

**GUÍA DE ACTUACIÓN EN RELACIÓN CON
LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE
ASESORAMIENTO EN MATERIA
CONTABLE POR PARTE DEL
AUDITOR DE CUENTAS**

Marzo 2015

Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas

1. OBJETIVO

La entidad auditada puede solicitar a su auditor de cuentas la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable en distintas situaciones. Una de las situaciones es **cuando la entidad auditada no tiene previamente establecida una posición contable o adoptado un criterio contable con respecto a un nuevo estándar contable, transacción u operación y desea contar con el asesoramiento en materia contable de su auditor de cuentas.**

La Comisión de Independencia del ICJCE ha considerado conveniente proceder a la emisión de una Guía de actuación que recoja un análisis razonado y fundamentado, en función del marco regulatorio actual en materia de independencia vigente en España, sobre la permisibilidad de determinadas actividades de asesoramiento en materia contable en la situación indicada.

Por tanto, el análisis que se realiza en esta Guía de actuación, no contempla otras situaciones, entre ellas las que se pudieran derivar de comunicaciones o discusiones en materia contable con la entidad auditada dentro de la realización del encargo de auditoría, necesarias para el cumplimiento de la normativa regulatoria de la auditoría de cuentas, pues éstos tendrían la consideración de servicios de auditoría. Asimismo no incluye el análisis donde la solicitud de servicios al auditor de cuentas se refiere a una situación en la que la entidad tiene previamente establecida una posición contable o adoptado un criterio contable con respecto a un nuevo estándar contable, transacción u operación, sin que el auditor de cuentas haya participado previamente en el proceso, y desea contrastarlo con el mismo como anticipo al encargo de auditoría.

Además, esta Guía facilitará criterios para identificar y evaluar la importancia de las amenazas inherentes a este tipo de servicios y, en su caso, para la aplicación de medidas de salvaguarda.

Se facilitarán por último anexos que incluirán un ejemplo ilustrativo de análisis de amenazas y salvaguardas (ANEXO I) y un detalle de actividades que a priori se consideran permitidas y prohibidas, en formato tabla (ANEXO II), todo ello en el contexto de esta Guía y sujetas en cada caso concreto al correspondiente análisis de amenazas y salvaguardas.

2. MARCO REGULATORIO

El Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante TRLAC), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, establece en su sección 1ª las obligaciones en materia de independencia del auditor de cuentas. A efectos de esta Guía, son relevantes los artículos 12 y 13, en concreto el apartado d), de dicho texto que son desarrollados a su vez por los artículos 44, 45 y 46, en concreto el apartado 4, del Reglamento (en adelante RAC), que desarrolla dicho texto refundido, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

También es relevante, la Directiva 2006¹, base del TRLAC, la cual, a su vez hace referencia a la Recomendación 2002 sobre Independencia² (en adelante la Recomendación).

Adicionalmente, no existiendo mayor detalle o concreción de normativa legal al respecto en España, en cuanto a la prestación de servicios de esta naturaleza, debe mencionarse como marco de referencia general lo dispuesto en el Código de Ética de IESBA³ (en adelante el Código), que sin duda consiste en el marco de referencia internacional más utilizado por los profesionales de la auditoría y

¹ Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de cuentas anuales y de las cuentas consolidadas.

² Recomendación de la Comisión de 16 de mayo de 2002 sobre la independencia de los auditores de cuentas en la UE: principios fundamentales.

³ Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad elaborado por el IESBA- Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores de la IFAC (Federación Internacional de Contadores)-.

Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas

que, en lo que respecta a estos servicios, no difiere significativamente en su dicción literal de lo establecido por la norma española.

Por último, esta Guía debe ser leída conjuntamente con la “Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas” emitida por el ICJCE en diciembre de 2014, ya que en ella se basa la documentación del “análisis de amenazas-medidas de salvaguarda a la independencia del auditor de cuentas” para el ejemplo ilustrativo incluido como ANEXO I a esta Guía.

3. REFERENCIAS EN EL MARCO REGULATORIO

El marco regulatorio en España establece, por un lado, incompatibilidades absolutas en el artículo 13 del TRLAC, aun cuando, algunos de sus artículos, permiten la prestación de determinados servicios por el auditor de cuentas si se aplican determinadas medidas de salvaguarda. Por otro lado, si una situación no es incompatible de acuerdo con el artículo 13 del TRLAC, el auditor de cuentas debe hacer el análisis de amenazas y salvaguardas en los términos que establece el artículo 12.1 del TRLAC, y siempre observando la prohibición establecida por este mismo artículo al auditor de cuentas de “participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada en los términos previstos en el artículo 13”.

A efectos de analizar la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable para la situación planteada habrá que considerar el artículo 13.d) del TRLAC que indica que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia cuando concurra, entre otras, la siguiente circunstancia:

“La llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada”

Este artículo es desarrollado por el RAC en su artículo 46.4, el cual establece:

“A los efectos de lo previsto en el artículo 13.d) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, se entienden incluidos en la actividad de llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables cualquier servicio o actividad relativa a la elaboración de los citados estados o documentos contables, así como la cooperación o participación en su elaboración o preparación o en la de los datos o información que sirvieron de base para elaborar aquellos estados o documentos.”

