados en el aportante: El principal cambio en este punto es la referencia a los valores consolidados del negocio en el reconocimiento de la inversión por el aportante. Si bien el real decreto no lo precisa, consi-

deramos que apelando a la lógica de la consolidación puede inferirse que en una segregación de negocio, la diferencia que puede producirse entre su valor consolidado (importe por el que debe contabilizarse la participación en la sociedad que recibe la aportación) y su valor en libros se debería reconocer en una cuenta de reservas.

PRECISIÓN: en este sentido, la consulta 3 publicada en el BOICAC nº 85 señala que la citada variación de valor debe contabilizarse de forma consistente con el criterio seguido en las NFCAC para reconocer la variación en los activos netos del negocio adquirido en consolidaciones posteriores, circunstancia que implicaría el registro, con carácter general, con abono a reservas.

Ejemplo: La sociedad A participa al 100% en la sociedad B. El patrimonio de esta última está integrado por dos negocios (N1 y N2). Se conoce que el valor en libros (A (75) – P (15)) del N1 en la sociedad B es de 60 u.m y que en la fecha de adquisición de B por A se han puesto de manifiesto las siguientes diferencias entre el valor razonable del N1 (300 u.m) y su valor en libros: Plusvalías en los activos de N1 = 125, Fondo de Comercio = 115. En esa misma fecha, la sociedad B acuerda la segregación del N1 a una sociedad de nueva creación.



Adicionalmente, se puedan realizar las siguientes precisiones:

1.- Si la segregación se realiza tres años después, el ajuste en la sociedad B seguiría siendo de 240 u.m, sin perjuicio de considerar las correspondientes amortizaciones o pérdidas por deterioro en términos consolidados, es decir, incluyendo las que correspondan a los ajustes practicados de 240 u.m. La variación en los activos netos del N1 entre la fecha de adquisición y la fecha de aportación se contabilizará en B como un mayor valor de la inversión en N1.

2.- Si existieran valores consolidados del N1 a un nivel superior al de la sociedad A, los valores a considerar serán los del grupo mayor radicado

en España. En cualquier caso, sobre esta cuestión véanse las precisiones realizadas más adelante.

3.- Si la sociedad B no estuviera participada por A, el N1 se valoraría en la nueva sociedad por 60 u.m.

b.2) Canje de valores: La inclusión de la cartera de acciones o participaciones dentro del concepto de negocio abre la puerta a un nuevo tratamiento para los canjes de carteras (negocio) entre empresas del grupo, cuyo reflejo contable debe resolverse en sintonía con lo expuesto para la aportación del negocio subyacente.

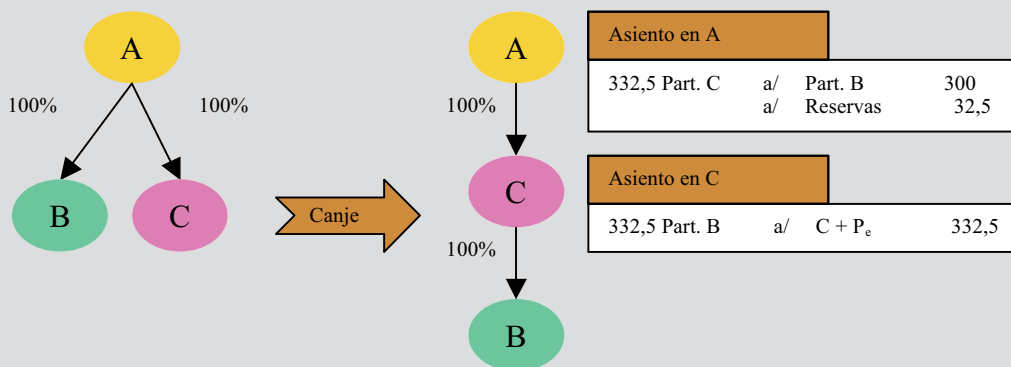
Ejemplo: La sociedad A participa al 100% en la sociedad B y C. El precio de adquisición de B ha sido de 300 u.m y el valor en libros de los activos

netos de B (A (75) – P (15)) es de 60 u.m. En la fecha de adquisición de B por A se han puesto de manifiesto las siguientes diferencias entre ambos importes: Plusvalías en los activos de B = 125 (vida útil media 10 años), Fondo de Comercio = 115.

Tres años después la sociedad A aporta la inversión en B a la sociedad C. En esa fecha el valor en libros de los activos netos de B (A (150) – P (20)) es de 130 u.m. La diferencia con el valor en libros en la fecha de adquisición (60) se corresponde con la variación experimentada en los fondos propios de B como consecuencia de los resultados generados desde dicha fecha.

De acuerdo con esta información el valor consolidado de la inversión en B será:

$$\text{Part. B} = 60 + 115 + 125 + 70 - (12,5 \times 3) = 332,5$$



PRECISIÓN: la NRV 21ª.2.1 acepta los valores consolidados siempre que sean valores "soportados" en las valoraciones más recientes incluidas en la información financiera consolidada. En el supuesto de que la sociedad A estuviera dispensada de la obligación de consolidar, y decidiese no formular de forma voluntaria unas cuentas consolidadas ad hoc, A contabilizará el aumento de su inversión en C por el valor en libros de su inversión en B, esto es, 300 u.m. No obstante, si los fondos propios de B superasen las 300 u.m parece razonable considerar que el exceso se debería reconocer como mayor valor de la inversión en B cuando se acordase el citado canje. Nótese que la primera consolidación aplican-

do los criterios recogidos en la Disposición transitoria sexta del real decreto llevaría a un resultado similar. En este sentido, véase la respuesta a la consulta 3 publicada en el BOICAC nº 85.

c) Operaciones de fusión y escisión. Compraventa entre empresas del grupo y posterior fusión. Exclusión de algunos contratos mercantiles especiales del ámbito de aplicación.

En las operaciones de fusión y escisión el real decreto introduce algunas aclaraciones, pero mantiene en esencia los criterios recogidos en el PGC aprobado en el año 2007, que han sido desarrollados por la doctrina administrativa publicada en el BOICAC nº 80, que consideramos en vigor sal-

vo por lo que respecta a la fecha de efectos contables.

En relación con el tratamiento contable de las escisiones en la contabilidad del socio se dan por reproducidas las precisiones realizadas para las aportaciones no dinerarias, en la medida en que la propia aportación no dineraria de un negocio se configura como una de las posibles modalidades mercantiles de escisión, en particular, la segregación de una unidad económica.

Asimismo, las denominadas escisiones simplificadas/especiales (operaciones en las que la unidad económica se recibe por el socio de la escindida) son operaciones de distribución/recuperación que deberían reconducirse

desde un punto de vista contable a la causa mercantil subyacente en estas operaciones. Es decir, en aquellos supuestos en que dicha escisión requiera la correspondiente reducción de capital de la sociedad escindida su tratamiento contable deberá resolverse en sintonía con lo dispuesto para estas últimas. Por el contrario, si la norma mercantil admitiese la baja de los elementos patrimoniales con cargo a reservas, no cabe duda que el tratamiento contable debería asimilarse a una distribución de resultados.

c.1) Compraventa de cartera entre empresas del grupo y posterior fusión: Entrando en el análisis de las aclaraciones del real decreto, cabe señalar que la primera precisión afecta a las operaciones de compraventa de carteras entre empresas del grupo seguidas de posterior fusión. En estos casos, si bien la compraventa queda excluida del alcance de la norma particular no sucede lo mismo con la posterior fusión de las sociedades dominante y dependiente. La cuestión a dilucidar es qué valores deben considerarse en el asiento de fusión en la sociedad dominante, los resultantes de las cuentas consolidadas, en los que se habrá eliminado el posible resultado generado

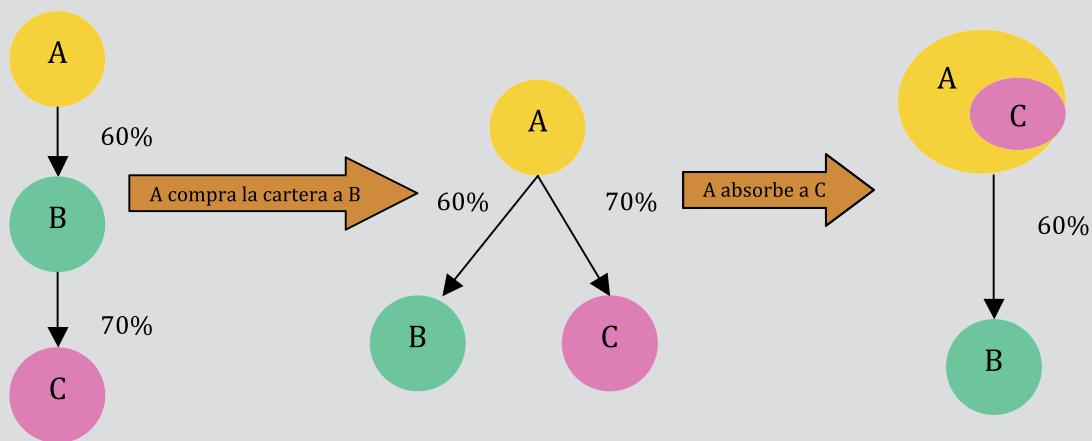
en la venta de la cartera, o los derivados de la operación de compraventa, lo que significaría considerar la fecha de vinculación directa como nueva fecha a los efectos de aplicar el método de adquisición.

El real decreto parece decantarse por esta segunda solución, con el objetivo de dotar de singularidad a las operaciones realizadas en las cuentas individuales, salvo que la contraprestación entregada sean instrumentos de patrimonio. En caso contrario, la contrapartida de los activos entregados o del pasivo asumido por la sociedad adquirente pondría de manifiesto un cargo en las reservas de esta última sin aparente causa económica. En este sentido, véase la respuesta a la consulta 6 publicada en el BOICAC nº 85 en la que adicionalmente se aclara que para considerar que la vinculación se produce en virtud de una operación de compraventa el porcentaje de participación adquirido deberá representar, al menos, el 51% de los derechos de voto.

PRECISIÓN: la citada excepción se introduce en la NRV 21ª en los siguientes términos: *“Sin perjuicio de lo anterior, cuando la vinculación dominante-dependiente, previa a la fusión, trae causa de la transmi-*

sión entre empresas del grupo de las acciones o participaciones de la dependiente, sin que esta operación origine un nuevo subgrupo obligado a consolidar, el método de adquisición se aplicará tomando como fecha de referencia aquella en que se produce la citada vinculación, siempre que la contraprestación entregada sea distinta a los instrumentos de patrimonio de la adquirente.” El inciso subrayado aclara que en los supuestos de compraventa por la matriz de la inversión en una empresa del grupo a una filial los valores a considerar son los derivados de la vinculación directa. En el supuesto de enajenación de la matriz a la filial la citada aclaración no sería necesaria, siempre y cuando las cuentas anuales a considerar fuesen las del grupo o subgrupo que participa en la operación (en este segundo caso el de filial-filial). Sin embargo, como veremos más adelante, la interpretación sistemática de la NRV 21ª y los criterios de consolidación entre empresas del grupo debe llevar a que las cuentas que se consideren a estos efectos sean las del grupo superior radicado en España, circunstancia que vacía de contenido la precisión que introducía el mencionado inciso.

Ejemplo (Fusión dominante-dependiente con vinculación directa; la citada vinculación se ha creado por la compra a otra sociedad del grupo)



Criterio aplicable: NFCAC, independientemente de que adquiera el 30% restante y se fusione, o de que emita acciones o participaciones, si bien la fecha y el precio de adquisición serán los derivados de la vinculación directa A-C. No obstante, dado que en las cuentas consolidadas de A la nueva vinculación carece de relevancia, la sociedad A, a estos exclusivos efectos, deberá “identificar” los citados valores consolidados.

