

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL

- 14084** *Resolución de 27 de octubre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que publica la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, «Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar», y la modificación de la Norma Técnica de Auditoría «Responsabilidades del auditor con respecto a otra información».*

Mediante Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se publicaron las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES). Igualmente, por Resolución de 20 de marzo de 2014, se publicó la Norma Técnica de Auditoría sobre «auditoría de un solo estado financiero», resultado de la adaptación de la NIA 805 para su aplicación en España (NIA-ES 805).

Posteriormente, por Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se publicó la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) y del Glosario de Términos. Las Normas Técnicas de Auditoría modificadas fueron la 260, 510, 570, 700, 705, 706 y 720, que se identifican como revisadas –«NIA-ES (revisadas)»–, así como la incorporación de una nueva NIA, la 701. Esta modificación de las normas técnicas de auditoría tuvo por objeto trasladar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España (en concreto, las NIA-ES) las NIA revisadas por parte del International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) e incorporar los nuevos requerimientos exigidos por el Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (RUE) y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC).

El IAASB ha revisado la NIA 540 «Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a valorar», modificando su contenido de forma sustancial, incluyendo el propio título de la norma, que pasa a denominarse NIA 540 (revisada) «Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar», sustituyendo la anterior NIA-540. Por tanto, se ha considerado conveniente incorporar la NIA 540 (revisada) aprobada por el IAASB como norma técnica de auditoría, resultado de adaptación de las normas internacionales para su aplicación en España, NIA-ES 540 (revisada) «Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar», en sustitución de la NIA-ES 540.

Por su parte, en la NIA-ES 720 (revisada) «Responsabilidades del auditor con respecto a otra información», publicada por Resolución de este Instituto de 23 de diciembre de 2016, se regula la actuación a seguir por el auditor en relación con la verificación de esa «otra información» y su tratamiento en el informe de auditoría de las cuentas anuales. Dicha otra información, según la adaptación realizada (tal como se señala en la nota aclaratoria que acompaña al alcance de dicha norma), se refiere a estados o documentos que acompañan a las cuentas anuales auditadas y siempre que sean requeridos por una disposición legal o reglamentaria, encontrándose entre dicha información, en particular, el informe de gestión.

En la adaptación de esta NIA-ES 720 (revisada) para su aplicación en España, siguiendo el procedimiento habitual de adaptación de todas las NIA, se han incluido las notas aclaratorias oportunas en los distintos apartados de la Norma a efectos de indicar

que, en relación con la información contenida en el informe de gestión, deben cumplirse los requerimientos adicionales exigidos por el artículo 5.1.f) de la LAC.

El artículo 5.1.f) de la LAC establece la información que debe incluirse en el informe de auditoría de las cuentas anuales referente al informe de gestión, de la siguiente forma:

«Artículo 5. *Informe de auditoría de cuentas anuales.*

1. El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que deberá incluir, como mínimo, el siguiente contenido:

a)

[...]

f) Una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio, en el caso de que el citado informe de gestión acompañe a las cuentas anuales. Asimismo, se incluirá una opinión sobre si el contenido y presentación de dicho informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación, y se indicarán, en su caso, las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado a este respecto».

Así, en las notas aclaratorias de la NIA-ES 720 (revisada) se establece a este respecto: «Adicionalmente a lo establecido en este apartado, en lo que respecta al informe de gestión, deben tenerse en consideración los requerimientos del artículo 5.1.f) de la LAC a los que se refiere la nota aclaratoria al apartado de alcance de esta Norma, párrafo tercero». Y el citado párrafo tercero de la nota aclaratoria primera de la NIA-ES establece lo que sigue:

«En relación con el informe de gestión, deberán tenerse en consideración los requerimientos adicionales a los previstos en esta norma exigidos por el artículo 5.1.f) de la LAC, según el cual, cuando las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión, el informe de auditoría deberá incluir en todo caso una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas anuales. Asimismo, se incluirá una opinión sobre si el contenido y presentación de dicho informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación, y se indicarán, en su caso, las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado a este respecto. A efectos de dar cumplimiento a estos requerimientos se aplicarán los procedimientos previstos en esta NIA-ES que permitan, a partir del conocimiento de la entidad y su entorno y de la evidencia obtenidos durante la auditoría, emitir los pronunciamientos exigidos o previstos legalmente».

Asimismo, en la citada NIA-ES 720 (revisada) se establece el contenido de los párrafos a incluir en los modelos de informe de auditoría de cuentas anuales sobre la revisión de la otra información realizada, los cuales deben figurar en una sección específica a estos efectos titulada «otra información». En relación con el informe de gestión, y al objeto de que las responsabilidades del auditor a este respecto deban adaptarse para dar cumplimiento a los requerimientos exigidos por el artículo 5.1.f) de la LAC, en los ejemplos de informes que se incorporan en el Anexo-2 de la NIA-ES, se especifica la responsabilidad del auditor en cuanto a la verificación del informe de gestión y el dictamen a emitir al respecto, distinguiéndose del tratamiento a seguir previsto en la Norma con carácter general sobre otros documentos que, en su caso, pudieran figurar como «otra información».

