

**Guía de Actuación sobre consideraciones
de la tipología de informes en relación con
el CAP 70% - art. 4.2 RUE**

Diciembre 2019

Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

AVISO PRELIMINAR

La aplicación práctica del artículo 4.2, sobre honorarios de auditoría, del Reglamento (UE) nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre requisitos específicos para la auditoría de las entidades de interés público (RUE), suscita algunas dudas acerca de qué servicios deben ser tenidos en cuenta para determinar, en cada caso, si se está o no sobrepasando el límite del 70% allí previsto. La Comisión de Independencia del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) ha considerado conveniente emitir el presente documento, en el que se incluye un análisis razonado y fundamentado, en función del marco regulatorio vigente en España, sobre la cuestión indicada.

Se trata de un documento elaborado por el ICJCE, que no ha sido aprobado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), cuyos criterios interpretativos pueden no coincidir con los que se sostienen en él. Este documento ha sido preparado mediante un exhaustivo estudio de la legislación aplicable, y teniendo en cuenta la nota “Monitoring the fee cap of non-audit services”, emitida por el Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) el 21 de septiembre de 2018, así como el Q&A emitido por la Comisión Europea del 3 de septiembre de 2014; todo ello, con el fin de orientar a nuestros miembros en la interpretación y aplicación del citado artículo 4.2 del RUE.

De este modo, el documento se emite en el firme convencimiento de que su contenido se ajusta a lo previsto en el citado artículo 4.2, pero sin ignorar que pueden existir otros criterios interpretativos y que es posible que en el futuro surjan otras pautas hermenéuticas, desde instancias nacionales o europeas y, en particular, desde el ICAC. Por ello, esta corporación estará atenta a esos avances, especialmente cuando procedan del ICAC, con el fin de poder actualizar este documento, puesto que el objetivo común estriba en ofrecer a los auditores de cuentas un marco estable con las debidas garantías, y que sea consistente con las mejores prácticas a nivel internacional, en especial en el contexto del marco regulatorio europeo.

En todo caso, queremos insistir en que este documento es meramente orientativo y pretende servir de herramienta de apoyo a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, en el análisis de algunas de las situaciones en las que ha de aplicar lo dispuesto en el artículo 4.2 del RUE. Sin embargo, la responsabilidad sobre las decisiones que se hayan de adoptar en relación con los asuntos tratados en él, son 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 las circunstancias concretas que haya que analizar en cada caso

**Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología
de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE**

ÍNDICE

	<u>Página</u>
1. INTRODUCCIÓN	3
2. PERÍMETRO DE ENTIDADES EN EL CÁLCULO DEL CAP	4
3. CONCEPTO DE “AUDITORÍA LEGAL”	4
4. DETERMINADOS INFORMES COMPLEMENTARIOS AL DE AUDITORÍA	7
5. AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES O DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS DE UN GRUPO DE SOCIEDADES	8
6. INFORMES DE ASEGURAMIENTO RAZONABLE SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO SOBRE LA INFORMACIÓN FINANCIERA (NORMAS EMITIDAS POR EL IAASB Y POR EL PCAOB)	10
7. REVISIONES LIMITADAS DE ACUERDO CON LA NORMA ISRE 2410	11
8. SERVICIOS DE EMISIÓN DE “COMFORT LETTERS” REQUERIDA POR LOS MERCADOS FINANCIEROS	13
9. CONCLUSIONES SOBRE EL CÁLCULO DEL CAP	16
9.1 servicios cuyos honorarios deben ser incluidos en el denominador del CAP	16
9.2 servicios cuyos honorarios deben ser incluidos en el numerador del CAP	19
9.3 servicios cuyos honorarios no deben ser incluidos en el numerador del CAP	20
9.4 servicios de emisión de “comfort letters” requerida por los mercados financieros	21
Anexo I: Nota “ <i>Monitoring the fee cap of non-audit services</i> ”, emitida por el Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) el 21 de septiembre de 2018	22
Anexo II: Servicios excluidos del numerador por estar exigidos por la legislación nacional o de la unión europea	26

Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 4 del Reglamento (UE) nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre requisitos específicos para la auditoría de las entidades de interés público (en adelante RUE), en su apartado 2, establece lo siguiente:

“Artículo 4.- Honorarios de auditoría

1 (..)

2. Cuando el auditor legal o la sociedad de auditoría preste a la entidad auditada, a su empresa matriz o a las empresas que controle servicios ajenos a la auditoría distintos de los mencionados en el artículo 5, apartado 1, del presente Reglamento, durante un período de tres o más ejercicios consecutivos, los honorarios totales percibidos por estos servicios no podrán exceder del 70 % de la media de los honorarios satisfechos en los tres últimos ejercicios consecutivos **por la auditoría o auditorías legales** de la entidad auditada y, cuando corresponda, de su empresa matriz, de las empresas que controle y de los estados financieros consolidados de dicho grupo de empresas.

A los efectos de los límites especificados en el párrafo primero, quedarán excluidos los servicios ajenos a la auditoría distintos de a los que se refiere el artículo 5, apartado 1, exigidos por la legislación nacional o de la Unión.

Los Estados miembros podrán disponer que una autoridad competente esté facultada para permitir que un auditor legal o sociedad de auditoría quede exento de los requisitos establecidos en el párrafo primero con respecto a una entidad auditada durante un período no superior a dos ejercicios, con carácter excepcional y previa solicitud del auditor o sociedad de auditoría interesado.

3 (..)

4. (..)

Se hace necesario por tanto el clarificar qué servicios deben ser tenidos en cuenta en el numerador y en el denominador para obtener el citado porcentaje, que nos indique si estamos o no sobrepasando el límite del 70% (en adelante CAP). De forma resumida serían los siguientes:

Numerador: Honorarios por servicios ajenos a la auditoría, excluidos los exigidos por la legislación nacional o de la UE, distintos de los mencionados en el artículo 5, apartado 1, del RUE, prestados a la entidad auditada, a su empresa matriz o a las empresas que controle.

Denominador: Media de los honorarios satisfechos en los 3 últimos ejercicios consecutivos por servicios de auditoría o auditorías legales de la entidad auditada y, cuando corresponda, de su empresa matriz, de las empresas que controle y de los estados financieros consolidados de dicho grupo de empresas.

En las consideraciones efectuadas, que se exponen a continuación, se ha tenido en cuenta la nota **“Monitoring the fee cap of non-audit services”**, emitida por el Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) el 21 de septiembre de 2018 (se adjunta como Anexo I al final de este documento) así como el Q&A emitido por la Comisión Europea del 3 de septiembre de 2014.

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

2. PERÍMETRO DE ENTIDADES EN EL CÁLCULO DEL CAP

Para el cálculo del CAP, serán aplicables las siguientes reglas:

- Se tendrá en consideración, en el cómputo, a la empresa matriz y a las empresas controladas, independientemente de que estén establecidas dentro o fuera de la Unión Europea.
- Los honorarios por servicios de auditoría y ajenos a la auditoría a considerar en el denominador y numerador, respectivamente, serán en todo caso solamente aquellos prestados por la sociedad de auditoría que ostenta la posición de auditor legal de la entidad de interés público auditada. No se incluirán servicios prestados por otras entidades miembros de la red de la sociedad de auditoría, aunque alguna de estas entidades sea también sociedad de auditoría.

Estas reglas se sustentan en las repuestas incluidas en la página 2 de la nota emitida por el CEAOB mencionada con anterioridad.

3. CONCEPTO DE “AUDITORÍA LEGAL”

Para calificar qué se entiende por auditoría legal, tenemos que acudir a la 8ª Directiva 2006/43, a la que también hace referencia la nota del CEAOB:

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 (consolidada con cambios de la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la 8ª Directiva)

Definiciones:

1) «auditoría legal»: auditoría de los estados financieros anuales o estados financieros consolidados siempre que:

a) sea *exigida* por el Derecho de la Unión;

b) sea *exigida* por el Derecho nacional aplicable a las pequeñas empresas;

c) sea *realizada voluntariamente* a solicitud de las pequeñas empresas que cumplan requisitos legales nacionales que sean equivalentes a los de una auditoría conforme a la letra b), cuando la legislación nacional defina dichas auditorías de auditorías legales;

Se desprende por tanto que se incluyen tanto las auditorías obligatorias, como las voluntarias de cuentas anuales también mencionadas en el artículo 1 de la Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante LAC), aprobada por Ley 22/2015, de 20 de julio:

LAC

Artículo 1. Ámbito de aplicación y objeto.

1. Esta Ley tiene por objeto la regulación de la actividad de auditoría de cuentas, *tanto obligatoria como voluntaria*...

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en la consulta 2 publicada en el BOICAC 110, de junio de 2017, se manifiesta en el sentido siguiente respecto a una consulta sobre las reglas de cálculo del límite establecido en el artículo 4.2 del RUE:

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

**Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología
de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE**

*“A los efectos de computar los servicios distintos a los de auditoría, habrá que estar a lo que se define en los artículos 1 y 4 de la LAC, así como 1, 2 y 3 del RAC (vigente en tanto no se opondrá a aquella), **de modo que se excluirían de tal cómputo los honorarios correspondientes a servicios que tuvieran la naturaleza de cualquiera de las modalidades de auditoría de cuentas definidas por la normativa.***

Frente al artículo 2 del RAC en el que se especifican las modalidades que puede revestir la auditoría de cuentas, en el artículo 3 se delimita el ámbito de aplicación de dicha actividad en sentido negativo, es decir, todos aquellos trabajos que aun realizándose por auditores de cuentas no tienen la consideración de auditoría de cuentas.

Por tanto, a efectos de delimitación de los honorarios correspondientes, habrá que estar a la naturaleza del servicio que resulte de la normativa citada, cualquiera que sea la práctica habitual de que el servicio correspondiente fuera realizado por el auditor de la entidad auditada o deriven de su posición como tales, del origen del encargo y cualquiera que sea el lugar de su prestación.”

Lo que se establece en la LAC y en el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el el Reglamento que desarrolla el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el real Decreto Legislativo 1/2011 (en adelante RAC 2011) al respecto es lo siguiente:

LAC

Artículo 4. Auditoría de cuentas anuales y de otros estados financieros o documentos contables.

Las dos modalidades de auditoría de cuentas que se incluyen en el ámbito de aplicación de esta Ley son:

1. La auditoría de las cuentas anuales, que consistirá en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.

Asimismo, comprenderá la verificación del informe de gestión que, en su caso, acompañe a las cuentas anuales, a fin de dictaminar sobre su concordancia con dichas cuentas anuales y si su contenido es conforme con lo establecido en la normativa de aplicación.

2. La auditoría de otros estados financieros o documentos contables, que consistirá en verificar y dictaminar si dichos estados financieros o documentos contables expresan la imagen fiel o han sido preparados de conformidad con el marco normativo de información financiera expresamente establecido para su elaboración.

Lo establecido en esta Ley sobre los trabajos e informes de auditoría de las cuentas anuales será de aplicación, con la correspondiente adaptación, a los trabajos e informes de auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

**Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología
de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE**

RAC 2011

Artículo 2. Modalidades de auditoría de cuentas.

1. La actividad de auditoría de cuentas, en función de los estados financieros o documentos contables objeto de examen, se referirá a una de las modalidades siguientes:

- a) Auditoría de cuentas anuales.
- b) Auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

2. A estos efectos, se entiende por otros estados financieros o documentos contables aquellos elaborados con arreglo a los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera aplicable, expresamente establecido para su elaboración.

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

Estos estados o documentos deberán estar firmados o ser asumidos formalmente por quienes tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión, en la misma forma que la prevista en la legislación mercantil para la formulación de las cuentas anuales.

En su caso, el documento en el que conste la citada asunción formal deberá acompañar a los estados financieros o documentos contables correspondientes.

Artículo 3. Delimitación del ámbito de aplicación.

