



# News REA auditores

Nº 44 · Diciembre 2022

Revista del Registro de Economistas Auditores · CGE

**X** FORO  
PEQUEÑOS  
DESPACHOS DE  
AUDITORES

“Las pymes de auditoría  
apuestan por el relevo  
generacional”



## artículos

El código de conducta y ética del auditor. El nuevo horizonte para el desempeño de la profesión

David García Vega

El economista auditor en tiempos complejos

Manu Gardezabal Arana



**INCLUYE**

**Situación de la Auditoría  
en España · 2019-2021**

# sumario

**03** presentación PALOMA BELMONTE

**04** Entrevista EMILIO ÁLVAREZ

## **06** X Foro de Pequeños Despachos de Auditores

**17** La opinión de...

17 "El código de conducta y ética del auditor. El nuevo horizonte para el desempeño de la profesión"  
DAVID GARCÍA VEGA

21 "El economista auditor en tiempos complejos"  
MANU GARDEAZABAL ARANA

**23** Situación de la Auditoría en España · 2019-2021

**30** actividades REA y Colegios

**39** internacional

**35** comunicaciones REA

**40** formación

**36** relaciones institucionales

**41** consultas

EDITA: REA AUDITORES - CGE

COMITÉ DE REDACCIÓN:

Emilio Álvarez

María del Mar García

Paloma Belmonte

Manuel Hernando

Diseño y Maquetación: Desdecero, estudio gráfico

REA Auditores - CGE

Calle Nicasio Gallego, 8 · 28010 Madrid  
Teléfono: 91 432 26 70 · www.rea.economistas.es

Depósito legal M-32789-2013

No está permitida la reproducción total o parcial de esta revista, ni su almacenamiento o transmisión por ningún medio (electrónico, mecánico, grabación o fotocopia, etc.) sin permiso previo del editor. Ni el editor ni los autores aceptarán responsabilidades ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta revista. Los artículos expresan exclusivamente la opinión de sus autores. Esta publicación no se hace responsable del contenido de los mismos.



**Paloma Belmonte**  
Secretaría Técnica  
del REA Auditores-CGE

En este número 44 de nuestra revista *NewsREA*, el último que publicamos este año 2022, hemos incluido un resumen de las sesiones impartidas en el X Foro de Pequeños y Medianos Despachos de Auditores, que celebramos los pasados días 22 y 23 de septiembre en Sevilla.

Esta cita nos permitió poner el punto de mira en cuestiones trascendentes para la actividad profesional como, por ejemplo, la Directiva de Sostenibilidad –cuya aprobación está prevista en los próximos meses–, las nuevas normas de gestión de la calidad y la digitalización de los despachos, entre otros. También, pusimos, nuevamente, de manifiesto nuestra preocupación por el descenso en la incorporación de nuevos profesionales al sector. Así, y en esta línea llevamos tiempo trabajando, a través de nuestro Grupo de Trabajo de Relevancia Generacional, de cómo las pequeñas y medianas firmas de auditoría pueden retener y captar el talento existente, al tiempo que fomentar la incorporación de nuevos aspirantes a esta actividad profesional como factores clave para dinamizar el mercado de la auditoría. En definitiva, **recuperar la pasión por la auditoría**. También, durante el Foro, manifestamos nuestro apoyo al proyecto europeo de una normativa de auditoría específica para las entidades menos complejas, porque entendemos que mejoraría la eficacia y el resultado de las auditorías.

Asimismo, destacamos la importancia de la organización interna que se exige a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, conforme a la Ley de Auditoría de Cuentas y su Reglamento de desarrollo, que obliga a importantes cambios. Desde el Comité de Normas y Procedimientos del REA (CNYP) y, como consecuencia de lo establecido en el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en su disposición final, en junio de 2022 ha actualizado el anterior Manual, teniendo en cuenta la “organización interna de los auditores de cuentas”, junto con los procedimientos descritos en el Art. 66.3. y 66.4. del RIAC y que denominamos *Manual de Organización Interna (MOI)* de los auditores de cuentas. En estos momentos el CNYP está trabajando en la elaboración de una nueva actualización del manual, motivado por la RICAC de 20 de abril de 2022 (BOE nº103 de 20 de abril de 2022), por la que se aprueban las Normas de gestión de la Calidad (NIGC1-ES, NIGC2-ES y NIA-ES 220 R) que estará disponible durante el mes de diciembre de 2022 y para el que estamos organizando talleres de trabajo para su implementación en vuestros despachos.

No quisiera finalizar sin expresar nuestro máximo agradecimiento a todos los participantes y asistentes por sus brillantes aportaciones, así como a los patrocinadores y colaboradores por su apoyo a esta X edición del Foro.

También agradecer a David García y a Manu Gardeazabal su colaboración en este número *NewsREA* que esperamos sea de vuestro agrado ■



Emilio Álvarez

“ El futuro de los auditores deberá ir ligado a la mejora constante de la calidad, y a la utilización cada vez más intensa de las tecnologías y de las técnicas más avanzadas que ayuden a reducir el riesgo de auditoría, por un lado, y por otro, a proporcionar mayor excelencia a sus servicios ”

### ¿Cuáles son, en su opinión, los principales hitos para la actividad de auditoría de cuentas en los últimos años?

La actividad de la auditoría de cuentas ha ido evolucionando notablemente con el paso de los años. A ello ha contribuido, de manera decisiva, el hecho de que la regulación legal de la auditoría se ha visto sometida a importantes modificaciones, sobre todo en los últimos años y, muy recientemente con la aprobación del Reglamento que desarrolla la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, publicado en el BOE del 30 de enero de 2021 mediante el Real decreto 2/2021, de 12 de enero. Con este RLAC podemos decir que se completa el proceso de adaptación de nuestra legislación a la Directiva y el Reglamento de la UE del 2014, siendo el cumplimiento de todos los aspectos del nuevo RAC una prioridad para todos los auditores, ya que, además de ser de obligado cumplimiento, contribuirá a la mejora de la calidad de los trabajos y al funcionamiento interno de los despachos.

Nuestra Corporación ha jugado un papel muy activo en todo el proceso de elaboración del nuevo RAC basando la mayor parte de sus alegaciones en el objetivo de fomentar el principio adoptado por la Unión Europea de «pensar a pequeña escala». Desde las primeras fases de desarrollo del RLAC, el REA ha venido aportando sugerencias de mejora encaminadas a facilitar su

adopción en especial por parte de los auditores pequeños y medianos que siempre son los más afectados.

También destacaría la Directiva 2014/95/UE, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos (Directiva NFRD), ya que supuso un avance significativo en este sentido. A través de los resultados de una consulta publicada por la Comisión Europea, se vio que había ciertos problemas que no se habían resuelto y por ello se procedió a trabajar en una nueva propuesta de directiva que mejorara la anterior.

### ¿Qué destacaría del papel del REA Auditores-CGE durante sus 40 años de historia?

Durante estos 40 años el REA ha trabajado con esfuerzo y dedicación para afrontar con éxito todos los retos anteriormente mencionados, ayudar y acompañar a todos sus miembros a adaptarse a este nuevo entorno, configurado por la tecnología, por un lado, y también por las nuevas circunstancias de trabajo derivadas, algunas de ellas, de la pandemia originada por el COVID-19.

No obstante, no debemos olvidar que la unificación de los Consejos de Economistas y de Titulares Mercantiles en el año 2013 significó un antes y un después en nuestra Corporación, pasando a convertirse,

desde ese momento, en la Corporación mayoritaria de auditores de España. Liderazgo que mantiene hasta el día de hoy, representando a más de 6.000 miembros que confían en nuestra institución como representativa de su actividad profesional.

Destacaría su versatilidad y su capacidad de adaptación al entorno, favoreciendo el desarrollo profesional de los auditores y ofreciéndoles en cada momento los servicios que estos han ido requiriendo. También su activa participación en los diferentes desarrollos legislativos, no sólo en materia de auditoría sino también de aquellas otras relacionadas con la información financiera.

Echando la vista atrás podemos decir que nuestra capacidad para seguir ofreciendo todos los servicios ha estado al más alto nivel, a pesar de los cambios y dificultades y, por lo tanto, ha sido muy positiva.

Además, desatacaría también el papel del REA en el acercamiento de la auditoría a la sociedad y a reducir la brecha de expectativas en el desempeño de la función de los auditores de cuentas.

### ¿Qué cree usted que debería potenciar el REA Auditores-CGE en cuanto a entidad representativa de los auditores para incrementar su valor añadido?

Para incrementar nuestro valor añadido como Corporación, debemos seguir trabajando en dos líneas de actuación, ambas con el

propósito de dinamizar el mercado de la auditoría en nuestro país. La primera de ellas es **encontrar fórmulas que permitan la retención y la captación del talento existente** por parte las pequeñas y medianas firmas de auditoría, así como la necesidad de fomentar una mayor incorporación de nuevos aspirantes a esta actividad profesional.

El REA es especialmente sensible a esta cuestión y, a tal efecto, ha creado un grupo de trabajo sobre relevo generacional que está trabajando en un análisis de la situación actual de la actividad y de los profesionales de la auditoría, con el propósito de definir unas líneas de actuación estratégicas que nos permitan revertir esta realidad y conseguir que los más jóvenes sientan atracción, "pasión" para desarrollar sus carreras profesionales en la auditoría de cuentas.

En esta línea, ya hemos tomado contacto con distintas Universidades para acercar nuestra actividad profesional y explicar en qué consiste a las nuevas generaciones. Un relevo generacional que va de la mano de las nuevas propuestas normativas en materia de sostenibilidad.

La segunda línea está enfocada en **propuestas que coadyuven a la desconcentración del sector** como, por ejemplo, fomentar la auditoría conjunta. Y, además, desde el REA apoyamos al incremento de la dimensión de los despachos y firmas de auditoría, mediante estrategias de crecimiento y apoyo técnico, con el objetivo de mejorar la calidad y rentabilidad de los encargos de auditoría y, simultáneamente, dar respuesta a los nuevos requerimientos normativos del ICAC. Por otra parte, la situación del mercado de auditoría en España, indica que faltan firmas de auditoría de tamaño medio.

Es evidente que existe una gran concentración del mercado de auditoría en pocas firmas. Y por ello, creemos imprescindible abrir el mercado dado que la situación actual puede llevar a un riesgo sistémico del sector y, en ese sentido, potenciamos la coauditoría.

En 2021 REA publicó el estudio titulado *Auditoría de Cuentas en España: Valor Añadido*, disponible en nuestra página web, en el que han participado expertos relevantes en diferentes ámbitos profesionales y que aprovecho para animar a su lectura.

También, en diciembre de 2021 el ICAC publicó un *Informe sobre Auditoría Conjunta*, resultado del grupo de trabajo conformado por el ICAC y las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas en España.

**¿Cuáles cree que son los principales retos a los que, a corto y medio plazo, deberán enfrentarse los auditores?**

Considero que uno de los principales retos es la **digitalización del sector**, que, si bien ya es una realidad hoy en día, va a provocar cambios profundos en la actividad a corto plazo; pero también destacaría como un reto importante la **mejora de la calidad interna de los despachos**, máxime teniendo en cuenta la publicación de las nuevas normas de gestión de la calidad que obligará a los auditores de cuentas y sociedades a implementar las mismas en el marco de la organización interna, contemplada en la Ley de Auditoría de Cuentas y su Reglamento de desarrollo, con el objetivo de modernizar los despachos de auditoría

Esta normativa, basada en un análisis de riesgos de gestión de calidad y de su actividad de auditoría de cuentas, tiene el objetivo de que las firmas de auditoría diseñen, implementen y operen un sistema de gestión de la calidad para las auditorías de estados financieros, realizados por la firma de auditoría.

Desde el REA Auditores, estamos trabajando en la elaboración de guías y material práctico de aplicación, complementado con un intensivo plan de formación y asistencia técnica, dirigido especialmente a los auditores individuales y pequeños y medianos despachos, que, por otra parte, guarda una estrecha relación con la transformación digital.

También citaría, el campo de **actuación de los auditores en la verificación de los informes de sostenibilidad**. Así, y respecto de la directiva de sostenibilidad que, previsiblemente se aprobará en los próximos meses, hay que destacar que los grupos de interés socioeconómicos son cada vez más exigentes en materia de sostenibilidad y las pymes no pueden abstraerse de esta realidad, siendo totalmente necesario apostar por más incentivos para que las pequeñas y medianas empresas incrementen la elaboración de información en materia de sostenibilidad, lo que, sin duda, será bueno para todo el conjunto de nuestra economía. A su vez, este incentivo para las pymes supondrá que necesitarán de las auditoras de pymes para ayudarles en la elaboración o, en su caso, en la verificación de dicha información.

Desde el REA entendemos que la directiva sobre sostenibilidad deberá regirse necesariamente por la proporcionalidad a la hora de requerir información, y tomar en consideración las especificidades de las pymes que se encuentran en la cadena de suministro de una empresa de gran dimensión.

En definitiva, el futuro de los auditores deberá ir ligado a la mejora constante de la calidad, y a la utilización cada vez más intensa de las tecnologías y de las técnicas más avanzadas que ayuden a reducir el riesgo de auditoría, por un lado, y por otro, a proporcionar mayor excelencia a sus servicios.

Además, quiero indicar que, desde el REA Auditores, apoyaremos todas aquellas iniciativas necesarias para lograr que los honorarios de auditoría se incrementen y se correspondan con la calidad y responsabilidad de los informes de auditoría emitidos.

Finalmente, y a nivel institucional, potenciaremos el reconocimiento social de la actividad profesional de la auditoría de cuentas y que el REA Auditores siga siendo un interlocutor influyente a nivel institucional en España ■



El Registro de Economistas Auditores (REA) –órgano especializado del Consejo General de Economistas en materia de auditoría– en coordinación con el Consejo Andaluz de Colegios de Economistas y el Colegio de Economistas de Sevilla, celebró durante los pasados días 22 y 23 de septiembre –bajo el lema “Las pymes de auditoría apuestan por el relevo generacional” –el X Foro de Pequeños Despachos de Auditores en formato mixto (presencial y online) que convocó por estas dos vías a cerca de 500 profesionales.

Esta décima edición del Foro se ha centrado en la apuesta de las pymes de auditoría por el relevo generacional, necesario para hacer frente a los nuevos retos que plantea esta actividad profesional, entre otros, la Directiva de Sostenibilidad –cuya aprobación está prevista en los próximos meses–, las nuevas normas de gestión de la calidad y la digitalización de los despachos.

En cuanto al relevo generacional, según se puso de manifiesto en el transcurso del Foro, es significativo el descenso de aspirantes presentados al examen de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), un 70% menos de 2011 a 2021 (de 1.905 en 2011 a 575 en 2021). Por ello, los economistas auditores hicieron hincapié en la retención y la captación por parte las pequeñas y medianas firmas de auditoría del talento existente, así como en la necesidad de fomentar una mayor incorporación de nuevos aspirantes a esta actividad profesional, lo que constituye un elemento clave para dinamizar el mercado de la auditoría. Un relevo generacional que, para los economistas auditores, va de la mano de las nuevas propuestas normativas en materia de sostenibilidad.

6

## Apertura institucional

Amelia Martínez · Emilio Álvarez · Francisco Tato · Ana María Moreno · Manuel Orta

Participaron en la inauguración la viceconsejera de Hacienda y Fondos Europeos de la Junta de Andalucía, **Amelia Martínez**; el presidente del REA, **Emilio Álvarez**; el presidente del Consejo Andaluz de Colegios de Economistas, **Francisco Tato**; la decana del Colegio de Economistas de Almería y coordinadora del Foro, **Ana María Moreno**, y **Manuel Orta**, miembro del Comité de Normas y Procedimientos del REA.



*Momento de la inauguración del X Foro Nacional de Pequeños Despachos de Auditores (de izda. a dcha.): Ana María Moreno, Francisco Tato, Amelia Martínez, Emilio Álvarez y Manuel Orta*



## NIA para Entidades Menos Complejas (NIA para EMC)

José María Hinojal Sánchez · Manuel Orta Pérez · Txema Valdecantos Bengoetxea (MODERADOR)

Para iniciar la ponencia, el moderador situó en su contexto lo que supone para la actividad de la auditoría de cuentas esta propuesta histórica de una nueva norma de auditoría del IAASB.

### CARACTERÍSTICAS DE LA NORMA

- Se ha desarrollado como una **norma separada e independiente de las NIA**, diseñada para ser proporcional a la naturaleza y las circunstancias típicas de una **EMC** y dar como resultado el desarrollo consistente de un **encargo de auditoría de calidad**.
- Tiene un **lenguaje claro y comprensible** para cualquier lector que quiera conocer su contenido.
- **Prohibida su uso, si una ley o regulación no lo permite**, entidades de cotizadas, auditorías de grupo (en discusión) y cumpla alguno de los siguientes criterios: captación de depósitos, proporcionar seguros, beneficios post-empleo, entidad de inversión colectiva o que se prohíba por un organismo regulador.
- **Sería inadecuada su aplicación** si la entidad tiene cuestiones o circunstancias complejas (comerciales, estructura organizacional, propiedad, supervisión regulatoria, transacciones, entorno TI, estimaciones contables...)
- **La firma de auditoría puede limitar su uso**.
- **Figura todo el proceso** de desarrollo del trabajo de una auditoría **en 9 puntos**. Nos gusta el **flujo lógico de la auditoría**.
- **El IAASB espera proponer modificaciones** periódicamente de la norma. En un plazo de 18 meses desde su entrada en vigor, y el momento en que se emitan las modificaciones a la NIA para EMC.

### REA APOYA ESTE PROYECTO DE NIA PARA EMC

La norma tiene el potencial de impulsar la estandarización y la coherencia de las auditorías de las EMC y puede ayudar a los usuarios a comprender lo que proporciona la auditoría a este tipo de entidades. **Además, consideramos positivo el desarrollo de una norma de auditoría por separado.**

Jose M<sup>º</sup> Hinojal expuso la posición de la EFAA ante esta norma, destacando:

- La dificultad de aplicar criterios cualitativos y no cuantitativos, la UE está más acostumbrada a su uso.
- Hay una clara influencia de los estados miembros de la UE.
- Apoyo a la norma, favorece el trabajo de los pequeños auditores de cuentas.
- Flujo de trabajo: simplifica las tareas de planificación, ejecución y conclusiones.

- Responde su diseño a las necesidades del pequeño auditor de cuentas
- Su contenido es firme, proporcionado y completo
- Los grupos de sociedades menos complejos deben incluirse
- Deben aplicarse las NIA adoptadas por la Comisión Europea, y luego pasan a la normativa nacional, mediante resolución del ICAC.

Para terminar esta sesión, **Manuel Orta** nos explicó la situación actual del borrador de la norma. Para ello hizo referencia a una encuesta a realizada por un grupo de trabajo específico que se había creado en IAASB. Es de destacar que no se incluyó ninguna pregunta dirigida a cuestionar la existencia de la norma para entidades menos complejas ya que esto es algo que ya se había decidido en reuniones anteriores. Sin embargo, y dado que algunas respuestas no se ceñían estrictamente al cuestionario, el IAASB había tenido en cuenta los comentarios recibidos. Entre ellos destacan los organismos, muchos de ellos reguladores, que se habían manifestado a favor y que aludían los siguientes motivos:

- Proporcionaría una solución global: las NIA son demasiado complejas y difíciles de aplicar a las auditorías de las EMC.
- Preocupación por desarrollos por jurisdicciones (Un NSS que ha publicado recientemente su propia norma).
- Importancia de la coherencia y comparabilidad global, incluso para las EMC transfronterizas.
- Impacto positivo en la calidad de la auditoría. Requisitos que sean relevantes.