A la vista de la posibilidad de arbitraje que la diferente contraprestación puede abrir en el tratamiento contable de estas operaciones, no cabe duda que tanto administradores como auditores deberán prestar especial atención al análisis y justificación del fondo económico de los acuerdos alcanzados, exigencia que también viene impuesta por la regulación mercantil aplicable a ese tipo de operaciones (artículo 35 de la LME Fusión posterior a una adquisición de sociedad con endeudamiento de la adquirente).

PRECISIÓN: la respuesta a la consulta 7 publicada en el BOICAC nº 85 detalla los criterios a seguir cuando la adquisición de la inversión en la empresa del grupo, previa a la fusión, se realiza parcialmente mediante una compraventa y una aportación no dineraria.

c.2) Fusiones especiales: Tal y como se ha indicado en el apartado 2, la regla especial en materia de "Combinaciones de negocios" entre empresas del grupo se limita a las operaciones en



El real decreto ha excluido a la fusión especial con "compensación" de la regla particular incluida en el apartado 2.2 NRV 21ª

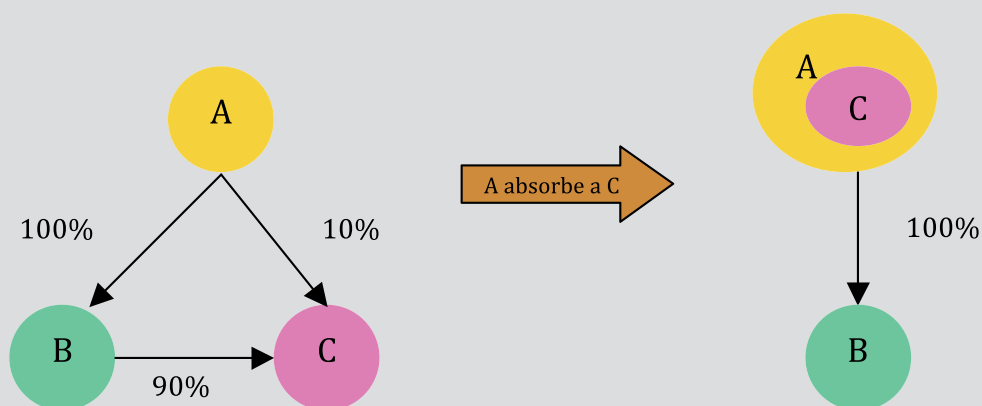
las que la contraprestación entregada consiste en instrumentos de patrimonio de la sociedad adquirente, excluyendo por tanto otros negocios adquisitivos como la compraventa o la permuta.

Desde un punto de vista económico, determinadas fusiones especiales y la cesión global de activos y pasivos reguladas en la Ley 3/2009 muestran perfiles similares a la compraventa mercantil, al establecer, respectivamente, la obligación de "compensar" en términos de valor razonable o la prohibición

de que la contraprestación entregada a cambio del negocio recibido pueda consistir en acciones, participaciones o cuotas de socio del cesionario.

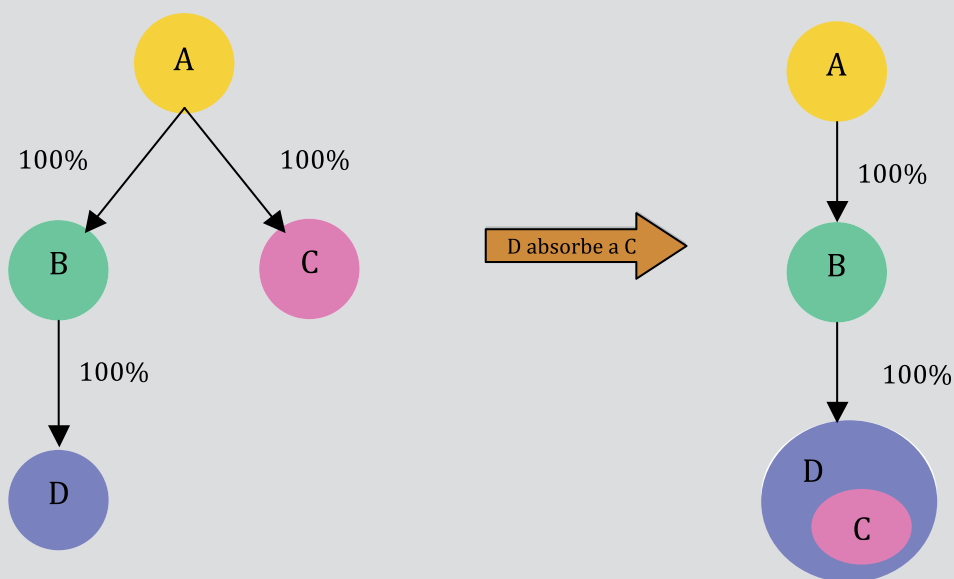
En consecuencia, el real decreto ha excluido a la fusión especial con "compensación" de la regla particular incluida en el apartado 2.2. NRV 21ª. Respecto a la cesión global es evidente su exclusión en la medida en que no existe referencia a ella en los apartados 2 y 3 de la NRV 21ª al delimitar el alcance objetivo de las reglas particulares.

Ejemplo (Fusión dominante-dependiente con vinculación indirecta; participación en la absorbida del 100%; fusión de las previstas en el artículo 49.2 de la LME)



Criterio aplicable: Método de adquisición. En particular, se deberá considerar el valor razonable pagado por A al adquirir el 90% de las acciones de C a B. En estas operaciones, la sociedad A deberá "compensar" a la sociedad B en términos de VR. En consecuencia, el supuesto es similar a la compraventa del 90% de las acciones de C y posterior fusión. Véase la consulta 7 publicada en el BOICAC nº 85.

Ejemplo (Fusión entre dependientes de diferente nivel participadas al 100% por la dominante; fusión de las previstas en el artículo 52.2 de la LME)



Criterio aplicable: Método de adquisición. En particular, se deberá considerar el valor razonable pagado por D a los antiguos socios de C. En estas operaciones, la sociedad D deberá “compensar” a la sociedad A en términos de VR. El supuesto es similar a la compra del 100% de las acciones y posterior fusión, o la compraventa de un negocio.

d) Referencia a los valores consolidados.

Uno de los principales cambios introducidos en la NRV 21ª es la referencia a los valores consolidados del negocio en las operaciones de fusión y escisión entre “otras empresas del grupo”, es decir, aquellas en las que la sociedad transmitente del negocio y la adquirente no están vinculadas por una relación directa dominante-dependiente. Junto a este cambio hay que recordar el previsto para las aportaciones no dinerarias en el mismo sentido desde la perspectiva del aportante.

El real decreto indica que estas cuentas serán las consolidadas del grupo español en el que se integran las sociedades que participan en la operación, probablemente con el objetivo de evitar los costes de reexpresión que en caso contrario podrían derivarse de haber apelado al grupo mayor radicado en el extranjero.

A las precisiones ya realizadas en

torno a esta novedad (con carácter general, el reconocimiento de un mayor patrimonio en la sociedad absorbente o beneficiaria de la operación con cargo a reservas), cabe añadir las siguientes aclaraciones, sin ánimo exhaustivo, sobre la casuística que el uso de valores consolidados podría plantear en la práctica:

1.- En los supuestos de vinculación directa dominante-dependiente, si la dominante está dispensada de consolidar por razón de tamaño o porque la matriz radica en el extranjero, la consolidación ad hoc que exige la norma para atribuir valores al negocio adquirido presenta las siguientes alternativas:

- Emplear los valores que resultan de aplicar los criterios recogidos en las NFCAC considerando como fecha de primera consolidación la fecha de adquisición.
- Emplear los valores que resultan de

Uno de los principales cambios introducidos en la NRV 21ª es la referencia a los valores consolidados del negocio en las operaciones de fusión y escisión entre “otras empresas del grupo”

aplicar los criterios recogidos en la Disposición transitoria sexta del real decreto considerando como fecha de primera consolidación la fecha de inicio del primer ejercicio en que se consolida voluntariamente, y como valores a integrar los resultantes, con carácter general, del último balance individual cerrado de la sociedad dependiente. En este caso, en la medida en que los valores consolidados coinciden con los individuales, salvo en lo que concierne al posible fondo de comercio que podría derivarse de anular la inversión previa en la sociedad absorbida, no parece necesario que se formulen unas cuentas consolidadas ad hoc.

PRECISIÓN: en este sentido, véase el criterio recogido en la consulta 17 publicada en el BOICAC nº 85.

2.- En los supuestos de vinculación directa dominante-dependiente, si la dominante está dispensada de la obligación de consolidar por razón de subgrupo y consolida en un grupo español, los valores consolidados que deben emplearse serán los soportados en la información consolidada del grupo mayor radicado en España frente a los valores que se pudieran derivar del subgrupo afectado por la operación. En este sentido, véase la consulta 8 publicada en el BOICAC nº 85.

3.- En los supuestos de vinculación directa dominante-dependiente, que trae causa de una previa compraventa o permuta de las acciones/participaciones de la dependiente entre empresas del grupo, los valores consolidados serán los resultantes de considerar las magnitudes (fecha y precio de adquisición) de la vinculación directa que origina la transacción. Considerando que dichos valores no están recogidos en las cuentas consolidadas del grupo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 39 del proyecto de NFCAC, el reconocimiento contable en cuentas individuales de la absorbente deberá pasar en todo caso por la formulación y el sometimiento a auditoría de las cuentas consolidadas de las sociedades que participan en la operación.

4.- Si el subgrupo español se integra en un grupo radicado en España que formula sus cuentas anuales aplicando las NIC-UE, parece razonable emplear los valores consolidados acreditados en el grupo mayor radicado en Espa-

ña, siempre que los criterios contables sean equivalentes a los recogidos en el Código de Comercio y sus disposiciones de desarrollo, en sintonía con el criterio recogido en la consulta 4 publicada en el BOICAC nº 61 y la consulta 9 del BOICAC nº 80. A tal efecto, la consulta 21 publicada en el BOICAC nº 85 aclara que será posible hacer uso de esta opción en cualquiera de los siguientes escenarios:



En las operaciones de fusión precedidas de un canje de valores entre empresas del grupo será de aplicación lo dispuesto en el artículo 40.2 de las NFCAC

a) Si los criterios aplicados no difieren de manera significativa respecto de lo que sería un consolidado formulado con las normas de consolidación que desarrollan el Código de Comercio.

b) Si difieren significativamente de lo que sería un consolidado formulado con las normas de consolidación que desarrollan el Código de Comercio, pero no difirieren significativamente a los efectos de la valoración del negocio objeto de la transacción.

c) Si difirieren significativamente respecto de lo que sería un consolidado formulado con las normas de consolidación que desarrollan el Código de Comercio, pero se dispusiera de una conciliación detallada que permitiera ajustar las diferencias a los efectos de la valoración del negocio objeto de la transacción.

5.- En las operaciones de fusión precedidas de un canje de valores entre empresas del grupo será de aplicación lo dispuesto en el artículo 40.2 de las NFCAC, que se remite a las reglas particulares ya analizadas, esto es, los activos identificables y pasivos asumidos que constituyan un negocio se valorarán por los valores que tuvieran en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los citados elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española. En el supuesto de que la citada sociedad estuviera dispensada

de la obligación de consolidar, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales.

6.- Sobre si los valores consolidados que deben reconocerse en la fusión entre dos sociedades "hermanas" son los de la sociedad absorbida o también los de la absorbente, las consultas 8 y 19 publicadas en el BOICAC nº 85 aclaran el criterio a seguir, señalando

que la referencia a la sociedad adquirida debe entenderse realizada a la adquirida legal, circunstancia que en el supuesto de fusión por creación de nueva sociedad originaría la atribución de los valores "consolidados" a todos los negocios que participan en la operación.

7.- Respecto a la información comparativa, la consulta 14 publicada en el BOICAC nº 85 aclara que, dejando al margen el supuesto de aportación no dineraria (en este caso no resultarían aplicables los criterios sobre retroacción contable), en los supuestos de fusión o escisión por creación de nueva sociedad, los efectos contables de la operación se mostrarán desde el inicio del ejercicio, sin afectar por tanto a la información comparativa.

