



GUÍA RÁPIDA SOBRE ASPECTOS FORMALES RELACIONADOS CON LA AUDITORÍA DE CUENTAS

1. Introducción

2. Requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas

- 2.1 Inscripción en el ROAC de sociedades de auditoría
- 2.2 Auditor de cuentas designado expresamente para firmar informes de auditoría en nombre de una sociedad
- 2.3 Auditor suplente

3. Obligación de auditoría

- 3.1 Cuentas anuales individuales
- 3.2 Cuentas anuales consolidadas
- 3.3 Nombramiento de auditores
- 3.4 Formulación de cuentas anuales en el primer ejercicio de auditoría obligatoria: inclusión de cifras comparativas

4. Auditoría voluntaria

- 4.1 Obligación de depósito en el Registro Mercantil
- 4.2 Información a remitir al ICAC

5. Nombramiento de auditor realizado por el Registro Mercantil

- 5.1 Imposibilidad de emisión del informe
- 5.2 Aspectos a considerar en el depósito de las cuentas anuales
- 5.3 Posibilidad de entregar el informe al minoritario

6. Rotación de auditores

7. Revocación o renuncia de un contrato de auditoría, falta de emisión de un informe de auditoría

- 7.1 Revocación del auditor por parte de la junta general
- 7.2 Renuncia del auditor a continuar con un contrato de auditoría o falta de emisión del informe de auditoría

8. Formación continuada

9. Obligaciones formales del auditor de cuentas

- 9.1 Tasa
- 9.2 Cumplimentación de los modelos 02 y 03
- 9.3 Informe de transparencia
- 9.4 Deberes de información en caso de pérdida o deterioro de la documentación

Abreviaturas

1. Introducción

Si bien todos los auditores conocen la legislación y normativa en vigor que les es de aplicación, a veces, por dispersión normativa, porque en el momento de su lectura no eran de aplicación y fueron sepultados en el cajón de los temas pendientes por otros más urgentes, o simplemente porque la actuación es esporádica, existen situaciones en las que no se identifica el marco normativo a seguir.

Este cuaderno técnico recoge el marco normativo que ampara ciertos aspectos formales relacionados con la realización de un encargo como pueden ser los supuestos en los que es obligatorio realizar una auditoría de cuentas, los aspectos que deben considerarse cuando el nombramiento de auditor es realizado por el Registro Mercantil, etc., así como otros aspectos de la propia actividad de auditoría como son los requerimientos para el ejercicio de la actividad, que constituye el hecho imponible de la tasa, etc.

Los aspectos tratados no pretenden ser una relación exhaustiva de todos los posibles supuestos, sino que se han seleccionado aquellos estimados de mayor interés o más habituales. Esperamos que la selección realizada sea de vuestro interés y poder seguir con dicho recopilatorio, tanto de aspectos formales como otros relacionados con el trabajo de auditoría, en próximas publicaciones.

2. Requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas

2.1 Inscripción en el ROAC de sociedades de auditoría

Los requisitos que deben cumplir las **sociedades de auditoría para inscribirse en el ROAC** quedan regulados en los apartados 1 a 3 del artículo 10 del TRLAC según el detalle siguiente:

- a. Que las personas físicas que realicen los trabajos y firmen los informes de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría estén autorizadas para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España.
- b. Que la mayoría de los derechos de voto correspondan a auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.
- c. Que la mayoría de los miembros del órgano de administración sean socios auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

En caso de que el órgano de administración no tenga más que dos miembros, al menos uno de ellos deberá cumplir las condiciones establecidas en el presente apartado.

Será de aplicación a las sociedades de auditoría lo dispuesto en el artículo 8.5 del TRLAC que establece que “la presentación de una declaración responsable o una comunicación previa no permitirá el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas. No podrá entenderse estimada por silencio administrativo la petición de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas y, por tanto, de autorización para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas”.

La dirección y firma de los trabajos de auditoría realizados por una sociedad de auditoría de cuentas corresponderá, en todo caso, a uno o varios de los socios auditores de cuentas o a auditores de cuentas que puedan ejercer la actividad de auditoría en España y que estén designados por la sociedad de auditoría para realizar la auditoría y firmar el informe en nombre de dicha sociedad.

Por otra parte el apartado 4 de dicho artículo regula la inscripción en el ROAC de las sociedades y demás entidades de auditoría autorizadas para realizar la actividad de auditoría de cuentas de terceros países que emitan informes de auditoría sobre cuentas anuales o cuentas anuales consolidadas de una entidad constituida fuera de la Unión Europea y cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado en España según lo establecido en el artículo 9.3 TRLAC.