Sin embargo, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 5.1.f) de la LAC, sobre el informe de gestión, ha sido excepcionado en determinados supuestos, de acuerdo con la modificación introducida en el artículo 35.2 de la propia LAC, en primer lugar, por el artículo tercero del Real Decreto Ley 18/2017, de 24 de noviembre, por el que se modifican el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20

de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad, y, posteriormente, por el artículo tercero de la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. Así el artículo 35.2 establece:

«2. No obstante, lo dispuesto en el artículo 5.1.f) sobre el informe de gestión no será de aplicación en los siguientes supuestos:

a) En el caso de auditorías de cuentas consolidadas de sociedades a que se refiere el artículo 49.5 del Código de Comercio y de cuentas anuales individuales de sociedades referidas en el artículo 262.5 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en relación con el estado de información no financiera mencionado en los citados artículos, o, en su caso, con el informe separado correspondiente al mismo ejercicio al que se haga referencia en el informe de gestión, que incluya la información que se exige para dicho estado en el artículo 49.6 del Código de Comercio, conforme a lo previsto en el apartado 7 del mismo artículo.

En ambos supuestos, el auditor deberá comprobar únicamente que el citado estado de información no financiera se encuentre incluido en el informe de gestión o, en su caso, se haya incorporado en éste la referencia correspondiente al informe separado en la forma prevista en los artículos mencionados en el párrafo anterior. En el caso de que no fuera así, lo indicará en el informe de auditoría.

b) En el caso de auditorías de cuentas de entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, en relación con la información contenida en el artículo 540.4 letra a), 3.º, letra c), 2.º y 4.º a 6.º, y letras d), e), f) y g) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

En este supuesto, el auditor deberá comprobar únicamente que esta información se ha facilitado en el informe anual de gobierno corporativo incorporado al informe de gestión. En el caso de que no fuera así, lo indicará en el informe de auditoría».

En consecuencia, la actuación del auditor de cuentas en el caso de la realización de la auditoría de cuentas anuales individuales o consolidadas de entidades a que se refiere el artículo 35.2 de la LAC, en relación con la información a incluir en el informe de gestión indicadas en las letras a) y b) de dicho artículo 35.2, resultará distinta de la exigida en el artículo 5.1.f) de la LAC y de la prevista con carácter general en la NIA-ES 720 (revisada).

En este sentido, atendiendo a lo dispuesto en el citado artículo 35.2, tanto en el supuesto de la letra a) como en el de la b), que establecen que el auditor «deberá comprobar únicamente que el citado estado de información no financiera se encuentre incluido en el informe de gestión o, en su caso, se haya incorporado en éste la referencia correspondiente al informe separado en la forma prevista en los artículos mencionados en el párrafo anterior. En el caso de que no fuera así, lo indicará en el informe de auditoría» (letra a) o que «deberá comprobar únicamente que esta información se ha facilitado en el informe anual de gobierno corporativo incorporado al informe de gestión. En el caso de que no fuera así, lo indicará en el informe de auditoría (letra b)», resulta que el auditor debe limitarse únicamente a comprobar que la información exigida en cada supuesto se haya incorporado al informe de gestión (o al informe separado en que se contenga tal información, al que debe hacerse referencia en el informe de gestión) o al informe anual de gobierno corporativo, según corresponda en cada caso.

De acuerdo con lo anterior, en los supuestos de entidades a las que se refiere el artículo 35.2 de la LAC, el auditor podrá tener tres tipos de «otra información» con distinto alcance en su revisión:

a) Estados o documentos que tengan la naturaleza de otra información, respecto de los cuales el auditor deberá aplicar lo previsto estrictamente para dicha información en la NIA-ES 720.

b) Informe de gestión, en relación con la información distinta a la referida en el artículo 35.2 de la LAC, respecto de la cual el auditor tendrá que verificar y dictaminar según lo exigido por el artículo 5.1.f) de la LAC.

c) Informe de gestión, en relación con la información referida en el artículo 35.2, sobre la que el auditor se limitará únicamente a comprobar que dicha información se ha incorporado o se ha facilitado en el informe de gestión o en informe separado, al que debe hacerse referencia en el informe de gestión (apartado 2.a, estado de información no financiera) o en el informe anual de gobierno corporativo (apartado 2.b, sobre la política de diversidad y otros aspectos).

En consecuencia, resulta necesario modificar la NIA-ES 720 (revisada), a fin de incorporar los criterios de actuación del auditor en relación con la información contenida en el informe de gestión, en particular en los trabajos de auditoría de cuentas anuales de entidades a las que se refiere el artículo 35.2 de la LAC. En este sentido, se consideraba necesaria la modificación de las notas aclaratorias correspondientes en las que ya se incluía el tratamiento específico a seguir por el auditor en relación con el informe de gestión, así como los ejemplos (modelos) de informes a emitir, para recoger los distintos alcances de la actuación del auditor en los casos de entidades a que se refiere el citado artículo 35.2 de la LAC.