8.- En relación con los ajustes que deben realizarse para obtener los valores consolidados, la consulta 15 publicada en el BOICAC nº 85 aclara que los resultados por operaciones internas que deben eliminarse son exclusivamente los originados en las operaciones realizadas entre los negocios que intervienen en la operación, siempre que formasen parte del grupo en la fecha en que se produjo la transacción que originó el resultado.

e) Fecha de efectos contables.

El real decreto señala que en las operaciones de fusión y escisión la fecha de

efectos contables entre empresas del grupo deja de ser facultativa. Desde la lógica de la consolidación, la fecha de efectos contables pasa a ser la de inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión siempre que sea posterior al momento en que las sociedades se hubiesen incorporado al grupo. Y, en particular, si una de las sociedades se ha incorporado al grupo en el ejercicio en que se produce la fusión o escisión, la fecha de efectos contables será la fecha de adquisición. Adicionalmente se precisa que la retroacción contable no debe extenderse a la información comparativa.

De acuerdo con lo anterior, este criterio deja sin efecto la doctrina administrativa del ICAC publicada en la consulta 8 del BOICAC nº 80.

Por último se aclara que si entre la fecha de aprobación de la fusión y la de inscripción en el Registro Mercantil se produce un cierre, la obligación de formular cuentas anuales subsiste para las sociedades que participan en la operación, con el contenido que de ellas proceda de acuerdo con los criterios generales recogidos en el apartado 2.2 de la norma de registro y valoración 19ª. "Combinaciones de negocios", cuyo análisis en detalle excede de los objetivos del presente artículo.

No obstante, a mayor abundamiento, cabría realizar las siguientes precisiones sobre esta cuestión:

1.- El artículo 31.7ª de la Ley 3/2009 establece como contenido obligatorio del proyecto común de fusión la "fecha a partir de la cual la fusión tendrá efectos contables de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de contabilidad". En consecuencia, la fecha de efectos contables y la correspondiente retroacción contable en las operaciones de fusión y escisión se configura ex lege como un criterio exclusivamente contable/económico, ajeno a cualquier pacto entre las partes que intervienen en la operación distinto del propio acuerdo sobre la fecha de control.

2.- En las fusiones especiales reguladas en el artículo 49 y 52 de la Ley 3/2009 en las que no se requiere la aprobación de la fusión por las juntas generales de la sociedad o sociedades absorbidas, la referencia a la aprobación de la fusión debe ser entendida a la junta de la sociedad absorbente, o, en caso de que ésta no se celebre en virtud de lo previsto en el artículo 51 de la Ley, a la fecha prevista para la formalización de la absorción (en principio, la fecha en que se apruebe el proyecto de fusión).

3.- Por aplicación de la Ley Hipotecaria al Registro Mercantil (art. 24 de la Ley Hipotecaria, al amparo de la remisión prevista en el artículo 80 del Reglamento del Registro Mercantil) se entiende que la fecha de inscripción en el Registro Mercantil, a todos los efectos legales, es la del asiento de presentación. La fecha del asiento de presen-

tación consta en el propio asiento de inscripción.

4.- En los supuestos de escisión total y creación de dos sociedades beneficiarias, la fecha de efectos contables también debería retrotraerse al inicio del ejercicio, sin que sea obstáculo a esta forma de proceder el hecho de que las sociedades no existiesen a dicha fecha. En la memoria de las cuentas anuales del primer ejercicio de las sociedades beneficiarias deberá suministrarse la debida información sobre estos hechos. En este sentido, véase la respuesta a la consulta 13 publicada en el BOICAC nº 85.

f) Nueva regulación de las operaciones de distribución/recuperación.

Por último, el real decreto introduce un nuevo apartado 3 en la NRV 21ª con el objetivo de regular las operaciones de distribución/recuperación de un negocio entre empresas del grupo. En sintonía con el criterio recogido en la IFRIC 17 la norma española precisa que la baja del negocio no debe originar el reconocimiento de un resultado en la sociedad que distribuye el dividendo o reduce capital. La diferencia entre el valor de la deuda, cuantificada por exigencia de la norma mercantil por referencia al valor razonable de la contraprestación a entregar, y el valor en libros del negocio que se da de baja se reconocerá en una cuenta de reservas.

La valoración del negocio transmitido en la sociedad adquirente se realizará de acuerdo con el criterio incluido en el apartado 2 de la NRV 21ª para las operaciones de fusión con vinculación directa dominante-dependiente, cuyas aclaraciones deben considerarse reproducidas en este momento.

PRECISIÓN: de acuerdo con el criterio recogido en la consulta 12 publicada en el BOICAC nº 85, la contrapartida del reconocimiento del negocio en la sociedad adquirente será una cuenta de reservas.

4.- PGC-PYMES

El artículo 5 del real decreto también introduce modificaciones en las normas particulares aplicables a las empresas que sigan el PGC-PYMES aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, en las que siguiendo la filosofía del citado Plan los criterios



contables guardan un equilibrio entre la deseable armonía del modelo contable español y las necesidades de simplificación que reclama la dimensión económica de estas entidades.

A modo de resumen, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2010, el esquema de la regulación aplicable a las empresas que opten por seguir el PGC-PYMES es el siguiente:

- **Ámbito de aplicación:** el mismo que el regulado en el PGC. Las operaciones de fusión y escisión tendrían entrada en virtud de la remisión general contenida en el artículo 3.3 del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, en ausencia de regulación expresa en el PGC-PYMES.

- **Regulación expresa:** Aportaciones no dinerarias y operaciones de reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de sociedades.

• **Aportaciones no dinerarias:** el aportante valorará la inversión por el valor contable del negocio que se da de baja. La adquirente lo reconocerá por el mismo importe. Como puede observarse, en el PGC-PYMES se mantiene la regulación anterior y si bien se incluye en el concepto de negocio a la cartera de acciones/participaciones que otor-

que el control sobre otra sociedad, el criterio de valoración sigue siendo el valor en libros del negocio transmitido.

En definitiva, las empresas que apliquen PGC-PYMES no podrán emplear los valores consolidados.

• **Operaciones de distribución/recuperación:** el criterio es el expuesto cuando se analizaban las novedades del PGC, si bien en este caso, en aras de la simplificación, tampoco se hace referencia a los valores consolidados sino al valor en libros del negocio que se transmite.

- **Regulación subsidiaria de las operaciones de fusión y escisión:** si una empresa que aplica el PGC-PYMES realizase una operación de fusión o escisión incluida en el alcance de las reglas particulares aplicaría los criterios del PGC y, en consecuencia, también la referencia a los valores consolidados tanto en los supuestos de vinculación directa dominante-dependiente como en las operaciones de fusión y escisión entre "otras empresas del grupo".

No obstante, considerando que las empresas que formen parte de un grupo de sociedades obligado a consolidar no pueden aplicar el PGC-PYMES, los casos que en principio se presentarán en la práctica deberán

reconducirse a los siguientes criterios:

1.- **Fusiones entre empresas con vinculación directa dominante-dependiente:** la dominante estará dispensada de la obligación de consolidar por razón de tamaño. Por tanto podrá aplicar la Disposición transitoria sexta del real decreto que la faculta a tomar los valores en cuentas individuales de la sociedad absorbida, y a calcular el fondo de comercio, con carácter general, por diferencia entre los citados valores y el importe en libros de la participación que se da de baja.

2.- **Fusiones entre "Otras empresas del grupo",** por ejemplo, dos sociedades controladas por la misma persona física, siempre que el valor agregado del activo, cifra de negocios y número de trabajadores de las citadas empresas no las excluya de la aplicación del PGC-PYMES en virtud de lo previsto en el artículo 2.1 del Real Decreto 1515/2007.

Ante la ausencia de cuentas consolidadas, los valores a considerar serán los recogidos en las cuentas anuales individuales de la sociedad absorbida.

3.- **Escisiones:** se aplicarán los criterios previstos para las fusiones entre "Otras empresas del grupo". ■

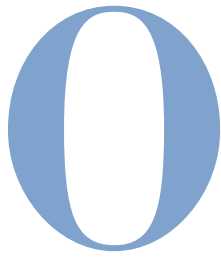
RESUMEN DE CRITERIOS DE VALORACIÓN	Valoración del negocio recibido por la adquirente	Valoración de la contraprestación recibida por el transmitente/socio	Reconocimiento de la diferencia entre VC o VR y VL en la transmitente
Aportación no dineraria Fusión (dominante-dependiente)	Valor consolidado/Valor en libros/ Valor contable del negocio* Valor consolidado/Valor en libros**	Valor consolidado/Valor en Libros/Valor contable del negocio*	Reservas (canje de valores en el socio) y Reservas (sociedad que recibe la aportación).
Fusión entre "otras empresas del grupo" Escisión "especial" (dominante-dependiente)	Valor consolidado/Valor en libros** Valor consolidado/Valor en libros**		No hay resultado, en su caso, los ajustes en el PN se cancelan contra los activos y pasivos que se dan de baja. No hay resultado, en su caso, los ajustes en el PN se cancelan contra los activos y pasivos que se dan de baja.
Escisión entre "otras empresas del grupo"	Valor consolidado/Valor en libros**	El socio de la escindida, con carácter general, reconocerá los IPN recibidos por el valor neto contable de las acciones que se dan de baja. Véase la consulta 10 y 11 del BOICAC nº 85.	No hay resultado, en su caso, los ajustes en el PN se cancelan contra los activos y pasivos que se dan de baja. En el socio, en su caso, la diferencia entre el valor de los instrumentos de patrimonio recibidos y el valor que se da de baja se reconocerá en las Reservas. Véanse las consultas 10 y 11 del BOICAC nº 85.
Reparto dividendo	Valor consolidado/Valor en libros**		La sociedad que reparte el dividendo reconoce la deuda con el socio por su valor razonable (VR). La cancelación del pasivo y la baja del negocio se reconoce con abono a Reservas.
Reducción de capital	Valor consolidado/Valor en libros**		El socio reconoce un ingreso con abono a Reservas. La sociedad que reduce el capital reconoce la deuda con el socio por su valor razonable (VR). La cancelación del pasivo y la baja del negocio se reconoce con abono a Reservas. En su caso, el socio reconoce un ingreso con abono a Reservas. Véanse las consultas 10 y 11 del BOICAC nº 85.
Disolución	Valor consolidado/Valor en libros**		Mismo criterio que en el caso de reducción de capital.

* Véase la consulta 3 publicada en el BOICAC nº 85.

** Valor en libros en caso de dispensa por razón de tamaño o subgrupo (solo en el caso de que la matriz radique en el extranjero) y se opte por aplicar la DT 6ª del RD 1159/2010.



Comentarios Normativos



Octava Directiva, Ley de Auditoría de Cuentas, Normas Técnicas de Auditoría.... Casi todos podríamos completar la secuencia encontrando la cuarta palabra adecuada en esta asociación de ideas. Casi todos podríamos afirmar que el término adecuado podría ser Reglamento, y para los más atrevidos, el listo de la clase, incluso podría afirmar sin dudarle Normas Internacionales de Auditoría, puntualizando incluso que las mismas irían antes, justo después de la Ley. Pero este docente que les escribe se ve en la necesidad de decirles que se equivocan, que antes de todo están las consultas, muchas y variadas. La lectura de los dos últimos BOICAC denota que alguien ha hecho sus deberes: ha revisado sus derechos y además los ha reclamado. Ha hecho lo que muchos de los que sufrimos las normas hemos deseado en algún momento, preguntar para enterarnos por fin como se aplica, preguntar al que ha participado en su elaboración para ver si realmente sabe lo que ha publicado y para que conozca las dificultades que en la vida real padezco día a día.

Los dos últimos BOICAC abundan en un buen número de consultas, por lo que dado que el editor nos deja unas pocas páginas para nuestros comentarios, hemos seleccionado aquellas que más nos gustan, quizá no las más importantes, pero al menos las más significativas.