Como conclusión, destacar que la situación actual es que el grupo de trabajo presentará un nuevo borrador y que la intención es que pueda estar finalizado el proyecto a finales del año 2023.



De izda. a dcha.: José M<sup>º</sup> Hinojal y Manuel Orta.  
De pie, Txema Valdecantos.



## La adaptación de las NIA y las Normas de Calidad al Sector Público

Cándido Gutiérrez García · Ana Moreno Artés (MODERADORA)

Mediante Resolución de 25 de noviembre de 2019, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) aprobó las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas al sector público español.

En este contexto, **Cándido Gutiérrez**, en su condición de ponente de la Comisión de auditoría del Sector Pública dedicada en la actualidad a la adaptación de las Normas de Gestión de la Calidad, nos expuso cómo se encuentra el proceso de adaptación al Sector Público de las Normas Internacionales de Auditoría y de Gestión de la Calidad iniciado tras resolución de 21 de marzo de 2022 por la Intervención General de la Administración del Estado.

Para ello, se han tomado como punto de partida la norma de gestión de la calidad en los estados financieros (NIA-ES 220 Revisada), la norma internacional de gestión de la calidad para firmas de auditoría que realizan auditorías en estados financieros u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados (ISQM1) y la norma internacional de revisiones de calidad del encargo (ISQM2) y se están adaptando al sector público. Y todo ello porque estas normas ya son un referente en gestión de la calidad de firmas de auditoría, porque mejoran la calidad de los trabajos de control competencia de la IGAE y proporciona un mejor entendimiento con otros operadores del sector público y privado.

Se cuenta, además, con el aval técnico del ICAC, de expertos de todo el sector público, Corporaciones de auditores y de organizaciones internacionales, formando

todos ellos parte del grupo de trabajo que está adaptando las normas.

En cuanto a los criterios generales de adaptación, el ponente expuso que hay una previsión de que estas normas incluyan a todos los trabajos de control a posteriori ya sean auditorías públicas o control financiero permanente, así como en otros trabajos. Se pretende suprimir el menor contingente técnico posible de las normas ya adaptadas por el ICAC para que exista una mayor uniformidad y flexibilidad debido a las relaciones establecidas entre los distintos órganos de control y sus auditados.

Asimismo, la adaptación se concretará en normas propias del sector público, según cada administración pública, los principios de interpretación serán específicos para el sector público, se adaptarán las referencias normativas en función de la forma de organizar los trabajos de control y, al igual que ocurre con los auditores privados, se necesitarán normas internas de desarrollo.

La NIGC-1-SP va a venir a establecer los criterios, principios y líneas generales de la calidad a nivel de una organización. En cuanto a la adaptación de la norma de revisiones de calidad, la NIGC2-ES-SP va a abordar la forma de elegir a los revisores, definiendo sus características y condiciones también a nivel organizativo, que serán las que defina la Oficina Nacional de Auditoría, que es quien está haciendo la adaptación.

Concluyó el ponente que con esta adaptación se pretende organizar la gestión de la calidad de los trabajos de control en el sector público, establecer unas normas de referencia y prestigio que den una mayor consistencia y uniformidad a la cultura de la calidad y favorecer las relaciones de colaboración entre sector público y privado partiendo precisamente de normas comunes.



Ana Moreno y Cándido Gutiérrez.





## Los procedimientos digitalizados de ayuda a la planificación de Auditoría

Gustavo Moreno Calvo · Gerardo Narbona Niza · Manuel Orta (MODERADOR)

La sesión técnica número 3 trató sobre los procedimientos digitalizados de ayuda a la planificación de la auditoría e intervinieron **Gerardo Narbona** y **Gustavo Moreno** siendo **Manuel Orta** el moderador.

Ambos ponentes dieron una visión general sobre las herramientas informáticas que ayudan a las firmas en el proceso de planificación del trabajo del auditor. Estas herramientas empiezan a ser una realidad y son ya nombradas en las propias normas técnicas (por ejemplo, en la NIA-ES 315R).

Abarcan desde el cumplimiento y registro por parte de la propia firma de los nuevos requerimientos de control de la calidad, hasta el análisis de datos para identificar

riesgos durante todo el proceso de identificación y valoración de riesgos de auditoría que es un proceso dinámico e iterativo a lo largo del trabajo.

Como conclusión a la sesión, se hizo hincapié en que este tipo de herramientas deberían empezar a ser de uso generalizado por parte de los pequeños y medianos auditores, ya que es una forma de mejorar la eficacia y la eficiencia de los trabajos de auditoría y de la propia firma, independientemente de su tamaño. Esto nos hará mucho más competitivos en el futuro y conseguirá que nuestros trabajos mejoren y se cumplan además las exigencias de calidad de acuerdo a las nuevas normas que entrarán en vigor el 1 de enero de 2023.



De izda. a dcha.: Gustavo Moreno, Manuel Orta y Gerardo Narbona



## MESA REDONDA RELEVO GENERACIONAL

Marta Moyá Rosselló · Javier Montoya del Corte · Ángela Vizcaíno Fernández  
Alba Gómez Ortega (MODERADORA)

En esta sesión técnica se abordó el problema del Relevo Generacional desde tres perspectivas diferentes:

En primer lugar, **Marta Moyá** presentó las distintas líneas de actuación que aborda el Grupo de Trabajo de Relevo Generacional del REA Auditores-CGE.

- CONOCER LA SITUACIÓN ACTUAL.
- ESTUDIO DE LEGITIMIDAD.
- PROMOCIÓN DE ACTIVIDADES PARA ACERCAR EL REA A LOS ESTUDIANTES.
- APOYO A LA DIGITALIZACIÓN.
- ESTUDIO SOBRE POSIBLES AYUDAS A LA CREACIÓN DE DESPACHOS AUDITORES JOVENES.
- CREAR EL GRUPO REA JUNIOR.

En segundo lugar, **Ángela Vizcaino** expuso la percepción de los pequeños despachos de auditoría privados. Ángela contextualizó el momento actual en el que se encuentra enmarcada la actividad:

- Contexto general de incertidumbre (pandemia, guerra de Ucrania, crisis energética, inflación).
- Nuevas generaciones (potenciales auditores), con sensación general de falta de ilusión. Tendencia a la evasión mediante actividades enfocadas al ocio y disfrute.
- La salud mental como problema de fondo que cada vez afecta en mayor medida a las nuevas generaciones.
- Uso de nuevas tecnologías que propicia la comunicación on line, pero favorece el aislamiento.
- Generación Y y Z. Mayor competencia profesional por acceso universal a la formación. Experiencia

internacional. Aprendizaje continuo por dinamismo del entorno y uso de nuevas tecnologías cambiantes.

Búsqueda de proyectos apasionantes. Autodidactas.

- Salarios no adaptados a la cualificación de los candidatos.
- En ocasiones, ruptura generacional de los responsables superiores con cualificación inferior y mentalidad no adaptada a los nuevos tiempos, generando frustración en el empleado.
- Fomento del *quite quitting*: limitarse a hacer lo que nos dicen. Renuncia silenciosa contra el exceso de horas de trabajo (jornadas interminables) y *burn out*.
- Adicionalmente, existencia del *quite firing* (desmotivación silenciosa).

En tercer lugar, **Javier Montoya** expuso diferentes cuestiones que pueden contribuir al problema del relevo generacional, desde el punto de vista universitario.

- La falta de enfoque conjunto, de la mano de la profesión, sobre qué impartir y cómo impartirlo en la asignatura "Auditoría de cuentas" en la Universidad, ya no solo a nivel de Máster, sino también de Grado. ¿Hacerla más teórica (LAC, RLAC, NIAs...)? ¿Hacerla más práctica (ejercicios con ajustes, casos prácticos con etapas de la auditoría, trabajo de campos en colaboración con el mundo profesional...)? ¿Plantear otras actividades para el desarrollo de competencias profesionales (habilidades y actitudes), no solo conocimientos? ¿En qué forma se pueden plantear para atraer la atención y el gusto de los estudiantes universitarios para que no les parezca un rollo?
- El problema del examen de acceso al ROAC con un descenso en el número de presentados, de 1.905 (año 2011) a 575 (año 2021). ¿Es adecuado el contenido, el formato, quién lo prepara, cómo se corrige, cómo se revisa...?
- El cambio cultural y de forma de vida de las nuevas Generaciones (X, Y, Z, Alfa...), ¿Les gustan otras cosas: *influencers*, *youtubers*, *gamers*, programadores informáticos...? ¿Valoran más otras cosas antes que aprender y crecer a costa de horas de trabajo y buen sueldo: tiempo libre, calidad de vida, conciliación, sostenibilidad e impacto social...?

Tras las tres intervenciones se abrió un turno de preguntas y se generó un debate muy interesante donde se expusieron diferentes puntos de vista que pueden contribuir al camino en la búsqueda de soluciones frente a esta retención y captación de talento en los despachos.



De izda. a dcha.: Javier Montoya, Alba Gómez, Ángela Vizcaíno y Marta Moyá.



## La reestructuración empresarial. Funciones del Experto en Reestructuración. Análisis práctico

Juan Carlos Robles Díaz · Francisco Tato Jiménez (MODERADOR)

La transposición de la Directiva 1023-2019, operada mediante la Ley 16/2022, dibuja un escenario preconcursal completamente diferente al que conocíamos hasta ahora. La vocación de la Directiva y que, de algún modo pretende –sin, a nuestro juicio, conseguirlo del todo– ya no es alcanzar un acuerdo con los acreedores para el pago de un pasivo exigible que, tras alguna transformación en quitas, esperas y refinanciaciones, culmine en la evitación de llegar a la declaración judicial de la insolvencia.

El nacimiento de una nueva figura tal como la “Reestructuración” y la definición que la ley hace del Plan de Reestructuración en su artículo 614TRLR nos indica que el propósito de la nueva regulación es el de implementar mecanismos mucho más ambiciosos que permitan a las empresas a detectar y corregir sus problemas de insolvencia de forma más anticipada, más eficiente y más profesional. De hecho, dicho artículo 614TRLR entiende que un Plan de Reestructuración es mucho más que la *mera reestructuración financiera (del pasivo exigible) y alcanza a verdaderas intervenciones para la “...modificación de la composición, de las condiciones o de la estructura del activo y del pasivo del deudor, o de sus fondos propios, incluidas las transmisiones de activos, unidades productivas o de la totalidad de la empresa en funcionamiento, así como cualquier cambio operativo necesario, o una combinación de estos elementos” (sic).*

Es decir, la premisa sobre la que pivota la solución de insolvencia no es la capacidad de cumplir con unos nuevos compromisos de pago, sino la capacidad de una empresa de generar la suficiente rentabilidad y tesorería para poder acometer una renegociación de deuda plausible. Para ello se precisa un trabajo profundo, concienzudo y ejecutado por profesionales que conozcan el mundo de la empresa, de las finanzas y de la viabilidad. Para transformar una empresa y convertirla en un proyecto viable, se precisan competencias y habilidades en la detección del problema a partir de un diagnóstico detallado de los procesos empresariales, sus productos, el entorno del mercado en que se desenvuelve y su modelo de negocio. Pero también se requiere capacidad analítica en los aspectos contables y financieros, en análisis de rentabilidad, en la gestión individualizada de sus distintas áreas y centros de coste y en la gestión eficiente

de la tesorería a partir de un adecuado análisis de las NOF (Necesidades Operativas de Fondos) que optimicen la capacidad operativa de sus UGE´s (Unidades de Generación de Efectivo).

Pues bien. Todo este trabajo analítico, de diagnosis y posterior diseño de medidas correctoras eficientes debe plasmarse en el meditado Plan de Reestructuración. Ese plan de reestructuración que nos describe la ley y cuyos requisitos desglosa en su artículo 633 con una enumeración más o menos acertada (pero demasiado genérica) de los epígrafes formales que debe contener el documento para poder denominarse como tal, pero que no muestra ni especifica el verdadero y complejo contenido de análisis económico y financiero que se precisa acometer para llegar al “producto final” al que llama “Plan de Reestructuración” y al que confía el éxito de este nuevo entorno preconcursal como si, por el mero hecho de identificar los apartados que debe contener el documento, se garantizase su calidad.

Solo cabe añadir que parece lógico pensar que se requerirán verdaderos profesionales con conocimientos y competencias de las más alta cualificación, especialmente en materias económicas, financieras y empresariales. Y esa es la labor que habrá desempeñar la nueva figura del Experto en Reestructuración. De su conocimiento y competencias en las disciplinas antes descritas dependerá que el nuevo mecanismo sea un éxito o, por el contrario, un nuevo fracaso como lo fueron los ya viejos acuerdos de refinanciación.



Juan Carlos Robles y Francisco Tato.



## La problemática sobre las obligaciones de independencia en las pequeñas y medianas firmas de auditoría

Félix Pedrosa Negrete · Enrique Rubio Herrera · Federico Díaz Riesgo (MODERADOR)

**Federico Díaz**, moderador de esta sesión, comenzó recordando la importancia de la independencia del auditor y su escepticismo profesional y que, en este sentido, el REA Auditores-CGE realiza diferentes líneas de actuación.

**Félix Pedrosa** destacó la colaboración conjunta entre nuestra corporación y el ICAC en el grupo de independencia creado por este último, con el objetivo de discutir los aspectos más controvertidos en temas de independencia de la Ley y Reglamento de auditoría con objeto de publicar consultas que ayuden a los auditores de cuentas en su observancia.

En esta sesión se trataron diferentes dudas que se suscitan por las firmas de auditoría aportando los dos ponentes sus opiniones en un coloquio abierto.

Sobre la posible familiaridad entre auditor y cliente después de mantener relación profesional durante un tiempo prolongado, **Félix Pedrosa** y **Enrique Rubio** coincidieron en que, aunque la nueva norma NIGCT-ES no hace mención expresa al respecto, sigue suponiendo una amenaza significativa cuando esta relación es muy prolongada y, por ello, debe ser evaluada y en su caso establecer medidas de salvaguarda.

La siguiente cuestión que se abordó fue si el nivel de honorarios, tanto los de auditoría, como los de servicios ajenos a la auditoría, pueden suponer una amenaza a la independencia.

Los ponentes abordaron las posibles amenazas e incompatibilidades que pueden existir y la problemática de si los honorarios son adecuados, ya que, aunque los precios son libres, estos deben ir acordes a la calidad del trabajo y al esfuerzo necesario que se requiere como se estipula en el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas.

También se trató la problemática de los servicios de asesoramiento del auditor de cuentas a los clientes de auditoría. En este sentido se recordaron los aspectos a tener en cuenta en la definición de red y las situaciones en las que pertenecer a una red puede suponer una amenaza a la independencia, ya que las incompatibilidades de un auditor pueden extenderse por los servicios de la red.

Además, se explicó la diferencia entre los informes de valoración y la certificación de hechos concretos, con casos concretos en los que el auditor de cuentas siempre debe ser escéptico en las posibles amenazas a la independencia que pueden existir.

Se trataron situaciones concretas que, en algunos casos suponen incompatibilidades y que son denunciadas por terceros, en servicios de asistencia al consejo de administración o a la Junta de accionistas, apoderamientos otorgados por las entidades auditadas a los auditores de cuentas que deben ser evitadas por las consecuencias supones.

Para finalizar, se recordó que la normativa contable exige reconocer los servicios de asesoramiento fiscal y laboral en las entidades auditadas que no son catalogadas como de interés público. Aunque no están expresamente prohibidas en la Ley y Reglamento, deben valorarse situaciones de posibles amenazas a la independencia y por ello deben considerarse diferentes sentencias de los Tribunales.



De izda. a dcha.: Félix Pedrosa, Federico Díaz y Enrique Rubio.





## Últimas Novedades en Materia Contable

M<sup>a</sup> Dolores Urrea Sandoval · Gregorio Labatut Serer · Francisco Gracia Herreiz (MODERADOR)

El profesor **Gregorio Labatut Serer**, miembro del Consejo Directivo de Economistas Contables EC-CGE, desarrolló las siguientes consultas contables publicadas recientemente por el ICAC, que se agrupaban en dos bloques:

### - OPERACIONES SOCIETARIAS

- Consulta número 2 del BOICAC número 129/marzo 2022. *Sobre la contabilización de una aportación no dineraria como pago de un dividendo pasivo.*
- Consulta número 1 del BOICAC número 123/septiembre 2020. *Sobre la contabilización por parte del socio de la aplicación del resultado. RICAC de 5 de marzo 2019.*
- Consulta número 2 del BOICAC número 123/septiembre 2020. *Sobre el tratamiento contable de diversas cuestiones relacionadas con la escisión parcial de una sociedad anónima mediante la segregación de una rama de actividad que constituye un negocio, siendo la sociedad beneficiaria de nueva creación y dependiente al 100 por 100 de la sociedad escindida.*

### - AVALES PRÉSTAMOS ICO

- Consulta número 2 del BOICAC número 125/marzo 2021. *Sobre la contabilización de una ayuda asociada al aval de un préstamo concedido por el ICO.*
- Consulta número 1 del BOICAC número 129/marzo 2022. *Sobre el tratamiento contable de una subvención para cancelar parcialmente un préstamo ICO.*

Por su parte, **María Dolores Urrea Sandoval**, subdirectora general de Normalización y Técnica Contable del ICAC, explicó otro grupo de consultas publicadas por el ICAC, principalmente en materia de ingresos, como consecuencia del reciente cambio en el PGC por la adopción de la NIIF 15 para nuestra NRV 14.

### - EN MATERIA DE INGRESOS

- Consulta 1 BOICAC 130/2022. *Sobre el tratamiento contable de una determinada acción comercial dirigida al a captación de clientes.*

- Consulta 2 BOICAC 130/2022. *Sobre el tratamiento contable de la prestación de un servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita en el contexto de una campaña comercial.*
  - Consulta 3 BOICAC 128/2021. *Se plantean diversas cuestiones relacionadas con la aplicación de la RICAC de ingresos por una empresa que aplica el PGC de Pymes.*
  - Consulta 3 BOICAC 127/2021. *Sobre la elevación al año del importe neto de la cifra de negocios cuando el ejercicio es inferior a doce meses, según artículo 34.11 de la RICAC de 10 de febrero de 2021 de ingresos.*
  - Consulta 2 BOICAC 126/2021. *Sobre los componentes de la cifra de negocios.*
- ### - OTRAS CUESTIONES
- Consulta 2/BOICAC 128, diciembre 2021. *Sobre el tratamiento contable de la entrega sin contraprestación de un inmueble en la compra de otro inmovilizado.*



De izda. a dcha.: Gregorio Labatut, M<sup>a</sup> Dolores Urrea y Francisco Gracia.