El artículo 29 del RTRLAC desarrolla el artículo 10 del TRLAC en los siguientes aspectos:

1. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas las sociedades de auditoría domiciliadas en territorio español o en el de un Estado miembro de la Unión Europea que acrediten, mediante la aportación al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la solicitud correspondiente y documentación justificativa del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 10.1 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. Las sociedades de auditoría deberán informar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de las designaciones que hagan a los auditores de cuentas para realizar auditorías y emitir informes de auditoría en su nombre, así como de sus variaciones. Asimismo, deberán comunicar quién o quiénes están designados, en todo momento, para representar a las sociedades de auditoría en sus relaciones con el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Se entenderá que no están designados quienes no hayan sido comunicados al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3. Se presumirá, salvo manifestación contraria, que los socios auditores de cuentas ejercientes se encuentran designados para realizar auditorías y firmar informes en nombre de la sociedad.

4. Las comunicaciones que haga el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el ejercicio de sus competencias a los socios auditores de cuentas y a los auditores designados expresamente para realizar auditorías y firmar informes en nombre de la sociedad de auditoría, se realizarán en el domicilio de ésta que conste en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, salvo que aquellos manifiesten expresamente otro.

Ni el TRLAC, ni el RTRLAC impiden que las sociedades de auditoría sean sociedades unipersonales.

Tampoco muestran preferencia alguna por que las sociedades de auditoría se constituyan como sociedades profesionales. De igual modo se ha pronunciado la Dirección General de los Registros y del Notariado que por Resolución de 5 de marzo de 2009 (BOE nº 72 de 25 de marzo), entre otras, ha reconocido la no obligatoriedad de que las sociedades de auditoría adopten la forma de las sociedades profesionales en los términos de la Ley 2/2007, de 15 de marzo.

2.2 Auditor de cuentas designado expresamente para firmar informes de auditoría en nombre de una sociedad

El artículo 28.1 del RTRLAC contempla que puedan inscribirse como ejercientes, además de los ejercientes a título individual y los socios de sociedad de auditoría, los auditores de cuentas designados expresamente por una sociedad de auditoría para firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad.

La comunicación al ICAC de las personas que se designen en dicha categoría debe ser realizada por la sociedad de auditoría, la cual deberá informar en los modelos de inscripción en el ROAC, en el momento de constitución de la sociedad; en el modelo 04B, cuando sea una variación producida durante el ejercicio y, anualmente, en el modelo 03 de información a remitir a dicho organismo. Asimismo también debe considerarse este aspecto a efectos del cálculo de la fianza establecida en el artículo 23 del TRLAC y desarrollada en el artículo 55 del RTRLAC.

2.3 Auditor suplente

El artículo 264 del TRLSC referente al nombramiento de los auditores de cuentas por la junta general establece que cuando ésta designe como auditores a personas físicas, deberá nombrar tantos suplentes como auditores titulares.

Los auditores suplentes deben cumplir los mismos requisitos que los titulares para el ejercicio de la auditoría de cuentas. En este sentido la consulta 1 de auditoría del BOICAC 81 indica que “la designación de auditor por parte de la junta general o del registrador mercantil, atendiendo al sentido literal, espíritu y finalidad de las normas citadas y, por seguridad jurídica, debe recaer en un auditor de cuentas que pueda ejercer la actividad de auditoría, por lo que los designados a tal efecto, tanto titulares como suplentes, deben reunir las mismas condiciones y requisitos para cumplir el trabajo para el que han sido designados. Por otra parte, carecería de sentido lógico y jurídico que al suplente se le permitiese estar en situación de ‘no ejerciente’, hasta que realice el trabajo efectivamente y al titular no”. Concluye la consulta que “en consecuencia, este Instituto entiende que sólo los auditores inscritos en el ROAC en la situación de ‘ejerciente’ pueden ejercer la actividad de auditoría de cuentas, (...), y que para la aceptación de un nombramiento de auditor, tanto titular como suplente, debe encontrarse inscrito en tal situación en el ROAC”. Finalmente, hay que indicar que, dado el carácter jurídico de la cuestión planteada, este Instituto remitió esta consulta a la Abogacía del Estado del Ministerio de Economía y Hacienda, en el que se manifiesta que “el titular y el suplente, ambos deben reunir los mismos requisitos: ser auditores inscritos como ejercientes y habiendo cumplimentado los demás requisitos exigidos y antes analizados en este dictamen”.

3. Obligación de auditoría

3.1 Cuentas anuales individuales

La obligación de auditoría, sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones queda regulada en la Disposición adicional primera del TRLAC. En dicha disposición se establece que deberán someterse en todo caso a la auditoría de cuentas, según queda definida en el apartado 2 del artículo 1 del TRLAC, las entidades, cualquiera

que sea su naturaleza jurídica, en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Que emitan valores admitidos a negociación en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación.
- b. Que emitan obligaciones en oferta pública.
- c. Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, y, en todo caso, las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales, las entidades rectoras de los sistemas de multilaterales de negociación, la Sociedad de Sistemas, las entidades de contrapartida central, la Sociedad de Bolsas, las sociedades gestoras de los fondos de garantía de inversiones y las demás entidades financieras, incluidas las instituciones de inversión colectiva, fondos de titulización y sus gestoras, inscritas en los correspondientes Registros del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
- d. Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta al texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan, así como los Fondos de pensiones y sus entidades gestoras.
- e. Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto.
- f. Las demás entidades que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto. Dichos límites se referirán, al menos, a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados, y se aplicarán, todos o cada uno de ellos, según lo permita la respectiva naturaleza jurídica de cada sociedad o entidad.