Consultas de auditoría

En el terreno de la auditoría contamos con tres consultas principales. La primera de ellas trata de aclarar el comportamiento que debe seguir el auditor ante los requisitos de información contable exigidos en la normativa de lucha contra la morosidad, que requiere incorporar dentro de las cuentas anuales una referencia sobre el plazo medio de pago a proveedores y, en su caso, el periodo excedido respecto a lo regulado en la normativa mercantil.

En concreto, la consulta intenta aclarar los criterios de actuación del auditor en la realización de la auditoría de cuentas anuales de una entidad en relación con la información

que dicha entidad debe incorporar en la memoria de sus cuentas anuales sobre los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales, conforme a lo exigido en la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, de 5 de julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales. El problema espinoso surge al leer el tenor literal de la Disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, la cual cita literalmente como el ICAC resolverá sobre la información oportuna a incorporar en la memoria de cuentas anuales de las empresas para que, a partir de las correspondientes al ejercicio 2010, la auditoría contable contenga la información necesaria que acredite si los aplazamientos de pago efectuados se encuentran dentro de los límites indicados por dicha Ley.

Si bien dicha información se reguló a través de la reciente Resolución de 29 de diciembre de 2010 el problema surge al intentar analizar cuál es realmente el papel del auditor ante tales requisitos, dado que a priori parece indicar que asume algún tipo de responsabilidad respecto al cumplimiento o no de los requisitos legales establecidos, y ello con carácter general.

La respuesta a la consulta es bastante precisa y se apoya en tres ideas fundamentales. En primer lugar, dicha norma establece la obligación a las empresas de informar en sus cuentas anuales; en segundo, aporta un mandato al ICAC para desarrollar dicha información dentro de los estados financieros; y, finalmente, considera que dicha información forma parte de la memoria y, por tanto, se audita. En base a ello, la conclusión que obtenemos es que la auditoría no se centra más que en ver la fiabilidad y razonabilidad de la información financiera y no de otros aspectos legales, lo cual debemos entenderlo siempre dentro del marco establecido por la NTA sobre cumplimiento de la normativa por parte de la entidad cliente y con relación a los posibles defectos de información contemplada dentro de la memoria.



Dr. Carlos Mir Fernández
Departamento de Ciencias Empresariales
Universidad de Alcalá
Facultad de Ciencias Económicas
y Empresariales

Por su parte, la segunda de las consultas centra su atención sobre la aplicación de la disposición transitoria que la Ley 12/2010, de 30 de junio, incorpora a la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Dicha disposición establece como el cumplimiento por el auditor de cuentas anuales consolidadas de las obligaciones impuestas por el artículo 4 de la nueva redacción dada por la LAC no será exigible hasta el ejercicio posterior a aquel en que entre en vigor los cambios de la Ley de Auditoría de Cuentas.

A este respecto debemos recordar como el artículo 4 citado complica la vida especialmente en los trabajos de auditoría de cuentas consolidadas, al establecer como el auditor que realice tal auditoría asume la plena responsabilidad del informe emitido, aún cuando la auditoría de las entidades participadas o componentes haya sido realizada por otros auditores. En este sentido, por mucho que la reciente Norma Técnica sobre Relación entre auditores facilita un entramado de comunicación, en la práctica tal proceso no es tan sencillo y, de manera similar a un matrimonio con hijos, algún secreto se queda en la oficina. En concreto,

la consulta no intenta resolver el espinoso problema de la comunicación, sino el momento a partir del cual entra en vigor la norma.

La solución aportada nuevamente resulta sencilla, puntualizando como el ejercicio posterior al que se refiere la disposición transitoria, en el que ya será exigible plenamente lo dispuesto por el artículo 4, debe ser el ejercicio económico que se inicie con posterioridad al 2 de julio de 2010, fecha de entrada en vigor de la Ley 12/2010, es decir, trabajos de auditoría sobre cuentas consolidadas correspondientes a los ejercicios económicos de la entidad o grupo auditado que se inicien con posterioridad al 2 de julio de 2010. Conclusión: cierto margen temporal tenemos.

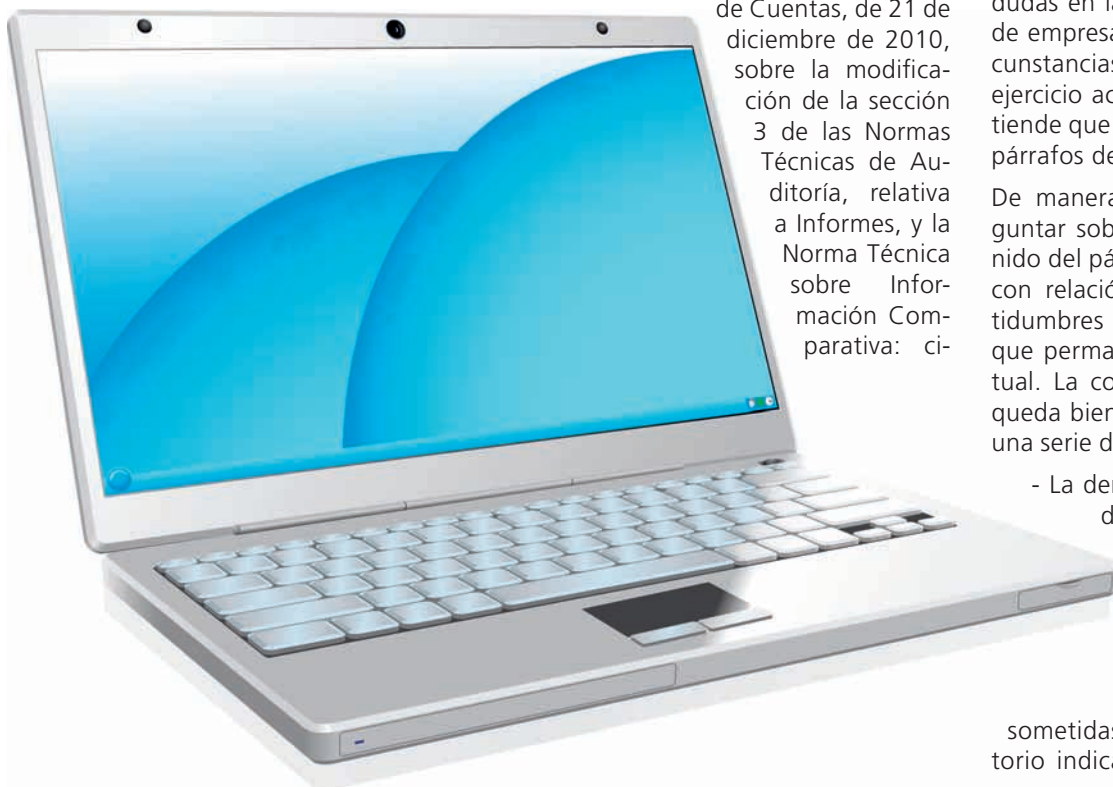
La última de las consultas sobre auditoría nos gusta especialmente, por cuanto trata sobre la adecuada interpretación de la nueva redacción y contenido del informe de auditoría en base a la nueva disposición publicada a finales del año anterior. En concreto centra su atención sobre la posibilidad de utilizar en los informes de auditoría correspondientes al primer ejercicio en que resultan de aplicación las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 21 de diciembre de 2010, sobre la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, relativa a Informes, y la Norma Técnica sobre Información Comparativa: ci-

“ Por mucho que la reciente Norma Técnica sobre Relación entre auditores facilita un entramado de comunicación, en la práctica tal proceso no es tan sencillo y, de manera similar a un matrimonio con hijos, algún secreto se queda en la oficina

fras comparativas y cuentas anuales comparativas, un párrafo de otras cuestiones por parte de un auditor cuando en el informe de auditoría del ejercicio anterior se incluyeron salvedades por incertidumbres y por dudas en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, circunstancias que se mantienen en el ejercicio actual y que el auditor entiende que debe incluirlas en sendos párrafos de énfasis.

De manera específica intenta preguntar sobre la utilidad y el contenido del párrafo “otras cuestiones”, con relación a salvedades e incertidumbres de ejercicios anteriores que permanecen en el ejercicio actual. La contestación a la consulta queda bien argumentada en base a una serie de puntos que resumimos:

- La derogada normativa de auditoría sobre informes establecía que en el informe de auditoría de cuentas anuales de un ejercicio, cuando las cuentas anuales del ejercicio anterior fueron sometidas a auditoría, era obligatorio indicar en un párrafo del in-



forme si fue el mismo auditor quien efectuó la auditoría del ejercicio anterior o, en caso contrario, indicar que fue realizada por otro auditor, la fecha de emisión del informe y el tipo de opinión emitida. De acuerdo con la normativa de auditoría vigente, la mención al informe de auditoría del ejercicio anterior en los informes de auditoría sobre cuentas anuales de un ejercicio no es obligatoria cuando las cuentas del ejercicio anterior fueron auditadas por el mismo auditor e independientemente del tipo de opinión emitida, y sí es obligatoria tal mención cuando dichas cuentas no fueron auditadas. En otros casos, esto es, cuando el informe sobre las cuentas anuales del ejercicio anterior estuviese emitido por otro auditor distinto, el auditor del ejercicio actual deberá decidir si hace mención también en el informe del ejercicio anterior.

- El párrafo de "otras cuestiones" se incluye en el informe de auditoría a criterio del auditor, al considerar éste la conveniencia de poner de manifiesto algún asunto diferente a

los reflejados en las cuentas anuales que, a su juicio, sea relevante para el entendimiento de la auditoría, del informe y de la responsabilidad del auditor. Este párrafo sólo es obligatorio cuando viene exigido por una norma técnica expresamente. La Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa, en su apartado 12, prevé que, en los casos de cuentas anuales del ejercicio anterior auditadas por el mismo auditor, como en el caso planteado, cuando el informe de auditoría del ejercicio anterior contenga una opinión con salvedades, denegada o desfavorable, y la cuestión que dio lugar a dicha opinión no se hubiese resuelto, el auditor deberá expresar en el informe de auditoría sobre las cuentas anuales del ejercicio actual una opinión del mismo tipo, e incluir un párrafo de salvedades en el que se explique dicha circunstancia, refiriéndose tanto a las cifras del periodo actual como a las del periodo anterior, cuando afecte significativamente a las cuentas anuales del ejercicio actual, y mencionando que dicha salvedad figuraba en su informe de auditoría del ejercicio anterior.

- En el caso concreto planteado, las circunstancias que motivaron las salvedades por incertidumbres en el informe de auditoría sobre las cuentas del ejercicio 2009 persisten en el ejercicio 2010. Sin embargo, el tratamiento a dar a dichas circunstancias en el informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 2010 varía respecto al dado en el ejercicio anterior, con motivo de la modificación de la normativa de auditoría de cuentas aplicable en relación con el tratamiento de las incertidumbres. Así, en el ejercicio anterior dichas circunstancias constituían salvedades que afectaban a la opinión incluida en el informe de auditoría emitido, y en el ejercicio actual, estas mismas circunstancias, a criterio del auditor, se consideran merecedoras de sendos párrafos de énfasis.

La duda planteada se refiere a si en el caso concreto en cuestión se debe incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría del ejercicio 2010. Conforme a

lo previsto en la Norma Técnica sobre Informes, en el párrafo de otras cuestiones deben incluirse, con carácter general, los aspectos que a criterio del auditor se consideren relevantes para el entendimiento de la auditoría, del informe y de la responsabilidad del auditor y no se encuentren reflejados en las cuentas anuales, salvo cuando una Norma Técnica lo exija expresamente.

En consecuencia, en el supuesto planteado, el auditor no tiene la obligación expresa de incluir un párrafo de "otras cuestiones" respecto a las circunstancias mencionadas, si bien ello no significa que el auditor no pueda hacerlo si, en base a su juicio profesional, considera que ello contribuiría a una mejor comprensión del trabajo e informe por él realizados.