## Las Nuevas Normas de Gestión de la Calidad

Álvaro Urrutia Santos · José Antonio Moreno Marín (MODERADOR)

José Antonio Moreno Marín, consejero delegado de Grupo de Auditores Públicos moderó esta sesión en la que **Álvaro Urrutia Santos**, subdirector general de Control Técnico del ICAC, expuso que el entorno de Calidad en la auditoría –ante la entrada en vigor de las nuevas normas de Gestión de Calidad, en enero 2023, junto con la Ley de auditoría y Reglamento– supone un paso más hacia una nueva visión de la calidad, más centrada en la gestión que en el control.

En la primera parte de la ponencia se destacaron una serie de elementos y cifras en relación con el contexto actual de la auditoría en España, como el número de auditores, distribución geográfica, facturación, entre otros, basado en datos del ICAC del ejercicio 2021.

Tras dicha contextualización, se presentó un cronograma, en el que se mostraba la confluencia entre la Ley de Auditoría, el Reglamento y las Normas Internacionales de Gestión de Calidad. Dichas normas de Gestión de Calidad no implican una modificación radical de la normativa, pero sí que aplica novedades destacables.

Aspectos como los procedimientos administrativos y contables, la valoración y respuesta a los riesgos significativos, la elaboración de un código de conducta propio, así como la evaluación del rendimiento y remuneraciones, o aspectos sobre información y comunicación, son novedades sobre las que los auditores deberán actuar e implementar nuevos procedimientos.



Otro aspecto clave es la consideración de la modernización de los auditores, recalcando la necesidad de las nuevas tecnologías, redes y los proveedores de servicios.

Con respecto al papel del órgano de gobierno, si bien el liderazgo ya era un elemento clave en la anterior normativa de control de calidad, la nueva Norma de Gestión enfatiza en la responsabilidad de la gobernanza, al igual que se aumentan los requisitos en la asignación de responsabilidades en sus distintos niveles.

En relación con el proceso de seguimiento y corrección, se destaca un nuevo enfoque, basado en una visión “en conjunto” y un nuevo marco para evaluar hallazgos e identificar deficiencias. Finalmente, también se analizaron las Novedades de la NIA 220 revisada, siendo similar a la anterior, salvo en el objetivo de “gestión” de calidad.



De izda. a dcha.: José Antonio Moreno y Álvaro Urrutia



## La Nueva Directiva de Sostenibilidad

Ana Manzano Cuadrado · Salvador Marín Hernández · Ramón Madrid (MODERADOR)

Ana Manzano Cuadrado, subdirectora de Normas Técnicas del ICAC, describió brevemente el marco regulatorio actual y las modificaciones introducidas sobre la Directiva de Informes No financieros del 2014 por la nueva Directiva de Informes de Sostenibilidad que se espera que se aprobará en el mes de noviembre.

Entre otros cambios, la nueva directiva introduce el requisito de verificación y prevé el desarrollo de normas de elaboración de esta información con el objeto de establecer un marco robusto a nivel europeo.

Existe ya un texto consensuado y aprobado que recogerá mayores y más específicos requisitos de información en materia de sostenibilidad que garantizarán una mayor seguridad jurídica.

En alusión a los pequeños y medianos despachos de auditores, la preocupación a nivel europeo por la concentración en el mercado de la auditoría se ha trasladado de alguna forma a la directiva, que alude a "prestadores independientes de servicios de verificación", además de a los propios auditores, como verificadores de la información de sostenibilidad. Con ello, se pretende abrir el mercado a otros prestadores de servicios, de modo que la nueva normativa está teniendo en cuenta a todos los profesionales y que sea, sobre todo, equitativa (*level playing field*).

Respecto a la formación continuada, al igual que se exige para los auditores de cuentas en relación con la auditoría de información financiera, la directiva prevé que los verificadores de información de sostenibilidad deberán obtener igualmente formación teórica de los aspectos relativos a las normas de preparación de información y verificación relacionados con la materia, e igualmente se exigirá cierta experiencia práctica. En España, el ICAC prevé que el examen de acceso al ROAC contendrá una parte de sostenibilidad para aquellos que, además de auditores, quieran ser verificadores de informes de sostenibilidad. En este sentido, los principales retos son la actualización de los centros de formación (continuada y de acceso) y la adaptación de sus programas para contemplar esta formación.

Salvador Marín Hernández, presidente de la European Federation of Accountants and Auditors for SMEs, expuso el trabajo que lleva a cabo la EFAA como principal voz de los pequeños despachos de las Pymes en Europa, y

opina que, a pesar de la necesidad de un proceso de transformación digital y tecnológica y de un arduo proceso de adaptación, esta directiva puede ser una buena oportunidad de negocio. Los nuevos requerimientos sobre sostenibilidad implicarán un crecimiento del sector, un nuevo marco de trabajo para la auditoría y, lejos de ser una obstrucción para los despachos de pequeños y medianos auditores, es muy posible que sea un nuevo nicho de negocio al que adherirse.

Desde la directiva europea, se ha considerado necesario el desarrollo de un marco normativo que está siendo llevado a cabo por el EFRAG (similar al marco IR). En el EFRAG se han creado nuevas estructuras, la división en dos consejos de elaboración de marcos normativos (información financiera y no financiera); y, en concreto, en relación con la elaboración de normas sobre sostenibilidad se han creado dos subdivisiones, una general y otra división por tipos de sectores concretos.

Con el desarrollo de estas normas, se pretende dotar a la directiva de un marco regulatorio perfectamente diseñado y regulado que además deberá estar alineado con otros marcos regulatorios. Además, debería enfocarse a facilitar a los pequeños despachos de auditores y por supuesto a las Pymes, la transición hacia la nueva normativa de sostenibilidad. Por último, del mismo modo que se están adaptando las normas a distintos sectores, como la agricultura, pesca, minería, etc., en materia de sostenibilidad, igualmente debe haber una adaptación para las Pymes.



De izda. a dcha.: Salvador Marín, Ramón Madrid y Ana Manzano



El acto de clausura contó con las intervenciones del presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, **Santiago Durán Domínguez**; del presidente del Consejo General de Economistas de España, **Valentín Pich**; del presidente del REA-CGE, **Emilio Álvarez**; de la coordinadora del Comité del Sector Público del CGE y decana del Colegio de Economistas de Almería, **Ana Moreno Artés**; y del decano del Colegio de Economistas de Sevilla, **Francisco Tato Jiménez**.

Durante su intervención en el acto de clausura, el presidente del Consejo General de Economistas de España, **Valentín Pich**, incidió en la importancia de las pymes de auditoría por ser, en su mayoría, las auditoras de la pequeña y mediana empresa en nuestro país y en Europa –las pymes en Europa suponen el 99,8% de todas las empresas y aportan alrededor del 65% del empleo total de la UE–, un hecho que cobra especial significación si se tiene en cuenta el incremento en España, año tras año, de las auditorías voluntarias, muchas de las cuales corresponden a pymes –más de la cuarta parte de las auditorías realizadas en 2021 fueron voluntarias, un 28%–. Asimismo, se refirió a la directiva de sostenibilidad –que previsiblemente se aprobará en los próximos meses– manifestando que *“el mercado es cada vez más exigente en materia de sostenibilidad y las pymes de auditoría no pueden abstraerse de esta realidad, siendo totalmente necesario apostar por más incentivos para que las pequeñas y medianas empresas incrementen la elaboración de información en materia de sostenibilidad, lo que sin duda será bueno para todo el conjunto de nuestra economía”*. *“Entendemos que la directiva debería regirse necesariamente por la proporcionalidad –en función del tamaño de la*

*empresa– a la hora de requerir información, y tomar en consideración las especificidades de las pymes que se encuentran en la cadena de suministros de una empresa de gran dimensión”*, concluyó Pich.

Por su parte, el presidente del REA, **Emilio Álvarez**, destacó durante la clausura que el objetivo principal de esta décima edición del Foro ha sido analizar la apuesta de las pymes de auditoría por el relevo generacional y todos aquellos aspectos que redunden en fomentar la captación y retención del talento, así como el papel de los auditores de cuentas en la revisión de los informes de información no financiera o de sostenibilidad. Manifestó que, *“uno de los aspectos principales analizados en el foro, y que el REA apoya decididamente, es el proyecto europeo de una nueva normativa de auditoría específica para las entidades menos complejas, que son la gran mayoría de nuestro país y en el resto de Europa, porque entendemos que mejoraría la eficacia y el resultado de las auditorías”*. Por último, destacó la importancia de las nuevas Normas de la Gestión de la Calidad y que *“el REA está desarrollando un intensivo plan de formación y asistencia técnica, dirigido especialmente a los pequeños despachos, y que guarda una estrecha relación con la transformación digital”*.



De izda. a dcha.: Emilio Álvarez, Valentín Pich, Santiago Durán, Francisco Tato y Ana Moreno.



## El código de conducta y ética del auditor. El nuevo horizonte para el desempeño de la profesión

DAVID GARCÍA VEGA  
Vocal del Grupo de Trabajo del Calidad del REA Auditores-CGE

El código de conducta constituye una exposición de normas que abarcan los valores y principios que guían la labor profesional del auditor y constituyen el sustento deontológico que le debe presidir en el ejercicio de su actividad de auditoría, la cual goza de la consideración de función de interés público. Dicha función se configura como punto de partida de responsabilidad y actuación de los profesionales basados en la conducta ética conforme los siguientes principios rectores: competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad.

Dicho documento va dirigido tanto a las personas que integran la firma de auditoría como al resto de miembros de la red, en su caso, a los proveedores de servicios incluidos en el sistema de gestión de calidad. Asimismo, todos los miembros de la firma, su red y proveedores de servicios deben adherirse a los principios éticos establecidos en el referente código.

### Función de interés público y enfoque hacia la cultura por la gestión de la calidad

El interés público por el que se rige la actuación del auditor de cuentas obliga actuar no solo en el marco del cumplimiento legal de la norma, sino también al fondo y el espíritu que inspira la actuación del auditor cuyo objetivo final es que:

*“los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias R14 (b) NGC-1”*

Es decir, debe trascender a la realización de los trabajos de auditoría en su conjunto y estar asociado con las personas

en el desarrollo del ejercicio de su actividad con respeto a los principios y normas de ética.

El entorno y la cultura en dichos valores no buscan únicamente una imposición en el cumplimiento de los principios rectores de ética, sino el diseño y aplicación de políticas y procedimientos que permitan identificar, evaluar y responder a los incumplimientos de dichos preceptos; de esta forma el auditor genera dentro de su entorno profesional seguridad, confianza y credibilidad para que las auditorías se realicen con la calidad debida y se asegure que el sentido que el informe de auditoría resulte adecuado a las circunstancias de la auditada; de ahí esa conexión con la cultura de la calidad en aplicación con la NGC-1 en su requerimiento 4.

*“Esta NIGC debe interpretarse juntamente con los requerimientos de ética aplicables. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden establecer responsabilidades para la gestión de la calidad por la firma de auditoría más allá de los que se describen en esta NIGC. (Ref.: Apartado A2)”*.

**El interés público por el que se rige la actuación del auditor de cuentas obliga actuar no solo en el marco del cumplimiento legal de la norma, sino también al fondo y el espíritu que inspira la actuación del auditor.**

Esta cultura hacía la gestión de la calidad, pretende orientar las relaciones entre las personas dentro del ámbito profesional del auditor de cuentas; las actuaciones de estas son con clientes, socios, colaboradores, miembros de la red a la que pertenece en su caso, y proveedores de servicios; así como las relaciones con las instituciones públicas y privadas y con la sociedad en general promoviendo en sus despachos de auditoría un entorno laboral corporativo de integridad y respeto a estos principios y normas que rigen la actividad de auditoría.

Para que sea realmente un instrumento al servicio de la actividad profesional y de la gestión de la calidad, es imprescindible que se defina muy bien su función, su ámbito de aplicación y su proceso de elaboración. No obstante, en algunas de las iniciativas, a lo largo de estos años, para el desarrollo de este tipo de documentos se ha buscado más el conseguir una buena imagen que un compromiso sincero con la responsabilidad organizativa<sup>1</sup>.

### Elaboración código ético. Valores versus normas

Esta es la primera consideración esencial que nos vamos a encontrar a la hora de elaborar dicho documento, el cual debe estar centrado en valores más que en normas. Cuando el concepto de valor es complejo, polisémico y de larga tradición, vamos a partir de la definición de “Valor” presentada por el profesor Cortina que entiende los valores como cualidades de lo real del ser humano que descubre creativamente y le sirven para acondicionar la realidad. Consideramos que la firma de auditoría debe fomentar la búsqueda de la autonomía de las personas, la lealtad crítica y el sentido de responsabilidad para la correcta implantación en los despachos de auditoría. Esto no quiere decir que el código deba obviar toda formulación normativa, sino que el centro y la esencia del código debe ser un cuerpo de valores coherentes, reconocidos y compartidos; aun cuando para el desarrollo efectivo de algún valor se deba presentar orientaciones normativas como es el caso de los principios de ética recogidos en el artículo 3 de nuestro reglamento de auditoría.

*“Disyuntiva del auditor en su elaboración e implantación: ¿Cumplimiento versus integridad?”*

Actualmente, en iniciativas de integración de la ética dentro del mundo de la empresa se están dando dos filosofías o dos enfoques claramente distintos e incluso, en algunos aspectos, incompatibles. Uno es el enfoque que se ha dado en llamar el **enfoque de cumplimiento** (*Compliance approach*), cuyo objetivo es establecer un sistema de incentivos y castigos de tal forma que consigamos que las personas cumplan las normas; otro es el **enfoque de integridad** (*Integrity approach*) que busca el compromiso voluntario con unos valores compartidos y que han sido fruto del consenso<sup>2</sup>.

Finalmente se va a confluír en un **sistema mixto** en equilibrio con las dos corrientes de pensamiento como expongo a continuación, para la consecución del objetivo que proporciona al auditor la seguridad razonable de que las firmas de auditoría cumplen con sus responsabilidades acorde con la aplicación de las normas profesionales y requerimientos legales en el ámbito de su actuación.

El profesor Schwartz entiende el código ético como:

*“un documento formal, escrito y distinguible, que consiste en unos estándares morales usados para guiar la conducta de la organización y / o de los trabajadores”<sup>3</sup>.*

### Nuevo enfoque de actuación del auditor en el cumplimiento de los principios de ética profesional

El origen del nuevo enfoque de actuación profesional del auditor en el cumplimiento de los principios de actuación de la ética profesional tiene su origen en la Recomendación de la Unión Europea de 2002 sobre la independencia de los auditores de cuentas y tiene un objetivo de armonización y mejora de la calidad de las auditorías obligatorias. Esta importante Recomendación, que sigue un planteamiento basado en principios, proporciona al auditor un marco sólido en función del cual es el propio auditor el que tiene que evaluar los **riesgos de independencia**.

*“La independencia, las facultades y las responsabilidades del auditor en el sector profesional plantean elevadas exigencias éticas y al personal que emplean o contratan para la labor de auditoría”<sup>4</sup>.*

1. H. STEINMAN / A. G. SHERER: *Corporate ethics and Management Theory. Diskussionbeiträge n. 93*. L. SHARP PAINE: «Managing for Organizational Integrity», *Harvard Business Review*, March – April 1994, 106-117.

2. Sherer, H. S. (1998). Nürnberg: *Managing for Organizational Integrity*.

3. M. SCHWARTZ: «The Nature of the Relationship between Corporate Codes of Ethics and Behaviour», en *Journal of Business Ethics*, 32 (2001), 248

4. Código Ética del auditor interno. COPNIA. Republica de Colombia. Consejo Profesional Nacional de ingeniería. (2022).

Es decir, la implantación de dicho enfoque en la UE está basada en principios cuyo cumplimiento debe ser evaluado por el auditor de cuentas, frente a una visión basada en reglas y prohibiciones sobre las diferentes y complejas situaciones a las que se enfrentaba el auditor, que pueden en ocasiones inducir a error de interpretación. Se entiende, que este nuevo enfoque, dará mayor protección dentro de la actuación profesional el que considerando todas las circunstancias derivadas de cada situación, evalúa la importancia de las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales de ética profesional requeridos en la legislación de auditoría.

A raíz de lo expuesto, en aras del cumplimiento de este nuevo enfoque, la legislación de auditoría impone obligaciones a las firmas de auditoría. Obligaciones relacionadas con su organización interna ex artículo 28 IAC; y lo hace al objeto de trasponer a nuestro ordenamiento jurídico lo dispuesto en el artículo 24.bis de la Directiva 2006/43/CE conforme la nueva redacción de la Directiva 2014/56/UE donde se establece una **doble finalidad** dentro del marco legal de la auditoría:

- Prevenir cualquier amenaza que afecte a la independencia.
- Garantizar la calidad, el rigor y la integridad con lo que se ha de realizar la auditoría.

De ahí, que se imponga el **principio de responsabilidad proactiva**<sup>5</sup> que obliga al auditor a fortalecer su organización y metodología de trabajo basado en un enfoque “*corporate compliance*” para que las propias firmas de auditoría impulsen e implementen bajo la cultura de la calidad un marco de actuación continuada, principios y procedimientos y responsabilidades enmarcados en el código de conducta y ética del auditor de cuentas como uno de los tres pilares básicos (sistema de control de calidad-gestión de la calidad) sobre el que descansa la organización interna del auditor.

### Modelo de ética y cumplimiento

El nuevo enfoque de actuación profesional del auditor tiene como propósito detectar y prevenir riesgos conforme los principios fundamentales de actuación profesional y minimizar sus eventuales impactos. Dicho enfoque se ha definido de acuerdo con estándares establecidos en la legislación de auditoría y está respaldado por las políticas, procesos y controles establecidos dentro del sistema de organización interna y del trabajo. En este sentido, los profesionales de la auditoría de cuentas tienen que aplicar lo dispuesto en el su código de conducta basado en valores éticos con el propósito de identificar las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales a que hace referencia el artículo 3 del RAC, evaluar su importancia y aplicar las necesarias salvaguardas para eli-

“Los auditores de cuentas y firmas de auditoría, para el cumplimiento de sus objetivos, aplicarán lo que se denomina principio de debido control para promover el cumplimiento de las normas internas y externas dentro de su organización incluida la red en su caso, al objeto de prevenir, detectar y erradicar conductas irregulares o contrarias”

minarlas o reducirlas a un nivel aceptable para el mantenimiento de la confianza y la credibilidad de la actividad de auditoría de cuentas en función de su interés público.

Los auditores de cuentas y firmas de auditoría, para el cumplimiento de sus objetivos, aplicarán lo que se denomina **principio de debido control** para promover el cumplimiento de las normas internas y externas dentro de su organización incluida la red en su caso, al objeto de prevenir, detectar y erradicar conductas irregulares o contrarias.

Para conseguir el “debido control”, la firma de auditoría debe analizar y gestionar los riesgos; definir responsabilidades y comportamientos esperados; asignar recursos a la formación de los miembros de su estructura; y contar con procesos y vigilancia para confirmar y evaluar el cumplimiento de la cultura de ética y conducta, así como para notificar, evaluar y responder a potenciales comportamientos irregulares. En este sentido, “debido control” también significa supervisar que las personas o terceros que ponen en conocimiento de la compañía potenciales actuaciones irregulares que no sufran represalias al respecto.