1. No se consideran comprendidos en ninguna de las modalidades de auditoría de cuentas establecidas en el apartado 1 del artículo anterior, los trabajos realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables consistentes en la comprobación específica de hechos concretos, en la emisión de certificaciones o en la revisión o aplicación de procedimientos con un alcance limitado inferior al exigido por la normativa reguladora de la auditoría de cuentas para poder emitir una opinión técnica de auditoría de cuentas.

Dichos trabajos e informes no tendrán la consideración de la auditoría de cuentas regulada en este Reglamento.

2. Asimismo, no tendrán la consideración de auditoría de cuentas los trabajos que, sin reunir las características y condiciones propias de un trabajo de esta naturaleza, estén atribuidos por disposiciones de rango legal a auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

...

De lo anterior se desprende que en el denominador se incluirían los servicios que tuvieran la naturaleza de cualquiera de las modalidades de auditoría de cuentas definidas por la normativa. Esto es:

- Auditoría de cuentas anuales: individuales y consolidadas de:
 - la entidad auditada y, cuando corresponda,
 - de su empresa matriz,
 - de las empresas que controle.

Realizadas por el auditor legal o sociedad de auditoría, independientemente del país donde las sociedades auditadas estén domiciliadas.

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

- Auditoría de otros estados financieros o documentos contables, lo cual incluye:
 - Auditoría de estados o documentos contables integrantes de las cuentas anuales que se elaboren separadamente.
 - Auditoría de cuentas anuales o de estados o documentos contables integrantes de las cuentas anuales que se elaboren separadamente, referidos a un periodo inferior al del ejercicio social.

Esta interpretación es coherente con el objetivo y estructura del CAP de honorarios, ya que los trabajos de auditoría sujetos a LAC distintos de los relativos a cuentas anuales:

- No tienen la consideración de servicios ajenos a la auditoría y, por tanto, no cabe su inclusión en el numerador, ni siquiera por la vía de ser excluidos del mismo como servicios ajenos a la auditoría requeridos por la legislación.

- Permite obtener un ratio que refleja más adecuadamente la relación entre servicios ajenos a la auditoría y servicios de auditoría, a salvo de otras consideraciones a realizar sobre el concepto de servicios ajenos a la auditoría que no son objeto de este documento.

4. DETERMINADOS INFORMES COMPLEMENTARIOS AL DE AUDITORÍA

Tal y como se desprende de las Normas Técnicas de Elaboración de los siguientes informes complementarios:

- Informe complementario al de auditoría de las CCAA de las Cooperativas con sección de crédito (Resolución de 5 de diciembre de 1995, del ICAC),
- Informe complementario al de auditoría de las CCAA de las entidades de crédito (Resolución de 1 de marzo de 2007, del ICAC),
- Informe complementario al de auditoría de CCAA de las empresas de servicios de inversión y sus grupos (Resolución de 7 de julio de 2010, del ICAC) y
- Informe complementario al de auditoría de las CCAA de las Sociedades y Agencias de Valores y sus Grupo (Resolución de 20 de julio de 1998, del ICAC)

“...en el marco del espíritu de colaboración entre autoridades supervisoras y auditores de cuentas, determinadas entidades supervisoras vienen solicitando a las entidades de crédito, Cooperativas con Sección de crédito y a las empresas de servicios de inversión y sus grupos que, como complemento de los informes de auditoría de cuentas anuales, se elabore un Informe complementario con la finalidad de resumir los alcances de los trabajos de revisión y verificación de cuentas y cierta información en poder de los auditores útiles para las funciones de supervisión de dichas entidades. Los auditores de cuentas deberán elaborar los mencionados informes complementarios, previa petición de la entidad auditada, dentro del ámbito de la auditoría de cuentas anuales y con sujeción a lo que se establezca en cada caso en la correspondiente norma técnica de auditoría.”

Fundamentalmente, los aspectos contemplados en dichos informes complementarios surgen, exclusivamente, del trabajo realizado para la emisión del informe de auditoría sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

En base a lo anterior se considera que la emisión de dicho informe supone un servicio distinto del de auditoría de cuentas. Siendo un servicio distinto del de auditoría de cuentas y requerido por determinadas entidades supervisoras facultadas por la legislación vigente para efectuar dichos requerimientos, los honorarios por dicho servicio no deben ser incluidos en el numerador.

Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

El que la emisión de dicho informe se haya acordado conjuntamente con la prestación de los servicios de auditoría, debe llevar a la necesidad de afrontar con rigor y prudencia la problemática de que parte del servicio corresponde a la emisión del informe complementario y su valoración. Aspectos que deberán quedar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo.

5. AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES O DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS DE UN GRUPO DE SOCIEDADES

Según la NIA-ES 600 “*Consideraciones especiales – auditoría de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*”, la auditoría de las cuentas anuales o los estados financieros consolidados de un grupo de sociedades se refiere a la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, estados financieros intermedios consolidados y otros estados o documentos contables consolidados.

La NIA-ES 600 establece que uno de los objetivos del auditor de los estados financieros del grupo es “*la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de los componentes y el proceso de consolidación, para expresar una opinión sobre si los estados financieros del grupo han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable*”. A estos efectos, se entiende por componente “*una entidad o unidad de negocio cuya información financiera se prepara por la dirección del componente o del grupo para ser incluida en los estados financieros del grupo*” -en general: entidades controladas, multigrupo o asociadas-.

En función de la importancia financiera o de la probabilidad de incorporar riesgos significativos de incorrección material de los componentes a efectos de los estados financieros del grupo, el equipo del encargo del grupo determinará el tipo de trabajo a realizar, por él mismo o por los auditores de los componentes en su nombre, sobre la información financiera de los componentes. Los niveles de respuesta a los riesgos valorados en los componentes los podemos encontrar en la NIA-ES 600, apartados 26 a 29:

Componentes significativos.

26. En el caso de un componente que, considerado de manera individual, sea significativo para el grupo desde el punto de vista financiero, el equipo del encargo del grupo, o el auditor del componente en su nombre, realizará una auditoría de la información financiera de dicho componente aplicando la importancia relativa determinada para este.

27. En el caso de un componente que sea significativo porque es probable que incorpore riesgos significativos de incorrección material a los estados financieros del grupo debido a su naturaleza o sus circunstancias específicas, el equipo del encargo del grupo, o el auditor del componente en su nombre, realizará una o más de las actuaciones siguientes:

(a) Una auditoría de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para este.

(b) Una auditoría de uno o más saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar en relación con los probables riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. (Ref: Apartado A48)

**Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología
de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE**

(c) Procedimientos de auditoría específicos en relación con los probables riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. (Ref: Apartado A49)

Componentes no significativos

28. Para los componentes que no sean significativos, el equipo del encargo del grupo aplicará procedimientos analíticos a nivel de grupo. (Ref: Apartado A50)

29. Si el equipo del encargo del grupo considera que no se va a obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión de auditoría del grupo a partir de:

(a) el trabajo realizado sobre la información financiera de los componentes significativos;

(b) el trabajo realizado sobre los controles del grupo y sobre el proceso de consolidación; y

(c) los procedimientos analíticos aplicados a nivel de grupo, el equipo del encargo del grupo seleccionará algunos componentes que no sean significativos y realizará, o solicitará al auditor del componente que realice, una o más de las actuaciones siguientes en relación con la información financiera de los componentes individuales seleccionados: (Ref: Apartados A51-A53)

• Una auditoría de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para este.

• Una auditoría de uno o más saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar.

• Una revisión de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para este.

• Procedimientos específicos.

En definitiva, los trabajos realizados por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría sobre la información financiera elaborada por los componentes del grupo a efectos de la preparación de los estados financieros o cuentas anuales consolidados del mismo (“reporting package”), con los distintos alcances establecidos en la normativa aplicable, forman parte de la evidencia de auditoría necesaria para que el auditor principal se forme su opinión de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas (o los estados financieros consolidados) del grupo.

Este razonamiento está completamente alineado con la siguiente respuesta incluida en la nota del CEAOB adjunta en el Anexo I (página 4 de la misma) que hace referencia a este asunto, con el requisito de que la información financiera de los componentes vaya a ser utilizada en la auditoría de los estados financieros consolidados de una empresa matriz localizada en la UE o en el contexto de la auditoría de las cuentas anuales de la entidad:

“Are fees related to the audit of reporting packages to be included in the denominator for the purpose of calculation of the cap?”

If the reporting packages prepared by the statutory auditor or the audit firm of the PIE are either due for the audit of the consolidated financial statements of an audited parent undertaking located in the EU and/or are used also in the context of the statutory audit of the entity, fees should be regarded as statutory audit fees. In all other cases, they would be considered as NAS.”

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

En consecuencia, aplicando las orientaciones del CEAOB, algunos podrían computar en el denominador y otros no de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) Si la EIP UE es española y es la matriz última, en cuyo caso, todos los honorarios de auditoría de la sociedad de auditoría de la EIP EU española correspondientes a ésta y a sus controladas en España, tengan que ver con la auditoría legal o con el “reporting package” utilizado a efectos de la auditoría de consolidado irían al denominador.
- b) Si la EIP EU es española no es la matriz última. Si la EIP EU española formula cuentas anuales consolidadas, el trabajo de “reporting package” con respecto a ese subconsolidado, hay que considerar las indicaciones recogidas en la letra a) anterior. Cualquier otro trabajo de “reporting package”, habrá que considerar si:
 1. La matriz está en la Unión Europea: Los honorarios relacionados con el “reporting package” para la auditoría del consolidado de la entidad en la UE serán considerandos honorarios de auditoría e irán al denominador.
 2. La matriz está fuera de la Unión Europea: Los honorarios relacionados con el “reporting package” que realice la sociedad de auditoría para la EIP EU española y sus controladas en relación con las cuentas anuales consolidadas de la matriz fuera de la Unión Europea no pueden ser considerados honorarios de auditoría, sino que tendrían la consideración de servicios ajenos a la auditoría. Excepcionalmente, partiendo de este criterio habría que analizar si procede aplicarles un tratamiento análogo al descrito en el apartado 7.

6. INFORMES DE ASEGURAMIENTO RAZONABLE SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO SOBRE LA INFORMACIÓN FINANCIERA (NORMAS EMITIDAS POR EL IAASB Y POR EL PCAOB)

Las entidades con sistemas de control interno muy desarrollados requieren del auditor un trabajo en el que éste ofrezca un cierto nivel de seguridad sobre el diseño y funcionamiento del sistema de control interno sobre la información financiera. En estos casos se toman como referencia normas de general reconocimiento y aceptación técnica en tales ámbitos tales como la Norma ISAE 3000 (revisada) “Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Information” emitida por el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de la International Federation of Accountants (IFAC); y el Auditing Standard No. 2201 “An audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements” emitido por el Public Company Oversight Board (PCAOB) de conformidad con el sistema establecido por la Ley Sarbanes-Oxley (SOX).

En el caso de España, se emiten Informes de aseguramiento razonable sobre la Información relativa al sistema de control interno sobre la información financiera (SCIIF), contenida en el Informe Anual del Gobierno Corporativo. El objetivo de dicho sistema es contribuir a que se registren fielmente las transacciones realizadas, y a proporcionar una seguridad razonable en relación a la prevención o detección de errores que pudieran tener un impacto material en las cuentas anuales consolidadas. El trabajo del auditor (en el caso de aseguramiento razonable) incluye la evaluación de la efectividad del SCIIF en relación con la información financiera contenida en las cuentas anuales consolidadas e incluye la comprensión del sistema de control interno sobre la información financiera contenida en las cuentas anuales, la evaluación del riesgo de que puedan existir errores materiales en la misma, la ejecución de pruebas y evaluaciones sobre el diseño y efectividad operativa de dicho sistema, y la realización de aquellos otros procedimientos que se consideren necesarios.