Así, el auditor podría incluir en su informe una mención referente a que las circunstancias que figuran en los párrafos de énfasis del informe son las mismas que dieron lugar a salvedades en la opinión del informe sobre las cuentas del ejercicio anterior, y que el cambio de tratamiento de dichas circunstancias en el informe del ejercicio actual se debe exclusivamente a la modificación de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. Dicha mención podría incluirse en un párrafo de "otras cuestiones" a continuación de los dos párrafos de énfasis explicativos de las circunstancias concretas que los originan.

No obstante lo anterior, y dado que ya existen dos párrafos de énfasis, también podría incluirse la citada mención informativa en los propios párrafos de énfasis, tratándose así en un único párrafo todos los aspectos que afectan a una misma circunstancia, que ya figura informada en las cuentas anuales auditadas y que no es susceptible de modificar la opinión, y evitando de esta manera la existencia de diversos párrafos que afecten a una misma cuestión.

Consultas de contabilidad

Si la selección de consultas sobre auditoría ha sido sencilla, en el área contable resulta complicado decantarse por una o por otra, dado que

“ En el párrafo de otras cuestiones deben incluirse, con carácter general, los aspectos que a criterio del auditor se consideren relevantes para el entendimiento de la auditoría, del informe y de la responsabilidad del auditor y no se encuentren reflejados en las cuentas anuales



treinta y nueve consultas son muchas, y como dije antes, muchos derechos reclamados como para dejar alguna sin analizar. No obstante es imposible, y por ello elijo unas pocas, intentando no molestar al que planteó más de veinte cuestiones sobre operaciones entre empresas del grupo, al no prestar atención a dichas interesantes preguntas.

Tratamiento contable de las fianzas entregadas

La NRV 9ª, apartado 5.6., regula de manera sucinta el tratamiento contable de las fianzas entregadas (o recibidas) en concepto de operaciones de arrendamiento operativo, reconociendo como las mismas deben reconocerse contablemente por su valor actual. A partir de ello, la diferencia entre su valor razonable y el importe desembolsado, se considerará como un pago o cobro anticipado por el arrendamiento, que se imputarán a resultados durante el periodo del contrato. La consulta intenta resolver la forma de operar cuando se producen prórrogas o modificaciones en el contrato, intentando, sin ocultarlo mucho,

plantear la operación de diferentes maneras para encontrar la solución más conveniente patrimonialmente.

En concreto, el problema surge por el hecho de que la fianza entregada se reconoce por su valor actual, y la diferencia respecto al importe entregado se registra como un gasto anticipado. Dicha partida se imputa posteriormente a resultados empleando un método financiero con cargo a arrendamientos, capitalizando la fianza con ingresos financieros como contrapartida. Para la estimación de los cálculos se efectúa una estimación inicial del periodo de tiempo del contrato.

La solución aportada por el ICAC parte de una consideración importante. La forma jurídica no es lo importante; sí lo es, no obstante, el fondo de la operación y por tanto, la respuesta es única. En este sentido considera como al término del contrato se estimará un nuevo valor razonable de la fianza en función del nuevo plazo de vencimiento y en base a los tipos de interés a los que se financiaría la entidad arrendadora por un importe similar. La diferencia entre el valor razonable

y el valor en libros de la fianza se reclasificará en la cuenta de periodificación en la que luzca el importe entregado al arrendador, y el citado anticipo se imputará a lo largo del nuevo periodo de arrendamiento; las cantidades ya imputadas a resultados de ejercicios anteriores no se modificarán.

Como conclusión, a mi sólo me queda la duda por saber cuántas empresas realizan esta forma de calcular y registrar las fianzas por arrendamientos. Quizá no muchas.

Tratamiento contable de la compra de un usufructo

La consulta es concreta: se adquiere la propiedad de un inmueble a cambio de una renta vitalicia, dejando al vendedor del mismo su uso y disfrute hasta que éste fallezca. En realidad el propio enunciado nos dice que la operación no supone la com-

“ La diferencia entre el valor razonable y el valor en libros de la fianza se reclasificará en la cuenta de periodificación en la que luzca el importe entregado al arrendador, y el citado anticipo se imputará a lo largo del nuevo periodo de arrendamiento; las cantidades ya imputadas a resultados de ejercicios anteriores no se modificarán



A la hora de adquirir el inmovilizado sólo nos quedamos como nudos propietarios, por lo que no parece oportuno reconocer amortización por su uso y disfrute, pero sí por la posible obsolescencia



pra completa del inmueble, sino sólo el usufructo, pagando por ello una renta vitalicia. Si bien el negocio del consultante es sencillo, determinado por una "vida útil" breve del vendedor, el problema surge a la hora de contabilizar la operación.

Como no viene siendo costumbre en el BOICAC, la respuesta es clara y concisa:

a. El comprador dará de alta en el activo del balance el inmueble por un valor equivalente al valor razonable de la propiedad del citado inmueble, es decir, el valor razonable de la nuda propiedad.

b. A la hora de estimar dicho importe se debe considerar como el uso y disfrute del bien no pertenece al comprador, sino al vendedor, aspecto que incide en la determinación del valor del inmueble.

c. Dado que el uso y disfrute del inmueble no corresponde al comprador no procederá a amortizar el activo por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de la obsolescencia que pudiera afectarlo.

d. En el ejercicio en que se extinga el usufructo – fin de la "vida útil" del vendedor – se informará de ello en la memoria, sin modificar el precio de adquisición del inmovilizado inicialmente registrado.

e. La deuda registrada inicialmente entra dentro de la categoría de provisiones a largo plazo, registrándose actualizada por la parte a largo.

f. Los ajustes de la provisión se reconocerán como cambios en criterios, errores o estimaciones contables, suponemos que empleando criterios actuariales y de esperanza de vida.

La conclusión más importante a la contestación de la consulta parte de dos puntos interesantes. Por un lado, a la hora de adquirir el inmovilizado sólo nos quedamos como nudos propietarios, por lo que no parece oportuno reconocer amortización por su uso y disfrute, pero sí por la posible obsolescencia. En este caso parece adecuado reconocer como el cálculo del posible deterioro de valor no podría realizarse en base a los criterios generales, es decir, valor en uso o valor razonable menos costes de venta. El segundo punto interesante surge de la valoración del activo una vez finalizado el usufructo. Según la consulta no se modifica, toda vez que el sacrificio económico no lo ha sido por la totalidad del activo, sino tan sólo por la nuda propiedad y los pagos realizados hasta el momento. ■



Agrupaciones Territoriales
y Colegios de Censores
Jurados de Cuentas de
Cataluña y de la
Comunidad Valenciana

AGRUPACIÓN TERRITORIAL 1ª (MADRID)



ACTIVIDADES

Cátedra de información financiera UAM

Dentro del marco de la Cátedra Universidad Autónoma de Madrid-Agrupación 1ª del ICJCE, el 21 de enero, tuvo lugar una sesión dirigida a los alumnos del postgrado MACAM (Máster de contabilidad, auditoría y sus efectos en los mercados de capitales) y a los censores de la Agrupación. En la sesión intervinieron Gonzalo Ramos, secretario general del PIOB (Public Interest Oversight Board) y Greg Tanzer, secretario general del IOSCO (International Organization of Securities Commissions). La presentación la realizó Miguel Fiandor, vocal del Comité Directivo de la Agrupación.

También se han organizado durante el mes de marzo dos cursos de "Matemáticas y Excel financiero" para alumnos del máster y para los censores.

Auditor por un día

El 24 de marzo, como todos los años, se ha organizado una conferencia dirigida a todos los participantes de las cuatro convocatorias celebradas hasta la fecha de la jornada "Auditor por un día". El ponente Amando Sánchez Falcón, director financiero de Abengoa, habló sobre "Abengoa y los mercados de capitales". Se contó con la asistencia de 70 personas.

Concurso "Las Cuentas Cuentan"

Con el fin de reconocer y estimular el conocimiento de la importancia de la información financiera en la economía entre los estudiantes universitarios, la Agrupación Primera ha convocado por segundo año consecutivo, en el ámbito de las Universidades correspondientes a su demarcación, el concurso de ensayo breve "Las Cuentas Cuentan". El objeto de la convocatoria es despertar el interés de los estudiantes por la información financiera, dada su trascendencia en la economía mundial como elemento de decisión.

FORMACIÓN PROFESIONAL CONTINUADA

Cierre fiscal del ejercicio 2010

(13 de enero de 2011)

Ponente: José Ignacio Sauca Cano

F.P.C.: 4 horas de fiscal

Nueva normativa sobre el informe de auditoría de cuentas

(17 de febrero de 2011)

Ponentes: Silvia Leis Calo y Marta Pérez-Beato Bello

F.P.C.: 4 horas de auditoría

Matemáticas y excel financiero

(2 de marzo de 2011)

Ponente: Carlos Martínez de la Riva

F.P.C.: 8 horas de contabilidad

Nueva normativa sobre el informe de auditoría de cuentas

(9 de marzo de 2011)

Ponentes: Silvia Leis Calo y Marta Pérez-Beato Bello

F.P.C.: 4 horas de auditoría

Matemáticas y excel financiero

(16 de marzo de 2011)

Ponente: Carlos Martínez de la Riva

F.P.C.: 8 horas de contabilidad

Consolidación de estados financieros

(22 de marzo de 2011)

Ponente: Mónica Bravo Hernández

F.P.C.: 8 horas de contabilidad

COLEGIO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE CATALUÑA (BARCELONA)

FORMACIÓN PROFESIONAL CONTINUADA

Guías de actuación para auditores

(18 de enero de 2011)

Ponente: Javier Romero

F.P.C.: 3 horas de auditoría

Informes de auditoría

(21 de enero de 2011)

Ponente: Jaume Carreras

F.P.C.: 4 horas de auditoría

Informes de auditoría (segunda convocatoria)

(25 de enero de 2011)

Ponente: Jaume Carreras

F.P.C.: 4 horas de auditoría

Conferencia: Contabilidad e Impuesto de Sociedades

(11 de enero de 2011)

Ponente: J. Manuel Lizanda

F.P.C.: 2 horas de contabilidad

Guía para preparar las cuentas anuales 2010: aspectos diferenciales gran empresa-pyme-microempresa

(24 y 31 de enero de 2011)

Ponente: Antonio Garrido

F.P.C.: 15 horas de contabilidad

Consolidación contable

(29 de enero- 5 de marzo de 2011)

Ponente: José Ramón Mariño

F.P.C.: 30 horas de contabilidad

Análisis económico financiero

(31 de enero – 31 de marzo de 2011)

Ponente: Xavier Llopart

F.C.P.: 45 horas de contabilidad

Informes de auditoría

(Lleida, 4 de febrero de 2011)

Ponente: Jaume Carreras

F.P.C.: 8 horas de auditoría

Informes de auditoría

(Tarragona, 18 de febrero de 2011)

Ponente: Jaume Carreras

F.P.C.: 7 horas de auditoría

Normas Internacionales de Auditoría – El control de calidad en el nuevo marco normativo

(24 de febrero de 2011)

Ponente: Enric Vergés

F.P.C.: 7,5 horas de auditoría

Análisis en las modificaciones en el PGC para el 2010: combinaciones de negocios, operaciones entre empresas

(Tarragona, 4 de febrero de 2011)

Ponente: Juan Luis Domínguez

F.P.C.: 8 horas de contabilidad

Seminario práctico de consolidación contable

(Girona, 9 de febrero de 2011)

Ponentes: Soledad Moya y Francesc Gómez

F.P.C.: 8 horas de contabilidad

Deterioro del valor de los activos

(23 de febrero de 2011)

Ponentes: Juan Luis Domínguez

F.P.C.: 4 horas de contabilidad

Jornada de Derecho Concursal

(15 de febrero de 2011)

Ponentes: José M^º Fernández Seijo

F.P.C.: 4 horas de concursal

La notificación electrónica según RD 1363/2010, el nuevo régimen de apoderamientos y el registro telemático

(Lleida, 2 de febrero de 2011)