### Principios de actuación ética y de conducta

El Código de Conducta está promovido por el órgano de gobierno de la firma de auditoría y/o su Órgano de Administración, y se sustenta en un compromiso total y absoluto con el cumplimiento de los principios de ética recogidos en la normativa aplicable de auditoría de cuentas (art.3 del RAC), así como en la implementación de una cultura real basada en valores y principios éticos que guíe el desarrollo de su actividad profesional y que deberá ser puesto en conocimiento de todos los empleados y miembros de la firma de auditoría, así como su red y del resto de personal afectado en el ejercicio de la actividad.

Adicionalmente, al cumplimiento normativo se debe tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 67.2.b) RAC “...*incluidos un código de conducta basado en los principios de ética definidos en el artículo 3, deberán ir dirigidos a la implementación eficaz de políticas y procedimientos que proporcionen*

5. Ley y Reglamento de auditoría de cuentas. Estudio y análisis práctico, jurisprudencia y resoluciones y consultas del ICAC. Autor: Enrique Rubio Herrera (2022). ISBN: 978-84-454-4322-4.

## La opinión de David García Vega

una seguridad razonable de que se cumplen los requerimientos de ética e independencia aplicables” donde hay que alcanzar los siguientes objetivos en sintonía con la gestión de la calidad:

- Mejora relacionada con el riesgo reputacional.
- Mejora del ambiente del capital humano dentro de la firma de auditoría en valores éticos.
- La detección y solución más eficiente de situaciones de riesgo de la actividad.
- Un mayor compromiso por parte de colaboradores externos.
- La reducción de conflictos entre los miembros de la organización y la red en su caso para la mejora del liderazgo.
- Una mejor imagen al exterior.

Con la elaboración e implantación del citado código se fomenta el comportamiento empresarial ético como medio para la construcción de su organización de forma estable y próspera.

Los principios éticos y de conducta se basan en el comportamiento de la buena fe y el respeto a la legalidad para el desarrollo de las actividades profesionales respetando escrupulosamente la legislación en cada ámbito funcional y lugar donde se desarrollen y adoptando las mejores prácticas; para ello **se deben de implantar los siguientes principios que van a regir el funcionamiento de la firma de auditoría:**

- 1) Integridad.
- 2) Objetividad.
- 3) Independencia.
- 4) Competencia profesional y diligencia debida.
- 5) Confidencialidad.
- 6) Comportamiento profesional.
- 7) Escepticismo profesional.

Esa asunción de compromiso por parte de la firma de auditoría en los valores éticos descritos en el párrafo anterior y basados en la buena fe, generan unas **pautas de comportamiento profesional** que todo miembro de la firma debe asumir:

- Cumplimiento de la normativa legal de aplicación para la realización de la actividad de auditoría poniendo el máximo cuidado en preservar la imagen y reputación de la firma en todas sus actividades profesionales.
- Garantizar la igualdad de oportunidades y no discriminar a las personas que componen la firma de auditoría.
- Esfuerzo en conseguir unas buenas condiciones de trabajo, respetando los derechos laborales, promoviendo el respeto y la igualdad efectiva.
- Tratamiento de la información de los clientes del despacho y el conocimiento con el máximo rigor, veracidad y confidencialidad en el ámbito de las relaciones profesionales.
- Refuerzo de la implantación en la firma de auditoría de la cultura de los valores éticos de forma activa tanto desde el punto de vista interno como externo y orientado a una mejora continua de la calidad de los servicios profesionales.
- Trabajo en equipo mediante la gestión del conocimiento, innovación y potenciación de las tecnologías de la información junto con la captación y retención del talento.

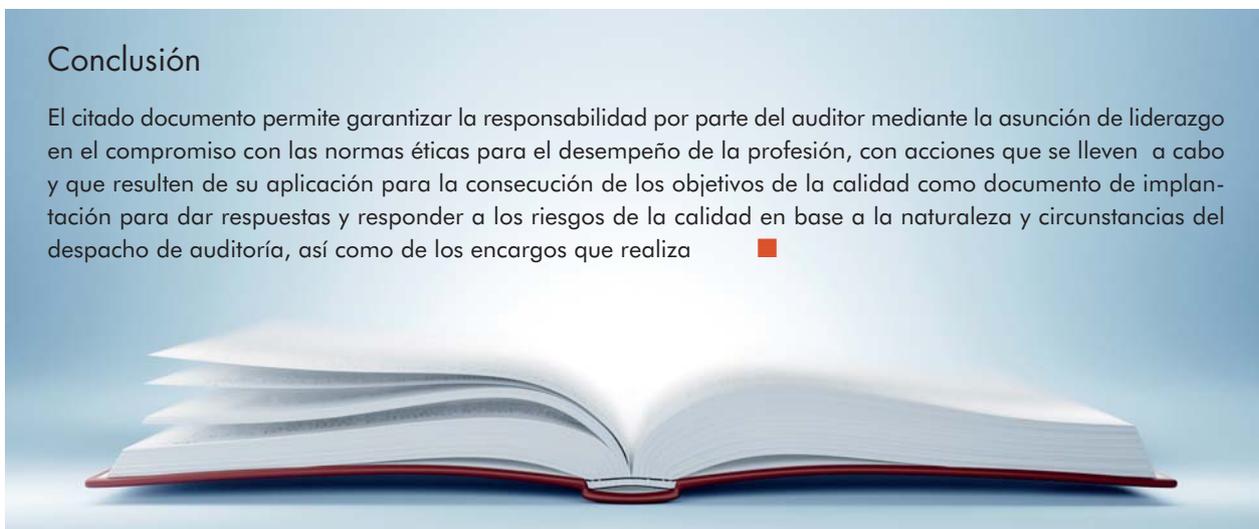
Para una correcta implantación del comportamiento profesional del auditor, es indispensable establecer un **marco conceptual de obligado cumplimiento basado en tres políticas fundamentales:**

- Identificar cualquier amenaza para el cumplimiento de los principios fundamentales.
- Evaluar la importancia de las amenazas identificadas.
- Aplicar salvaguardas cuando sea necesario para eliminar las amenazas o, al menos, reducir las mismas hasta un nivel aceptable.

20

### Conclusión

El citado documento permite garantizar la responsabilidad por parte del auditor mediante la asunción de liderazgo en el compromiso con las normas éticas para el desempeño de la profesión, con acciones que se lleven a cabo y que resulten de su aplicación para la consecución de los objetivos de la calidad como documento de implantación para dar respuestas y responder a los riesgos de la calidad en base a la naturaleza y circunstancias del despacho de auditoría, así como de los encargos que realiza ■





## El economista auditor en tiempos complejos

MANU GARDEAZABAL ARANA

Presidente del REA del País Vasco · Miembro del Consejo Técnico del REA-CGE

Está claro que llevamos años viviendo tiempos complejos, y lo que está aún más claro es que el auditor siempre se ha adaptado con éxito a estos tiempos, asumiendo retos, ya sea por la constante adaptación a nuevas normativas, así como por el propio contexto económico que a veces dificulta nuestra labor, genera más riesgo, más esfuerzo, pero que a su vez, proporciona más prestigio a la actividad profesional.

21

**A**demás de los retos vinculados a los trabajos de auditoría realizados por los auditores, los cuales aportan certidumbre en momentos de incertidumbre, existen otros servicios profesionales realizados por los economistas auditores que en situaciones de crisis suponen retos adicionales que conllevan a su vez, **oportunidades**.

Entre otros, estos servicios profesionales se refieren al **forensic**, así como a todos aquellos vinculados a la **reforma de la Ley Concursal**.

### EL FORENSIC

Las firmas de servicios profesionales y, en particular, las de auditoría, llevan tiempo prestando servicios de forensic vinculados, principalmente, a encargos que tienen por finalidad la emisión de un dictamen pericial. Estos dictámenes son trabajos que realizan expertos independientes tanto en procedimientos civiles, penales, laborales, etc., que sirven como pruebas proporcionadas por las partes o como pruebas solicitadas por el tribunal.

No obstante, **el concepto más amplio**, denominado forensic, incluye otro tipo de informes que, inicialmente, no tienen por objeto ser aportados a un procedimiento judicial y surgen por iniciativa interna de la empresa o de algún vinculado a ella, como consejeros, accionistas o socios, a raíz de una sospecha o el indicio de una irregularidad que requiere la reconstrucción de los hechos para, a partir de los mismos, depurar responsabilidades y tomar decisiones o, llegado el caso, iniciar el procedimiento judicial.

En la actividad de forensic, cada vez resulta más importante contar con profesionales de distintas disciplinas y conocimientos, así como tener acceso a herramientas tecnológicas de última generación (inteligencia artificial y data analytics) que permitan obtener y analizar los datos que acrediten el posible delito.

¿Y cuál va a ser el papel del forensic en el corto y medio plazo en el contexto de tiempos complejos que estamos viviendo? El año pasado por estas fechas y tras un año de pandemia ya habíamos despertado del shock que supuso esa situación para toda la sociedad y vislumbrábamos un hori-

## La opinión de Manu Gardezabal Arana

zonte de esperanza vinculada a una recuperación económica. Pues bien, al cabo de unos meses estalló la guerra en Ucrania, la cual, entre otros aspectos, ha producido nefastos efectos macroeconómicos en forma de crisis energética, tasas elevadas de inflación, provocando, que algunos países como Alemania entren en recesión.

Como consecuencia de los efectos económicos negativos de la crisis, es posible que se produzca un **incremento de la litigiosidad en el ámbito de lo laboral**, incrementándose los casos en el que las partes, ya sea empleador o el empleado, tengan la necesidad de contar con Dictámenes Periciales que sirvan de pruebas proporcionadas ante los tribunales y que en su caso acrediten las causas objetivas o en sentido contrario, contra-argumenten de forma adecuada y contundente si realmente se daban o no esas causas.

Asimismo, como consecuencia de la crisis también es posible que se produzca un incremento de la litigiosidad en el ámbito contencioso administrativo, ya sea por el posible incumplimiento o divergencias en la aplicación de cláusulas económicas en concesiones administrativas o ya sea por reclamaciones por restitución del equilibrio económico-financiero relativos a contratos formalizados por las empresas con las administraciones públicas.

22

Finalmente, con respecto al ámbito civil surgirán conflictos por incumplimientos de contratos, lo que conllevará la necesidad en muchos casos de cuantificar el daño causado calculado como la adición del daño emergente y el posible lucro cesante.

En consecuencia, estamos atravesando tiempos complejos en nuestra historia reciente y el efecto negativo en la actividad económica será significativo; y, como en toda crisis, se incrementará la litigiosidad de manera notable. En este escenario, la actividad de forensic realizada por economistas auditores cobrará una enorme relevancia en los próximos meses a la hora de servir como prueba para resolver conflictos de toda índole ante, entre otros, los tribunales.

### REFORMA CONCURSAL

Cuando vamos conduciendo nuestro vehículo y se echa una espesa niebla sobre nosotros, es usual reducir la velocidad, encender la luz antiniebla y extremar nuestra precaución al máximo, confiando en que escampe pronto. Algo parecido está sucediendo con las empresas, en que la niebla de **la incertidumbre provocada por las crisis acecha su viabilidad**.

Ante la falta de visibilidad provocada por la niebla, el empresario necesita acentuar el control de su empresa para así poder medir sus posibilidades de reacción ante cualquier obstáculo que repentinamente pueda comprometer su futuro.

De la misma manera que nos parece temerario mantener la velocidad cuando entramos en un banco de niebla, abordar esta crisis sin hacer, al menos, un estudio básico de aquellas posibilidades complica bastante la situación para el empresario.

Y más cuando la legislación va en sentido contrario, dado que **la reforma del Texto Refundido de la Ley Concursal**, operada por la Ley 16/2022, de 5 de septiembre, ya comienza a señalar el camino a las empresas para que sean prudentes ante el peligro de insolvencia que habita en la incertidumbre.

Concretamente, **se habla de herramientas de alertas tempranas**, de la probabilidad de insolvencia y de los planes de reestructuración, dentro de los cuales los servicios prestados por los economistas auditores están llamados a ejercer un papel muy importante.

En efecto, estos servicios pueden servir para ayudar a los empresarios a tener un verdadero control de la situación de sus empresas, dotándoles de la mejor cultura financiera posible, y a calibrar el alcance de sus decisiones, pues todo lo relacionado con el dinero tiene consecuencias y suele ser muy frecuente descubrir que decisiones aparentemente inocuas tomadas en el pasado han desembocado en una insolvencia inminente o actual.

Asimismo, esa labor va a ser crucial a la hora de elaborar los **planes de reestructuración** que habrán de presentarse ante los acreedores para su aprobación y homologación judicial, con el fin de evitar el concurso de acreedores.

Y no menos importante va a ser su rol a la hora de configurar la estrategia ante un eventual **concurso de acreedores**, pues pronto debe cambiar el estigma de este instrumento procesal, que tradicionalmente ha servido para liquidar empresas, por su consideración como **puerto seguro para la reestructuración y la continuidad de las empresas**.

Esta reforma parece estar invitando a los economistas auditores a que salgan a las carreteras a hacer señales a los empresarios para que aminoren, paren o, incluso, prosigan su trayecto por el bien de la economía del país.

En definitiva, los economistas auditores pueden ser el antiniebla frente a la incertidumbre y nuestro trabajo debe dotarse de la suficiente responsabilidad social para evitar que proyectos empresariales viables acaben en liquidación por no haber apretado el botón que tan a mano sabemos que tenemos ■

# Situación de la Auditoría · 2019-2021

## Situación de la Auditoría en España · PANORAMA 2019-2021

Fuente: "La situación de la auditoría en España 2021" ICAC

"Los datos cumplimentados y remitidos a este Instituto de acuerdo con esos modelos, y que están referidos al período comprendido entre el 1 de octubre de 2020 y el 30 de septiembre de 2021, han sido la base sobre la que se ha elaborado la presente información sobre la auditoría en España. No obstante, en aquellos casos en los que se dispone de información más actualizada, se ha recogido con referencia a fecha 31 de diciembre de 2021".

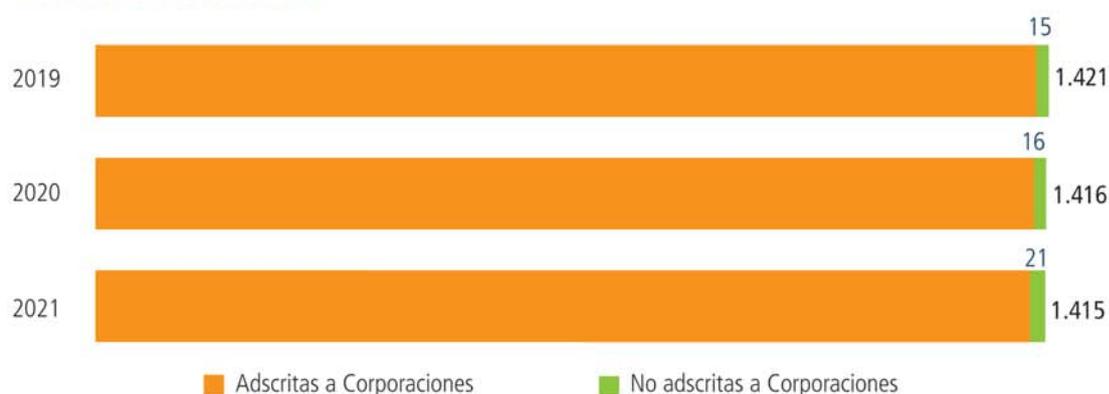
### Número de Auditores



23

La cifra de auditores de cuentas ha permanecido prácticamente constante. Esto no se refleja en el **número de ejercientes** cuya cifra, de manera ligeramente progresiva pero mantenida en el tiempo, **continúa descendiendo**.

### Número de Sociedades



El número de sociedades de auditoría inscritas se mantiene prácticamente constante en los tres últimos años y continúa la tendencia, aunque pequeña en número, del aumento en el número de sociedades "no adscritas".

Situación de la Auditoría en España · PANORAMA 2019-2021

Fuente: Informe del ICAC "La situación de la auditoría en España 2021"

Audidores que han podido ejercer en 2021 según forma social

PERSONAS FÍSICAS

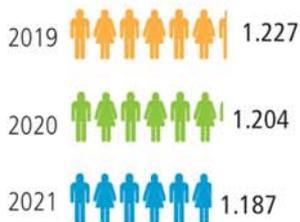


FACTURACIÓN MEDIA (en euros)



Mientras el número de auditores ejercientes a título individual que facturaron en 2021 crece algo más del 5% con respecto a 2020, su facturación media lo hace en más del 25%.

SOCIEDADES QUE FACTURARON



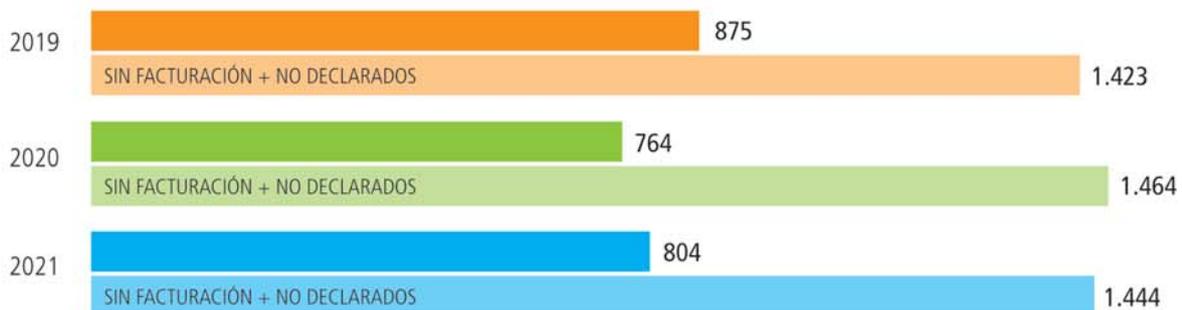
FACTURACIÓN MEDIA (en euros)



Aunque en 2021 continúa la tendencia descendente en el número de sociedades que facturaron, su facturación media en 2021 crece casi un 17%.

24

COMPARATIVA DE LA FACTURACIÓN · Personas físicas



Es destacable el elevado número de auditores a título individual que no presentan facturación (64,2% del total en 2021)

COMPARATIVA DE LA FACTURACIÓN · Sociedades

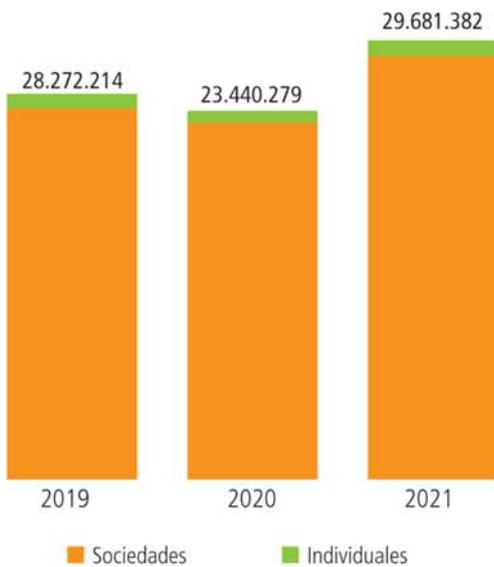


En cuanto a las sociedades de auditoría, en 2021 el 82% declararon facturación, frente al 86% que lo hicieron en 2020.