A estos efectos el Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España presentaron ante este Instituto la adaptación de la NIA 540 (revisada), como Norma Técnica de Auditoría «Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar», en sustitución de la NIA-ES 540 «Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a valorar»; y la modificación de la Norma Técnica de Auditoría «Responsabilidades del auditor con respecto a otra información», NIA-ES 720 (revisada), publicada por Resolución de este Instituto de 23 de diciembre de 2016; para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 30 de junio de 2020 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas fue sometida a información pública la modificación de las citadas Normas Técnicas de Auditoría, publicándose en el boletín de dicho Instituto número 122, de junio de 2020, y el oportuno anuncio en el «Boletín Oficial del Estado» de 7 de julio de 2020. Una vez transcurrido el preceptivo plazo de dos meses de información pública y a pesar de que no se han presentado alegaciones al texto de las Normas Técnicas sometidas a información pública, se ha incorporado una mínima modificación al texto de la NIA-ES 720 (revisada), que se indica a continuación:

En la actualidad se encuentra en tramitación un proyecto de ley, en el que figura una modificación en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, referente al traslado de ubicación del actual contenido del artículo 35.2 al artículo 5.1.f) de dicha Ley. Por tanto, en relación con la NIA-ES 720 (revisada), dado que en la nota aclaratoria primera, al apartado de alcance, y en el ejemplo 1.a) del texto sometido a información pública se hace referencia a este artículo 35.2 de la Ley, se ha optado por modificar esas referencias, haciéndolas genéricas a la Ley, sin precisar el artículo, de forma que en el futuro, cuando ese proyecto de ley sea aprobado, no se requiera una actualización de esta norma.

Por todo lo anterior, una vez efectuado el análisis de la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría presentada por el Grupo de Trabajo de Normas Técnicas de Auditoría y tras ser sometida dicha modificación a examen por el Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y en el artículo 23 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, dispone lo siguiente:

Primero. *Publicación.*

Se acuerda la publicación de la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España, «Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar», NIA-ES 540 (revisada), en sustitución de la NIA-ES 540, y la modificación de la Norma Técnica de Auditoría «Responsabilidades del auditor con respecto a otra información», NIA-ES 720 (revisada), publicada por Resolución de este Instituto de 23 de diciembre de 2016. Se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» y en la página de Internet de dicho Instituto www.icac.meh.es, así como la inserción del texto de la presente Resolución mediante la oportuna reseña en el «Boletín Oficial del Estado», de conformidad con lo establecido en el artículo 23 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Segundo. *Entrada en vigor.*

Las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución serán de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el «Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas», para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en los siguientes términos:

«NIA-ES 720R: en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020. En el caso de trabajos de auditoría referidos a cuentas anuales, estados financieros o un solo estado financiero correspondientes a períodos temporales inferiores a un año, será de aplicación para períodos que se inicien a partir del 1 de julio de 2020. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2021, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

NIA-ES 540R: en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2021. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2022, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo».

Tercero. *Disposición derogatoria.*

A partir del momento en que resulten de aplicación obligatoria las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución quedará derogado el contenido anterior de las Normas Técnicas de Auditoría correspondientes, la NIA-ES 540 y la NIA-ES 720 (revisada). Asimismo, quedará derogado lo dispuesto en el resto de Normas Técnicas de Auditoría no modificadas expresamente en esta Resolución que resulte contradictorio con las Normas ahora aprobadas, debiendo aplicarse e interpretarse de acuerdo con las Normas Técnicas ahora aprobadas; y, en particular, en lo referente a la aplicación de los modelos de informe de auditoría que figuran en otras NIA-ES distintas a las aprobadas en esta Resolución, debiendo utilizarse los modelos de informe ahora aprobados.

Cuarto. *Criterios de interpretación de las Normas Técnicas de Auditoría.*

1. Los criterios de interpretación recogidos en el apartado cuarto de la Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se publican las NIA-ES resultan igualmente de aplicación a las Normas Técnicas de Auditoría modificadas objeto de esta Resolución.

2. Las referencias que figuran en las diferentes NIA-ES (revisadas) deben entenderse realizadas a las NIA-ES o NIA-ES (revisadas), que hayan sido adaptadas para su aplicación en España de conformidad con el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Quinto. *Normas Técnicas de Auditoría.*

En el Anexo se incluyen las Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) objeto de esta Resolución. (El Anexo se puede consultar en la sede y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, calle Huertas, 26, de Madrid; www.icac.meh.es; y en la sede de las Corporaciones representativas de auditores de cuentas, así como en el boletín oficial del citado Instituto).

Madrid, 27 de octubre de 2020.–El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Santiago Durán Domínguez.