Ponentes: F. Javier Caicedo y Meritxell Calvet

F.P.C.: 2 horas de mercantil

Las recientes reformas de la Ley contra la Morosidad y de la Ley Concursal

(3 de febrero de 2011)

Ponentes: Daniel Vázquez y Sonia Navarro

F.C.D.: 4 horas de mercantil

Fusión, escisión y cesión global dos años después de la aprobación de la Ley de Modificaciones Estructurales

(21 y 28 de febrero y 14 de marzo de 2011)

Ponentes: Diversos

F.P.C.: 9 horas de mercantil

Modificaciones 2010-2011

(Girona, 1 de febrero de 2011)

Ponente: Carmen Romero

F.P.C.: 5 horas de fiscalidad

Procedimiento hereditario

(Girona, 15 de febrero de 2011)

Ponente: M. Victoria Pérez

F.P.C.: 2,5 horas de fiscalidad

Consolidación fiscal

(17 de febrero de 2011)

Ponente: Llorenç Maristany

F.P.C.: 4 horas de fiscalidad

Conferencia: Cómo confeccionar un plan de negocio. Caso práctico

(10 de febrero de 2011)

Ponente: Luis Muñiz

F.P.C.: 2 horas de otras materias

La entrada y el registro en el domicilio de personas físicas y jurídicas en el ámbito administrativo

(Girona, 23 de febrero de 2011)

Ponente: Genís de Tera

F.P.C.: 2,5 horas de otras materias

Contabilidad analítica

(4 de febrero – 4 de marzo de 2011)

Ponente: Xavier García

F.P.C.: 45 horas de contabilidad

Implantación de la norma de control de calidad

(4 de marzo de 2011)

Ponente: Rosa Puigvert

F.P.C.: 4 horas de auditoría

Dudas PGC. Actualización de consultas BOICAC

(Girona, 10 de marzo de 2011)

Ponente: Manuel Salas

F.P.C.: 4 horas de auditoría

Informes de auditoría

(Girona, 22 de marzo de 2011)

Ponente: Jaume Carreras

F.P.C.: 4 horas de auditoría

Modificaciones en el PGC derivadas del RD 1159/2010 aplicables a las cuentas anuales de 2010

(10 y 15 de marzo de 2011)

Ponente: Juan Luis Domínguez

F.P.C.: 8 horas de contabilidad

Combinaciones de negocios: consolidación contable

(Tarragona, 15, 17 y 22 de marzo de 2011)

Ponente: Antonio Garrido

F.P.C.: 24 horas de contabilidad

Análisis de las modificaciones en el PGC para el 2010: combinaciones de negocios, operaciones entre empresas

(Lleida, 23 de marzo de 2011)

Ponente: Juan Luis Domínguez

F.P.C.: 8 horas de contabilidad

Guía para preparar las cuentas anuales 2010: trato contable del cierre contable y fiscal basado en el método de balance

(30 de marzo y 4 de abril de 2011)

Ponente: Antonio Garrido

F.P.C.: 8 horas de contabilidad

Novedades fiscales ejercicio 2011

(8 de marzo de 2011)

Ponente: Josep M. Noguera

F.P.C.: 4 horas de fiscalidad

Cómo leer e interpretar los nuevos estados financieros

(Girona, 9 de marzo de 2011)

Ponente: J. Luis Boned

F.P.C.: 4 horas de fiscalidad

Marco legal de las fundaciones: aspectos jurídicos, económicos, contables y fiscales

(Girona, 15 y 17 de marzo de 2011)

Ponentes: Diversos

F.P.D.: 9 horas de fiscalidad

Conferencia sobre la nueva Ley de Servicios de Pago

(Girona, 28 de marzo de 2011)

Ponentes: Antoni Molina

F.P.C.: 2 horas de fiscalidad

Temas jurídicos para no juristas

(Girona, 29 de marzo de 2011)

Ponentes: Silvia Sorribas

F.P.C.: 4 horas de mercantil

Conferencia: Reinventar el modelo de negocio para vender más barato. Aproximación al análisis comparativo de las estrategias low-cost

(17 de marzo de 2011)

Ponente: J. Francesc Valls

F.P.C.: 2 horas de otras materias

Conferencia: Nuevas tendencias en el management

(22 de marzo de 2011)

Ponentes: Susana Domingo y Augusto Mabilón

F.P.C.: 2 horas de otras materias

AGRUPACIÓN TERRITORIAL DEL PAÍS VASCO (BILBAO)



ACTIVIDADES

Enero:

Reuniones del Grupo de Trabajo sobre Incentivos Fiscales con los directores de las tres Haciendas Vascas.

Reunión de la Comisión del TAP y reuniones con los jueces de lo Mercantil de los tres territorios (Álava, Vizcaya y Guipúzcoa)

Febrero:

Reunión de coordinación del Máster de Auditoría organizado conjuntamente con la Universidad Comercial de Deusto.

Marzo:

Entrega de títulos del Máster de Auditoría VIII Edición.

Reunión de la Comisión del TAP (Turno de Actuación Profesional) con los responsables del área concursal de las tres Haciendas Vascas.

FORMACIÓN PROFESIONAL CONTINUADA

Nuevos modelos de informe

(Bilbao, 18 de enero de 2011)

Ponente: Jaume Carreras

F.P.C.: 6 horas de auditoría

Combinaciones de negocios

(Bilbao, 8 de febrero de 2011)

Ponente: Mario Alonso Ayala

F.P.C.: 8 horas de contabilidad

Nuevos modelos de informe

(Bilbao, 1 de marzo de 2011)

Ponente: Jaume Carreras

F.P.C.: 6 horas de auditoría

Gestión y verificación de la calidad en despachos y firmas de auditoría

(Bilbao, 9 de marzo de 2011)

Ponente: Esteban Uyarra Encalado

F.P.C.: 6 horas de auditoría

AGRUPACIÓN TERRITORIAL 4ª (VIGO)



ACTIVIDADES

El pasado 15 de febrero, Enrique González y Jaime del Olmo, en representación del comité directivo de la Agrupación Territorial 4ª del ICJCE, se reunieron con representantes del Colegio de Economistas y del Colegio de Titulados Mercantiles de la provincia de Pontevedra con el fin de acordar la máxima colaboración, fundamentalmente, en materia de formación. Para tal propósito se constituye una comisión mixta formada por dos miembros de cada corporación con el objetivo de abordar un plan conjunto de formación con reparto de costes y de beneficios.

También se acuerda formar otra comisión mixta para avanzar sobre la presentación de una lista unitaria conjunta a los juzgados de lo mercantil para el turno de actuación profesional de los administradores concursales de la provincia de Pontevedra.

La APD (Asociación para el Progreso y la Dirección) y AER-CE (Asociación Española de Profesionales de Compras, Contratación y Aprovisionamiento) organizaron, el 29 de marzo en La Coruña y el 30 de marzo en Vigo, unas jornadas sobre "La nueva Ley de Morosidad y su aplicación en las empresas", impartidas en la sede de la Fundación Barrié de la Maza de ambas ciudades. La Agrupación 4ª del ICJCE colaboró en dichas jornadas con la participación de Daniel Fraga Romero, que impartió la conferencia en La Coruña, y Carlos Javier Rodríguez Pereira, que lo hizo en Vigo. Ambos hablaron sobre "Obligaciones y consecuencias en la aplicación de la Ley de Morosidad".

FORMACIÓN PROFESIONAL CONTINUADA

Consolidación de estados financieros

(Vigo, 10 de febrero de 2011)

Ponente: Mónica Bravo

F.P.C.: 8 horas de contabilidad

Jornada de auditoría

(Vigo, 1 de marzo de 2011)

Ponentes: Gabriel Gutiérrez Vivas, Jaime del Olmo Casalderey y Eladio Acevedo Herranz

F.P.C.: 8 horas de auditoría

Jornada organizada conjuntamente con el Colegio de Economistas y el Colegio de Titulados Mercantiles y Empresariales, ambos de la provincia de Pontevedra

Consultas resueltas del ICAC

(Santiago de Compostela, 4 de marzo de 2011)

Ponente: Carlos Mir

F.P.C.: 4 horas de auditoría

COLEGIO OFICIAL DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE LA COMUNIDAD VALENCIANA (VALENCIA)



ACTIVIDADES

Los días 24 de enero, 28 de febrero y 4 de abril de 2011 se celebraron reuniones de la Junta de Gobierno del Colegio en la sede central y por videoconferencia en Alicante.

El día 4 de abril tuvo lugar la Asamblea General Ordinaria.

FORMACIÓN PROFESIONAL CONTINUADA

Curso de especialización en materia concursal y reciclaje

(Alicante, del 24 de febrero al 16 de junio de 2011)

Colegios colaboradores: Censores Jurados de Cuentas de la Comunidad Valenciana, Economistas de Alicante, Titulados Mercantiles de Alicante, Abogados de Alicante y Abogados de Elche

Jornada Nacional. El estado de derecho concursal español y su preparada reforma

(Valencia, 31 de marzo de 2011)

Ponentes: Varios

F.P.C.: 6 horas de concursal

CURSOS ORGANIZADOS POR LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES OFRECIDOS AL COLECTIVO DE CENSORES DE ALICANTE

Análisis de las últimas revoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana

(Alicante, 24 de marzo de 2011)

Ponentes: José Miguel Soriano Bel, Javier Bas Soria y Faustino Moya Calatayud

F.P.C.: 4 horas de fiscalidad

AGRUPACIÓN TERRITORIAL 6ª (VALLADOLID)



ACTIVIDADES

El Comité Directivo de la Agrupación Territorial 6ª se reunió los días 3 de febrero y 24 de marzo.

FORMACIÓN PROFESIONAL CONTINUADA

La valoración de empresas. Alternativa ante los métodos aplicables

(Valladolid, 18 de febrero de 2011)
Ponente: Salvador Labatut Serer
F.P.C.: 8 horas de valoración de empresas

Es posible la disminución del tiempo empleado en la ejecución del trabajo de auditoría

(Valladolid, 31 de marzo de 2011)
Ponente: Salvador Sánchez Jiménez.
F.P.C.: 8 horas de auditoría

AGRUPACIÓN TERRITORIAL 7ª (SEVILLA)

FORMACIÓN PROFESIONAL CONTINUADA

Novedades fiscales estatales

(31 de enero de 2011)
Ponentes: Francisco Pastor Romero, Bernardo Pérez de León, Luis Emilio Jos Gallego
F.P.C.: 4 horas de fiscalidad

Concurso de acreedores: análisis jurídico

(1, 8, 15, 22 de febrero, 1 y 8 de marzo de 2011)
Ponentes: Fernando Caballero García, Eduardo Gómez Pérez, Blas Alberto González Navarro, Núria Orellana Cano, Luis Ruiz Huidobro de Carlos, Enrique Sanjuán y Muñoz y Teresa Vázquez Pizarro
F.P.C.: 30 horas (4,5 créditos) de concursal

Tertulia fiscal

(4 de febrero de 2011)
F.P.C.: 2 horas de fiscalidad

Tertulia concursal

(12 de febrero de 2011)
F.P.C.: 2 horas de concursal

La prueba pericial contable

(14 y 15 de febrero de 2011)
Ponente: José C. Balagué Doménech
F.P.C.: 16 horas de concursal

Curso la nueva Ley de Auditoría

(21 de febrero de 2011)
Ponente: José Mª López Mestres
F.P.C.: 4 horas de auditoría

Curso de auditoría de pérdidas y ganancias y gastos personal

(22 de febrero de 2011)
Ponente: Víctor Alió Sanjuán
F.P.C.: 8 horas de auditoría

Tertulia fiscal

(4 de marzo de 2011)
F.P.C.: 2 horas de fiscalidad

Seminario de procedimientos tributarios

(7 y 17 de marzo de 2011)
Ponentes: Antonio Ramos Encalado y Alberto Sánchez Ruiz-Granados
F.P.C.: 6,90 horas de fiscal

Curso de introducción a la gestión, desarrollo y organización de una firma de auditoría

(10 de marzo de 2011)
Ponente: Mario Alonso
F.P.C.: 8 horas de auditoría

Jornadas sobre instrumentos financieros en el PGC

(14 y 15 de marzo de 2011)
Ponentes: Constantino Zamora Ramírez y José Moreno Rojas
F.P.C.: 8 horas de contabilidad

Jornada de prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo

(25 de marzo de 2011)
Ponentes: Santiago Tarinas Salichs y Edgard Patiño Vázquez
F.P.C.: 2 horas de fiscalidad

AGRUPACIÓN TERRITORIAL 8ª (ZARAGOZA)

ACTIVIDADES

La Agrupación Territorial 8ª celebró su pleno ordinario el día 28 de marzo, en el que se sometió a consideración de los miembros la Memoria de Gestión y Actividades y las cuentas anuales del ejercicio 2010.