Situación de la Auditoría en España · PANORAMA 2019-2021

Fuente: Informe del ICAC "La situación de la auditoría en España 2021"

Facturación total (en euros)



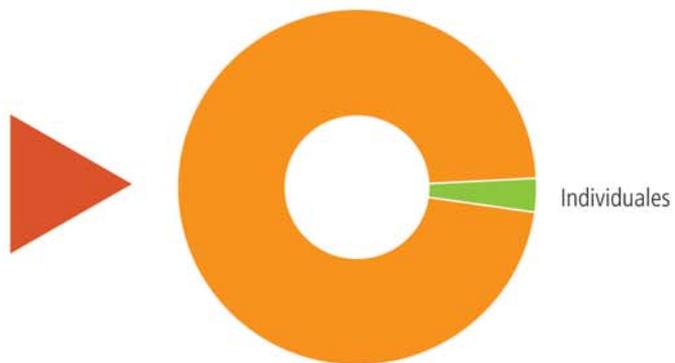
EVOLUCIÓN HONORARIOS



La facturación en 2021 ascendió a 829.197.948 euros, lo que supone un crecimiento del 19% frente al año previo. Este crecimiento se ha logrado por:

- El aumento del 26,5% registrado en la facturación de los auditores de cuentas individuales (hasta 29.681.382 euros)
- El aumento del 18,7% registrado por las sociedades de auditoría de cuentas (hasta 799.516.565 euros)

Lo que sí se sigue manteniendo año tras año es la **concentración de la facturación en las sociedades de auditoría**, que supone en 2021 el 96,4% de la facturación total del sector.



## Situación de la Auditoría en España · PANORAMA 2019-2021

Fuente: Informe del ICAC "La situación de la auditoría en España 2021"

### Distribución de la facturación de Sociedades en 2021



26

### EVOLUCIÓN DE LA FACTURACIÓN DE LAS 8 SOCIEDADES CON FACTURACIÓN SUPERIOR A 8 MILLONES DE EUROS SOBRE EL TOTAL DE SOCIEDADES QUE FACTURAN



En el grupo de las sociedades de auditoría, hay 4 sociedades de auditoría con facturación total superior a 40 millones de euros y otras 4 sociedades que facturan entre 8 millones de euros y 40 millones de euros.

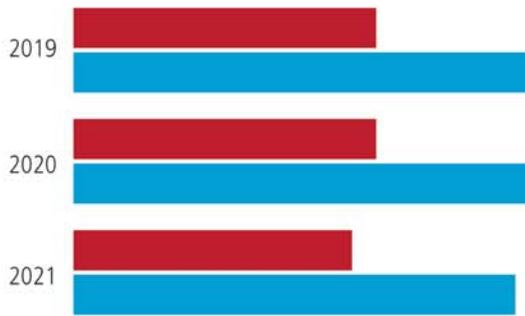
La facturación de estas 8 sociedades (0,6% del total de sociedades de auditoría) supone el 67,62% del total facturado en 2021 (540,7 millones de los 799,5 millones totales facturados por sociedades de auditoría).

Situación de la Auditoría en España · PANORAMA 2019-2021

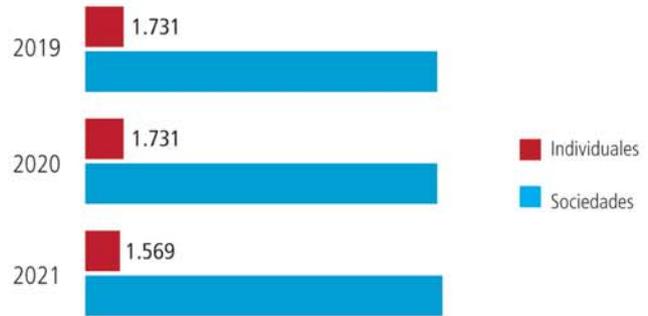
Fuente: Informe del ICAC "La situación de la auditoría en España 2021"

Profesionales a disposición de auditores (individuales y sociedades)

NÚMERO DE AUDITORES/SOCIEDADES CON PERSONAL



PERSONAS CONTRATADAS



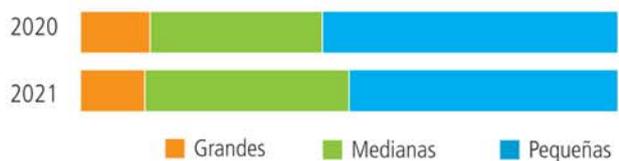
La media de profesionales a disposición de los auditores individuales se mantiene en 2 desde 2019.  
La media de profesionales a disposición de sociedades se mantiene en 14 desde 2019.

Trabajos e informes emitidos declarados

NÚMERO TOTAL DE INFORMES

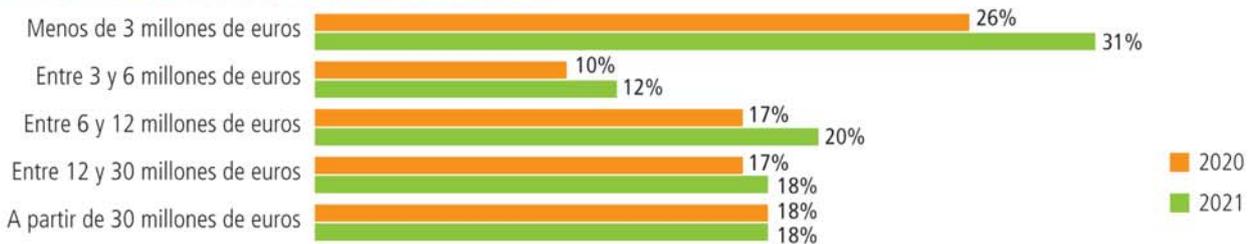


POR TAMAÑO DE LA ENTIDAD AUDITADA

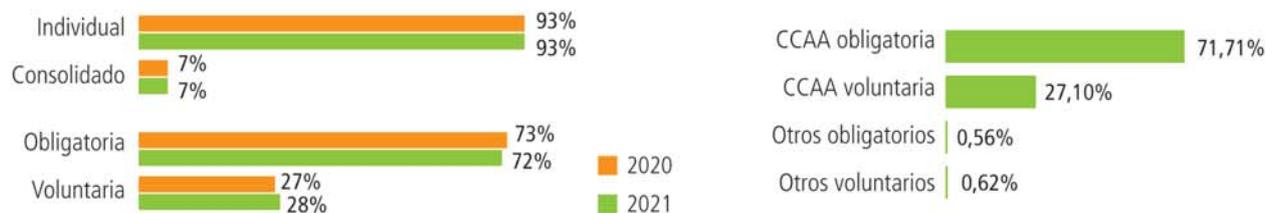


27

POR CIFRA DE NEGOCIOS DE LA ENTIDAD AUDITADA



POR TIPO DE TRABAJO

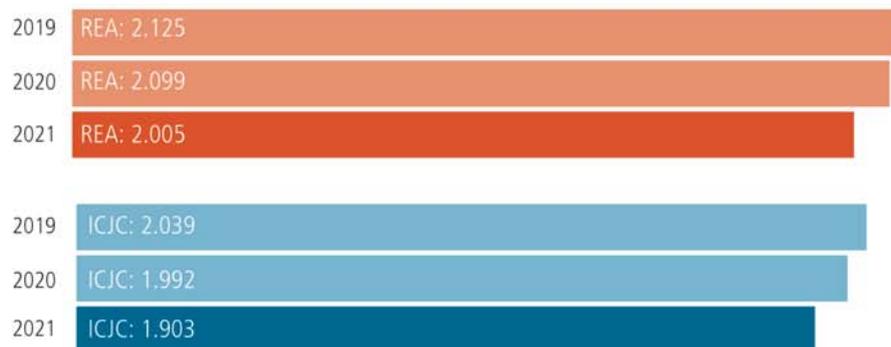


Situación de la Auditoría en España · PANORAMA 2019-2021

Fuente: Informe del ICAC "La situación de la auditoría en España 2021"

## PANORAMA POR CORPORACIONES

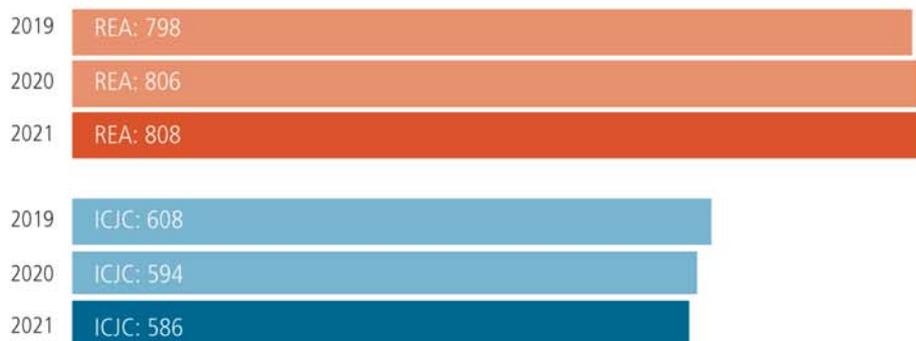
### Personas Físicas Adscritas a Corporaciones (Ejercientes y prestando servicio por cuenta ajena)



De 3.908 personas físicas ejercientes y prestando servicios por cuenta ajena adscritas a corporaciones, 2.005 (51%) pertenecen a REA-CGE y 1.903 (49%) al ICJCE.

### Sociedades Adscritas a Corporaciones

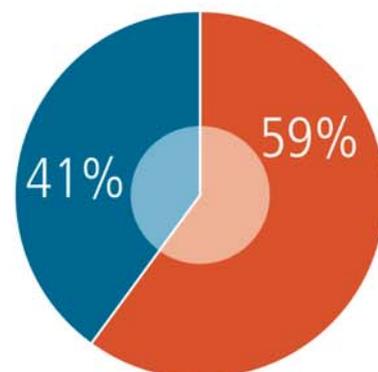
28



De 1.394 sociedades adscritas a corporaciones, 808 (58%) pertenecen a REA-CGE y 586 (42%) al ICJCE.

Por adscripción a corporaciones, teniendo en cuenta la primera corporación elegida, 2.139 se encuentran adscritos al REA-CGE y 1.470 se encuentran adscritos al ICJCE.

En 2021 se mantiene REA Auditores del Consejo General de Economistas como la mayor corporación de auditores.

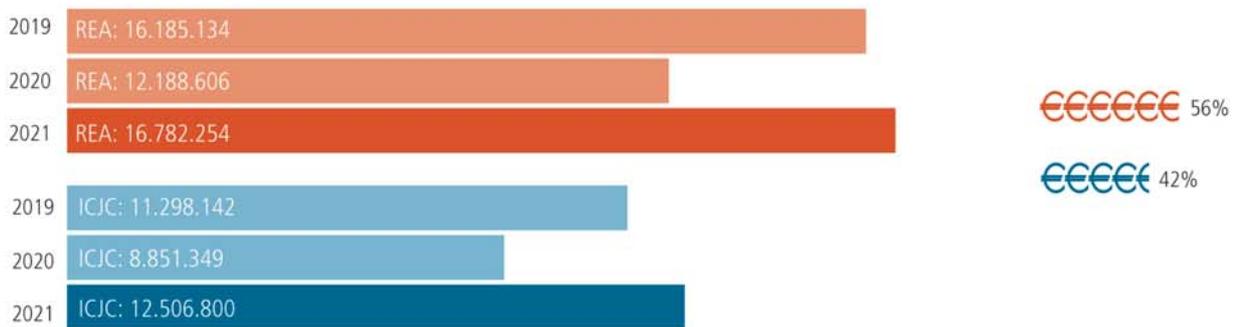


Situación de la Auditoría en España · PANORAMA 2019-2021

Fuente: Informe del ICAC "La situación de la auditoría en España 2021"

## PANORAMA POR CORPORACIONES

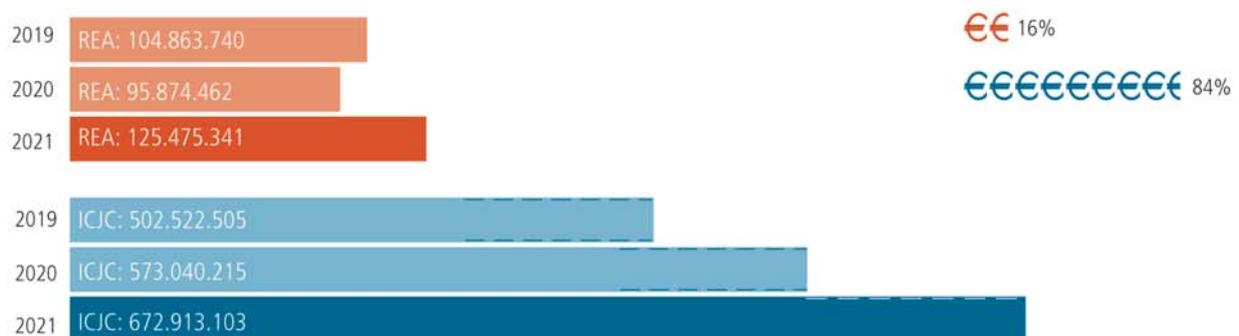
### Facturación de Auditores a título individual



De 29.681.382 euros facturados por ejercientes adscritos a corporaciones, 16.782.254 (56,54%) corresponde a los adscritos a REA Auditores-CGE y 12.506.800 (42,14%) al ICJCE.

29

### Facturación de Sociedades



De 799.516.565 euros facturados, 125.475.341 (15,69%) corresponde a sociedades adscritas a REA-CGE y 672.913.103 (84,16%) al ICJCE.

## JORNADAS TÉCNICAS REA AUDITORES, CONSEJO GENERAL Y COLEGIOS

### CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA

Presentación "Manual de contabilidad y auditoría del sector público" 6 de julio de 2022

### REA AUDITORES

Presentación "Modelo de Manual de Organización Interna (MOI) de los auditores de cuentas" 5 de julio de 2022

Acto de Graduación del Máster Universitario en Auditoría y Contabilidad Superior 7 de septiembre de 2022

X Foro Pequeños Despachos de Auditores 22 y 23 de septiembre de 2022

### COLEGIO CENTRAL DE TITULARES MERCANTILES DE MADRID · COLEGIO DE ECONOMISTAS DE MADRID

IX edición MAD DAYS 8 y 9 de septiembre de 2022

### COLEGIO DE ECONOMISTAS DE PONTEVEDRA

II Día Práctico del Auditor 14 de septiembre de 2022

### COLEGIO DE ECONOMISTAS DE VALENCIA

Jornada "Gestión de Calidad y Relevó Generacional en la Auditoría de Cuentas" 27 de septiembre de 2022

### COLEGIO DE ECONOMISTAS DE CATALUÑA

XXII Jornada Técnica de Auditoría 28 de septiembre de 2022

### COLEGIO VASCO DE ECONOMISTAS

Foro de Economistas del País Vasco 21 de octubre de 2022

30

**Modelo de Manual de Organización Interna (MOI) de los auditores de cuentas** (aplicación obligatoria de la NIGC1-ES)

# Diseña tu MOI con ayuda del REA

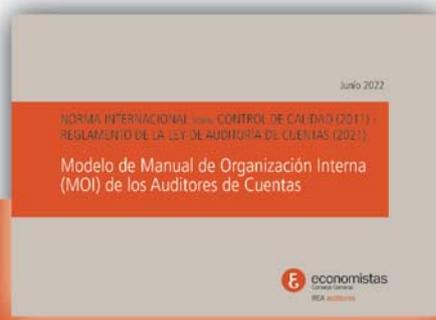
## TALLERES PRÁCTICOS

dirigidos a firmas de auditoría pequeñas y medianas, y auditores individuales.

## a partir de enero de 2023

**Formato presencial  
en diversas localidades**

**Plazas limitadas**



Si usted está interesado en asistir a esta actividad formativa, por favor remítanos un correo electrónico a la dirección [rea@rea.es](mailto:rea@rea.es) indicando en el asunto del correo "Talleres prácticos sobre el MOI" y en el cuerpo del correo sus datos identificativos (nombre y apellidos) y provincia de residencia.

CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA

Presentación del Manual de Contabilidad y Auditoría del Sector Público · 6 de julio

El jueves 6 de julio, organizada por el Consejo General de Economistas de España, tuvo lugar la jornada de presentación del *Manual de contabilidad y auditoría del sector público*, elaborado conjuntamente por el Comité del Sector Público del CGE y el Servicio de Estudios del CGE y, cuyo fin es servir de guía a los profesionales –tanto del ámbito público como auditores privados– para su trabajo diario.

En la presentación participó el interventor general de la Administración del Estado, **Pablo Arellano**, quien, en su conferencia titulada *La información contable de las administraciones públicas. Situación actual y perspectivas* destacó que “el momento en el que aparece este manual no puede ser más oportuno, ya que estamos viviendo un periodo en el que el interés por la auditoría y la contabilidad pública se ha disparado no sólo en nuestro país, sino en el ámbito de la Unión Europea y aún en entornos supranacionales de mayor alcance, como los que representan los países de la OCDE”.

En la sesión también intervinieron **Valentín Pich**, presidente del Consejo General de Economistas de España (CGE); **Emilio Álvarez**, presidente del Registro de Economistas Auditores (REA); **Salvador Marín**, presidente de la EFAA for SMEs y director del Servicio de Estudios del CGE; y **Ana M<sup>a</sup> Moreno**, coordinadora del Comité del Sector Público del CGE.



Participaron online Ana M<sup>a</sup> Moreno y Valentín Pich



De Izda. a dcha.: Emilio Álvarez, Pablo Arellano y Salvador Marín

REA AUDITORES

Presentación del Modelo de Manual de Organización Interna (MOI) de los auditores de cuentas · 5 de julio de 2022

El pasado 5 de julio se celebró, en formato webinar, la presentación del *Modelo de Manual de Organización Interna (MOI) de los auditores de cuentas*.

Dicho acto, al que asistieron más de 650 auditores, contó con la participación de **Emilio Álvarez**, presidente del REA Auditores-CGE; **Txema Valdecantos**, coordinador del Comité de Normas y Procedimientos del REA Auditores-CGE; **Federico Díaz**, director de Control de Calidad del REA-CGE; **Iciar Varona** y **David García**, vocales del grupo de trabajo de calidad del REA Auditores.

De izda. dcha.: Iciar Varona, Federico Díaz (superior), Txema Valdecantos, David García (centro) y Emilio Álvarez (inferior).





### Acto de Graduación del Máster Universitario en Auditoría y Contabilidad Superior · 7 de septiembre de 2022

El pasado 7 de septiembre de 2022 en el Salón de Actos del campus de Vicálvaro de la Universidad Rey Juan Carlos, tuvo lugar el Acto de Graduación de la Promoción 2021-2022 del Máster Universitario en Auditoría y Contabilidad Superior coorganizado por la Universidad Rey Juan Carlos y el Consejo General de Economistas-REA Auditores.

*Foto de familia de alumnos del Máster junto a Javier Rojo Suárez y Manuel Fernández Espeso.*

### COLEGIO DE TITULARES MERCANTILES Y COLEGIO DE ECONOMISTAS DE MADRID IX edición MAD DAYS · 8 y 9 de septiembre de 2022



De izda. a dcha.: Francisco Martínez, Eladio Acevedo, Álvaro Urrutia, Emilio Álvarez y Lorenzo Lara.