Por otro lado, cabe mencionar que:

- a) La Recomendación no sólo no prohíbe el asesoramiento en materia contable, sino que indica la permisibilidad del mismo en los términos de su sección “7.2.1 Preparación de documentos contables y estados financieros”:

“proporcionar información consultiva sobre las normas y las metodologías alternativas que el cliente de auditoría podría querer aplicar.”

“informar al cliente sobre las normas contables o las metodologías de valoración aplicables para que decida cuál debería adoptarse”

- b) El Código indica en su párrafo 290.167 lo siguiente:

ICJCE

Guía de actuación 39 – Marzo 2015

Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas

“El cliente puede, asimismo, solicitar a la firma asistencia técnica sobre cuestiones tales como la resolución de problemas de conciliación de cuentas o el análisis y la recogida de información para la realización de informes destinados al regulador. Adicionalmente, el cliente puede solicitar asesoramiento técnico sobre cuestiones contables como la conversión de unos estados financieros de un marco de información financiera a otro (por ejemplo, con el fin de cumplir las políticas contables del grupo o para migrar a un marco de información financiera diferente como pueden ser las Normas Internacionales de Información Financiera). Se considera que estas actividades no originan, por lo general, amenazas en relación con la independencia, mientras la firma no asuma una responsabilidad de la dirección del cliente.”

Es importante destacar que el regulador español no ha emitido guías adicionales sobre si la redacción dada en el artículo 46.4 del RAC pretende ir más allá de lo permitido por la Recomendación y por el Código en los términos indicados anteriormente. No obstante, sí que resulta evidente que **la norma no puede pretender prohibir la natural interacción entre el auditor y la entidad auditada en materias que serán posteriormente objeto de otros procedimientos como parte del encargo de auditoría**. Dicha interacción implica necesariamente en muchas ocasiones comentar entre ambos requerimientos contables ante nuevas situaciones a las que la entidad auditada tiene que dar una respuesta o comentar nuevos estándares contables que tendrán un impacto en sus estados financieros.

Para avanzar en las cuestiones anteriores, a continuación se realiza un análisis más detallado en base a la normativa existente en materia de independencia a este respecto siguiendo el esquema establecido en la *“Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas”* y que se puede resumir en dos grandes pasos:

1. concluir sobre si es una situación que genere una incompatibilidad absoluta y por tanto una prohibición de acuerdo con el artículo 13.
 2. en caso que no lo sea, identificar y evaluar amenazas y, en su caso, las medidas de salvaguarda a aplicar.
- 4. ANÁLISIS DE INDEPENDENCIA DEL SERVICIO DE ASESORAMIENTO EN MATERIA CONTABLE DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 13.d) DEL TRLAC**

El asesoramiento en materia contable puede englobar diferentes actividades con mayor o menor alcance, por tanto, no se puede concluir de forma general que este servicio no supone una situación que genere una incompatibilidad absoluta y por tanto una prohibición de acuerdo con el artículo 13 del TRLAC. Habrá por tanto que hacer este análisis a nivel de actividades y establecer una línea divisoria entre las actividades que generen y no generen incompatibilidad.

Para hacer este análisis, habrá que considerar el desarrollo del artículo 13.d) del TRLAC realizado por el artículo 46.4 del RAC y analizar cuáles de las actividades anteriores, y cuáles no, pueden suponer:

- a) un servicio o actividad relativa a la elaboración de los estados financieros o documentos contables de la entidad auditada o,
- b) la cooperación o participación en su elaboración o preparación o en la de los datos o información que sirvieron de base para elaborar los estados financieros o documentos contables de la entidad auditada.

Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas

En primer lugar, en la situación planteada la entidad auditada puede requerir al auditor de cuentas que dé formación o información con carácter general en materia contable a su dirección o a su personal, con el objeto de dotarles de conocimiento en esta materia, y que pueden, o no, poner en práctica cuando elaboren sus estados financieros o documentos contables. Por tanto, esta actividad claramente es previa al proceso que la entidad seguirá para la elaboración de sus estados financieros o de sus documentos contables y, en consecuencia, no supone que el auditor de cuentas esté cooperando o participando en su elaboración o en la de los datos o información que sirvieron de base para elaborar dichos estados o documentos.