FORMACIÓN PROFESIONAL CONTINUADA

Normas sobre control de calidad

(Zaragoza y Logroño – videoconferencia-, 13 de enero de 2011)

Ponente: Gonzalo Casado Morentin
F.P.C.: 4 horas de auditoría

Auditoría de cuentas anuales consolidadas

(Zaragoza y Logroño – videoconferencia -, 18 de enero de 2011)

Ponente: Mónica Bravo Hernández
F.P.C.: 4 horas de auditoría

Nuevo Plan General de Contabilidad Público y su incidencia en auditoría de entidades públicas

(Zaragoza y Logroño – videoconferencia-, 24 y 25 de enero de 2011)

Ponentes: Isidoro Guzmán Raja, José Enrique Blasco Leante y José Luis Montoya Chinchilla
F.P.C.: 12 horas de auditoría

Curso introductorio sobre NIAS

(Zaragoza y Logroño – videoconferencia -, 1 de febrero de 2011)

Ponente: Javier Campos Leza
F.P.C.: 4 horas de auditoría

AGRUPACIÓN TERRITORIAL 9ª (OVIEDO)

FORMACIÓN PROFESIONAL CONTINUADA

Actuaciones de control de calidad: conclusiones y recomendaciones. Nuevos modelos de informes: resultado de las resoluciones publicadas por el ICAC y que serán de aplicación a partir del 1 de enero de 2011

(Oviedo, 29 de enero de 2011)

Ponentes: Juan José Fernández Garrido y Rafael Mendoza Reyes
F.P.C.: 8 horas de auditoría

Cierre fiscal y contable 2010

(Oviedo, 28 de febrero de 2011)

Ponentes: Enrique Carlos Álvarez Quidiello
F.P.C.: 3 horas de fiscalidad y 1 hora de contabilidad

Nuevas normas de consolidación

(Oviedo, 21 de marzo de 2011)

Ponente: Vicente Condor López
F.P.C.: 8 horas de contabilidad

AGRUPACIÓN TERRITORIAL 11ª (MÁLAGA)

FORMACIÓN PROFESIONAL CONTINUADA

Curso actualizaciones técnicas

(Málaga, 26 de enero de 2011)

Ponente: Alicia Moriana Pareja
F.P.C.: 8 horas auditoría

Curso novedades tributarias y cierre fiscal.

Arts. 1 al 230

(Málaga, 14 y 21 de marzo, 7, 14, 21 y 28 de marzo, 4, 11 y 25 de abril de 2011.

Clausura el 9 de mayo de 2011)

Ponentes: Varios

F.P.C.: 40 horas de concursal

Jornada de especialización en Derecho Concursal

Organizada conjuntamente con el Colegio de Economistas de Málaga

(Málaga, 17 de marzo de 2011)

Ponentes: Varios

F.P.C.: 7 horas concursal

Curso nueva norma contable para cooperativas.

Implicaciones en contabilidad y auditoría

(Málaga, 30 de marzo de 2011)

Ponente: Manuel Rejón López

F.P.C.: 4 horas de contabilidad y 4 horas de auditoría

AGRUPACIÓN TERRITORIAL 12ª (LAS PALMAS)

FORMACIÓN PROFESIONAL CONTINUADA

Gestión y verificación de la calidad en despachos y firmas de auditoría

(18 de febrero de 2011)

Ponente: Esteban Uyarra Encalado

F.P.C.: 6 horas de auditoría

Nuevos modelos de informes de auditoría de cuentas anuales (según Resoluciones de 21 de diciembre de 2010)

(15 de marzo de 2011)

Ponente: Jaume Carreras Boada

F.P.C.: 6 horas de auditoría

AGRUPACIÓN TERRITORIAL 13ª (PALMA DE MALLORCA)



ACTIVIDADES

La principal actividad desarrollada en la Agrupación Territorial de Baleares en el primer trimestre del año ha sido la celebración, el pasado 24 de febrero, del Día del Auditor. La presentación e inauguración corrió a cargo del presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas en las Islas Baleares, Javier Navarro Vich, del presidente del Colegio Oficial de Titulados Mercantiles de las Islas Baleares, Aniceto Fornaris Gracia, del decano del Colegio Oficial de Economistas de las Islas Baleares, Onofre Martorell Cunill, y del consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de las Islas Baleares, Carles Manera Erbina.

Se desarrollaron tres ponencias. La primera versó sobre "Derecho fundamental de asociación y sociedades mercantiles" a cargo de Guillermo J. Jiménez Sánchez, vicepresidente del Tribunal Constitucional.

Posteriormente, Mario Alonso Ayala, vicepresidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, abordó el tema "El papel de los auditores en la crisis económica y el futuro de la profesión: oportunidades y amenazas".

Por último, Víctor Fernández González, magistrado del Juzgado Mercantil nº 1 de las Islas Baleares, desarrolló la conferencia "Anteproyecto de reforma de la Ley Concursal".

Por otra parte, se inició, mediante convocatoria del Pleno General Extraordinario, el proceso para la elección de cargos al Comité Directivo de la Agrupación. De conformidad con las normas vigentes aplicables, al haberse presentado una única candidatura encabezada como presidente por Javier Navarro Vich, se acordó dar por elegidos a los miembros de la misma en los cargos previstos.

FORMACIÓN PROFESIONAL CONTINUADA

RD 1159/2010, modificaciones en el PGC aplicables en el cierre 20120

(Palma, 13 de enero de 2011)
Ponente: Juan Luis Domínguez
F.P.C.: 8 horas de contabilidad

Matemáticas y Excel financiero

(Palma, 26 de enero de 2011)
Ponente: Carlos Martínez de la Riva
F.P.C.: 8 horas de contabilidad

Nuevos modelos de informe de auditoría de cuentas anuales

(Palma, 1 de febrero de 2011)
Ponente: Jaume Carreras Boada
F.P.C.: 7 horas de auditoría

Novedades tributarias ejercicio 2011

(Palma, 17 de febrero de 2011)
Ponente: Miguel Ángel Bauzá
F.P.C.: 4 horas de fiscalidad

Aspectos contables controvertidos de los arrendamientos / Inversiones inmobiliarias y otras singularidades de los inmovilizados

(Palma, 3 de marzo de 2011)
Ponente: Juan Luis Domínguez
F.P.C.: 8 horas de contabilidad

El control de calidad como elemento dinamizador de firmas de auditoría

(Palma, 23 de marzo de 2011)
Ponente: Estaban Uyarra
F.P.C.: 5 horas de auditoría

AGRUPACIÓN TERRITORIAL 14ª (SANTA CRUZ DE TENERIFE)



FORMACIÓN PROFESIONAL CONTINUADA

La Agrupación 14ª junto con el Colegio de Economistas de Santa Cruz de Tenerife y el Colegio de Titulados Mercantiles de Santa Cruz de Tenerife han impartido los siguientes cursos en el periodo de enero a marzo de 2011:

RD 1159/2010, modificaciones en el PGC aplicables al cierre, combinaciones de negocios, operaciones entre empresas del grupo, instrumentos financieros e impuesto sobre beneficio

(Santa Cruz de Tenerife, 26 y 27 de enero de 2011)

Ponente: Juan Luis Domínguez

F.P.C.: 10 horas de contabilidad

Requisitos sustanciales y formales de la reserva para inversiones en Canarias (RIC)

(Santa Cruz de Tenerife, 8 de febrero de 2011)

Ponente: Salvador Miranda Calderín

F.P.C.: 4 horas fiscal

Jornada Técnica de Contabilidad y Auditoría. En recuerdo y homenaje al profesor Arístides Ferrer

(Santa Cruz de Tenerife, 17 y 18 de febrero de 2011)

F.P.C.: 8 horas de contabilidad

Gestión y verificación de la calidad en los despachos

(Santa Cruz de Tenerife, 21 de febrero de 2011)

Ponente: Esteban Uyarra Encalado

F.P.C.: 6 horas de auditoría

Cuestiones prácticas del Nuevo Plan General de Contabilidad

(Santa Cruz de Tenerife, 23 y 24 de febrero de 2011)

Ponentes: José Servando Rodríguez Ravelo y Rubén José Rodríguez Hernández

F.P.C.: 4 de contabilidad

Nuevos informes de auditoría de cuentas anuales

(Santa Cruz de Tenerife, 16 de marzo de 2011)

Ponente: Juame Carreras Boada

F.P.C.: 6 horas de auditoría

**AGRUPACIÓN TERRITORIAL
16ª (PAMPLONA)**

FORMACIÓN PROFESIONAL CONTINUADA

Consolidación de los estados financieros

(13 de enero de 2011)

Ponente: Mónica Bravo Hernández

F.P.C.: 8 horas de contabilidad

Nuevos modelos de informes de auditoría

(17 de enero de 2011)

Ponente: Jaume Carreras Boada

F.P.C.: 6 horas de auditoría

El control de calidad en el nuevo marco normativo

(2 de marzo de 2011)

Ponente: Gonzalo Casado Morentin

F.P.C.: 4 horas de auditoría

**AGRUPACIÓN TERRITORIAL
DE MURCIA**

ACTIVIDADES

Listas RAJ 2010, Administradores Concursales y Peritos Judiciales

En el mes de enero se realizó la entrega de todas las solicitudes recibidas de los miembros que deseaban ser inscritos al Registro de Auditores Judiciales para los nombramientos concursales. Se entregaron junto con los currículum solicitados al Registro Mercantil de Murcia, al Decanato de los Juzgados y al Juzgado de lo Mercantil 1 y 2.

FORMACIÓN PROFESIONAL CONTINUADA

Auditoría de existencias: efectos del PGC 2007 y de las Normas Internacionales de Auditoría

(Murcia, 3 de febrero de 2011)

Ponente: Pedro Martínez Pérez

F.P.C.: 5 horas de auditoría

Las nuevas Normas Técnicas de Auditoría sobre Informes y la Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa

(Murcia, 11 de febrero de 2011)

Ponente: Gabriel Gutiérrez Vivas

F.P.C.: 4 horas de auditoría

Relación de libros que se han incorporado al fondo bibliográfico



ACADEMIA ESPAÑOLA. Madrid
Ortografía de la lengua española
Madrid, Espasa Libros, 2010.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. New York
Establishing and maintaining a system of quality control for a CPA firm's accounting and auditing practice
Ejemplar reprografado.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. Madrid
El fondo de educación, formación y promoción (1ª edición)
Madrid, 2010.

BARROSO, Carlos y ASLA, Enrique
Real Decreto 1159/2010 sobre normas de consolidación y modificaciones al Plan General de Contabilidad: una visión práctica
Madrid, KPMG, 2010.

BUIREU GUARRO, Jorge
Prontuario contable de pymes 2011
Valencia, Ciss, 2011.

CERÓN, Mario
La retribución de directivos
Madrid, LID Editorial Empresarial, S.L., 2011.

COLEGIO OFICIAL DE TITULADOS MERCANTILES Y EMPRESARIALES DE MADRID
125 aniversario del Ilustre Colegio de Titulados Mercantiles y Empresariales de Madrid
Madrid, 2010.

DELOITTE
iGAAP 2010. A guide to IFRS reporting
London, LexisNexis, 2010.