Los días 8 y 9 de septiembre, se celebró en formato mixto (presencial y online) la IX edición de los MAD DAYS, organizada por el Ilustre Colegio Central de Titulares Mercantiles de Madrid y el Colegio de Economistas de Madrid, que contó con las intervenciones, entre otros, de **Valentín Pich**, presidente del CGE; **Amelia Pérez Zabaleta**, Decana-Presidenta del Colegio de Economistas de Madrid; **Eladio Acevedo Heranz**, presidente del Colegio de Titulares Mercantiles de Madrid; **Emilio Álvarez**, presidente de REA Auditores-CGE y **Álvaro Urrutia**, subdirector general de Control Técnico del ICAC.

En la mesa redonda de la sesión de apertura de la jornada del 9 de septiembre, dedicada a las novedades y aspectos más relevantes que afectan a los auditores de cuentas, **Álvaro Urrutia** y **Emilio Álvarez** hicieron un repaso de las novedades más importantes en el ámbito de la auditoría de cuentas.

## REA Auditores del CGE



#### INSCRIPCIÓN

Podrán solicitar su inscripción en el REA Auditores del CGE los economistas inscritos en el ROAC que acrediten su pertenencia a un Colegio de Economistas.



#### INSCRIPCIÓN EN PRÁCTICAS

Podrán solicitar su inscripción en prácticas quienes están siguiendo los programas de formación teórica y práctica establecidos por el Registro para acceder al ROAC.

COLEGIO DE ECONOMISTAS DE PONTEVEDRA

II Día Práctico del Auditor · 14 de septiembre de 2022

El 14 de septiembre se celebró el II Día Práctico del Auditor, encuentro organizado en colaboración con el REA Auditores-CGE y el Colegio de Economistas de Pontevedra.

Durante su desarrollo se abordaron –desde una visión práctica– temas como las nuevas normas de gestión de la calidad, posibles herramientas informáticas para el uso diario, el cálculo de la materialidad en situaciones complejas o las peculiaridades en casos tan requeridos actualmente a los auditores, como son los Informes sobre subvenciones.

La inauguración estuvo a cargo de **Emilio Álvarez Pérez-Bedia**, presidente del REA Auditores-CGE, que inauguró el acto junto con **Lucy Amigo Dobaño**, decana-presidente del Colegio de Economistas de Pontevedra.

Además, contó con la participación de, entre otros, **Federico Díaz Riesgo**, director de Control de Calidad del REA Auditores-CGE; **Enrique Rubio Herrera**, vocal asesor en la Dirección de la Oficina Nacional de Auditoría; **Antonio Ramiro Jaraiáz**,

auditor de cuentas; y **Txema Valdecantos Bengoetxea**, coordinador del Comité de Normas y Procedimientos del REA Auditores-CGE y miembro del Grupo de Trabajo de Normas Técnicas de Auditoría del ICAC.



De izda. a dcha.: Lucy Amigo, Emilio Álvarez y Enrique González.

COLEGIO DE ECONOMISTAS DE VALENCIA

Jornada Gestión Calidad y Relevo Generacional en la Auditoría de Cuentas  
27 de septiembre de 2022

El pasado 27 de septiembre, el Colegio de Economistas de Valencia celebró la Jornada *Gestión de calidad y relevo generacional en la auditoría de cuentas* en la que participaron, entre otros, **Alfredo Hernández Torres**, vicedecano del Colegio de Economistas de Valencia; **Santiago Durán Domínguez**, presidente del ICAC; **Emilio Álvarez Pérez-Bedia**, presidente del Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Economistas; y **Manuel Orta Pérez**, coordinador del Grupo de Trabajo de Relevo Generacional del REA Auditores-CGE.

La Jornada versó sobre las nuevas normas de gestión de la calidad, la retención y captación de talento en los despachos de auditoría.



De izda. a dcha.: Gregorio Labatut, Santiago Durán, Emilio Álvarez y Juan José Orts.



Foto de familia de la Jornada.

## Actividades REA

### COLEGIO DE ECONOMISTAS DE CATALUÑA

#### XXII Jornada Técnica de Auditoría · 28 de septiembre de 2022



El 28 de septiembre REA Auditores-CGE y el Colegio de Economistas de Cataluña organizó la XXII Jornada Técnica de Auditoría, en la que participaron, entre otros, **Valentín Pich Rosell**, presidente del Consejo General de Economistas; **Carles Puig de Travy**, decano del Colegio de Economistas de Cataluña; **Emilio Álvarez Pérez-Bedia**, presidente del REA-CGE; **Txema Valdecantos Bengoetxea**, miembro del Grupo de Trabajo de Normas Técnicas de Auditoría y Control de Calidad del ICAC; **Ana María Moreno Artés**, vocal del Comité Técnico del REA-CGE y vocal del Comité del Sector Público del Consejo General de Economistas.

En la jornada se trataron los siguientes temas de actualidad: valoración de empresas en situaciones de incertidumbre socioeconómica; contabilidad y auditoría pública; y novedades en el futuro de la auditoría de cuentas.



### COLEGIO VASCO DE ECONOMISTAS

34

#### Foro de Economistas del País Vasco "Retos de futuro de la auditoría de cuentas" 21 de octubre de 2022

En octubre, el día 21, se celebró el Foro de Economistas del País Vasco organizado por el Registro de Economistas Auditores (REA) del Colegio Vasco de Economistas. Este punto de encuentro para economistas auditores y auditoras en Euskadi este año se convocó bajo el lema *Retos de futuro de la auditoría de cuentas*, y se abordaron las oportunidades de las nuevas tecnologías, los retos de futuro en la gestión de la calidad, el relevo generacional y acceso a la actividad profesional, las novedades en la NIA para entidades menos complejas y los informes de sostenibilidad.

Participaron en este Foro, entre otros, **Santiago Durán**, presidente del ICAC; **Emilio Álvarez**, presidente del REA Auditores-CGE; **Manu Gardeazabal**, presidente del REA del Colegio Vasco de Economistas; **Enrique Rubio**, vocal asesor en la



Foto de familia del Foro.

Dirección de la Oficina Nacional de Auditoría (IGAE); **Federico Díaz**, director de Calidad del REA-CGE; **Zuriñe Iñurrieta**, miembro del Comité Directivo del REA del Colegio Vasco de Economistas; **Salvador Marín**, presidente de la EFAA for SMEs y director del Servicio de Estudios del Consejo General de Economistas; **Ana Manzano**, subdirectora general de Normas Técnicas de Auditoría del ICAC; **Manuel Orta**, Universidad de Sevilla; y **Teresa Areizaga**, socia de PKF Attest de Estrategia y Organización de Personas.

- 18 de octubre de 2022. Herramienta de Subvenciones y Licitaciones.
- 18 de octubre de 2022. Comunicación Dpto. Técnico Compilación del Archivo de Auditoría.
- 14 de octubre de 2022. Ficha nº 2 del grupo de trabajo de auditoría de ReDigital: Medidas para la salvaguarda, conservación y custodia de la información.
- 4 de octubre de 2022. [DECLAR@ 2022]: Instrucciones básicas para la elaboración y presentación de los Modelos M02 y M03 2022/Versión 28-09-2022.
- 29 de septiembre de 2022. Ley de creación y crecimiento de empresas Información sobre el Periodo Medio de Pago a Proveedores (PMP).
- 26 de septiembre de 2022. X Foro de Pequeños Despachos de Auditores.
- 26 de septiembre de 2022. Grupo de trabajo de auditoría de Redigital.
- 23 de septiembre de 2022. Nueva información sobre DECLAR@ y Nota informativa sobre la entrada en vigor de la RICAC Modelos ROAC.
- 7 de septiembre de 2022. Reforma de la ley concursal Ley 16/2022, de 5 de septiembre.
- 31 de agosto de 2022. [DECLAR@ 2022]: Información sobre el acceso al entorno de test de DECLAR@ mediante cl@ve con certificado digital.
- 2 de agosto de 2022. Situación de la auditoría en España 2021.
- 29 de julio de 2022. RICAC modelos certificados, inscripción y anotaciones en el ROAC.
- 27 de julio de 2022. X Foro Pequeños Despachos de Auditores (Sevilla, 22 y 23 septiembre 2022).
- 27 de julio de 2022. Copia de Nota de Aviso REA 50/2022. Obligaciones de formación continuada.
- 15 de julio de 2022. Consultas de contabilidad BOICAC Nº 130.
- 12 de julio de 2022. Tercer Periodo ordinario para la auto preinscripción (Del 12 de julio al 5 de septiembre de 2022).
- 8 de julio de 2022. Presentación del Manual de Contabilidad y Auditoría del Sector Público.
- 5 de julio de 2022. Código de Ética y de Conducta.
- 5 de julio de 2022. Consulta del ICAC sobre la consideración de una SOCIMI como EIP.
- 4 de julio de 2022. Publicados los nuevos modelos de Cuentas Anuales Registro Mercantil.
- 4 de julio de 2022. Modelo de Manual de Control de Calidad Interno (MCCI) de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.
- 30 de junio de 2022. Actualización ejemplos de informes de auditoría según NIA-ES Revisadas.
- 14 de junio de 2022. Auditoría de estimaciones contables: NIA 540 (revisada).
- 24 de mayo de 2022. Comunicación ICAC Seguro de Responsabilidad Civil.
- 19 de mayo de 2022. Criterios de interpretación emitidos por el Grupo Técnico de Independencia.
- 12 de mayo de 2022. Audinotas 2022.
- 10 de mayo de 2022. Segundo Periodo ordinario para la auto preinscripción (Del 26 de abril al 4 de julio de 2022).
- 3 de mayo de 2022. Consultas contabilidad, BOICAC Nº 129.
- 3 de mayo de 2022. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Memoria anual de actividades 2021.
- 29 de abril de 2022. Plazos de presentación de cuentas anuales, procedimiento sancionador y hoja COVID.
- 29 de abril de 2022. IV Jornadas de Auditoría y Contabilidad (Gerona. 5 y 6 de mayo).
- 28 de abril de 2022. Encuesta sobre "La evolución de la auditoría en España desde la Ley 19/88 hasta el momento actual".
- 27 de abril de 2022. Consultas al Departamento Técnico REA Auditores.
- 25 de abril de 2022. Tabla de referencia respecto a las categorías de instrumentos financieros.
- 21 de abril de 2022. Resolución de 20 de abril de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las tres normas de calidad.
- 21 de abril de 2022. Ranking firmas de Auditoría (Expansión, 20 y 21 de abril 2022).
- 21 de abril de 2022. Lista definitiva de calificaciones de la segunda fase del examen acceso al ROAC 2021.
- 8 de abril de 2022. Resumen y presentaciones de la Jornada "Principales cambios del PGC en la elaboración de la memoria".
- 4 de abril de 2022. Comunicado del ICAC sobre expectativas supervisoras sobre la entrada en vigor de las disposiciones del RLAC sobre organización interna.
- 4 de abril de 2022. Plan Nacional de Respuesta a las Consecuencias Económicas y Sociales de la Guerra en Ucrania.
- 1 de abril de 2022. Webinar "Impacto del conflicto de Ucrania en el trabajo del auditor".

## Intervención General de la Generalidad de Cataluña

El decano y el gerente del Colegio de Economistas de Cataluña, **Carles Puig de Travy** y **Maurici Olivé** se han reunido con **David Canada**, interventor general de la



Generalidad de Cataluña, acompañados también del presidente del Registro de Economistas Auditores (REA) del Consejo General de Economistas y consejero de la Junta de Gobierno del CEC, **Emilio Álvarez**.

La Intervención General de la Generalidad de Cataluña es el órgano titular del control interno del presupuesto de la Generalidad de Cataluña, sin perjuicio del control que ejercen el Tribunal de Cuentas y la Sindicatura de Cuentas.

En el encuentro se han intercambiado impresiones sobre la actualidad económica y empresarial y se han abordado cuestiones de interés común.

De izda. a dcha.: Carlos Puig, David Canada, Emilio Álvarez y Maurici Olivé

## Nueva edición de los 'Breakfasts Grupo20'

**Emilio Álvarez**, presidente del REA-CGE ha participado en una nueva edición de los 'Breakfasts Grupo20', que la Asociación Grupo20 Auditoría organiza periódicamente con representantes del sector institucional, empresarial y docente.

**Carles Puig de Travy**, decano del Col·legi d'Economistes de Catalunya (CEC), ha dado la bienvenida a los asistentes a la sede del CEC en Barcelona, donde se ha celebrado el 'Breakfast Grupo20'. En el transcurso de la reunión, ha estado acompañado por **Maurici Olivé**, Gerente del CEC.



Durante la sesión, celebrada en formato híbrido, **Emilio Álvarez** ha manifestado que "Grupo20 es una asociación referente en la auditoría, un sector que actualmente se encuentra en crecimiento". A lo largo de su intervención ha presentado el plan de futuro de la organización para los próximos años, tras su elección como nuevo Presidente.

Entre los retos del sector de la auditoría, ha destacado los cambios normativos en la gestión de calidad dentro de las firmas, con la nueva Ley de Auditoría de Cuentas, los informes corporativos vinculados a la sostenibilidad, así como la importancia de la digitalización de la documentación de los trabajos de auditoría.

Asimismo ha destacado la necesidad de promover la función social de la auditoría y de mejorar la percepción del sector a nivel mediático, empresarial y social. Ha hecho referencia también a la coauditoría como una herramienta para luchar contra la concentración del mercado de la auditoría.

Finalmente, ha hecho hincapié en la retención y la captación de talento, uno de los principales desafíos en el sector de la auditoría y consultoría.

**Mercè Martí Queralt**, presidenta de Grupo20, ha presentado el encuentro con el presidente del REA, que ha contado con una amplia representación de las 21 firmas de la Asociación Grupo20 que, con una facturación agregada de más de 339 M€, representan cerca de un 40% de la facturación del sector, excluyendo las "Big Four", según se extrae de datos del ranking de auditoría que publica anualmente el diario *Expansión*.

## Jornada Técnica ETL Audit Assurance

El pasado 20 de octubre, REA Auditores-CGE colaboró de forma activa en la Jornada Técnica ETL Audit Assurance. A esta jornada mixta, presencial y on-line, asistieron auditores de cuentas de esta red en España y Latinoamérica.

Participaron entre otros, **Emilio Álvarez**, presidente del REA Auditores, en la ponencia titulada *Situación Actual y perspectiva de la actividad de la auditoría de cuentas*, y **Federico Díaz**, con la ponencia *Las Nuevas Normas de Gestión de la Calidad y la problemática de la Compilación de los Papeles de Trabajo*.



## Aplicación práctica en España de las Normas Internacionales de Auditoría (NIGC1-ES, NIGC2-ES y NIA-ES)

En este año 2022 se han producido novedades muy significativas en el marco de la regulación de la actividad de auditoría de cuentas. De ahí la oportunidad de esta obra de **Gabriel Gutiérrez Vivas**, que viene a responder a la necesidad de profundizar en el análisis de estas Normas Internacionales de Auditoría.

El prólogo del libro ha corrido a cargo de **Santiago Durán Domínguez**, presidente del ICAC; y la presentación es de **Emilio Álvarez**, presidente del REA Auditores-CGE.

INFORMACIÓN: pedidoslibro@gmail.com

37

## REFOR ECONOMISTAS FORENSES

### Plan anual formación concursal REFOR 2023 sobre la nueva reforma concursal

Ya está abierta la inscripción al Plan anual formación concursal del REFOR 2023 (contenido formativo del REFOR que ya cuenta con una larga tradición y probada calidad) que se centrará en la nueva Ley 16/2022, de 5 de septiembre, de Reforma Concursal. Se impartirán 12 webinars de formación online de enero a noviembre 2023, de tres horas de duración cada día, totalizando 36 horas de formación (horas homologadas por REA, EC y REFOR). Se han incrementado las horas manteniendo los mismos precios desde hace años. El enfoque es híbrido: además de contenido jurídico (impartido por jueces y Magistrados de lo Mercantil) se incluyen un conjunto de webinars de contenido económico-empresarial contando con ponentes economistas, especializados en el sector de las insolvencias.

Los temas que se van a abordar son variados y del máximo interés y actualidad. Adaptado a la nueva reforma concursal 2022. Destacamos los contenidos sobre nuevos contenidos: procedimiento especial de micropymes y gran

número de sesiones dedicadas a la reestructuración, instrumentando que se va a potenciar, valoración empresas, planes de viabilidad... Para poder ver el programa, características del mismo e inscripción, puede visitarse la web del REFOR (<https://refor.economistas.es>) y twitter (<https://twitter.com/reforcge>). Plazas limitadas y plazo de inscripción hasta el 23 de enero 2023.

### EC ECONOMISTAS CONTABLES · REAF ASESORES FISCALES

#### Cierre Contable y Fiscal del Impuesto Sobre Sociedades 2022



La mayoría de las empresas están inmersas en las tareas que exige el cierre contable –lo cual lleva implícito el cálculo del Impuesto sobre Beneficios– y en actividades gerenciales, como es la confección de los presupuestos de este ejercicio. Para realizar con éxito estas labores es imprescindible asegurarse de que se han calificado

correctamente las operaciones realizadas en 2022 y que se han aplicado las normas de registro y valoración de nuestro Plan General Contable, analizando las diferencias establecidas en la normativa fiscal y, de este modo, considerar si podemos aprovecharnos de los incentivos previstos en la misma.

Este ejercicio 2022 es muy especial por los efectos colaterales derivados de la Guerra de Ucrania. Lo

recordaremos por las medidas aprobadas por las distintas Administraciones Públicas que se están adoptando para paliar los efectos nefastos que dicha guerra está ocasionando en la economía, como puede ser la inestabilidad de precios y en el mercado de la energía.

Siendo conscientes de la trascendencia para las empresas y para los economistas del proceso de cierre, recientemente, el Consejo General de Economistas de España, a través de sus órganos especializados –EC- Economistas Contables y REA-Asesores Fiscales–, ha elaborado y puesto a disposición de todos sus miembros el documento *Cierre Contable y Fiscal del Impuesto Sobre Sociedades 2022* en el que se resumen los principales aspectos de la normativa, doctrinales y jurisprudenciales que hay que tener en cuenta de cara al cierre de los ejercicios iniciados en 2022, concluyendo con 90 recomendaciones que tratan de sintetizar las imprescindibles llamadas de atención o las posibilidades de planificación que aún tenemos antes de final del ejercicio.