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

A continuación, reproducimos la siguiente respuesta incluida en la nota del CEAOB adjunta en el Anexo I (página 4 de la misma) que hace referencia a este asunto:

“How to handle with NAS required by third country authorities?”

NAS required by a third country authority are not NAS required by Union or national law. In general, those services are to be included in the calculation of the cap.

However, embedded audit procedures performed according to for example PCAOB standards cannot be separated from audit procedures performed for the statutory audit according to European Directive or Regulation. Even if PCAOB standards might require a higher or more extensive level of controls testing, these audit procedures will also be used for the audit of financial statements according to European Directive or Regulation. Therefore, if audit procedures are used at the same time for the statutory audit according to the EU framework and for the purposes of the PCAOB, the corresponding fees can be regarded as statutory audit fees.”

En consecuencia, asumiendo como punto de partida que dichos servicios no son de auditoría de cuentas, y por tanto, como tales no computan en el denominador a efectos del CAP; aplicando las orientaciones del CEAOB, computarían en el denominador si y en la medida en que efectivamente se hayan utilizado como evidencia en la ejecución de los trabajos de auditoría, al igual que en el caso de la revisión de controles por requerimiento de las normas PCAOB.

La orientación del CEAOB en relación a los trabajos sobre el control interno de la información financiera de acuerdo con las normas emitidas por el PCAOB, es perfectamente asimilable a los trabajos de aseguramiento razonable relativo al sistema de control interno sobre la información financiera de acuerdo con la Norma ISAE 3000 (revisada) emitida por el IAASB. Deberá afrontarse con rigor y prudencia la determinación de qué parte de estos servicios computarían en el denominador y qué parte en el numerador, así como su valoración, que deberá ser realizada por el auditor de las cuentas anuales en función de las circunstancias específicas de cada encargo y quedar adecuadamente documentada en los papeles de trabajo de la auditoría.

7. REVISIONES LIMITADAS DE ACUERDO CON LA NORMA ISRE 2410

De acuerdo con el artículo 3 del RAC 2011, no se consideran comprendidos en ninguna de las modalidades de auditoría de cuentas, establecidas en el apartado 1 del artículo 2 del citado reglamento: *los trabajos realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables consistentes en la comprobación específica de hechos concretos, en la emisión de certificaciones o en la revisión o aplicación de procedimientos con un alcance limitado inferior al exigido por la normativa reguladora de la auditoría de cuentas para poder emitir una opinión técnica de auditoría de cuentas.*

Partiendo de este hecho la realidad es que los auditores de cuentas llevan a cabo determinadas actuaciones, tales como revisiones limitadas de acuerdo con la Norma Internacional de Trabajos de Revisión 2410 “Revisión de Información Intermedia realizada por el Auditor Independiente de la Entidad” (ISRE 2410).

Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

Dicha Norma es la que se aplica en los informes de revisión limitada sobre estados financieros semestrales, de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 1362/2007, de 19 de octubre, y en la Circular 1/2008 de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, en relación con la información financiera semestral que debe presentarse periódicamente a la CNMV por los emisores de valores admitidos a negociación en mercados regulados.

Una revisión limitada consiste básicamente en la formulación de preguntas a la dirección de la entidad y la aplicación de procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión sobre los estados financieros objeto de revisión limitada. No obstante, el alcance y el marco de referencia utilizado, puede variar de un trabajo a otro a la luz de las circunstancias, si bien la responsabilidad sobre la suficiencia del trabajo de cara a poder emitir un informe con seguridad moderada en el que se expresa una conclusión negativa es, en todo caso, del auditor responsable de la revisión limitada.

No obstante, a lo largo de un trabajo de revisión limitada se deberán realizar las mismas consideraciones sobre importancia relativa que si se fuese a emitir un informe de auditoría, puesto que la determinación de lo que es material o significativo se establece con referencia a la información financiera que se está revisando y no al nivel de seguridad alcanzado y expresado en el informe. Por todo ello, en la ejecución de este tipo de trabajos se utilizará, como norma de referencia, las mismas normas, guías y herramientas que se utilizan en trabajos de auditoría y, en particular, la NIA-320 Importancia Relativa o Materialidad en la Planificación y Ejecución de la Auditoría y la NIA-450 Evaluación de las Incorrecciones Identificadas durante la Realización de la Auditoría.

Adicionalmente, si en la ejecución del trabajo se presentan situaciones a las que las Normas de Referencia no dan respuesta específica, es recomendable aplicar el contenido de las normas de auditoría internacionales que cubran estos aspectos con las adaptaciones necesarias en cada caso al tipo de trabajo contratado.

La propia ISRE 2410, en su apartado 23 que a continuación de transcribe, establece que, por razones de conveniencia y eficiencia, el auditor puede decidir realizar ciertos procedimientos de auditoría de manera simultánea a la revisión de la información financiera intermedia.

“23. Generalmente, el auditor que lleva a cabo la revisión de la información financiera intermedia es también contratado para realizar una auditoría de las cuentas anuales de la entidad. Por razones de conveniencia y eficiencia, el auditor puede decidir realizar ciertos procedimientos de auditoría de manera simultánea a la revisión de la información financiera intermedia. Por ejemplo, la información obtenida al leer las actas de las reuniones del consejo de administración en el curso de la revisión de la información financiera intermedia también puede usarse para la auditoría anual. El auditor puede, además, decidir realizar, en el momento de la revisión intermedia, procedimientos de auditoría necesarios para la auditoría de las cuentas anuales, por ejemplo, procedimientos sobre transacciones significativas o inusuales que hayan tenido lugar durante el periodo, como combinaciones de negocios, reestructuraciones o transacciones de venta significativas.”

Todos los aspectos anteriormente mencionados ponen de manifiesto que las revisiones limitadas periódicas permiten al auditor obtener evidencia intermedia que, de hecho, se utiliza en la auditoría.

Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

Esta conclusión se apoya adicionalmente en la posición del CEAOB que se desprende de la respuesta mencionada en el apartado 5 anterior (Auditoría de las cuentas anuales o de los estados financieros consolidados de un grupo de sociedades) y en el apartado 6 anterior (procedimientos de auditoría PCAOB).

En consecuencia, asumiendo como punto de partida que dichos servicios no tienen la consideración de auditoría de cuentas, y por tanto como tales no procedería su inclusión en el denominador a efectos del CAP; excepcionalmente, y teniendo en cuenta las orientaciones del CEAOB, podrían computar en el denominador si, y en la medida en que, efectivamente se hayan utilizado como evidencia en la ejecución de los trabajos de auditoría legal.

Deberá afrontarse con rigor y prudencia la determinación de qué parte de estos servicios computarían en el denominador y qué parte en el numerador, así como su valoración, que deberá ser realizada por el auditor de las cuentas anuales en función de las circunstancias específicas de cada encargo y quedar adecuadamente documentada en los papeles de trabajo de la auditoría.

Otra consideración distinta debe darse a las revisiones limitadas voluntarias de componentes de un grupo de sociedades realizadas fuera del ámbito de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas del grupo. En este caso, los honorarios por dichos servicios se considerarían ajenos a la auditoría y formarían parte del numerador para el cálculo del CAP.

8. SERVICIOS DE EMISIÓN DE “COMFORT LETTERS” REQUERIDA POR LOS MERCADOS FINANCIEROS

Los bancos de inversión aseguradores o colocadores (“underwriters”, coordinador global de la colocación, etc.) son, en diversas ocasiones, responsables frente a terceros de los errores y omisiones materiales que puedan existir en la información que se incluye, bien con carácter obligatorio, bien con carácter voluntario, dentro del folleto de emisión preparado por el emisor de títulos en un mercado financiero.

Para dar cobertura a esta responsabilidad, normalmente el banco de inversión realiza un proceso de due diligence, de forma que tras una investigación razonable tenga una base que le permita pensar que en el folleto no hay errores u omisiones materiales en relación a la información incluida. Uno de los procedimientos de investigación, aunque no el único, relacionado con la información financiera y contable del emisor suele consistir en la solicitud al auditor de la compañía de una “comfort letter” sobre la información financiera incluida en el folleto de emisión. Tal es el caso de estados financieros intermedios posteriores al último informe emitido, hechos posteriores desde el último informe de auditoría o revisión hasta la fecha de corte a efectos de la colocación.

Las “comfort letters” representan, consecuentemente, una parte esencial de la investigación de due diligence que los bancos inversores están obligados a realizar en colocaciones registradas de títulos y que suelen realizar, sin estar obligados a ello, en colocaciones privadas (sin derechos de registro).

Dentro de un proceso de emisión de títulos, es absolutamente imprescindible distinguir dos tipos de servicios profesionales en los que el auditor de la entidad, normalmente, se encuentra involucrado:

Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

- Informes sobre información financiera que serán incluidos en el folleto y, consecuentemente, cuyos usuarios serán los potenciales inversores, es decir informes de uso general.
- Informes de naturaleza restringida, cuyos destinatarios serán aquellas personas concretas que los han encargado, con un alcance determinado, normalmente menor que el de una auditoría o incluso una revisión limitada, y que responden a la cobertura de un propósito especial, como es el caso de las “comfort letters”.

La Regulación europea sobre folletos (Directiva 2003/71/CE y el Reglamento 809/2004 en su versión actual) establece que determinada información sea auditada o revisada por un auditor. Las referencias a la necesidad de involucración del auditor se producen tanto en relación con informes emitidos previamente (informes de auditoría sobre cuentas anuales de períodos anteriores al propio folleto) como a nuevos informes que se emiten en relación con determinada información financiera que, de acuerdo con la mencionada normativa, debe ser desglosada en el folleto o que, voluntariamente, el emisor incluye dentro del folleto. Estas grandes áreas de información son:

- A) Información financiera histórica. Cuentas anuales formuladas de acuerdo con principios y normas contables locales (en nuestro caso españoles) o estados financieros de períodos anteriores preparados específicamente para su inclusión en el folleto de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

Los servicios relativos a la emisión de informes de auditoría sobre cuentas anuales formuladas de acuerdo con principios y normas contables locales (en nuestro caso españoles) se encuadran dentro del concepto de “auditoría legal” al que nos hemos referido en el apartado 3 anterior, y por tanto los honorarios correspondientes deben figurar en el denominador del CAP. También tendrán la misma consideración los servicios relativos a la emisión de informes de auditoría sobre cuentas anuales consolidadas preparadas bajo Normas Internacionales de Información Financiera, al amparo de la opción establecida en el artículo 6 de las Normas de Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (aprobadas por el Real Decreto 1159/2010) y aún en el caso de que dichas cuentas anuales consolidadas se preparen con carácter voluntario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 del citado Real Decreto.

Los servicios relativos a la emisión de informes de auditoría sobre estados financieros de períodos anteriores preparados de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera, pero que no respondan a la opción establecida en el artículo 6 de las Normas de Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (aprobadas por el Real Decreto 1159/2010), no se encuadran dentro del concepto de “auditoría legal” al que nos hemos referido en el apartado 3, y por tanto los honorarios correspondientes no deben figurar en el denominador del CAP. Sin embargo, sí son servicios exigidos por la legislación de la Unión Europea (Directiva 2003/71/CE y el Reglamento 809/2004) por lo que deberán ser excluidos del numerador del CAP.

- B) Información financiera prospectiva (previsiones o estimaciones de resultados), siempre que el emisor de forma voluntaria introduzca este tipo de información.

Los servicios requeridos al auditor sobre esta información no cabe calificarlos como “auditoría legal” pero sí son servicios exigidos por la normativa, y por tanto deben ser excluidos del numerador del CAP. Por tal motivo figuran reflejados en el Anexo II al que nos referimos en el apartado 9.3.

Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

C) Información financiera intermedia.

El Reglamento 809/2004 alude a esta información para su inclusión en el folleto, pero no requiere ninguna intervención del auditor al respecto. En consecuencia, si se solicita voluntariamente al auditor un servicio que se enmarca dentro del concepto de “auditoria legal” al que nos hemos referido en el apartado 3, los honorarios correspondientes deben figurar en el denominador del CAP.