Ejemplos de **actividades permitidas de formación o información** serían:

- Identificar y facilitar la diferente normativa que es de aplicación.
- Comentar el contenido de la misma, sus requisitos, conceptos y terminología relacionados, así como los factores a considerar por la entidad auditada en el establecimiento de juicios profesionales en materia contable.
- Comentar diferencias entre la actual norma o estándar contable y un nuevo estándar que ha entrado o entrará en vigor.
- Facilitar material de formación que el auditor de cuentas utilice en cursos que imparta en esta materia.
- Proporcionar un modelo genérico de cuentas anuales que se distribuye a una amplia base de clientes, incluyendo ejemplos genéricos ilustrativos de desgloses requeridos por el estándar de elaboración de cuentas anuales establecido en la norma aplicable, sin entrar en ningún caso en las circunstancias específicas de la situación concreta de la entidad.
- Facilitar ejemplos tipo de tratamientos contables o de notas de los estados financieros que faciliten a la dirección o al personal de la entidad entender la aplicación práctica de materia contable, sin entrar en ningún caso en las circunstancias específicas de la situación concreta de la entidad.
- Dar cursos de formación en materia contable donde el contenido del material sea de carácter general.

No obstante lo anterior, no toda actividad de formación estaría permitida y deben establecerse límites al alcance de las mismas. Entre las actividades no permitidas estarían:

- Decidir qué materias contables requieren formación por parte de la dirección del personal de la entidad.
- Establecer tratamientos contables a transacciones, contratos u operaciones o a situaciones específicas de la entidad auditada como resultado de cualquiera de las actividades de formación permitidas.

En segundo lugar, las actividades a realizar en el contexto de este asesoramiento en materia contable podrían contemplar otras actividades en relación a un nuevo estándar contable, transacción u operación en concreto, incluidos procesos de salida a bolsa, que podrían requerir otras actividades adicionales, a las contempladas en los puntos anteriores, cuando la entidad auditada está en la fase de su puesta en práctica.

En esta fase la entidad auditada podría tener que:

- Identificar diferencias en sus estados financieros entre el estándar anterior y el nuevo.
- Determinar requerimientos contables o de información a facilitar a terceros.
- Hacer estimaciones de esas diferencias.
- Adoptar criterios y tratamientos contables cuando la norma o estándar permita alternativas.
- Establecer hipótesis o premisas.

Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas

- Establecer un Plan de Acción de Implantación (ej. de un nuevo estándar contable).
- Desarrollar un Manual Contable o adaptar el existente.

Estas tareas a realizar por la entidad auditada tendrán, a su vez, diferentes fases y las fases más avanzadas formarán parte del proceso de preparación de estados financieros de acuerdo con lo recogido en el artículo 46.4 del RAC, mientras que las fases iniciales no. El establecimiento de una línea divisoria no siempre será fácil, pero el auditor de cuentas podrá en las fases preliminares de estas tareas, realizar las siguientes actividades:

- Alcanzar un entendimiento de los principales epígrafes de los estados financieros y facilitar guías y literatura a la entidad auditada para que identifique las diferencias existentes entre el nuevo y antiguo estándar.
- Entender los hechos y circunstancias de una transacción u operación en concreto relacionada con el servicio solicitado, incluyendo los contratos u otra documentación en relación con la misma.
- Comentar requerimientos contables o de información financiera a facilitar a terceros.
- Comentar las alternativas que permite la norma o el estándar para su aplicación.
- Comentar los factores generales a considerar en el establecimiento de hipótesis o premisas.
- Dar asesoramiento metodológico en relación con el establecimiento de un Plan de Acción de Implantación.
- Dar asesoramiento metodológico en relación con el desarrollo o actualización del Manual Contable.

Cuando la entidad auditada absorba y entienda este conocimiento, identificando las diferencias específicas que le afecten y quiera ponerlo en práctica trasladándolo a sus estados financieros o plasmarlo en un tratamiento contable se iniciaría el proceso de preparación de los estados financieros o documentos contables. En estas fases más avanzadas, el auditor de cuentas no podrá prestar servicios o cooperar con la entidad auditada hasta que ésta lo haya trasladado a sus estados financieros o haya adoptado un tratamiento o un criterio contable específico al respecto. Así, **se consideran actividades incompatibles** con la función del auditor de cuentas en relación a la entidad auditada, pues las mismas deben ser realizadas por la propia entidad auditada, las siguientes:

- Identificar y evaluar las diferencias específicas que apliquen a la entidad auditada en la aplicación de la nueva norma, establecer o recomendar una o varias alternativas al tratamiento contable sobre una situación específica, establecer hipótesis o premisas para la determinación de partidas de los estados financieros, elegir entre opciones.
- Hacer estimaciones contables relativas a partidas de los estados financieros (deterioro del valor de los créditos en operaciones comerciales, obsolescencia de las existencias, método de amortización o vida útil de los activos, obligaciones por garantías, etc.) que por su naturaleza no pueden ser considerados servicios de valoración en los términos establecidos en el artículo 46.5 del RAC.
- Facilitar asientos contables o realizar registros contables.
- Preparar, o colaborar en la preparación, de estados financieros, incluidas sus notas, o documentos contables o datos o información que sirvan de base a estos estados o documentos.
- Facilitar o preparar datos o información específica de la entidad a incluir en las notas de los estados financieros.
- Recopilar información o datos de diferentes divisiones, departamentos o filiales que sirvan de base a los estados financieros o a documentos contables.

Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas

- Ejecutar actividades de control o supervisión sobre el proceso de elaboración de documentos contables o estados financieros o preparar documentación que sirva de base para que la entidad realice sus actividades de control o supervisión.
- Definir un Plan de Acción de Implantación.
- Participar en el proceso de toma de decisiones, entendido éste como participar en el proceso deliberativo o formar parte del órgano decisor en el proceso de elaboración y preparación de los estados financieros u otros documentos contables.
- Elaborar un Manual Contable o actualizarlo.

En tercer lugar, una vez la entidad auditada haya completado cualesquiera de las actividades anteriores hasta la adopción de una posición o tratamiento contable en relación con sus estados financieros o documentos contables, ésta puede requerir del auditor de cuentas la revisión de los resultados alcanzados. En este caso, el auditor de cuentas, antes de aceptar llevar a cabo esta revisión, debe asegurarse que la entidad auditada para alcanzar esta posición o tratamiento contable a) ha realizado un esfuerzo serio y razonable, en función de su tamaño, con la debida supervisión por parte de la dirección de la entidad auditada y b) tiene el conocimiento y experiencia necesarios. En caso de haberse asegurado, el auditor de cuentas podrá revisar los resultados alcanzados por la entidad auditada y emitir observaciones de carácter consultivo.

No obstante, al igual que en los casos anteriores, se deben establecer límites a esta revisión por parte del auditor de cuentas, y así, si como resultado de los procedimientos de revisión el auditor de cuentas observa que no se han cumplido las premisas a) y b) indicadas en el párrafo anterior, el auditor de cuentas no podrá compartir con la entidad auditada los resultados de su revisión, pues no se estaría revisando sino preparando estados financieros o documentos contables, o colaborando en su preparación, actividad prohibida por el artículo 46.4 del RAC. Es decir, el auditor de cuentas no puede sustituir el proceso de decisión informado que debe realizar la entidad auditada, pero puede, una vez realizado adecuadamente dicho proceso, realizar un análisis crítico de los resultados del mismo y proporcionar comentarios a la entidad para su consideración.

Aun cuando esta revisión se solicita antes de finalizar el proceso de elaboración de los estados financieros o de documentos contables por parte de la entidad auditada en relación con el nuevo estándar contable, transacción u operación en cuestión, y siempre y cuando se cumplan las condiciones a) y b) indicadas, recabar la posición del auditor de cuentas en estas circunstancias no formaría parte del proceso de elaboración definido o implantado por la sociedad, dado que:

- el auditor de cuentas no ha participado en el proceso que ha conducido a la entidad auditada a la adopción de una posición o tratamiento contable en relación con sus estados financieros o documentos contables y que es objeto de la revisión,
- los procedimientos que se realizarían en la revisión serían muy similares o iguales a los que se realizan como parte del encargo de auditoría,
- esta revisión solo podrá ser realizada por el auditor de cuentas en las situaciones específicas indicadas (relacionadas con nuevos estándares contables, transacciones u operaciones de la entidad) y,
- el auditor de cuentas no participa en el proceso de toma de decisiones por parte de la entidad auditada en relación con las observaciones resultantes de la revisión que pudiera emitir el auditor de cuentas.

En conclusión, las actividades permitidas en este apartado no serían causa de incompatibilidad de acuerdo con el artículo 13.d) del TRLAC, considerando su desarrollo en el artículo 46.4 del RAC, y se debe proceder, por tanto, a la identificación y evaluación de amenazas que de las mismas se pueden derivar, tal como establece el artículo 12 del TRLAC.

5. IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE AMENAZAS

Las amenazas que se pueden derivar de las actividades permitidas indicadas en el apartado 4 anterior son las de autorrevisión y familiaridad.

En relación con la evaluación de la importancia de la amenaza de autorrevisión, la *“Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas”* emitida por el ICJCE en diciembre de 2014, establece pautas para realizar el análisis de la amenaza de autorrevisión e indica:

“... en la evaluación de su importancia el auditor de cuentas debe considerar dos aspectos:

1. si las decisiones tomadas por la entidad auditada tendrán un efecto significativo en los estados financieros,

2. y en dicho caso, si los “resultados, juicios o criterios” emitidos por el auditor de cuentas pueden tener un efecto significativo en las decisiones que pueda llegar a tomar la entidad auditada

Si la respuesta es afirmativa en ambos casos, lo lógico es concluir que la amenaza de autorrevisión es significativa y requerirá la aplicación de medidas de salvaguarda que eliminen o minoren dicha amenaza hasta un grado aceptablemente bajo. Si por el contrario, no se cumple alguna de las condiciones anteriores, la amenaza podría ser considerada como no significativa y habría que documentar suficientemente esta conclusión.”