38

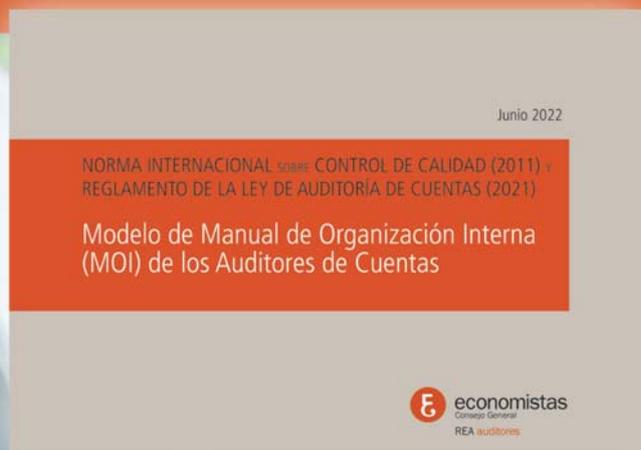
### EAL ECONOMISTAS ASESORES LABORALES

#### Calendario laboral EAL-CGE y Hoja de fiestas EAL-CGE

Con motivo de la publicación, el pasado 14 de octubre en el Boletín Oficial del Estado número 247, de la Resolución de 7 de octubre de 2022, de la Dirección General de Trabajo, por la que se publica la relación de fiestas laborales para el año 2023, desde Asesores

laborales del Consejo General de Economistas de España, EAL-CGE, como todos los años, elaboramos un **calendario laboral para los miembros y una hoja con el detalle de las fiestas laborales** con el desglose por Comunidad Autónoma y las ciudades de Ceuta y Melilla.

## Modelo de Manual de Organización Interna (MOI) de los auditores de cuentas



**¡Ya disponible!**

CONSULTA PÚBLICA: LOS FUTUROS ESTÁNDARES EN MATERIA DE SOSTENIBILIDAD



El pasado 29 de abril de 2022, el **European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)** lanzó una consulta pública sobre los borradores de normas europeas de información corporativa en materia de sostenibilidad. Esta consulta tuvo como objeto informar sobre los objetivos y el contenido de estos borradores de normas, los requisitos de divulgación propuestos, incluida su adecuación y proporcionalidad, cómo se han incorporado los principios de la Propuesta de Directiva sobre Sostenibilidad y las posibles opciones para su implementación gradual.

En este contexto, el EFRAG, el Consejo General de Economistas de España (CGE) y el ICAC consideraron conveniente organizar esta jornada conjunta a la que invitaron a todas las partes interesadas.

Por otra parte, el pasado 1 de julio, se celebró en la sede del Consejo General de Economistas la Jornada Consulta pública: *Los futuros estándares en materia de sostenibilidad*. En esta Jornada, los ponentes –representantes de las instituciones y corporaciones españolas e internacionales de mayor relieve en este ámbito y con interés en la materia, como el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, el EFRAG, el CGE, el ICAC, la EFAA for SMEs, el Banco de España, y la CEOE, entre muchas otras– ofrecieron sus puntos de vista sobre los mencionados requisitos de divulgación, que sirvieron de referencia para los comentarios que, posteriormente, se emitieron desde el CGEE a la consulta pública.

En esta Jornada se puso en valor el trabajo previo realizado por numerosas personas, entidades, reguladores e instituciones del ámbito europeo –y también desde la profesión en España–; y se expusieron las opiniones y puntos de vista de destacados expertos y grupos de interés sobre el borrador del primer set de normas europeas de información corporativa en materia de sostenibilidad que actualmente se encuentran en exposición pública, y en el que han participado los economistas españoles pertenecientes al Consejo General de Economistas **Salvador Marín** y **Esther Ortiz**, el primero como miembro del nuevo Consejo de Información sobre Sostenibilidad del EFRAG (Sustainability Reporting Board-SRB) que debe aprobar las normas definitivas a remitir a la Comisión Europea.

En las sesiones de inauguración y de clausura han participado **Santiago Durán**, presidente del ICAC; **Valentín Pich**, presidente del Consejo General de Economistas de España (CGE); **Salvador Marín**, presidente de la European Federation of Accountants and Auditors for SMEs (EFAA for SMEs) y director del Servicio de Estudios-CGE; **Patrick de Cambourg**, chairman del European Lab PTF-NFRS; **Carlos Moreno**, miembro del Consejo de Información en Materia de Sostenibilidad del EFRAG (EFRAG SR Board); **Emilio Álvarez**, presidente del REA Auditores, y **Xavier Xubirats**, coordinador del Comité de Sostenibilidad y Resiliencia del CGE.



## FORMACIÓN TEÓRICA DE ACCESO AL ROAC

La Universidad Rey Juan Carlos (URJC) en colaboración el Consejo General de Economistas (CGE) a través del REA Auditores, su órgano especializado en auditoría, organizan el MÁSTER UNIVERSITARIO EN AUDITORÍA Y CONTABILIDAD SUPERIOR, que se ofrece en las modalidades presencial y on line.

Es un título oficial y un programa de formación teórica homologado por el ICAC para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), que es impartido por Auditores de Cuentas y Profesores Universitarios.

En el máster se incluye un Complemento de Formación específico en NIA-ES para acceso ROAC que está dirigido a las personas que necesitan esta formación teórica adicional requerida.

Está en marcha la decimoséptima edición, que está tenido lugar en el periodo 2022-2023, y se está desarrollando de forma satisfactoria.

Tenéis disponible el folleto informativo y el documento de presentación de la decimoséptima edición del Máster correspondiente al periodo lectivo 2022-2023.

Acceso en <http://economistas.es/masterauditoria/>

## FORMACIÓN CONTINUA

El 30 de septiembre 2022 finalizó la primera anualidad del cuarto trienio del periodo de cómputo en relación con la obligación de formación continuada de los auditores.

Durante el periodo lectivo 2021-2022 la oferta de cursos webinar realizada por el REA Auditores-CGE ha sido de aproximadamente **97 actividades formativas**, a las que han acudido en torno a **10.720 asistentes**. Los datos anteriores incluyen el 12º Auditmeeting celebrado los pasados días 16 y 17 de diciembre de 2021. Las actividades formativas realizadas han tenido, en general, un resultado satisfactorio.

En relación con la actual anualidad, que ha comenzado el pasado 1 de octubre de 2022, desde el punto de vista técnico se están abordando los aspectos novedosos y de interés para nuestros miembros en materia de auditoría y contabilidad. Durante el mes de octubre se han realizado 8 actividades formativas a las que han acudido 750 asistentes.

Los cursos que actualmente están programados son:

- Economistas y Auditores ante las provisiones, y Los Activos - Pasivos contingentes.
- Impacto del Código de Conducta / Canal Ético y las nuevas Normas de la Gestión de la Calidad.
- Cómo determinar la matriz de riesgos de auditoría.
- Auditoría de instrumentos financieros; conceptos globales y aspectos básicos sobre derivados y coberturas.
- Análisis Contable de la Norma de Registro y valoración sobre reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.
- Evaluación del entorno de TI adaptado a la nueva NIA 315 Revisada.
- El cálculo del deterioro de activos y las estimaciones realizadas por los clientes de auditoría: temas críticos y consejos prácticos para la correcta gestión de este aspecto.
- Ecoembes: nueva plataforma de datos de envases.
- 13º Auditmeeting.
- Análisis Contable de la Norma de Registro y valoración sobre Instrumentos Financieros del PGC.
- Taller sobre Medidas de protección de los sistemas informáticos (ficha nº1 del Grupo de trabajo de Auditoría de Redigital).

- Taller sobre Medidas para la salvaguarda, conservación y custodia de la información (ficha nº2 del Grupo de trabajo de auditoría de Redigital).
- Taller sobre Medidas informáticas y de otro tipo en relación con el tratamiento de datos personales (Ficha nº 3 del Grupo de Trabajo de Auditoría).
- NIA-ES 315 Revisada.
- Las nuevas normas de gestión de la calidad de los auditores (Jornada I): la NIGC 1-ES.

En los próximos meses de 2023 se llevarán a cabo nuevas actividades formativas. Como viene siendo habitual, los Colegios también realizan un número significativo de actividades formativas para auditores, y desde la Corporación continuamos con la adecuada coordinación entre el REA-CGE y los citados Colegios, en relación con la organización, el control y la homologación de los cursos.

En la **Escuela de Conocimiento Eficiente (Ece)** del Consejo General de Economistas nuestros miembros pueden **comprobar la situación** en la que se encuentran respecto a las actividades formativas y las horas que han realizado, a efectos de **planificar la formación** que, en su caso, necesiten para cumplir con lo requerido por la normativa vigente, de cara a la presente anualidad y también al cuarto trienio que finalizará el 30 de septiembre de 2024.

Según la normativa de auditoría en vigor, los auditores de cuentas inscritos en el ROAC, en situación de ejercientes, y los auditores de cuentas no ejercientes que se encuentren colaborando activamente con un auditor de cuentas en tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas, cualquiera que sea la vinculación contractual, deberán realizar actividades de formación continuada por un tiempo equivalente, al menos, a 120 horas en un período de tres años, con un mínimo de 30 horas anuales.

Habitualmente venimos recomendando a nuestros miembros que, por término medio, realicen aproximadamente 40 horas de formación al año, de las cuales aproximadamente un 71% deben ser en Contabilidad y Auditoría.

Agradecemos los resúmenes de consultas (BOICAC 129, 130 y 131) que publicamos a continuación y que han sido elaborados por **Fernando Ruiz Lamas**, Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidade da Coruña. Registro de Expertos Contables: nº 2.290

## Consultas BOICAC 129

### CONSULTA 1: Subvención para cancelar parcialmente un préstamo ICO

Se pregunta sobre la contabilización de una subvención recibida para cancelar parte de un préstamo del Instituto de Crédito Oficial (ICO) concedido con motivo de la pandemia del COVID-19.

#### ¿Se reconoce directamente como un ingreso o se devenga a lo largo de la vida del préstamo?

Partiendo de que la subvención cumpla con el requisito de ser no reintegrable, conforme a lo establecido en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 18ª del Plan General de Contabilidad (PGC), las subvenciones recibidas con el objeto de cancelar deudas se imputan como ingresos del ejercicio en

que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realiza en función del elemento financiado.

En suma, si se trata de una financiación no específica, la subvención se reconoce como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o ejercicios en que tuvo lugar la cancelación de la deuda. Si se trata de financiación específica, el ingreso se reconoce conforme se consuma, amortice, deteriore o cause baja el activo financiado con la deuda.

### CONSULTA 2: Aportación no dineraria como pago de un dividendo pasivo

Un socio debe abonar un desembolso pendiente por la suscripción de instrumentos de patrimonio de una sociedad (dividendo pasivo). El desembolso se realizará mediante la entrega de un inmovilizado material, cuyo valor razonable en el momento de la suscripción de las acciones era superior a su valor en libros. A la fecha del abono del dividendo pasivo el valor razonable del activo aumentó con respecto a la fecha de suscripción.

#### ¿Se registra un resultado? ¿Por qué importe?

A la fecha de la suscripción, el aportante debió reconocer en su activo los instrumentos de patrimonio, pero sin dar de baja el inmovilizado a entregar con posterioridad. En su lugar, habrá contabilizado una cuenta minoradora de activo. Dependiendo del plazo restante hasta la fecha de desembolso, a partir del cuadro de cuentas del PGC, se emplearía alguna de las dos cuentas siguientes:

- 259. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo
- 549. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo

La valoración de las acciones o participaciones por el aportante debe coincidir con el valor que le asigna la sociedad que amplía capital. A este respecto, el artículo 15

de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)<sup>1</sup>, indica que el elemento recibido se contabiliza por su valor razonable en la fecha de suscripción de las acciones o asunción de las participaciones, importe que, con carácter general, será coincidente con la valoración que se les atribuya en la escritura de constitución o en la de ejecución del aumento de capital social.

En consecuencia, el aportante registra a la fecha del abono del dividendo pasivo una ganancia por la diferencia entre el valor razonable a la fecha de la suscripción y el valor en libros del inmovilizado material, salvo que la operación se califique como permuta no comercial, lo cual, en principio, entendemos no acontecería en una transacción entre partes no vinculadas.

El ICAC recuerda que puede que proceda añadir al valor de la inversión los costes de transacción, salvo que el aportante adquiera el control de la sociedad participada, en cuyo caso, en aplicación de la NRV 19ª del PGC, Combinaciones de negocios, tales costes directamente relacionados con la adquisición se llevan como gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias, al objeto de que no incrementen el saldo de un eventual fondo de comercio.

1. Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

### Consulta 3: Valoración del impuesto diferido en una cooperativa “especialmente protegida”

La consulta se refiere a una cooperativa especialmente protegida dentro del ámbito de aplicación de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas, por lo que tributa al tipo impositivo del 20% por los resultados cooperativos, y al 25% por los resultados extra-cooperativos, disfrutando asimismo de una bonificación en la cuota íntegra del 50%.

#### ¿Qué tipo de gravamen procede aplicar para calcular un activo o pasivo por impuesto diferido?

La cuestión planteada se refiere al tipo de gravamen a emplear para valorar el activo o pasivo por impuesto diferido generado en el ejercicio, ya sea el 20% y el 25%, respectivamente, para los resultados cooperativos y extra-cooperativos; o bien, el tipo de gravamen efectivo del 10% y del 12,5%, teniendo en cuenta la bonificación del 50% en la cuota íntegra.

Las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, aprobadas por la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, establecen en su Norma Duodécima. Gasto por impuesto sobre beneficios, que la cuantificación de los respectivos activos y pasivos por impuesto diferido se debe realizar teniendo en cuenta el tipo de gravamen, cooperativo o extra-cooperativo, que corresponda a la naturaleza de los resultados relacionados con dichos créditos y débitos, así como, en su caso, la calificación fiscal de protegida o especialmente protegida de que goce la cooperativa.

En consecuencia, procede tener en cuenta la bonificación del 50% de la cuota íntegra, por lo que se empleará el tipo de gravamen efectivo del 10% o del 12,5%, dependiendo del origen, cooperativo o extra-cooperativo, de los resultados gravados.

Por último, el ICAC nos recuerda que los requisitos para la calificación de cooperativa especialmente protegida deben cumplirse y acreditarse en cada ejercicio.

### Consulta 4: Bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos

En virtud de lo establecido en el Real Decreto-ley, 6/2022, de 29 de marzo<sup>2</sup>, los suministradores de carburantes y combustibles, en su calidad de entidades colaboradoras, aplican anticipadamente un descuento, en general de 20 céntimos de euro por litro, para posteriormente solicitar su reembolso a la Administración.

#### ¿Cómo contabiliza el descuento el distribuidor?

Atendiendo al fondo económico de la operación, se desprende que las entidades colaboradoras actúan como intermediarios entre el Estado y el consumidor final, siendo éste el verdadero beneficiario de la bonificación en el carburante.

Por tanto, el distribuidor no contabiliza ningún ingreso por subvención, y registrará un crédito frente a la Hacienda Pública por la bonificación al consumidor final, no teniendo impacto el descuento en su cifra de negocios. Es decir, registra un ingreso por ventas por el importe cobrado al cliente más el crédito frente a la Hacienda Pública, en concepto de anticipo del descuento aplicado.

La Resolución de 10 de febrero de 2021, del ICAC<sup>3</sup> (RICAC de ingresos) indica que las subvenciones no integran el importe de la cifra anual de negocios, salvo si se otorgan en función de unidades de producto vendidas y forman parte del precio de venta de los bienes y servicios. Por tanto, solo en este caso su importe estará integrado en la cifra de ventas o prestaciones de servicios a las que afecta.

En el supuesto previsto en el artículo 21 del Real Decreto-ley, 6/2022, de 29 de marzo, para los grandes operadores<sup>4</sup>,

establece una bonificación al consumidor final de 0,15 euros; y si el operador al por mayor de productos petrolíferos opta por conceder un descuento adicional al consumidor final de 0,05 euros, éste constituye una reducción en la cifra de negocios, ya que tiene carácter de descuento comercial. Pero si desisten de aplicar este descuento a su cargo, deberán satisfacer una prestación patrimonial de carácter público no tributario de periodicidad trimestral, durante el periodo comprendido entre los días 1 de abril y 30 de junio de 2022, que tiene naturaleza de gasto de explotación, aunque en aplicación del principio de importancia relativa, se permitiría su registro alternativo como descuento comercial.

#### ¿Cómo registra el descuento el beneficiario?

Conceptualmente, la bonificación tiene carácter de subvención recibida de la Administración; pero en aplicación del principio de importancia relativa, se admite su tratamiento como menor gasto por suministros, en línea con lo señalado en la consulta 5 del BOICAC Nº 94, sobre el reflejo contable de los desembolsos incurridos por cursos de formación de los trabajadores de una empresa que disfrutaban de una bonificación en las cotizaciones de la seguridad social; y también en la Consulta 1 del BOICAC Nº 122, sobre el tratamiento contable de los costes a asumir por las empresas en los expedientes de reducción temporal de empleo (ERTE), en aplicación de las medidas para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, por el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo.

2. Real Decreto-ley, 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania.

3. Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.

4. Tienen esta condición los operadores al por mayor de productos petrolíferos con capacidad de refinación en España y con una cifra anual de negocios superior a 750 millones de euros.

## Consultas BOICAC 130

### Consulta 1: Sobre el tratamiento contable de una determinada acción comercial dirigida a la captación de clientes

Se pregunta sobre la contabilización de un pago por un servicio de marketing digital, de los denominados lead, es decir, que consiste en una primera toma de contacto con un cliente potencial, como pueda ser la cumplimentación por éste de un formulario, o la suscripción a una *newsletter*, por ejemplo.

De acuerdo con su experiencia histórica, la empresa que soporta el coste del servicio consigue que un porcentaje de los potenciales clientes contactados finalmente acaben adquiriendo el producto que comercializa.

**¿Se puede activar un porcentaje del coste del servicio, ya sea como trabajos en curso o como costes de adquisición del contrato?**

La respuesta del ICAC es negativa en ambos casos, por lo que solo queda registrar todo el desembolso como un gasto.

Por una parte, el Plan General de Contabilidad (PGC), en su Norma de Registro y Valoración (NRV) 5ª, Inmovilizado

intangible, no permite reconocer en esta clase de activos los gastos de establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, que se hayan generado internamente.

Asimismo, la Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015<sup>1</sup>, en el apartado 2 de la norma séptima, precisa que los gastos de comercialización no forman parte del coste de producción.

Por último, la Resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021<sup>2</sup> regula en su artículo 21 los costes incrementales de la obtención de un contrato, caracterizados por el hecho de que no se habría incurrido en ellos de no obtenerse el contrato. En el caso planteado, no es posible identificar una relación directa entre el gasto incurrido y la captación del cliente, sin perjuicio de que, como cualquier otra acción publicitaria o de marketing, el desembolso pueda contribuir a generar ingresos.

### Consulta 2: Sobre el tratamiento contable de la prestación de un servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita en el contexto de una campaña comercial

Una empresa se obliga a prestar gratuitamente un servicio a todos sus clientes durante un año, ampliable a dos años si se paga un determinado importe. La obligación consiste en el compromiso de sustituir un elemento integrante del producto vendido, en caso de cambio en las necesidades del cliente, o por causa de su rotura no imputable a un defecto de fabricación.

**¿Se registra una provisión?**

La Resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021 (Resolución de ingresos), regula las garantías entregadas, distinguiendo entre garantías "seguro" y garantías "servicio".

La garantía "seguro" (garantía en sentido estricto) se activa cuando el producto entregado no cumpla las especificaciones acordadas en el contrato, cosa que no ocurre con las garantías "servicio". En el primer caso se reconoce una provisión por el valor actual de la obligación. Además, si el cliente no tiene la opción de adquirir la garantía por separado, la empresa contabilizará la obligación incurrida de

acuerdo con la norma de registro y valoración sobre provisiones y contingencias, a menos que la garantía entregada, o parte de ésta, proporcione al cliente un servicio adicional.