D) Información financiera proforma que, de acuerdo con determinadas circunstancias, sea necesario introducir.

Los servicios requeridos al auditor sobre esta información no cabe calificarlos como “auditoria legal” pero sí son servicios exigidos por la normativa, y por tanto deben ser excluidos del numerador del CAP. Por tal motivo figuran reflejados en el Anexo II al que nos referimos en el apartado 9.3.

En general, los trabajos a los que nos hemos referido anteriormente que el auditor realiza y que estarán disponibles para el potencial inversor, el público en general, se complementan con la solicitud de una “comfort letter” dirigida al banco de inversión, cuyo alcance viene normalmente circunscrito a:

- ejecución de procedimientos de naturaleza de auditoría sobre información financiera y contable (excede de la función del auditor en este tipo de procesos dar confort sobre información de carácter no financiero que pueda estar incluida en el folleto, incluidas declaraciones de la entidad sobre aspectos financieros), y
- la información que no esté ya cubierta por algún otro informe emitido por el auditor y que se encuentre incluido dentro del folleto (informes de auditoría sobre información financiera histórica, informes de auditoría o revisión limitada sobre información intermedia, informes sobre previsiones de resultados o sobre información financiera proforma).

El servicio de emisión de la “Comfort Letter” es un requerimiento del banco de inversión, que, aunque carece en sentido estricto de la calificación de autoridad legislativa en el ámbito de la Unión Europea o nacional de los estados miembros, sus requerimientos son absolutamente insoslayables para poder efectuar este tipo de emisiones de títulos por parte de las empresas españolas y europeas que necesitan acudir a estos mercados. Este requerimiento de los bancos de inversión no solo se produce en los folletos de emisión regulados por el Reglamento 809/2004, sino que se extiende a los folletos regulados en otros ámbitos, incluidos los mercados financieros de Estados Unidos.

Las emisiones de títulos en los mercados financieros a las que nos referimos son de gran calado para las empresas y no son recurrentes con carácter anual. Por otro lado, dada la complejidad y sensibilidad de la información financiera, que deber ser revisada por los auditores, los honorarios percibidos por el auditor por la emisión de estas “comfort letters” suelen tener un importe relevante en comparación con los honorarios recurrentes por los trabajos de auditoría de cuentas anuales.

En estas condiciones, la consideración de estos servicios en el numerador, para el cálculo del CAP, podría llevar a superar el 70% en los ejercicios donde recaen estas transacciones muy significativas y sin carácter recurrente para las empresas. Estas situaciones podrían acarrear serios obstáculos, cuando no imposibilidad, para las empresas afectadas, de poder cumplir

Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

con los requerimientos exigidos por los bancos de inversión que operan en los mercados financieros, dentro y fuera de la Unión Europea, con la consiguiente imposibilidad de realizar las correspondientes emisiones de acciones o títulos de deuda, situaciones que no cabe respondan a la voluntad del legislador en el RUE.

Las principales situaciones en que se requeriría la emisión de estas “comfort letters” son las siguientes:

- Emisión de “comfort letter” sobre un folleto bajo el Reglamento (CE) 809/2004.
- Emisión de la “carta de conformidad” a la que hace referencia la Sección B.3 de la Circular del Mercado Alternativo Bursátil (MAB) 8/2016, de 5 de febrero.
- Emisión de “comfort letter” sobre un prospectus bajo Rule 144-A.
- Emisión de “comfort letter” sobre un prospectus bajo Regulation S.
- Emisión de “comfort letters” en relación con folletos publicados para emisiones de deuda o capital en otros mercados.

El ICJCE es consciente de la especial problemática que podría producirse en aquellas situaciones en las que la consideración de los honorarios por la emisión de las “comfort letters” en el numerador para el cálculo del CAP, provoque que el mismo supere el 70%. Esta es una circunstancia que, dado que las mismas deben emitirse necesariamente por quien haya auditado las cuentas de la entidad, pudiera traer serios perjuicios para la entidad auditada. Se tiene constancia de que esta preocupación está extendida en toda Europa y que diversos reguladores de auditoría están siendo consultados sin que, hasta la fecha se sea consciente de cómo darle solución. En tales circunstancias se recomienda que cada sociedad de auditoría evalúe aquellos clientes en que esto pudiera ocurrir y la situación se traslade a los reguladores involucrados.

9. CONCLUSIONES SOBRE EL CÁLCULO DEL CAP

9.1 Servicios cuyos honorarios deben ser incluidos en el denominador del CAP

Los servicios que, en base a lo expuesto anteriormente, se consideran incluidos como servicios de auditoría de cuentas a efectos de obtener el total de honorarios por servicios de auditoría que figuraría en el denominador del cálculo del CAP son los siguientes:

<ul style="list-style-type: none">• Auditoría de cuentas anuales individuales y consolidadas (incluyendo cuentas anuales consolidadas formuladas voluntariamente de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera)	Se incluye la elaboración de los informes complementarios al de auditoría de las cuentas anuales de: <ul style="list-style-type: none">• Cooperativas con sección de crédito (Resolución de 5 de diciembre de 1995, del ICAC),• Entidades de crédito (Resolución de 1 de marzo de 2007, del ICAC), y• Empresas de servicios de inversión y sus grupos (Resolución de 7 de julio de 2010, del ICAC),• Informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Sociedades y Agencias de Valores y sus Grupo (Resolución de 20 de julio de 1998, del ICAC)
	Se incluyen los trabajos realizados por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, en relación con el trabajo

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

	<p>de auditoría de las cuentas anuales consolidadas cuya matriz esté domiciliada en la UE, sobre la información financiera de los componentes (reporting package), independientemente del país donde estén domiciliados los componentes, como parte de la evidencia de auditoría necesaria para formarse su opinión de auditoría sobre cuentas consolidadas del grupo auditado:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Una auditoría de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para éste, (incluye, en su caso, las auditorías legales de dichos componentes). ▪ Una auditoría de uno o más saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar en relación con los probables riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. ▪ Una revisión de la información financiera del componente aplicando la importancia relativa determinada para este. ▪ Procedimientos de auditoría específicos en relación con los probables riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. ▪ Procedimientos analíticos a nivel de grupo <p>Se incluyen, si procede de acuerdo con lo descrito en el apartado 6, los trabajos realizados de aseguramiento razonable sobre el sistema de control interno sobre la información financiera (norma ISAE 3000 revisada y normas PCAOB) en la parte que haya sido utilizada como evidencia en el trabajo de auditoría.</p> <p>Se incluyen, si procede de acuerdo con lo descrito en el apartado 7 anterior, los trabajos realizados de revisión limitada (norma ISRE 2410) en la parte que haya sido utilizada como evidencia en el trabajo de auditoría.</p>
<p>• Auditoría de otros estados o documentos contables, incluyendo los estados o documentos contables integrantes de las cuentas anuales que se elaboren separadamente.</p>	<p>Por ejemplo, sin ser una lista exhaustiva, se incluye la auditoría de balance requerida en las siguientes situaciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Aumento de capital con cargo a reservas (artículo 303 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC)). ▪ Reducción de capital por pérdidas (artículo 323.1 del TRLSC). ▪ Fusión de sociedades mercantiles (Artículo 37 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (LME)). ▪ Escisión de sociedades mercantiles (Artículo 73 de la LME).

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

	<p>En su caso, se consideran también los trabajos realizados por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, en relación con el trabajo de auditoría de las cuentas anuales consolidadas cuya matriz esté domiciliada en la UE, sobre la información financiera de los componentes (reporting package), independientemente del país donde estén domiciliados los componentes, como parte de la evidencia de auditoría necesaria para formarse su opinión de auditoría sobre estados o documentos contables integrantes de cuentas consolidadas que se elaboren separadamente (misma tipología de trabajos que la detallada para la auditoría de cuentas anuales consolidadas).</p>
<p>• Auditoría de cuentas anuales o de estados o documentos contables integrantes de las cuentas anuales que se elaboren separadamente, referidos a un periodo inferior al del ejercicio social.</p>	<p>Corresponde a las auditorías de cuentas anuales individuales o consolidadas o de estados o documentos contables correspondientes a periodos intermedios (básicamente semestrales o trimestrales).</p> <p>En su caso, se consideran también los trabajos realizados por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, en relación con el trabajo de auditoría de las cuentas anuales consolidadas cuya matriz esté domiciliada en la UE, sobre la información financiera de los componentes (reporting package) independientemente del país donde estén domiciliados los componentes, como parte de la evidencia de auditoría necesaria para formarse su opinión de auditoría sobre cuentas consolidadas o sobre estados o documentos contables integrantes de cuentas consolidadas que se elaboren separadamente, correspondientes a periodos semestrales o trimestrales (misma tipología de trabajos que la detallada para la auditoría de cuentas anuales consolidadas).</p>

9.2 Servicios cuyos honorarios deben ser incluidos en el numerador del CAP

A continuación se recogen en la siguiente tabla, sin ánimo de ser exhaustivos, ciertos servicios que, en base a lo expuesto anteriormente, se consideran como servicios ajenos a la auditoría, distintos de los mencionados en el artículo 5, apartado 1, del RUE. Los honorarios por estos servicios figurarán en el numerador del cálculo del CAP si no se identifica ninguna legislación nacional o de la Unión Europea que los exija.

Tipología de Trabajo	Normativa que regula el Trabajo
Procedimientos acordados.	ISRS 4440 Guía nº 19 de julio de 2008 (revisada en 2012).

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

Tipología de Trabajo	Normativa que regula el Trabajo
Procedimientos acordados referidos a la información relativa al SCIIF de las entidades cotizadas, según la Guía publicada por la CNMV en julio de 2013.	Guía de actuación y modelo de informe del auditor referidos a la información relativa al SCIIF de las entidades cotizadas, publicada por la CNMV en julio de 2013. Incluye detalle de los procedimientos a realizar por el auditor en relación con la información relativa al SCIIF incorporada por la sociedad en su IAGC así como el modelo de informe a emitir. Notificada su publicación por el ICJCE en la Circular nº E14/2013 de 19 de julio de 2013.
Emisión de un informe sobre la compilación de la información financiera proforma (en otros destinos no requeridos por ninguna normativa y no un prospectus).	Diversa
Revisión de la declaración anual de envases (ECOEMBES).	Procedimientos concretos definidos por ECOEMBES en sus "Normas para la Realización de Revisión de Declaraciones Anuales de Envases". CIRCULAR Nº E 33/2008 (Anexo a la Circular E07-2008). Real Decreto 782/1998, de 30 de abril, por el que se aprueba el Reglamento para el desarrollo y ejecución de la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases.
Informes sobre estados financieros preparados de acuerdo con un conjunto de principios contables diferentes de los generalmente aceptados.	NIAs emitidas por IESBA. No sujetos a la LAC.
Informe de revisión independiente de la información de Responsabilidad Social Corporativa (RSC).	ISAE 3000 (International Standard on Assurance Engagements 3000), Circular Nº E27/2008 - Trabajos de revisión de informes de responsabilidad corporativa (GA Nº 21).
Informes SSAE 18.	Statement on standards for attestation engagements 18 issued by AICPA (similar a ISAE 3402).

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

Tipología de Trabajo	Normativa que regula el Trabajo
Aseguramiento razonable sobre el sistema de control interno sobre la información financiera (norma ISAE 3000 o normas PCAOB).	Se incluirán en el numerador en la parte que no ha sido utilizada como evidencia en alguno de los trabajos de auditoría incluidos en el denominador. Ver apartado 6 anterior.
Revisiones limitadas periódicas.	ISRE 2410. Se incluirán en el numerador en la parte que no ha sido utilizada como evidencia en alguno de los trabajos de auditoría incluidos en el denominador. Ver apartado 7 anterior.
Revisiones limitadas voluntarias de componentes fuera del ámbito de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas.	ISRE 2410.
Informes de procedimientos acordados sobre ratios ligados a contratos de financiación y de adquisición.	Guía de actuación 13R del ICJCE – diciembre de 2007 (revisada en febrero y julio 2011).