Por tanto, en la evaluación de la importancia de la amenaza de autorrevisión hay que plantearse en primer lugar si el nuevo estándar contable, la transacción u operación que requiere el asesoramiento en materia contable serían significativas, medidas en términos de importancia relativa, para los estados financieros de la entidad auditada. Si la respuesta es negativa, la amenaza de autorrevisión no será, en ningún caso, significativa, siempre y cuando las actividades a realizar sean las detalladas como permitidas en esta Guía.

En caso de que la respuesta fuera afirmativa, habrá que plantearse si las actividades permitidas de asesoramiento en materia contable que realizará el auditor de cuentas tendrán un efecto significativo en las decisiones que pudiera llegar a tomar la entidad auditada. Por la propia limitación en el alcance de dichas actividades y teniendo en cuenta además que no forman parte del proceso de preparación de los estados financieros o documentos contables de la entidad auditada, la amenaza de autorrevisión no será significativa, considerando además que el Código indica, tal como se recoge en el apartado 3 anterior, que el asesoramiento técnico sobre cuestiones contables no origina amenazas en relación con la independencia siempre que *“la firma no asuma una responsabilidad de la dirección del cliente”*.

En relación con la amenaza de familiaridad, ésta no será significativa dado que de la realización de estas actividades no se derivará una influencia o proximidad excesiva con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada y no se participará en el proceso de toma de decisiones ni se tomarán decisiones o se realizarán funciones propias de la dirección en relación con el proceso de preparación de los estados financieros o documentos contables de la entidad auditada.

En determinados contextos estas actividades pueden generar una amenaza de abogacía que habrá que evaluar. Algunos de los contextos en los que se podría generar esta amenaza son:

1. En la salida a bolsa de la entidad auditada o situación de características asimilables.

Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas

2. Cuando la entidad auditada debe dar respuesta a consultas o requerimientos realizados por órganos supervisores o reguladores en relación con sus estados financieros.

En estos casos el auditor de cuentas o sociedad de auditoría deberá analizar la importancia de esta amenaza, y en su caso, aplicar las medidas de salvaguarda que eliminen o minoren hasta un grado aceptablemente bajo la misma.

6. MEDIDAS DE SALVAGUARDA

Como se ha indicado en el apartado anterior, este tipo de servicios no suponen amenazas significativas de autorrevisión y familiaridad, por lo que de acuerdo con el artículo 44.2 del RAC no sería necesario establecer medidas de salvaguarda, aunque sí documentar los procedimientos y evaluaciones realizadas a este respecto y que han sido recogidas en esta Guía.

Sin embargo, aun cuando la amenaza de autorrevisión no es significativa, es recomendable, establecer determinadas medidas de salvaguarda como:

- a) Que la prestación de estos servicios de asesoramiento en materia contable sea realizada con la participación de profesionales especializados que no sean miembros del equipo del encargo de auditoría.
- b) Que la carta de encargo recoja las propias limitaciones en el alcance de nuestros servicios indicados en esta Guía y las obligaciones del cliente de tomar todas las decisiones y realizar todas las funciones propias de la dirección y analizar la adecuación de nuestros servicios y asumir la responsabilidad sobre sus resultados.

Esta Guía es meramente orientativa, pretende servir de herramienta de apoyo a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, particularmente las de pequeña y mediana dimensión, en el análisis de alguna de las situaciones en las que la entidad auditada puede recabar de su auditor de cuentas la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable de acuerdo con el marco regulatorio de la independencia del auditor de cuentas vigente en España. Sin embargo, la responsabilidad sobre las decisiones a tomar en relación con los asuntos tratados en la misma es responsabilidad exclusiva de los auditores o sociedades de auditoría. A estos efectos, debe considerarse que el alcance y documentación del análisis efectuado dependerá de muchos factores, incluyendo el tamaño y naturaleza de la firma y sus características operativas y las circunstancias concretas que haya que analizar.

Esta Guía y los Anexos adjuntos constituyen una unidad y no pueden considerarse de manera separada. Por tanto, la correcta interpretación de los anexos sólo puede realizarse a partir de la Guía que los acompaña.

**Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de
asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas**

**ANÁLISIS DE AMENAZAS-MEDIDAS DE SALVAGUARDA
A LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR DE CUENTAS
(EJEMPLO ILUSTRATIVO)**