En las garantías "servicio", en cambio, se identifica una obligación independiente que asume la empresa. En consecuencia, al reconocer el ingreso, la empresa deberá asignar una parte del precio de la transacción a ese compromiso adicional.

En opinión del ICAC, con base en los indicios que se relacionan en el apartado 3 de la Resolución de Ingresos, parece deducirse de la información suministrada por la consultante que, en el caso planteado, nos hallaríamos ante una garantía "servicio", dentro de la cual se pueden, a su vez, identificar varias obligaciones, con el deber de asignar el precio de la transacción entre los diferentes componentes del acuerdo.

### Consulta 3: Resolución judicial por la que se reconoce a la empresa el derecho a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

La consultante había dado de baja en ejercicios anteriores el crédito por bases imponibles negativas inicialmente reconocido. Pero tras resolverse el litigio con Hacienda que

dio lugar a dicha baja, se le restituye en el derecho a compensar tales bases imponibles negativas, por lo que procede a reconocer el crédito fiscal en su balance.

1. Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

2. Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y prestación de servicios.

## Consultas y sentencias

### ¿Se registra un ingreso o un abono en reservas?

El ICAC parece que da a entender que la empresa no necesariamente debería haber dado de baja el activo por impuesto diferido, sino que podría haber procedido el reconocimiento de una provisión para impuestos, conforme a lo regulado en el artículo 18 de la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016<sup>3</sup>, de forma que, resuelto favorablemente el litigio, se registraría la aplicación de la provisión, que tendría como contrapartida un ingreso.

### CONSULTA DE AUDITORÍA

Se plantea ante el ICAC la cuestión de si tiene la consideración de Entidad de Interés Público (EIP) una SOCIMI (Sociedad Anónima Cotizada de Inversión Inmobiliaria), que cotiza en el BME Growth, sustituto del MAB (Mercado Alternativo Bursátil).

Recordemos que las EIP están obligadas a auditar sus cuentas anuales, con unas mayores exigencias en lo que respecta a la rotación de auditores, así como en la incompatibilidad de la prestación de servicios distintos de la auditoría. Además, las EIP tienen la obligación de presentar en todo caso un estado de información no financiera.

Conforme a lo establecido en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, entre otras, tienen la consideración de EIP las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente, así como las **entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el**

También podría haber sucedido que la provisión se reconociese en un ejercicio posterior al del reconocimiento del activo fiscal, con lo que cabría dotarla con cargo a reservas. Pero el hecho es que la sociedad procedió a dar de baja el activo por impuesto diferido.

En cualquier caso, la respuesta es que la contrapartida para volver a reconocer el crédito fiscal tiene que ser la misma que se empleó al registrar su baja, ya fuera una cuenta de gasto, o una cuenta de reservas.

**mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.**

En el desarrollo que hace de este precepto el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Auditoría de Cuentas, se indica que tiene la condición de mercado secundario oficial de valores cualquier mercado regulado de un Estado miembro de la Unión Europea (UE), en los términos previstos en el artículo 2.13 de la Directiva 2006/43/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, norma que, a su vez, remite a la definición de mercado regulado recogida en el artículo 4, apartado 1, punto 14, de la Directiva 2004/39/CE, de 21 de abril de 2004.

Considera el ICAC que la sustitución del MAB por el actual BME growth ha sido una reestructuración puramente de mercado. Por lo tanto, dado que en el BME *growth* las empresas calificadas como pertenecientes al segmento de empresas en expansión son solo una parte de las que cotizan en el mismo, se colige que las SOCIMI, al no pertenecer a dicho segmento, no adquieren automáticamente la condición de EIP.

3. Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios

## Consultas BOICAC 130

### Consulta 1: Gastos derivados del plan de retribución a determinados empleados abonado por una entidad vinculada

Los socios inversores de una sociedad residente en España aprueban un plan de remuneración en efectivo a los directivos de la misma, a abonar en el momento en que la sociedad realice una distribución de fondos en favor de los inversores (pueden ser dividendos, o reembolso de aportaciones; o también repagos de deuda intragrupo, o pagos de intereses). El derecho de un directivo a participar en el plan es intransmisible y está ligado a la permanencia en la sociedad. El pago en efectivo se abonará por los fondos inversores a

través de otra entidad del grupo en la que participan, que es residente fiscal en Estados Unidos. Por ello, la sociedad española no abona cuantía alguna, a salvo de practicar las retenciones fiscales que procedan.

### ¿Qué asientos contables debe registrar la sociedad española?

Parece haberse convenido que, una vez que los socios no residentes hayan recuperado el importe de la inversión inicial más una rentabilidad, se procedería a abonar la retribución

pactada con los directivos. Según esto, conforme al criterio publicado en la consulta 9 del BOICAC nº 98<sup>1</sup>, se debe reconocer un gasto de personal, en concepto de sueldos y salarios, por la mejor estimación del importe a pagar a los directivos, en la forma prescrita en la Norma de Registro y

Valoración (NRV) 16<sup>º</sup> Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal, del Plan General de Contabilidad (PGC).

La contrapartida de dicho gasto será un abono a la cuenta de patrimonio "118. Otras aportaciones de socios", según el criterio marcado en la consulta 2 del BOICAC nº 97<sup>2</sup>.

### Consulta 2: Escisión parcial de la sociedad dominante de un grupo cotizado

La consultante es la dominante de un grupo de sociedades cuyas acciones cotizan en la Bolsa española. Su consejo de administración ha acordado su escisión con objeto de reorganizar el grupo, lo cual dará lugar a dos grupos cotizados de sociedades con negocios diferentes y la misma composición accionarial, al menos en el inicio de la vida de ambos grupos. No obstante, se espera que esta composición inicial del accionariado se modifique sustancialmente a partir de ese momento por las operaciones que se produzcan en el mercado bursátil, y la composición del consejo de administración también podría verse modificada en función de la evolución del accionariado de la nueva sociedad. Los consejos de administración de la sociedad escindida y la sociedad beneficiaria de nueva creación tendrán los mismos consejeros dominicales y tres consejeros independientes distintos en cada grupo. El equipo directivo, de cada uno de los grupos será diferente.

En la operación de escisión no intervienen terceros distintos de los actuales propietarios, ni existe un acuerdo marco dirigido a canalizar la transferencia del negocio escindido a otros socios. Al margen del *free float*, los socios que mantienen una inversión estable en la consultante pasan a participar en el negocio escindido en el mismo porcentaje de participación que retienen en la sociedad escindida.

#### ¿Cómo se contabiliza la escisión?

La consultante argumenta que las sociedades que resultan de la escisión no formarían grupo, a los efectos de la NRV 21<sup>ª</sup> Operaciones con empresas del grupo, porque las dos sociedades dominantes de los respectivos negocios no cumplirían la definición de empresas del grupo en el sentido de la NECA 13<sup>ª</sup> del PGC. En concreto, sostiene la empresa que ambas sociedades no integrarían un grupo de subordinación ni de coordinación.

Además, la consultante considera que tampoco resultaría de aplicación la NRV 19<sup>ª</sup> Combinaciones de negocios, del

PGC, porque en la entidad beneficiaria no se desarrollaba negocio alguno antes de la operación de escisión.

Opina el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) que lo verdaderamente relevante para resolver la cuestión planteada es si las dos sociedades cotizadas producto de la escisión, la escindida y la beneficiaria, forman o no un grupo de sociedades a efectos de que resulte de aplicación o no la NRV 21<sup>ª</sup> 2 del PGC, esto es, si se cumple o no con la definición de grupo recogida en la Norma de Elaboración de Cuentas Anuales (NECA) 13<sup>ª</sup> del PGC, dado que la Resolución del ICAC (RICAC) de 5 de marzo de 2019<sup>3</sup>, en su artículo 53.5.b), establece que la escisión parcial entra en el ámbito de aplicación de la NRV 21<sup>ª</sup> 2 del PGC, cuando el patrimonio neto traspasado se incorpore a una sociedad de nueva creación que se incorpora al grupo.

Recuerda el ICAC que la existencia de unidad de decisión, lo que deriva en la identificación de un grupo por coordinación, como el que define la NECA 13<sup>ª</sup> del PGC, se basa en que se produzca una actuación conjunta, que lleva a una actuación coordinada por parte de las sociedades en cuestión. A tal efecto, constituyen elementos indiciarios de la actuación conjunta cuando se comparte la mayoría de los miembros del órgano de administración, o cuando la mayoría de los derechos de voto de dos o más sociedades pertenezcan a los mismos socios y no exista una relación jerárquica de subordinación, sino que su posición en la toma de decisiones es paritaria. Además, la referencia a los mismos socios no implica que el porcentaje de participación de cada uno de ellos deba ser el mismo en cada sociedad, ni que dicha situación excluya la participación de terceros en su capital.

Del mismo modo, la división de un grupo empresarial en varios negocios a través de una escisión como la descrita en la consulta, sin una modificación sustancial en la composición de los socios, también podría llevar a presumir, salvo prueba

1. BOICAC nº 98, de junio de 2014, consulta 9: sobre el registro contable de los "bonus" o salarios variables en función de objetivos abonados por una empresa a sus empleados que se devenga a lo largo de un ejercicio, pero cuyo importe definitivo no se fija ni desembolsa hasta el ejercicio siguiente.

2. BOICAC nº 97, de marzo de 2014, consulta nº 2: sobre el tratamiento contable de los pagos a empleados de una sociedad (filial) con instrumentos de patrimonio concedidos por la sociedad dominante; la cual, a su vez, se remite a la consulta 7 del BOICAC nº 75, de septiembre de 2008, sobre cómo deben registrarse las operaciones de pagos a empleados de una sociedad en instrumentos de patrimonio concedidos por su dominante, tanto desde el punto de vista de la sociedad dominante como de la dependiente.

3. Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

## Consultas y sentencias

en contrario, que las sociedades resultantes de la operación forman parte de un grupo de unidad de decisión, ya que hasta la escisión ambos negocios se mantenían integrados bajo la misma dirección. Otros indicios son el hecho de que persista una cierta comunidad de administradores, o que tras la escisión los negocios sigan operando bajo una marca común, por ejemplo.

Sin perjuicio de lo anterior, se recuerda que son los administradores de la escindida y la beneficiaria los responsables en última instancia de calificar o no ambas sociedades como empresas del grupo.

En conclusión, en el caso de que se identifique la existencia de un grupo por coordinación, se aplicaría la NRV 21<sup>ª</sup> 2, por tanto:

- a) La sociedad escindida deberá dar de baja los elementos patrimoniales transferidos sin reconocer resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias.

- b) La sociedad beneficiaria reconocerá los elementos patrimoniales del negocio transferido por su valor en libros o coste precedente en la fecha de efectos contables de la operación, que será el valor contable consolidado, cuando se disponga del mismo.

Si no existe grupo por coordinación, se aplica entonces la NRV 19<sup>ª</sup>, con lo cual, conforme al criterio publicado en la consulta 1 del BOICAC nº 89, de marzo de 2012, y en aplicación del artículo 53.2 de la RICAC de 5 de marzo de 2019, la sociedad escindida deberá reconocer un resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias, por la diferencia entre el valor razonable y el valor en libros del patrimonio traspasado. Es decir, se aplica el método de adquisición. En correspondencia, la beneficiaria da de alta los activos y pasivos identificados y reconocidos en la combinación de negocios por sus respectivos valores razonables, incluyendo el eventual fondo de comercio que aflore en la operación.

### Consulta 3: Tratamiento contable del importe recibido por una sociedad concesionaria para reestablecer el equilibrio económico de una concesión tras las medidas de restricción impuestas como consecuencia del COVID-19

La consulta versa sobre una sociedad concesionaria de infraestructuras públicas que formula sus cuentas anuales conforme a las normas de adaptación del PGC a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas<sup>4</sup>.

De acuerdo con las citadas normas, la sociedad ha determinado que el acuerdo de concesión responde a un modelo mixto, registrando tanto un activo financiero como un inmovilizado intangible por separado. La sociedad ha reconocido el activo financiero por el derecho a la contraprestación incondicional garantizada, y el inmovilizado intangible, por la diferencia entre el valor razonable de la infraestructura entregada y el activo financiero. Una vez entregada la infraestructura, los ingresos se corresponden exclusivamente con los derivados del derecho a cargar tarifas futuras.

Las medidas tomadas por las Administraciones Públicas para afrontar la situación creada por el COVID-19 son origen del derecho de los concesionarios de infraestructuras públicas a percibir una compensación económica por la pérdida de ingresos y el eventual incremento de costes registrado, ya fuera mediante la ampliación de la duración inicial de las concesiones hasta un máximo de un 15 por 100, o a través de la correspondiente modificación de las cláusulas económicas de los contratos.

La Administración concedente acuerda compensar a la sociedad consultante por el menor ingreso obtenido por venta de billetes a causa de las medidas restrictivas impuestas por el estado de alarma en el periodo comprendido entre el 15 de marzo y el 20 de julio de 2020, descontando los menores costes del concesionario en el periodo.

#### ¿Cómo se contabiliza la compensación recibida?

A priori, se plantea la duda de si la compensación recibida se registraría como un derecho de cobro, reclasificándose con abono al saldo del activo concesional intangible.

Alternativamente, cabría registrar la compensación como una subvención.

Contesta el ICAC que lo que se está planteando es si se ha producido o no una modificación en el contrato, conforme a lo regulado en la RICAC de ingresos<sup>5</sup>. En este sentido, se consideraría que se produjo una modificación contractual si la revisión que tiene por objeto restablecer el equilibrio económico de la concesionaria ha sido suscrita por las mismas partes que suscribieron el acuerdo inicial, o aquellas que les hayan sucedido en los derechos y obligaciones derivados de ese contrato; y además, se conviene alterar el objeto del contrato, bien porque se modifique la prestación o porque se altere el precio.

4. Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

5. Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.

En el caso planteado, no se ha producido una modificación en el precio (el ingreso que generó la construcción de la infraestructura ya se reconoció previamente por el valor razonable del servicio). Por otra parte, uno de los aspectos determinantes del tratamiento contable de los acuerdos de concesión se centra en calificar si la contraprestación recibida de la autoridad concedente es un derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero, sin que pueda calificarse como tal la existencia de cláusulas dirigidas a garantizar el equilibrio económico del contrato ante una demanda baja. Sin embargo, esta circunstancia no implica que todo reequilibrio económico deba contabilizarse como una subvención a la explotación. Por el contrario, en la medida que el fondo económico del acuerdo pudiera asimilarse al que origina el nacimiento de un activo financiero en la fecha de reconocimiento del ingreso por la ejecución de la obra, cabría concluir que el cambio en la naturaleza de la contraprestación debería calificarse como una modificación del objeto contractual.

Sobre la base de todo lo anterior, se debe empezar por identificar los flujos de efectivo que se ven afectados por la compensación, siguiendo, en principio, el mismo criterio de reparto que se adoptó en el registro inicial de la contraprestación recibida, a los efectos del reconocimiento separado del activo financiero y del activo intangible.

Una vez hecha esta división, la aplicación de los criterios incluidos en la RICAC de ingresos a la parte del acuerdo atribuible a la contraprestación asociada a la construcción de la obra que deba calificarse como una modificación del objeto, debería traer consigo una reclasificación del inmovilizado intangible como un derecho de cobro (activo financiero).

Pero si no se cumplen las condiciones para identificar una modificación del contrato, la compensación se contabilizaría como una subvención a la explotación.

#### Consulta 4: Calificación de la emisión de unas acciones preferentes en las cuentas anuales individuales de la sociedad emisora

La sociedad cotizada "A" posee el 100% de las acciones de "B", sociedad anónima unipersonal. Ninguno de los consejeros de "B" lo es también de "A". La actividad de "B" consiste exclusivamente en la emisión de instrumentos financieros, para lo que necesita la garantía de "A".

La sociedad "B" emitió acciones preferentes, sin derecho a voto, con vencimiento a perpetuidad, rescatables solo a opción del emisor. La dominante "A" garantiza el pago de dividendos y el valor nominal inicial de las acciones, más cualquier incremento futuro en el valor nominal. El pago obligatorio del dividendo por parte de "B" está condicionado a que el grupo "A" tenga beneficios a nivel consolidado y decida distribuir dividendos. El dividendo a abonar a los suscriptores de las acciones preferentes es variable, en función de un tipo de interés de referencia y no acumulativo.

En el caso de que el grupo "A" tenga beneficios a nivel consolidado y no distribuya dividendos, la sociedad B tiene la opción (pero no la obligación) de evitar el pago de la retribución mediante una remuneración en especie consistente en el incremento del valor nominal de las acciones preferentes, siempre que la garantía otorgada por la Sociedad "A" se haga extensiva a la cuantía incrementada del nominal.

#### ¿Las acciones preferentes emitidas por "B" son patrimonio neto o pasivo?

Para responder a esta pregunta, se debe acudir a la definición de pasivo financiero en el artículo 3 de la RICAC de 5 de marzo de 2019, así como al artículo 12 de la

citada RICAC, Acciones y participaciones con privilegio.

Asimismo, lo que se dilucida es la clasificación de la emisión en las cuentas anuales individuales de la sociedad "B". En consecuencia, el ICAC opina que, de acuerdo con las condiciones de la emisión, existe un componente de pasivo en las acciones preferentes de "B", dado que el consejo de administración de esta sociedad no tiene la facultad de impedir la salida de flujos de efectivo hacia los tenedores de las acciones; la potestad es solo del consejo de la dominante "A", que es quien decide sobre el reparto de los beneficios. Por ello, se concluye que, en la operación planteada, desde la perspectiva de formulación de las cuentas anuales de la sociedad dependiente "B", llevaría a identificar un componente de pasivo en las acciones preferentes sobre las que versa la consulta.

Conforme a lo establecido en el apartado 4 del artículo 12 de la RICAC de 5 de marzo de 2019, el componente de pasivo será el valor actual de la mejor estimación de los dividendos preferentes descontados a una tasa de descuento adecuada, teniendo en cuenta los riesgos específicos de la entidad y a las características del instrumento. En este caso, el espacio temporal a considerar es el de una deuda perpetua. Tratándose de una sociedad no cotizada, salvo mejor evidencia, se tomaría como tasa de descuento el tipo de interés incremental; esto es, aquel tipo de interés al que se pudiese refinanciar la entidad en un plazo igual al del flujo de caja que se quiere descontar.

# MÁSTER UNIVERSITARIO EN AUDITORÍA Y CONTABILIDAD SUPERIOR

HOMOLOGADO  
POR EL ICAC PARA EL ACCESO  
AL REGISTRO OFICIAL  
DE AUDITORES  
DE CUENTAS (ROAC)  
ACREDITADO POR ACCA

2022 - 2023



TÍTULO OFICIAL DE LA UNIVERSIDAD REY JUAN CARLOS

DISPENSA GENÉRICA TOTAL DE LA PRIMERA FASE DEL EXAMEN DE ACCESO AL ROAC

8 EXENCIONES PARA LA ACREDITACIÓN ACCA GLOBAL

16 PROMOCIONES NOS AVALAN

MÁS DE 500 TITULADOS

MÁS DE 300 SOLICITUDES DE PREINSCRIPCIÓN EN LOS TRES ÚLTIMOS CURSOS ACADÉMICOS