9.3 Servicios cuyos honorarios no deben ser incluidos en el numerador del CAP

Los honorarios por los servicios ajenos a la auditoría, distintos, de los mencionados en el artículo 5, apartado 1, del RUE, que se describen en el Anexo II adjunto, no deben ser incluidos en el numerador del CAP, dado que son exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea. En dicho Anexo II se incluye la legislación específica que exige la realización de dichos servicios.

La lista de servicios ajenos a la auditoría cuyos honorarios no deben ser incluidos en el numerador del CAP del Anexo II no es exhaustiva, puede haber otros servicios no contemplados, sobre los que se concluya tras el oportuno análisis, que no deben ser incluidos en el numerador del CAP. Asimismo, posibles modificaciones futuras de la legislación actualmente en vigor o promulgación de nueva normativa, podría llevar a la necesidad de actualizar esta lista.

9.4 Servicios de emisión de “comfort letter” requerida por los mercados financieros

Entendemos que el carácter ineludible como requisito por parte de los bancos de inversión que operan en los mercados financieros, del servicio de emisión de “comfort letters” por el auditor, debería ser objeto de una consideración y análisis especial, para su razonable tratamiento a efectos del CAP 70%.

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

Las principales situaciones en que se requeriría la emisión de estas “comfort letters” son las siguientes:

- Emisión de “comfort letter” sobre un folleto bajo el Reglamento (CE) 809/2004.
- Emisión de la “carta de conformidad” a la que hace referencia la Sección B.3 de la Circular del Mercado Alternativo Bursátil (MAB) 8/2016, de 5 de febrero.
- Emisión de “comfort letter” sobre un prospectus bajo Rule 144-A.
- Emisión de “comfort letter” sobre un prospectus bajo Regulation S.
- Emisión de “comfort letters” en relación con folletos publicados para emisiones de deuda o capital en otros mercados.

El ICJCE es consciente de la especial problemática que podría producirse en aquellas situaciones en las que la consideración de los honorarios por la emisión de las “comfort letters” en el numerador para el cálculo del CAP, provoque que el mismo supere el 70%. Esta es una circunstancia que, dado que las mismas deben emitirse necesariamente por quien haya auditado las cuentas de la entidad, pudiera traer serios perjuicios para la entidad auditada. Se tiene constancia de que esta preocupación está extendida en toda Europa y que diversos reguladores de auditoría están siendo consultados sin que, hasta la fecha, se sea consciente de cómo darle solución. En tales circunstancias se recomienda que cada sociedad de auditoría evalúe aquellos clientes en que esto pudiera ocurrir y la situación se traslade a los reguladores involucrados.



Monitoring the fee cap of non-audit services

Preliminary remarks

In order to enhance independence and objectivity of the auditor, the Audit Regulation has defined under its Article 4 (2) a cap for the provision of non-audit fees. This note, intended for the main categories of stakeholders involved (e.g. audit firms, audit committees, oversight bodies, professional bodies, PIEs...), defines the guidelines adopted by the CEAOB on that matter.

They are non-binding, but Member States are encouraged to roll them out in their respective countries for the purpose of ensuring a consistent approach across the EU. Consequently, this would lead to a consistent application of several requirements in the Audit Regulation (e.g. Articles 13, 14, 27). The guidelines for application are limited to the European legislation and must be adapted, if necessary, to national specificities. It is also the reason why they do not contain examples. However, when evaluating a practical case, it is important that the intention to limit provision of non-audit services is given due consideration.

This note, drawn up by the CEAOB, is without prejudice to the Q&As published by the European Commission.

This note starts with the definitions from the Audit Regulation and European Directives and is followed by frequently asked questions.

Definition of the fee cap (Article 4(2) of Regulation 537/2014/EC)

“When the statutory auditor or the audit firm provides to the audited entity, its parent undertaking or its controlled undertakings, for a period of three or more consecutive financial years, non-audit services (hereafter “NAS”) other than those referred to Article 5 (1) of this Regulation, the total fees for such services shall be limited to no more than 70% of the average of the fees paid in the last three consecutive financial years for the statutory audit(s) of the audited entity, where applicable, of its parent undertaking, of its controlled undertakings and of the consolidated financial statements of that group of undertakings.

For the purposes of the limits specified in the first subparagraph, NAS, other than those referred to in Article 5(1), required by Union or national legislation shall be excluded.”

Definitions as per European Directives

Statutory auditor (Article 2(2) of Directive 2006/43/EC)

Means a natural person who is approved in accordance with this Directive by the competent authorities of a Member State to carry out statutory audits;

Audit firm (Article 2(3) of Directive 2006/43/EC)

Means a legal person or any other entity, regardless of its legal form, that is approved in accordance with this Directive by the competent authorities of a Member State to carry out statutory audits.

Statutory audit (Article 2(1) of Directive 2006/43/EC)

Means an audit of annual financial statements or consolidated financial statements in so far as:

- (a) Required by Union law;
- (b) Required by national law as regards small undertakings;
- (c) Voluntary carried out at the request of small undertakings which meets national legal requirements that are equivalent to those for an audit under point (b), where national legislation defines such audits as statutory audits.

Parent undertaking (point (9) of Article 2 of the Accounting Directive 2013/34/EU)

Is defined as an undertaking which controls one or more subsidiary undertakings.

Controlled undertaking (point (f) of Article 2(1) of the Transparency Directive 2004/109/EC)

Is defined as any undertaking (i) in which a natural person or legal entity has a majority of the voting rights; or (ii) of which a natural person or legal entity has the right to appoint or remove a majority of the members of the administrative, management or supervisory body and is at the same time a shareholder in, or member of, the undertaking in question; or (iii) of which a natural person or legal entity is a shareholder or member and alone controls a majority of the shareholders' or members' voting rights, respectively, pursuant to an agreement entered into with other shareholders or members of the undertaking in question; or (iv) over which a natural person or legal entity has the power to exercise, or actually exercises, dominant influence or control.

Frequently asked questions

What is the scope of the cap?

The basic requirement is that the cap applies solely at the level of the statutory auditor or audit firm that audits the respective PIE and not to the whole network. If NAS are provided by affiliated entities from a same network even within the same Member State, the cap will not apply to NAS provided by these firms. However, Article 4 (4) of the Regulation provides that Member States may apply more stringent requirements.

Even if the other members of the network were also audit firms, NAS provided would not be included in the cap calculation (although they would have to calculate a separate cap in case they also audit public interest entities (hereafter "PIE")).

How is the 70% NAS fee cap calculated?

Calculation of the cap applies to all PIEs. Therefore, if there are more than one PIE within a group of undertakings, a cap shall be determined for each PIE.

Calculation of the cap shall be done not only including the audited PIE but also, where applicable, its parent undertaking and its controlled undertakings whether these entities are PIEs or not.

For the calculation of the cap, undertakings to be considered can be established either inside or outside the European Union.

What is the first financial year for the purpose of calculating the cap?

The Regulation establishes that when a statutory auditor or an audit firm has been providing NAS to the audited PIE for an uninterrupted period of three or more consecutive financial years, the total fees for such services in the fourth year shall be limited to the cap.

It should be understood by an uninterrupted period of three years that both audit services and NAS services must have been provided by the same statutory auditor or audit firm for at least three consecutive years. If this condition is not met, the cap provision will not be applicable.

If the first financial year starts on or after 17 June 2016, for example where a PIE has a 31 December year end, the cap would first apply to the financial year commencing on 1st January 2020.

If an entity qualifies as a PIE during the course of an audit engagement, the calculation of the cap should start from that financial year the entity qualifies as a PIE. If there are several PIEs in a group, the first financial year shall be determined individually for each of them.

Which financial year to consider for the calculation of the cap?

The financial year to consider shall be the one of the audited PIE even if its parent undertaking or if its controlled undertakings have different closing dates.

If the parent undertaking or a controlled undertaking have different closing dates, fee for the statutory audit should be included based on the financial year of the audited PIE.

What is the basis of calculation of statutory audit and NAS fees?

Statutory audit fees to be considered for the calculation of the cap should be the ones corresponding to the audit of the financial statements paid on average during the three financial years of reference of the PIE.

Regarding the NAS, reference should be made to the time of realization, irrespective of when these fees are billed or paid.

Are any NAS excluded from the cap by EU Directive or Regulation?

NAS other than those referred to in article 5(1), required by Union or national legislation shall be excluded.

As a frequent example for Union legislation, the prospectus Directive provides for requirements to be fulfilled by statutory auditors and audit firms in reference to Commission Regulation N° 809/2004 as regards information contained in prospectuses. These services are excluded from the cap.

What should be understood by “national law” under article 4 (2)?

Regulation 537/2014 applies to each Member State. Therefore NAS required by national legislation of any Member State shall be excluded from the cap regardless where the service is rendered, as long as the national law is applicable to the specific statutory auditor or audited entity.

What is the primary source of information to calculate the cap?

The financial records of the audit firm should be used as basis for calculation of the cap as the monitoring of the fee cap remains in first instance with the audit firm and because this monitoring does not only encompass the audited entity. If the PIE and audit firm have different closing date, the financial year to consider shall be the one of the audited PIE (as indicated above).

It is recommended that the audit firm provides the relevant fee and the outcome of the fee cap calculation information to the audit committee for the purpose of article 39 (6) e) of the Directive 2006/43/EC.

How to handle with NAS required by third country authorities?

NAS required by a third country authority are not NAS required by Union or national law. In general, those services are to be included in the calculation of the cap.

However, embedded audit procedures performed according to for example PCAOB standards cannot be separated from audit procedures performed for the statutory audit according to European Directive or Regulation. Even if PCAOB standards might require a higher or more extensive level of controls testing, these audit procedures will also be used for the audit of financial statements according to European Directive or Regulation. Therefore, if audit procedures are used at the same time for the statutory audit according to the EU framework and for the purposes of the PCAOB, the corresponding fees can be regarded as statutory audit fees.

Are fees related to the audit of reporting packages to be included in the denominator for the purpose of calculation of the cap?

If the reporting packages prepared by the statutory auditor or the audit firm of the PIE are either due for the audit of the consolidated financial statements of an audited parent undertaking located in the EU and/or are used also in the context of the statutory audit of the entity, fees should be regarded as statutory audit fees. In all other cases, they would be considered as NAS.

Are fees related to Audit of financial statements voluntarily carried out in a controlled undertaking (outside the definition of a statutory audit) to be included in the denominator for the purpose of calculation of the cap?

These audits are to be classified as NAS.

However, if the audited information and thus the audit procedures performed are used as part of the statutory audit of annual and/or consolidated financial statements of the audited parent undertaking located in the EU to fulfil a legal obligation, the fees paid for these services could be categorized as statutory audit fees.