ANEXO I
Página 1 de 4

1. Describir la situación	
<p><i>(Describir la relación financiera, económica, laboral, familiar, o de otra índole, incluidos servicios distintos del de auditoría proporcionados o a proporcionar a la entidad auditada que pudieran generar una amenaza a la independencia. Considerar las relaciones de familiares próximos y personas o entidades relacionadas (incluye red) con la entidad auditada. Caso de ser un cliente de auditoría de cuentas potencial, considerar el periodo de cómputo temporal establecido en el artículo 14 del TRLAC.)</i></p> <p><i>[Explicar que origina la solicitud de servicios de asesoramiento en materia contable (el nuevo estándar, la operación o transacción en cuestión).</i></p> <p><i>Detallar las actividades a realizar de asesoramiento en materia contable y al ejercicio al que se refieren. Deben estar alineadas con las actividades permitidas de esta Guía.]</i></p>	
2. ¿Podría ser una de las causas de incompatibilidad resultantes de los artículos 12.1, 13, 19 y 20 del TRLAC?	
<input type="checkbox"/> Sí <input checked="" type="checkbox"/> No	<p><i>(Identificar qué causa de incompatibilidad resultante de lo establecido en los artículos 12.1 (participar en el proceso de toma de decisiones), 13, 19 (contratación y rotación) y 20 (prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría) del TRLAC se correspondería con la situación analizada.)</i></p> <p>Las actividades de asesoramiento en materia contable descritas en la sección 1 a realizar no suponen causa de incompatibilidad de acuerdo con el artículo 13d) del TRLAC y el artículo 46.4 del RAC dado que las mismas están alineadas con la "Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas."</p>
Indicar si, en su caso, se dispone de, o se pueden aplicar, las medidas de salvaguarda requeridas por la legislación	
<p><i>Si se trata de una situación que podría ser una causa de incompatibilidad, evaluar si la legislación permite aplicar medidas de salvaguarda, para que no sea considerada como tal. Ver artículos 12.1, 13, 19 y 20 del TRLAC y artículos 43, 46, 47, 49, 50, 51, 53 y 54 del RAC.</i></p>	<p><i>(Dar detalle, en su caso, de las medidas de salvaguardas requeridas por la legislación de que se disponga o que se vayan a aplicar para que la situación analizada deje de considerarse una causa de incompatibilidad.)</i></p> <p>N/A</p>

ANÁLISIS DE AMENAZAS-MEDIDAS DE SALVAGUARDA
A LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR DE CUENTAS
(EJEMPLO ILUSTRATIVO)

<p>¿Es una causa de incompatibilidad?</p>	
<p><input type="checkbox"/> Sí <input checked="" type="checkbox"/> No</p>	<p>(En base a lo anterior, concluir si estamos ante una de las causas de incompatibilidad absoluta - incompatibilidad absoluta porque no se contemplan salvaguardas o porque, contemplando la legislación salvaguardas, no se ha considerado posible o adecuado aplicarlas - resultantes de lo establecido en los artículos 12.1 (participar en el proceso de toma de decisiones), 13, 19 (contratación y rotación) y 20 (prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría) del TRLAC.)</p> <p>N/A</p>
<p>3. Si no es una causa de incompatibilidad, Identificar las posibles amenazas a la independencia</p>	
<p><input type="checkbox"/> Interés propio <input checked="" type="checkbox"/> Autorrevisión <input type="checkbox"/> Abogacía <input checked="" type="checkbox"/> Familiaridad o confianza <input type="checkbox"/> Intimidación</p> <p>Ver cómo se define cada tipo de amenaza en la sección 3 de la Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas.</p>	<p>(Si la situación analizada no es una causa de incompatibilidad, según el punto 2 anterior, identificar las posibles amenazas al cumplimiento del deber de independencia que, en su caso, se hayan identificado. Caso de no identificar amenazas a la independencia, concluir al respecto.)</p> <p>-</p> <p>[Nota: Habrá que considerar asimismo la posibilidad de la existencia de una amenaza de abogacía y en caso de existir, evaluarla en el punto 4]</p>
<p>4. Evaluar la importancia de las amenazas identificadas</p>	
<p>Evaluar, en su caso, la importancia de las amenazas a la independencia identificadas en el punto 3 anterior.</p> <p>La importancia de las amenazas depende de:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ la condición, cargo o influencia de las personas o entidades implicadas, ✓ la naturaleza del factor o circunstancia que origina la amenaza, ✓ la concurrencia de otras circunstancias de las que puedan surgir otras amenazas, ✓ los servicios y relaciones mantenidos con la entidad auditada y ✓ el contexto en que se realiza la auditoría de cuentas. 	<p>(Para cada amenaza a la independencia identificada en el punto 3 anterior, documentar las evaluaciones realizadas y las conclusiones alcanzadas respecto a la importancia de las amenazas identificadas, tanto si son significativas como si no lo son.)</p> <p>Opción 1</p> <p>La amenaza de autorrevisión no es significativa dado que el efecto que tendrá el [nuevo estándar, operación o transacción] en los estados financieros de la entidad auditada no sería significativo, medido en términos de importancia relativa.</p>

**ANÁLISIS DE AMENAZAS-MEDIDAS DE SALVAGUARDA
A LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR DE CUENTAS
(EJEMPLO ILUSTRATIVO)**