DÍAZ ALEDO, Manuel
Gerencia y dirección. El libro de cabecera del gerente
La Coruña, Dyal, 2010.

DONOSO ANES, Rafael y DONOSO ANES, Alberto
Sistemas de costes e información económica
Madrid, Ediciones Pirámide, 2011.

EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE. Madrid
Memento práctico fiscal 2011
Madrid, 2011.

EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE. Madrid
Memento práctico reorganización empresarial (fusiones) 2011-2012
Madrid, 2011.

ESPAÑA. Leyes, decretos, etc.
Auditoría de Cuentas. Ley, Reglamento y Directiva
Madrid, Editorial Tecnos, 2010.

FLORIANO RIBERA, Marta
Memento experto Ley de Sociedades de Capital. Real Decreto Legislativo 1/2010
Madrid, Ediciones Francis Lefebvre, 2010.

GUTIÉRREZ VIGUERA, Manuel
Contabilidad de las operaciones societarias
Valencia, Editorial Ciss, 2010.

GUTIÉRREZ VIVAS, Gabriel
Informe de auditoría de cuentas anuales. Problemática en su preparación según las Normas Técnicas de Auditoría sobre informes (5ª edición revisada y actualizada)
Madrid, 2011.

INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES. London
Business models in accounting: the theory of the firm and financial reporting
London, 2010.

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA. Madrid
Informe anual 2010
Madrid, 2011.

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA. A.T. 1ª, Madrid
Informe anual 2010
Madrid, 2011.

LARRIBA DÍAZ-ZORITA, Alejandro
Auditoría de cuentas anuales (2ª edición)
Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2011.

LOSILLA RAMÍREZ, Máximo Francisco; MORENO RUIZ, Agustín y RODRÍGUEZ GARCÍA, Ferrán
Prácticas de contabilidad financiera
Madrid, Garceta Grupo Editorial, 2011.

OMEÑACA GARCÍA, Jesús
Amortización del inmovilizado y de las inversiones inmobiliarias. Tratamiento contable y fiscal (3ª edición)
Barcelona, Deusto, 2010.

OSÉS GARCÍA, Javier y GARCÍA MIRAMÓN, Xavier
108 ejercicios de valoración en contabilidad financiera
Madrid, Garceta Grupo Editorial, 2011.

PHILLIPS, Ann W.
Cómo gestionar con éxito una auditoría interna conforme a ISO 9001:2008
Madrid, AENOR Ediciones, 2010.

PRICEWATERHOUSECOOPERS
Estudio 2010 sobre el estado de la profesión de auditoría interna
Madrid, 2010.

ROBLES ÉLEZ-VILLARROEL, Juan Fernando
Gestión eficiente de cobros y pagos
Madrid, Instituto Superior de Técnicas y Prácticas Bancarias, 2010.

Comentario de libros



LOSILLA RAMÍREZ, Máximo Francisco
MORENO RUZ, Agustín
RODRÍGUEZ GARCÍA, Ferrán
Prácticas de contabilidad financiera
 Madrid, Garceta - 336 páginas - 2011.
 I.S.B.N.: 978-84-9281-235-6
 P.V.P.: 20 € (IVA incluido)

Como continuación del texto "Introducción a la contabilidad financiera" de los autores M^a Ángeles Goxens, Ferrán Rodríguez, Javier Osés y Maximo Losilla se publica el libro "Prácticas de contabilidad financiera", que proporciona una visión mucho más práctica de esta disciplina.

Con el trabajo se aborda la vertiente operativa de la contabilidad financiera, a un nivel introductorio, pero sin dejar de lado la mayoría de las operaciones que habitualmente una empresa lleva a cabo en su quehacer diario, y que son el motivo principal de una materia como esta.

En la obra se hace un repaso práctico a los acontecimientos teóricos de la materia, proponiendo una gran cantidad de ejemplos y ejercicios resueltos a los mismos. Todo ello bajo un dinamismo y didáctica que permiten comprender mejor esta disciplina.

Los autores cuentan con un bagaje docente, superior a 30 años, que ha ido acompañado por un trabajo profesio-

nal en el campo del asesoramiento y la gestión empresarial. Ello, proporciona al texto un enfoque muy cercano a la propia realidad empresarial.

El libro está estructurado en los siguientes capítulos:

1. Estudio del patrimonio empresarial: el balance
2. Armonización y normalización contable
3. Existencias – Grupo 3 del PGC
4. Acreedores y deudores por operaciones comerciales – Grupo 4 del PGC
5. Cuentas financieras – Grupo 5 del PGC
6. Activo no corriente – Grupo 2 del PGC
7. Financiación básica – Grupo 1 del PGC
8. Compras y gastos, Ventas e ingresos – Grupos 6 y 7 del PGC
9. Cuentas anuales



CERÓN, Mario
La retribución de directivos
 Madrid, LID Editorial Empresarial, S.L., - 317 páginas - 2011.
 I.S.B.N.: 978-84-8356-214-7
 P.V.P.: 19,90 € (IVA incluido)

Los directivos son los máximos responsables y, por otro lado, los grandes motivadores de los impulsos productivos de la plantilla y, por ello, su actuación resulta trascendente en la administración y gestión de las empresas.

Por eso Retribución de directivos constituye una obra de indudable atractivo y practicidad, que aporta las claves del funcionamiento de los sistemas retributivos a los directivos y de todo aquello que se relaciona con los mismos.

La obra está destinada a ofrecer ideas útiles de cara a comprender, y en su caso incluso a administrar, el fenómeno de las retribuciones directivas en España, tanto en un momento de pura recesión como de recuperación económica. Asimismo, también aconseja sobre qué se debe hacer en el futuro cuando se encuentran ciclos de bonanza o alcistas.

A tal fin, Retribución de directivos ofrece una visión inicialmente muy estratégica y de elecciones recomendables en cada una de las posibles situaciones, para pasar más adelante a un enfoque más operativo o de implantación de soluciones.

El libro se inicia con un análisis de la problemática de la retribución de los directivos en el marco de lo que se viene a llamar «un buen gobierno corporativo» e incluye un estudio comparado de la situación de España respecto a otros países europeos, lo que permite establecer un acercamiento bastante sólido al entorno de la eurozona.

Tras este capítulo la obra ofrece una descripción de los siete modelos organizativos generales internacionales a lo que se añade una interesante aportación, un octavo modelo propio: el de España. Cada modelo implica una estrategia de empresa, de recursos humanos y, por supuesto, retributiva para el cual se debe determinar con claridad qué papel deben desempeñar el primer ejecutivo y el comité de dirección, y se presentan las diferentes categorías según sistemas y modelos.

La obra finaliza con una referencia a las diferentes formas de retribución según sectores económicos a los que pertenecen los directivos y un acercamiento a la problemática de su internacionalización, atendiendo a cómo la movilidad supone un factor diferencial.



EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE. Madrid

Memento organización empresarial 2011-2012

Madrid – 1.150 páginas - 2011.
ISBN: 978-84-15056-16-4
PVP: 163,80 € (IVA incluido)

Las operaciones de fusión, absorción, escisión, aportación de rama de actividad, canje de valores son maniobras societarias complejas pero cada vez más frecuentes. Razones de ahorro u optimización fiscal, reordenación o reorganización empresarial, dentro o fuera de los grupos de sociedades, imponen su realización.

Dividido en dos partes fundamentales, el Memento Reorganización Empresarial 2011-2012 realiza un análisis

práctico, exhaustivo y clarificador del régimen fiscal por un lado, y del régimen contable por otro, de aplicación en todas estas operaciones.

En él se encontrará, convenientemente sistematizadas, las distintas alternativas y opciones que cada una de aquellas operaciones ofrece, así como las variantes e hipótesis que pueden evaluarse a la hora de adoptar decisiones empresariales.

Entre otras novedades, se destaca:

- Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

- RDL 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

- RD 1159/2010, de 17 de septiembre, por el se modifica el PGC en materia del registro contable de las operaciones de combinación de negocios. Revisión de los criterios aplicables con efectos retroactivos a la totalidad del ejercicio 2010 (todas las fusiones, escisiones o aportaciones no dinerarias realizadas durante 2010).

En particular:

- Nuevas normas para identificar a la sociedad adquirente y adquirida.

- Concepto de negocio.
- Fecha de adquisición.
- Resultado en la adquirida como consecuencia de la operación.
- Registro en el libro diario de las operaciones de reestructuración.
- Valor razonable de los elementos adquiridos en una fusión o escisión; excepciones a la regla general.
- Transacciones separadas: estudio detallado de estas nuevas reglas.
- Nuevo tratamiento de la contabilidad "provisional".

Casos especiales: en empresas del grupo, fusiones, escisiones y aportaciones no dinerarias, nuevas reglas sobre:

- Valoración.
- Identificación de negocios.
- Fecha de adquisición.
- Registro de operaciones.
- RDL 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorros, donde se regula el régimen fiscal de las reestructuraciones de las Cajas de Ahorros.



**OSÉS GARCÍA, Javier
GARCÍA MARIMÓN, Xavier
108 ejercicios de valoración en contabilidad financiera**

Madrid, Garceta – VIII, 292 páginas – 2011.
I.S.B.N.: 978-84-9281-276-9
P.V.P.: 19 € (IVA incluido)

El libro reúne material práctico sobre uno de los principales problemas existentes en la Contabilidad Financiera, el relativo al proceso de valoración.

El contenido de la obra trata el proceso de estudio de la segunda parte del Plan General de Contabilidad, la referente a las Normas de Registro y Valoración, para lo que se presenta una serie de ejercicios prácticos, que debidamente comentados y analizados, deben ayudar al lector a familiarizarse con esta difícil y compleja tarea, consiguiéndose una minuciosidad respecto a los principales problemas que pueden surgir en este ámbito.

Se trabajan todos los temas con gran dinamismo, marcándose unas pautas de comprensibilidad de los ejercicios lo que proporciona finalmente un estudio didáctico de los contenidos estudiados.

Los autores cuentan con un amplio bagaje profesional y docente, con más de 15 años de experiencia en el campo del asesoramiento y gestión empresarial, lo que proporciona al texto un enfoque real, semejante al trabajo diario dentro de las empresas.

La obra se estructura en los siguientes capítulos:

- | | |
|---|--|
| 0. Definiciones del marco conceptual | 8. Ingresos por ventas y prestaciones de servicios |
| 1. Inmovilizado material | 9. Provisiones |
| 2. Inmovilizado intangible | 10. Subvenciones |
| 3. Arrendamientos | 11. Operaciones entre empresas del grupo |
| 4. Activos financieros | 12. Impuestos sobre beneficios |
| 5. Pasivos financieros | 13. Cuentas anuales |
| 6. Operaciones sobre el patrimonio neto | Cuadro de cuentas |
| 7. Operaciones en moneda extranjera | |

Próximamente cursos de **formación** para el **examen del ROAC**

- ▶ Cursos de formación on line y presenciales preparatorios para la **fase práctica del examen de acceso al ROAC** (según convocatoria del Ministerio de Economía y Hacienda, Orden EHA 303/2011 de 10 de febrero- BOE 16/2/2011)
- ▶ Completamente adaptados a **la nueva Ley de Auditoría**

Están dirigidos a:

- ✓ Opositores al ROAC e interesados en ejercicios prácticos de auditoría
- ✓ Auditores en ejercicio (horas homologadas en formación continua)

Se impartirán en Agrupaciones y Colegios del ICJCE
Su contenido es eminentemente práctico



Soluciones
profesionales para
profesionales

DATEV SINFOPAC
Audit

¡Ahora con **Diario** y **Muestreo!**

- ✓ Papeles de trabajo para todos los procesos
- ✓ Expediente electrónico
- ✓ Informes automatizados
- ✓ Conexión a ACL

Un software completo e innovador que le ayuda cumplir todos los requisitos legales, ofreciéndole una estructura moderna y un sistema de referencia y archivo flexible.

www.datevsinfopac.com



DATEV

SINFOPAC

Creando futuro. Juntos.