Servicios excluidos del numerador por estar exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea

Tipología de Servicio	Normativa que requiere el Trabajo
<p align="center">Informe especial sobre información pública periódica de las entidades emisoras de valores en bolsas de valores</p>	<p>Artículo 14.2 RD 1362 /2007 “2. Cuando el informe de auditoría emitido sobre las cuentas anuales individuales de la entidad o, en su caso, de su grupo consolidado correspondientes al ejercicio anterior contenga una opinión con salvedades o la opinión del auditor fuese adversa o denegase la opinión, el emisor deberá recabar de sus auditores un informe especial, que se adjuntará al informe financiero semestral siguiente, y que contendrá, al menos, la siguiente información”</p>
<p align="center">Informe especial relativo a determinada información semestral de las SAD</p>	<p>Artículo 20.5 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas, "20.5. Cuando el informe de auditoría de las cuentas anuales contuviese salvedades, cuantificadas o no, y cuando la opinión del auditor fuese adversa o hubiese sido denegada, las sociedades anónimas deportivas deberán recabar de sus auditores un informe especial, que se remitirá al Consejo Superior de Deportes con la información semestral siguiente, y que contendrá, al menos, la siguiente información:</p> <p>a) En el supuesto de que hayan sido corregidas o despejadas las salvedades formuladas a las cuentas anuales del último ejercicio, deberá ponerse de manifiesto esta circunstancia, así como la incidencia que tienen las correcciones introducidas con tal motivo sobre la información periódica del ejercicio en curso.</p> <p>b) En el supuesto de persistir las causas que dieron lugar a la opinión con salvedades, incluidas la denegación de opinión y la opinión adversa, se hará constar expresamente dicha circunstancia y, siempre que sea posible, los efectos que se derivarían de haber efectuado los ajustes necesarios en las cuentas anuales o documentos auditados para que no figurasen en el informe de auditoría las correspondientes salvedades.</p>
<p align="center">Informe especial requerido por el artículo 3.6 del RD 1251/1999 de 16 de Julio, sobre sociedades anónimas deportivas.</p>	<p>Artículo 3.6 del Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas, conforme a la redacción dada por el Real Decreto 1412/2001 ".....No obstante, si el informe de auditoría incluyera salvedades que se derivaran de incertidumbres o limitaciones al alcance que no permitan su cuantificación, a los exclusivos efectos de la fijación del capital mínimo a que se refiere este artículo se deberá mencionar en informe especial, a título</p>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Servicios excluidos del numerador por estar exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea

Tipología de Servicio	Normativa que requiere el Trabajo
	orientativo, el efecto potencial máximo de tales incertidumbres o limitaciones de la siguiente forma: ...
Informe Especial sobre aumento de capital por compensación de créditos	<p>Artículo 301.3 del TRLSC</p> <p>3. <u>En la sociedad anónima</u>, al tiempo de la convocatoria de la junta general se pondrá también a disposición de los accionistas en el domicilio social una <u>certificación del auditor de cuentas de la sociedad que acredite que, una vez verificada la contabilidad social, resultan exactos los datos ofrecidos por los administradores sobre los créditos a compensar. Si la sociedad no tuviere auditor de cuentas, la certificación deberá ser expedida por un auditor nombrado por el Registro Mercantil a solicitud de los administradores.</u></p>
Revisión de cuentas justificativas de subvenciones	<p>Artículo 74 del Real Decreto 887/2006, de 21 de julio sobre el Reglamento de la Ley de Subvenciones, cuyo objeto es el desarrollo de la Ley de Subvenciones.</p> <p>1 Las bases reguladoras de la subvención podrán prever una reducción de la información a incorporar en la memoria económica a que se refiere el apartado 2 del artículo 72 de este Reglamento siempre que:</p> <p>1.a <u>La cuenta justificativa vaya acompañada de un informe de un auditor de cuentas inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas dependiente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.</u></p> <p>1.b El auditor de cuentas lleve a cabo la revisión de la cuenta justificativa con el alcance que se determine en las bases reguladoras de la subvención y con sujeción a las normas de actuación y supervisión que, en su caso, proponga el órgano que tenga atribuidas las competencias de control financiero de subvenciones en el ámbito de la administración pública concedente.</p> <p>1.c La cuenta justificativa incorpore, además de la memoria de actuaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 72 del Reglamento de la Ley General de Subvenciones, una memoria económica abreviada.</p> <p>2 <u>En aquellos casos en que el beneficiario esté obligado a auditar sus cuentas anuales por un auditor sometido a la Ley 19/1988, de 12 de julio (RCL 1988, 1538), de Auditoría de Cuentas, la revisión de la cuenta justificativa se llevará a cabo por el mismo auditor, salvo que las bases reguladoras prevean el nombramiento de otro auditor.</u></p>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Servicios excluidos del numerador por estar exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea

Tipología de Servicio	Normativa que requiere el Trabajo
	3 En el supuesto en que el beneficiario no esté obligado a auditar sus cuentas anuales, la designación del auditor de cuentas será realizada por él, salvo que las bases reguladoras de la subvención prevean su nombramiento por el órgano concedente. El gasto derivado de la revisión de la cuenta justificativa podrá tener la condición de gasto subvencionable cuando así lo establezcan dichas bases y hasta el límite que en ellas se fije.
Certificaciones del auditor contempladas en la Ley Concursal	Art. 71 bis y Disposición Adicional Cuarta de la Ley Concursal. Introducen la exigencia de una "certificación del auditor de cuentas" o, en su defecto, del auditor nombrado por el registro mercantil del domicilio del deudor, a las sociedades que alcancen, con sus acreedores, un acuerdo de refinanciación al objeto de que este acuerdo, en el caso de que la sociedad sea declarada en situación de concurso de acreedores posteriormente, no sea rescindible o, en su caso, para su homologación judicial a efectos concursales.
Informe especial en relación con procesos de titulización.	Real Decreto 926/1998, de 14 de mayo, por el que se regulan los fondos de titulización de activos y las sociedades gestoras de fondos de titulización.

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Servicios excluidos del numerador por estar exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea

Tipología de Servicio	Normativa que requiere el Trabajo
<p>Trabajos solicitados en el ámbito de un procedimiento de regulación de empleo. Acreditación de pérdidas actuales/ Acreditación de la disminución persistente de ingresos ordinarios o ventas/ Acreditación de pérdidas previstas</p>	<p>Artículo 4 del Real Decreto 1483/2012 Reglamento de los procedimientos de despido colectivo y de suspensión de contratos y reducción de jornada.</p> <p>El RDL hace mención explícita a necesidad de informe técnico externo solo al referirse a la necesidad de acreditar causas económicas por pérdidas previstas.</p> <p>En relación a pérdidas actuales y descenso de cifra de negocios el RDL indica como documentación acreditativa necesaria las CCAA y los registros contables y/o fiscales. No requiere específicamente la necesidad de informe técnico, pero sí que las causas deben acreditarse, y en la práctica casi todas las compañías y grupos lo acreditan mediante la aportación de un informe de experto independiente o pericial (que toma como fuentes de información la documentación mencionada anteriormente). Plantearse si de esto último se debe deducir que es requerido por la normativa o sería necesario que lo dijese explícitamente.</p> <p>El artículo 5 hace referencia a las causas técnicas, organizativas y productivas. También requiere un informe técnico para justificar esto.</p>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Servicios excluidos del numerador por estar exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea

Tipología de Servicio	Normativa que requiere el Trabajo
<p>Informes para cumplir requisitos normativos sectoriales (Empresas que ejerzan actividades eléctricas) - Indicadores de calidad del servicio (valores de los indicadores de calidad de suministro y de atención al cliente).</p>	<p>Empresas transportistas: Artículo 28.3, Real Decreto 1955/2000, de 1 de diciembre, por el que se regulan las actividades de transporte, distribución, comercialización, suministro y procedimientos de autorización de instalaciones de energía eléctrica. "Artículo 28. Información sobre la calidad de servicio. 1. El operador del sistema y el gestor de la red de transporte deberá elaborar anualmente información detallada de los valores de los indicadores TIM, ENS e II, así como del margen de tensión y frecuencia en cada nudo de la red de transporte. (...). 3. La información obtenida será sometida a las correspondientes auditorías a fin de obtener un examen sistemático e independiente. Para ello las empresas transportistas deberán disponer de un registro de todas las incidencias detectadas durante los últimos cuatro años." Empresas Distribuidoras: Artículo 108.4 Real Decreto 1955/2000, de 1 de diciembre, por el que se regulan las actividades de transporte, distribución, comercialización, suministro y procedimientos de autorización de instalaciones de energía eléctrica. "Artículo 108. Información sobre la calidad de servicio. 1. Las empresas distribuidoras deberán elaborar anualmente información detallada de los valores de los índices de calidad para el ámbito de las distintas zonas de cada provincia donde ejercen su actividad, que se establecen en este capítulo: TIEPI, percentil 80 del TIEPI y NIEPI. 4. La información obtenida será sometida a las correspondientes auditorías a fin de obtener un examen sistemático e independiente. Para ello deberán disponer de un registro de todas las incidencias detectadas durante los últimos cuatro años. Atención al cliente: artículo 103.2 del Real Decreto 1955/2000</p>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Servicios excluidos del numerador por estar exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea

Tipología de Servicio	Normativa que requiere el Trabajo
<p align="center">Informes para cumplir requisitos normativos sectoriales (Empresas que ejercen actividades eléctricas) - - Auditoría del Inventario de instalaciones de distribución de energía eléctrica.</p>	<p>Artículo 31.1.c del Real Decreto 1048/2013, de 27 de diciembre, por el que se establece la metodología para el cálculo de la retribución de la actividad de distribución de energía eléctrica:</p> <p>«Las empresas distribuidoras deberán:</p> <p>c) Remitir a la Dirección General de Política Energética y Minas y a la Comisión Nacional de Mercados y Competencia antes del 1 de mayo de cada año n –1 el <u>inventario de instalaciones auditado a fecha 31 de diciembre del año n –2</u> en formato electrónico de hoja de cálculo debidamente actualizado con altas y bajas, señalando cuales de dichas instalaciones han entrado en servicio en ese año n –2.</p> <p>Este inventario actualizado deberá contener, todos los parámetros necesarios para el cálculo de la retribución individualizada de cada una de las instalaciones que se encuentren en servicio señalando si son nuevas, si han sufrido modificaciones respecto al inventario facilitado el año anterior o si no han sufrido modificación alguna. Asimismo, se remitirá otro fichero electrónico en el que deberán constar qué instalaciones han causado baja respecto al inventario electrónico remitido el año anterior.</p> <p>El inventario electrónico aportado deberá contener todas las instalaciones de alta tensión.</p> <p>Asimismo, dicho inventario electrónico deberá contener todas las instalaciones de baja tensión puestas en servicio desde el año posterior al de entrada en vigor del presente real decreto. La aportación del inventario de baja tensión de las instalaciones puestas en servicio con anterioridad a la entrada en vigor del presente real decreto no será de carácter obligatorio.»</p>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Servicios excluidos del numerador por estar exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea

Tipología de Servicio	Normativa que requiere el Trabajo
<p>Informes para cumplir requisitos normativos sectoriales (Empresas que ejerzan actividades eléctricas) - Auditoría de la Circular 4/2015.</p>	<p>Artículo 31.1.c del Real Decreto 1048/2013, de 27 de diciembre, por el que se establece la metodología para el cálculo de la retribución de la actividad de distribución de energía eléctrica:</p> <p>«Las empresas distribuidoras deberán:</p> <p>3. La CNMC dictará las circulares pertinentes para el desarrollo de la información regulatoria de costes y para la obtención de toda aquella información de las empresas distribuidoras de energía eléctrica que resulte necesaria para el cálculo de la retribución. dichas circulares deberán publicarse en el BOE.</p> <p>5. Con carácter general, la información requerida que tenga efectos en el cálculo de la retribución estará sujeta a auditoría.</p> <p>Circular informativa 4/2015, de 22 de julio, de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, de petición de información a las empresas distribuidoras de energía eléctrica para la supervisión y cálculo de la retribución de la actividad.</p> <p>"Séptimo. Auditoría de la información remitida a la CNMC. <u>La información de caracterización del mercado y de las infraestructuras y la Información Regulatoria de Costes aportada, en su caso, por los sujetos referidos en el apartado 1 del punto Primero deberá ser auditada por un tercero independiente y remitida, en un único informe que cumpla los requisitos establecidos en el anexo VI, a la CNMC, en el que el tercero se pronuncie sobre la validez de los datos aportados en cada uno de los formularios conforme a los criterios del Anexo VI de la presente Circular.</u>"</p>
<p>Informes para cumplir requisitos normativos sectoriales (Empresas que ejerzan actividades eléctricas o de transporte de gas) - Auditoría de la información regulatoria de costes de las actividades de transporte de gas y electricidad</p>	<p>El artículo 20.6 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, establece que los sujetos que realicen cualquiera de las actividades con retribución regulada de acuerdo a lo dispuesto en la presente Ley y sus normas de desarrollo, deberán facilitar al Mº de Industria y a la CNMC, información relativa a las condiciones que determinaron el otorgamiento de estas retribuciones , así como la información relativa a los costes que sea necesaria para el adecuado establecimiento y revisión de los mismos.</p> <p>El artículo 25.4 del Real Decreto 1047/2013, de 27 de diciembre, por el que se establece la metodología para el cálculo de la retribución de la actividad de transporte de energía eléctrica, establece que con carácter general, la</p>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Servicios excluidos del numerador por estar exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea

Tipología de Servicio	Normativa que requiere el Trabajo
	<p>información requerida que tenga efectos en el cálculo de la retribución estará sujeta a auditoría.</p> <p>El artículo 26.1 del Real Decreto 1047/2013, de 27 de diciembre, por el que se establece la metodología para el cálculo de la retribución de la actividad de transporte de energía eléctrica, establece que la CNMC debe remitir a la DGPEM una propuesta de resolución anual con los criterios que deberán seguirse para elaborar el informe de auditoría, y con la información a auditar que resulte necesaria para el cálculo de la retribución.</p>
<p align="center">Informe especial sobre la declaración anual de ventas de productos petrolíferos en el territorio nacional.</p>	<p>Artículo Primero de la Resolución de 15 de marzo de 2002, de la Dirección General de Política Energética y Minas, sobre la información necesaria para la cumplimentación de lo establecido en el artículo 19 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, referente a la tasa aplicable a la prestación de servicios y realización de actividades por la Comisión Nacional de Energía en relación con el Sector de Hidrocarburos Líquidos.</p> <p>"Primero.- Los operadores al por mayor de productos petrolíferos a que se refiere el artículo 42 de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, así como los operadores al por mayor de gases licuados del petróleo a que se refiere el artículo 45 de la citada Ley, deberán enviar a la Dirección General de Política Energética y Minas, antes del 1 de abril de cada año, <u>las ventas realizadas en el año natural precedente, debidamente auditadas por empresa independiente y expresadas en toneladas, de acuerdo con los criterios fijados en la disposición adicional duodécima de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, modificada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.</u>"</p>
<p align="center">Informe especial sobre la declaración anual de existencias, compras y ventas de productos petrolíferos.</p>	<p>Real Decreto 1766/2007, de 28 de diciembre, que modifica el artículo 5.2 del Real Decreto 1716/2004, de 23 de julio, por el que se regula la obligación de mantenimiento de existencias mínimas de seguridad, la diversificación de abastecimiento de gas natural y la incorporación de reservas estratégicas de productos petrolíferos.</p> <p>«2. Los sujetos obligados a mantener existencias mínimas de seguridad según lo establecido en el artículo 50 de la Ley 34/1998, de 7 de octubre, deberán enviar a la Corporación de Reservas Estratégicas de Productos Petrolíferos,</p>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Servicios excluidos del numerador por estar exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea

Tipología de Servicio	Normativa que requiere el Trabajo
	<p>dentro de los cinco primeros meses de cada año, un estado contable relativo a las existencias, compras y ventas del ejercicio anterior, expresado en unidades físicas, acompañado de un informe de auditoría sobre dicho estado, emitido por el auditor de cuentas del sujeto obligado. El mencionado estado contable deberá estar constituido por los siguientes elementos:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Existencias al 1 de enero, por materias primas y productos. b) Compras mensuales, por materias primas y productos. c) Ventas mensuales, por materias primas y productos. d) Existencias al 31 de diciembre, por materias primas y productos. <p>Dicho estado contable de existencias, compras y ventas será firmado por persona con poderes suficientes para ello y deberá ser remitido, junto con el correspondiente informe de auditoría, a la Corporación de Reservas Estratégicas de Productos Petrolíferos, salvo cuando no se hubieran producido ventas o consumos en el periodo anual correspondiente en cuyo caso podrá sustituirse por una declaración expresa de la ausencia de actividad durante el ejercicio correspondiente.»</p>
<p>Informe de Revisión de los Resultados del Sistema de Contabilidad de Costes bajo el Estándar de Costes Históricos / Costes Corrientes – ISAE 3000</p>	<p>Real Decreto 2296/2004, de 10 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento sobre mercados de comunicaciones electrónicas, acceso a las redes y numeración – ISAE 3000.</p> <p>5. Cuando la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones determine la aplicación de un determinado sistema de contabilidad de costes, el operador deberá encargar a una entidad cualificada e independiente, con periodicidad anual, una auditoría que compruebe la aplicación de dicho sistema y presentarla a la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones antes del 31 de julio de cada año, salvo que dicho organismo decida llevarla a cabo por sí misma.</p>
<p>Informe de Procedimientos Acordados sobre determinados aspectos específicos del cálculo del Coste Neto del Servicio Universal – ISRS4400</p>	<p>Real Decreto 424/2005, de 15 de abril, por el que se aprueba el Reglamento sobre las condiciones para la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, el servicio universal y la protección de los usuarios – ISRS4400</p>
<p>Informe de Procedimientos Acordados sobre la Declaración de ingresos para la determinación de la contribución anual del ejercicio según lo</p>	<p>Informe de Procedimientos Acordados sobre la Declaración de ingresos para la determinación de la contribución anual del ejercicio según lo establecido en la</p>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Servicios excluidos del numerador por estar exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea

Tipología de Servicio	Normativa que requiere el Trabajo
<p>establecido en la Ley 7/2010 de 31 de marzo, General de la Comunicación Audiovisual y en el Real Decreto 988/2015, de 30 de octubre, por el que se regula el régimen jurídico de la obligación de financiación anticipada de determinadas obras audiovisuales europeas – Real Decreto 988/2015, de 30 de octubre, por el que se regula el régimen jurídico de la obligación de financiación anticipada de determinadas obras audiovisuales europeas – ISRS4400</p>	<p>Ley 7/2010 de 31 de marzo, General de la Comunicación Audiovisual y en el Real Decreto 988/2015, de 30 de octubre, por el que se regula el régimen jurídico de la obligación de financiación anticipada de determinadas obras audiovisuales europeas – Real Decreto 988/2015, de 30 de octubre, por el que se regula el régimen jurídico de la obligación de financiación anticipada de determinadas obras audiovisuales europeas – ISRS4400</p> <p>"Artículo 16. Acreditación de los ingresos.</p> <p>1. En el informe de declaración previsto en el artículo 14, los prestadores obligados de servicios de titularidad privada acreditarán sus ingresos ante la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia mediante la presentación de la siguiente documentación:</p> <p>a) La presentación de las cuentas anuales debidamente auditadas, en aquellos casos en que sea necesario conforme a la normativa mercantil aplicable, y depositadas en el Registro Mercantil.</p> <p>b) La presentación de las cuentas anuales acompañadas de la acreditación fehaciente de su depósito en el correspondiente registro, de ser preceptivo dicho depósito o, en caso contrario, de la certificación del representante del operador correspondiente de haber aprobado las cuentas anuales conforme a la normativa aplicable en el país en cuestión, en caso de sociedades constituidas con arreglo a la ley distinta de la española.</p> <p>c) La presentación del desglose de los conceptos necesarios para determinar los ingresos computables.</p> <p>2. El desglose de los conceptos necesarios para determinar los ingresos computables deberá cumplir alguna de las siguientes condiciones alternativamente:</p> <p>a) Ser conformado por una auditoría externa.</p> <p>b) Ser conformado por un experto independiente acreditado en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.</p> <p>c) Ser conformado mediante un Informe de Procedimientos Acordados en el caso de los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas, que se realizará de acuerdo con el modelo del anexo II.</p>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Servicios excluidos del numerador por estar exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea

Tipología de Servicio	Normativa que requiere el Trabajo
<p align="center">Informe anual del auditor sobre protección de activos de clientes (protección de los instrumentos financieros y fondos de clientes.)</p>	<p>Norma 1.2 -Circular 5/2009, de 25 de noviembre, de la CNMV, que regula el Informe Anual del Auditor sobre Protección de Activos de Clientes.</p> <p>Norma 1ª Objeto y alcance.</p> <p>2. <u>El auditor externo de las entidades individuales deberá formular una opinión sobre la adecuación de los procedimientos y sistemas internos de control que las entidades que prestan servicios de inversión en relación con la custodia de instrumentos financieros y el depósito de fondos confiados por sus clientes tienen establecidos, para cumplir con las reglas derivadas de la protección de activos de los clientes de acuerdo al artículo 70 ter, apartado 1, letra f) y apartado 2, letra c) de la Ley 24/1988 de 28 de julio, y demás normativa de desarrollo a los efectos de la eficacia de los sistemas internos sobre protección de activos de los clientes.</u></p> <p>3. Cuando se trate de entidades de crédito, la opinión del auditor se referirá exclusivamente a la adecuación de los sistemas y controles establecidos por éstas para cumplir con las reglas referidas a la custodia y administración de los instrumentos financieros por lo que sólo les será de aplicación las áreas de revisión incluidas en el anexo II.</p> <p>4. El alcance de la revisión de los auditores externos se determinará en función del tamaño y escala de actividades de las entidades atendiendo a criterios de proporcionalidad para lo cual el auditor deberá utilizar en la mayoría de los casos técnicas estadísticas de selección muestral que le permitan razonablemente soportar su opinión. La metodología empleada deberá estar a disposición de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.</p> <p>5. En la determinación del alcance de este Informe, el auditor podrá, bajo su responsabilidad, evaluar la posibilidad de utilizar otros informes a los que la Entidad pudiera estar obligada en el desarrollo de sus actividades, cuando la naturaleza y contenido de aquéllos, sean similares al Informe regulado en esta Circular.</p> <p>Asimismo, en los supuestos en los que la actividad de custodia de la Entidad sea externalizada a un tercero, el auditor podrá, bajo su responsabilidad, tener en cuenta los informes elaborados por el auditor de la entidad custodia, cuando la naturaleza y contenido de aquéllos sean similares al Informe regulado en esta Circular.</p>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Servicios excluidos del numerador por estar exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea

Tipología de Servicio	Normativa que requiere el Trabajo
	El auditor deberá incluir una referencia expresa y motivada de estas circunstancias en el Informe sobre Protección de Activos de Clientes.
<p>Informe requerido ante el traslado del domicilio social a España de sociedades extranjeras de capital que no formen parte del Espacio Económico Europeo.</p>	<p>El artículo 94.1 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles (LMESM), (sin modificaciones, en este punto, por el Real Decreto-Ley 9/2012, de 16 de marzo, de simplificación de las obligaciones de información, documentación de fusiones y escisiones de sociedades de capital).</p> <p>Artículo 94 Traslado a territorio español del domicilio social</p> <p>1. (...)</p> <p>En particular, <u>las sociedades extranjeras de capital que pretendan trasladar su domicilio social a España desde un Estado que no forme parte del Espacio Económico Europeo deberán justificar con informe de experto independiente que su patrimonio neto cubre la cifra del capital social exigido por el Derecho español.</u></p>
<p>Informe requerido ante la transformación de una sociedad anónima española existente en sociedad anónima europea_ Art. 474 TRLSC y Reglamento (CE) n° 2157/2001</p>	<p>Artículo 475 del TRLSC</p> <p><u>Uno o más expertos independientes, designados por el registrador mercantil del domicilio de la sociedad que se transforma, certificarán, antes de que se convoque la junta general que ha de aprobar el proyecto de transformación y los estatutos de la sociedad anónima europea, que esa sociedad dispone de activos netos suficientes, al menos, para la cobertura del capital y de las reservas de la sociedad anónima europea.</u></p>
<p>Emisión de un informe sobre la compilación de la información financiera proforma a incluir en un prospectus</p>	<p>Anexo 1, Sección 20.2 del REGLAMENTO (CE) Nº 809/2004 DE LA COMISIÓN de 29 de abril de 2004 relativo a la aplicación de la Directiva 2003/71/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en cuanto a la información contenida en los folletos, así como el formato, incorporación por referencia, publicación de dichos folletos y difusión de publicidad.</p>
<p>Emisión de un informe sobre información financiera prospectiva (previsiones o estimaciones de resultados) a incluir en un prospectus</p>	<p>Artículo 8 y Anexo 1, Sección 13.2 del REGLAMENTO (CE) Nº 809/2004 DE LA COMISIÓN de 29 de abril de 2004 relativo a la aplicación de la Directiva 2003/71/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en cuanto a la información contenida en los folletos, así como el formato, incorporación por referencia, publicación de dichos folletos y difusión de publicidad.</p>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Servicios excluidos del numerador por estar exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea

Tipología de Servicio	Normativa que requiere el Trabajo
<p align="center">Informe especial sobre el estado contable anual de compras, ventas y producción de biocarburantes y otros combustibles renovables con fines de transporte</p>	<p>Adpo. Noveno.1.L. Y Duodécimo.9.vi) de la Circular 1/2016, de 9 de mayo, de la Comisión Nacional de la Energía, por la que se regula la gestión del mecanismo de fomento del uso de biocarburantes y otros combustibles renovables con fines de transporte.</p> <p>"Noveno. Presentación de solicitudes de Certificados definitivos. (...)</p> <p>l) Un estado contable firmado por representante debidamente acreditado ante la CNE, acompañado de un informe de auditoría según el modelo incluido en las Instrucciones del Sistema de Certificación de Biocarburantes y otros combustibles renovables con fines de transporte accesibles a través de la página Web de la CNE emitido por el auditor de cuentas del sujeto obligado, que deberán comprender, al menos, la siguiente información y documentación:</p> <p>i) La información referida en los subepígrafes a), b), c), d), e) y f) de este apartado noveno.1, desagregada, cuando corresponda, por partida. (...) El informe de auditoría emitido por el auditor de cuentas del sujeto obligado no será exigible cuando el sujeto obligado hubiera presentado durante el ejercicio de referencia solicitudes mensuales de anotación de Certificados en las que constará no haber realizado ventas o consumos y presentará declaración responsable confirmando no haber generado obligación de venta o consumo de biocarburantes en dicho año." (...)</p> <p>Duodécimo. Verificación e inspección.</p> <p>9. Hasta el 1 de abril del año posterior al año natural de referencia, los titulares de plantas de producción ubicadas en territorio español y de aquéllas que, con independencia de su ubicación, tengan una cantidad de biodiésel asignada que no sean sujetos obligados, deberán+D52 presentar ante la Comisión Nacional de Energía la siguiente información y documentación, debidamente firmada digitalmente y cumplimentada según los modelos incluidos en las Instrucciones del Sistema de Certificación de Biocarburantes y otros combustibles renovables con fines de transporte (SICBIOS) accesibles a través de la página Web de la CNE: (...)</p> <p>vi) En el caso de los titulares de plantas de producción de biodiésel con cantidad asignada, cualquiera que sea su ubicación, que no sean sujetos obligados, un estado contable firmado por representante debidamente acreditado ante la CNE, acompañado de un informe de auditoría según el modelo incluido en las</p>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Servicios excluidos del numerador por estar exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea

Tipología de Servicio	Normativa que requiere el Trabajo
	<p>Instrucciones del Sistema de Certificación de Biocarburantes y otros combustibles renovables con fines de transporte accesibles a través de la página Web de la CNE que deberá comprender, al menos, la información y documentación enumerada en los subepígrafes i), ii), iii), iv) y v) anteriores, así como las correspondientes declaraciones responsables establecidas en el apartado noveno.1 de la presente Circular que sean de aplicación.</p> <p>En caso de que existiera discrepancia entre la información anual y la información aportada mensualmente, el sujeto deberá justificar la diferencia desagregando la información por mes y por cargamento si fuera necesario y aportando, en su caso, la documentación acreditativa correspondiente.</p> <p><u>El informe de auditoría emitido por el auditor de cuentas no será exigible cuando el productor de biodiésel no tuviera cantidad asignada o cuando, habiendo presentado durante el ejercicio de referencia la preceptiva información mensual, confirmara mediante declaración responsable no haber producido biodiésel en dicho ejercicio."</u></p>
<p>Informe de verificación sobre el Estado de Información No Financiera que forma parte del Informe de Gestión</p>	<p>Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.</p>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Servicios excluidos del numerador por estar exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea

Tipología de Servicio	Normativa que requiere el Trabajo
<p align="center">Informes para cumplir requisitos normativos sectoriales (Empresas que ejerzan actividades eléctricas) - Auditoría de Instalaciones puestas en servicio de empresas Distribuidoras de energía eléctrica.</p>	<p>Artículo 31.1.a del Real Decreto 1048/2013, de 27 de diciembre, por el que se establece la metodología para el cálculo de la retribución de la actividad de distribución de energía eléctrica: «Las empresas distribuidoras deberán: a) Remitir a la Dirección General de Política Energética y Minas y a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia <u>un informe sometido a auditoría externa con la información necesaria para el cálculo de la retribución asociado a todas las instalaciones puestas en servicio el año n-2 y para la modificación de la retribución de una instalación existente cuyos parámetros retributivos hubieran cambiado.</u> La información remitida incluirá: 1.º Valor de inversión real realizada, debidamente auditada, desglosada por conceptos de coste y detallando las características técnicas relevantes para el cálculo de la retribución. 2.º Declaración expresa de ayudas y aportaciones de fondos públicos o medidas de efecto equivalente. 3.º Declaración de instalaciones cedidas y financiadas total o parcialmente por terceros.»</p>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Servicios excluidos del numerador por estar exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea

Tipología de Servicio	Normativa que requiere el Trabajo
<p align="center">Informes de revisión de cuentas justificativas de subvenciones específicos para los programas de subvenciones gestionadas por el Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial (CDTI)/(H2020)</p>	<p>La Orden EHA 1434/2007, de 17 de mayo (BOE del 25 de mayo), establece las normas que deben regir la actuación del auditor de cuentas, delimitando el alcance de los trabajos y determinando el contenido del informe resultante de la revisión realizada.</p> <p>La Orden del Ministerio de Ciencia e Innovación por la que se establecen las bases reguladoras del último programa gestionado por el CDTI, denominado INNPRONTA2 establece, en su artículo 19.2, que “el informe de auditor deberá presentarse en formato electrónico y firmado electrónicamente por el auditor utilizando los medios y herramientas que para ello establezca la convocatoria.”</p> <p>Horizonte 2020 (H2020) es el programa marco de investigación e innovación de la Unión Europea para el periodo 2014-2020. Horizonte 2020 agrupa y refuerza las actividades que durante el periodo 2007-2013 eran financiadas por el VII Programa Marco de Investigación y Desarrollo, las acciones de innovación del Programa Marco para la Innovación y la Competitividad y las acciones del Instituto Europeo de Innovación y Tecnología.</p> <p>En determinadas circunstancias, un profesional externo debe llevar a cabo trabajos de procedimientos acordados para cumplir con los requerimientos de la Comisión Europea relativos a la certificación de estados financieros concretos preparados por los beneficiarios de los fondos del programa H2020.</p> <p>Estos servicios los puede prestar:</p> <ul style="list-style-type: none"> - un auditor externo – sea el auditor legal de la entidad o no – habilitado para llevar a cabo auditorías legales de documentos contables de conformidad con la Directiva de auditoría (2006/43/EC),
<p>Revisiones de declaraciones anuales de residuos en otros supuestos distintos de Ecoembes (Residuos electrónicos –ECOTIC-, etc.)</p>	<p>Artículo 8.5 del Real Decreto 110/2015, de 20 de febrero, sobre residuos de aparatos eléctricos y electrónicos.</p> <p>"5. Con independencia de las inspecciones que en cualquier caso puedan realizar las administraciones competentes, el Ministerio de Industria, Energía y Turismo podrá exigir auditorías que garanticen la veracidad de la información recogida en las declaraciones anuales del productor. Estas auditorías serán soportadas económicamente por el productor."</p>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Servicios excluidos del numerador por estar exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea

Tipología de Servicio	Normativa que requiere el Trabajo
<p align="center">Examen anual de experto externo en relación a determinadas medidas de control interno para la prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.</p>	<p>Artículo 28 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.</p> <p>Artículo 28 Examen externo</p> <p>1. <u>Las medidas de control interno a que se refiere el artículo 26 serán objeto de examen anual por un experto externo.</u></p> <p>Los resultados del examen serán consignados en un informe escrito que describirá detalladamente las medidas de control interno existentes, valorará su eficacia operativa y propondrá, en su caso, eventuales rectificaciones o mejoras. No obstante, en los dos años sucesivos a la emisión del informe podrá éste ser sustituido por un informe de seguimiento emitido por el experto externo, referido exclusivamente a la adecuación de las medidas adoptadas por el sujeto obligado para solventar las deficiencias identificadas.</p> <p>Mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda podrán aprobarse los modelos a que habrán de ajustarse los informes emitidos.</p> <p>El informe se elevará en el plazo máximo de tres meses desde la fecha de emisión al Consejo de Administración o, en su caso, al órgano de administración o al principal órgano directivo del sujeto obligado, que adoptará las medidas necesarias para solventar las deficiencias identificadas.</p> <p>2. Los sujetos obligados deberán encomendar la práctica del examen externo a personas que reúnan condiciones académicas y de experiencia profesional que las hagan idóneas para el desempeño de la función.</p> <p>Quienes pretendan actuar como expertos externos deberán comunicarlo al Servicio Ejecutivo de la Comisión antes de iniciar su actividad e informar a éste semestralmente de la relación de sujetos obligados cuyas medidas de control interno hayan examinado.</p> <p>Los sujetos obligados no podrán encomendar la práctica del examen externo a aquellas personas físicas que les hayan prestado o presten cualquier otra clase de servicios retribuidos durante los tres años anteriores o posteriores a la emisión del informe.</p> <p>3. El informe estará en todo caso a disposición de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias o de sus órganos de apoyo durante los cinco años siguientes a la fecha de emisión.</p> <p>4. La obligación establecida en este artículo no será exigible a los empresarios o profesionales individuales.</p>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Servicios excluidos del numerador por estar exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea

Tipología de Servicio	Normativa que requiere el Trabajo
<p>Emisión de informe de auditoría sobre estados financieros preparados bajo Normas Internacionales de Información Financiera</p>	<p>Anexo 1, Sección 20.1 del REGLAMENTO (CE) Nº 809/2004 DE LA COMISIÓN de 29 de abril de 2004 relativo a la aplicación de la Directiva 2003/71/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en cuanto a la información contenida en los folletos, así como el formato, incorporación por referencia, publicación de dichos folletos y difusión de publicidad.</p>
<p>Emisión de informe especial de revisión sobre la situación financiera y de solvencia de las entidades aseguradoras que debe ser realizado de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de dichas entidades</p>	<p>Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades aseguradoras y reaseguradoras (artículos 80 a 82) y la Circular 1/2017, de 22 de febrero, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones. Consulta número 5 publicada por el ICAC en el BOICAC 113, cuya conclusión es la siguiente: <i>“Por todo lo anterior, este Instituto entiende que los honorarios percibidos por el auditor de cuentas de una entidad aseguradora por la realización del informe de revisión sobre el informe de la situación financiera y de solvencia de dicha entidad, regulado en la Circular 1/2017, de 22 de febrero, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, deben excluirse del cómputo de honorarios distintos a los de auditoría a efectos de lo establecido en el artículo 4.2 del RUE.”</i></p>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.