	<p>Opción 2</p> <p>Aun cuando el efecto que tendrá el [nuevo estándar, operación o transacción] en los estados financieros de la entidad auditada, sería significativo, medido en términos de importancia relativa, la amenaza de autorrevisión no será significativa por:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ la propia limitación en el alcance de dichas actividades, ▪ estas actividades no forman parte del proceso de preparación de los estados financieros o documentos contables de la entidad auditada, ▪ no participamos en el proceso de toma de decisiones en relación con la preparación de los estados financieros o documentos contables de la entidad auditada, ▪ no asumimos ninguna responsabilidad de la dirección del cliente. <p>Asimismo, la amenaza de familiaridad no será significativa dado que de la realización de las actividades detalladas en el punto 1 anterior no se derivará una influencia o proximidad excesiva con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada y no se participará en el proceso de toma de decisiones ni se tomarán decisiones o se realizarán funciones propias de la dirección en relación con el proceso de preparación de los estados financieros o documentos contables por parte de la entidad auditada.</p>
<p>5. Medidas de salvaguarda a aplicar</p> <p><i>Si se han identificado amenazas a la independencia que se consideran significativas, se deben establecer y aplicar las medidas de salvaguarda necesarias para eliminar las amenazas o, en su caso, para reducir a un grado aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia.</i></p>	<p><i>(Para cada amenaza identificada como significativa en el punto 4 anterior, documentar las medidas de salvaguarda a aplicar y las conclusiones sobre si eliminan las amenazas o, en su caso, reducen a un grado aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia.)</i></p> <p>Aun cuando no se ha evaluado ninguna amenaza como significativa, hemos considerado conveniente establecer las siguientes medidas de salvaguarda:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ La prestación de estos servicios de asesoramiento en materia contable será realizada por profesionales especializados que no son miembros del equipo del encargo de auditoría. ▪ La carta de encargo recoge fuertes limitaciones en el alcance de nuestros servicios así como las obligaciones del cliente de tomar todas las decisiones y realizar todas las funciones propias de la dirección y analizar la adecuación de nuestros servicios y asumir la responsabilidad sobre sus resultados.

ANÁLISIS DE AMENAZAS-MEDIDAS DE SALVAGUARDA
A LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR DE CUENTAS
(EJEMPLO ILUSTRATIVO)

6. Conclusión final	
<p><i>Abstenerse de seguir o establecer la relación con el cliente de auditoría, aceptar o no al potencial cliente de auditoría o el auditor debe abstenerse de auditar las cuentas anuales al cliente de auditoría existente, caso de que:</i></p> <ul style="list-style-type: none">- <i>estemos ante una causa de incompatibilidad (según el punto 2 anterior), o</i>- <i>las medidas de salvaguarda aplicadas no eliminen las amenazas a la independencia significativas identificadas, ni reduzcan a un grado aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia y que, por lo tanto, resulta comprometida la independencia del auditor.</i>	<p><i>(Concluir, en base al análisis anterior, sobre el grado de riesgo de falta de independencia y, por lo tanto, si la independencia del auditor resulta o no comprometida (artículo 45 del RAC).)</i></p> <p>Según se muestra en los puntos 3 y 4 anteriores, se han identificado amenazas a la independencia, pero las mismas han sido evaluadas como no significativas, por lo que de acuerdo con el artículo 44.3 del RAC no es necesario el establecimiento de medidas de salvaguarda y, por lo tanto, no hay riesgo de falta de independencia.</p> <p>No obstante, pese a que las posibles amenazas de autorrevisión y de familiaridad no son significativas, se ha considerado adecuado aplicar las medidas de salvaguarda indicadas en el punto 5 anterior.</p>

La correcta interpretación de este Anexo sólo puede realizarse a partir la “Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas”, ya que constituyen una unidad y no pueden considerarse de manera separada.

**Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de
asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas**

ANEXO II
Página 1 de 3

**EJEMPLOS DE ACTIVIDADES PERMITIDAS Y PROHIBIDAS AL AUDITOR DE CUENTAS EN RELACIÓN CON EL
ASESORAMIENTO EN MATERIA CONTABLE**

FORMACIÓN/INFORMACIÓN	
ACTIVIDADES PERMITIDAS	ACTIVIDADES PROHIBIDAS
<ul style="list-style-type: none"> • Identificar y facilitar la diferente normativa que es de aplicación. • Comentar el contenido de la misma, sus requisitos, conceptos y terminología relacionados, así como los factores a considerar por la entidad auditada en el establecimiento de juicios profesionales en materia contable. • Comentar diferencias entre la actual norma o estándar contable y un nuevo estándar que ha entrado o entrará en vigor. • Facilitar material de formación que el auditor de cuentas utilice en cursos que imparta en esta materia. • Proporcionar un modelo genérico de cuentas anuales que se distribuye a una amplia base de clientes, incluyendo ejemplos genéricos ilustrativos de desgloses requeridos por el estándar de elaboración de cuentas anuales establecida en la norma aplicable, sin entrar en ningún caso en las circunstancias específicas de la situación concreta de la entidad. Facilitar ejemplos tipo de tratamientos contables o de notas de los estados financieros que faciliten a la dirección o al personal de la entidad entender la aplicación práctica de materia contable, sin entrar en ningún caso en las circunstancias específicas de la situación concreta de la entidad. • Dar cursos de formación en materia contable donde el contenido del material sea de carácter general. 	<ul style="list-style-type: none"> • Decidir qué materias contables requieren formación por parte de la dirección del personal de la entidad • Establecer tratamientos contables a transacciones, contratos u operaciones específicas de la entidad auditada como resultado de cualquiera de las actividades de formación permitidas.

**Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de
asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas**

ANEXO II
Página 2 de 3

**EJEMPLOS DE ACTIVIDADES PERMITIDAS Y PROHIBIDAS AL AUDITOR DE CUENTAS EN RELACIÓN CON EL
ASESORAMIENTO EN MATERIA CONTABLE**

ACTIVIDADES EN LAS FASES INICIALES Y AVANZADAS RELACIONADAS CON UN NUEVO ESTÁNDAR CONTABLE, TRANSACCIÓN U OPERACIÓN	
ACTIVIDADES PERMITIDAS	ACTIVIDADES PROHIBIDAS
<ul style="list-style-type: none"> • Alcanzar un entendimiento de los principales epígrafes de los estados financieros y facilitar guías y literatura a la entidad auditada para que identifique las diferencias existentes entre el nuevo y antiguo estándar. • Entender los hechos y circunstancias de una transacción u operación en concreto relacionada con el servicio solicitado, incluyendo los contratos u otra documentación en relación con la misma. • Comentar requerimientos contables o de información financiera a facilitar a terceros. • Comentar las alternativas que permite la norma o el estándar para su aplicación. • Comentar los factores a considerar en el establecimiento de hipótesis o premisas. • Dar asesoramiento metodológico en relación con el establecimiento de un Plan de Acción de Implantación. • Dar asesoramiento metodológico en relación con el desarrollo o actualización del Manual Contable. 	<ul style="list-style-type: none"> • Identificar y evaluar las diferencias específicas que apliquen a la entidad auditada en la aplicación de la nueva norma, establecer o recomendar una o varias alternativas al tratamiento contable sobre una situación específica, establecer hipótesis o premisas para la determinación de partidas de los estados financieros, elegir entre opciones. • Hacer estimaciones contables relativas a partidas de los estados financieros (deterioro del valor de los créditos en operaciones comerciales, obsolescencia de las existencias, método de amortización o vida útil de los activos, obligaciones por garantías, etc.), que por su naturaleza no pueden ser considerados servicios de valoración en los términos establecidos en el artículo 46.5 del RAC • Facilitar asientos contables o realizar registros contables. • Preparar, o colaborar en la preparación, de estados financieros, incluidas sus notas, o documentos contables o datos o información que sirvan de base a estos estados o documentos. • Facilitar o preparar datos o información específica de la entidad a incluir en las notas de los estados financieros. • Recopilar información o datos de diferentes divisiones, departamentos o filiales que sirvan de base a los estados financieros o a documentos contables. • Ejecutar actividades de control o supervisión sobre el proceso de elaboración de documentos contables o estados financieros o preparar documentación que sirva de base para que la entidad realice sus actividades de control o supervisión. • Definir un Plan de Acción de Implantación. • Participar en el proceso de toma de decisiones, entendido éste como participar en el proceso deliberativo o formar parte del órgano decisor en el proceso de elaboración y preparación de los estados financieros u otros documentos contables. • Elaborar un Manual Contable o actualizarlo.

**Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de
asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas**

ANEXO II
Página 3 de 3

**EJEMPLOS DE ACTIVIDADES PERMITIDAS Y PROHIBIDAS AL AUDITOR DE CUENTAS EN RELACIÓN CON EL
ASESORAMIENTO EN MATERIA CONTABLE**

REVISIÓN POSTERIOR A LA ADOPCIÓN DE UNA POSICIÓN CONTABLE POR PARTE DE LA ENTIDAD AUDITADA	
ACTIVIDADES PERMITIDAS	ACTIVIDADES PROHIBIDAS
<p>Revisar los resultados alcanzados por la entidad auditada y emitir observaciones de carácter consultivo una vez la entidad auditada haya completado cualquiera de las tareas necesarias para realizar la determinación de un tratamiento contable o la identificación de diferencias.</p> <p>Antes de iniciar la revisión, el auditor de cuentas debe asegurarse que la entidad auditada:</p> <p>a) lo haya hecho después de realizar un esfuerzo serio y razonable, en función de su tamaño, con la debida supervisión por parte de la dirección de la entidad auditada y</p> <p>b) tiene el conocimiento y experiencia necesarios para llevarlo a cabo.</p>	<p>Llevar a cabo la revisión de los resultados alcanzados por la entidad auditada sin que el auditor de cuentas se haya asegurado de las premisas a) y b).</p> <p>Compartir los resultados de la revisión si durante la ejecución de la misma el auditor de cuentas constata que no se han cumplido las premisas a) y b) indicadas</p>

La correcta interpretación de este Anexo sólo puede realizarse a partir la “*Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas*”, ya que constituyen una unidad y no pueden considerarse de manera separada.