Lo previsto en esta disposición adicional no es aplicable a las entidades que formen parte del sector público estatal, autonómico o local, sin perjuicio de lo que disponga la normativa que regula dichas entidades del sector público. En todo caso, lo previsto en esta disposición adicional será aplicable a las sociedades mercantiles que formen parte del sector público estatal, autonómico o local.

Las sucursales en España de entidades de crédito extranjeras, cuando no tengan que presentar cuentas anuales de su actividad en España, deberán someter a auditoría la información económica financiera que con carácter anual deban hacer pública, y la que con carácter reservado remitan al Banco de España, de conformidad con el marco normativo contable que resulte de aplicación.

Por otra parte, la Disposición adicional segunda del TRLAC establece que esta ley no es de aplicación “a las actividades de revisión y verificación de cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables, ni a la emisión de los correspondientes informes, que se realicen por órganos de las Administraciones Públicas en el ejercicio de sus competencias, que continuarán rigiéndose por su legislación específica”.

a) Entidades que reciben subvenciones o ayudas o realicen contratos

Las disposiciones adicionales segunda y tercera del RTRLAC desarrollan el apartado 1e) de la Disposición adicional primera del TRLAC, estableciendo la obligación de auditoría, sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, a aquellas entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, que cumplan algunas de las siguientes condiciones:

Concepto	Límite	Cuentas anuales a auditar
Haber recibido subvenciones o ayudas , entendiéndose por éstas las consideradas como tales en el artículo 2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la Unión Europea	Total acumulado superior a 600.000 €	<ul style="list-style-type: none"> ▪ El ejercicio social en que reciba las subvenciones o ayudas ▪ Los ejercicios en que se realicen las operaciones o ejecuten las inversiones correspondientes
Haber celebrado con el Sector Público, durante un ejercicio económico los contratos contemplados en el artículo 2 del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre	Total acumulado superior a 600.000 € y éste represente más del 50% del importe neto de su cifra anual de negocios	<ul style="list-style-type: none"> ▪ El ejercicio social en el que haya celebrado los contratos ▪ El ejercicio social siguiente

Dichas disposiciones indican además que:

- Las subvenciones o ayudas se consideran recibidas “en el momento en que deban ser registradas en los libros de contabilidad de la empresa o entidad, conforme a lo establecido a este respecto en la normativa contable que resulte de aplicación”.
- Se consideraran realizadas las actuaciones de los contratos, “en el momento en que deba ser registrado el derecho de cobro correspondiente en los libros de contabilidad de la entidad, de acuerdo con lo dispuesto a este respecto en el marco de información financiera que resulte de aplicación”.

b) Superación de los límites reglamentarios

El apartado 1f) de la Disposición adicional primera del TRLAC es desarrollado por la Disposición adicional primera del RTRLAC indicando, sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, que “las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, estarán obligadas a someter a auditoría, (...), las cuentas anuales de los ejercicios sociales en los que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 257 del TRLSC, no concurren las circunstancias previstas para formular balance abreviado, debiendo hacerlo en el normal”.

Los límites para la formulación de balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados establecidos en el artículo 257 del TRLSC son los siguientes:

Límites	Forma de cómputo
Total de las partidas del activo 2.850.000 €	Con carácter general no deben superarse dos de dichos límites durante dos ejercicios consecutivos y a la fecha de cierre de cada uno de ellos
Importe neto de su cifra anual de negocios 5.700.000 €	
Número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio 50	Si es el primer ejercicio de constitución, transformación o fusión de una sociedad, no pueden superarse dos de los límites al cierre de dicho ejercicio

La facultad de formular balance abreviado se pierde para las sociedades que dejen de reunir durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

Para interpretar la forma de cómputo de los ejercicios puede ser de utilidad la consulta 1 de contabilidad del BOICAC 69, en la que se plantea el supuesto de una sociedad que ha estado domiciliada en un país extranjero, formulando sus estados financieros conforme a los principios contables generalmente aceptados en dicho país y habiendo estado sometida a auditoría obligatoria. Durante el ejercicio 2006 (referencia de la consulta pero sin impacto en el análisis a realizar), esta sociedad ha trasladado su domicilio social a España. Entre otras cuestiones se pregunta sobre cómo tratar el cómputo del período de dos años que determina la obligación de auditar sus cuentas anuales. La respuesta del ICAC establece que, por lo que se refiere a la cuestión relativa al cómputo de dos años que determinaría la obligación de auditar las cuentas anuales, en el supuesto de traslado de domicilio social, teniendo en cuenta que no se trata de ninguno de los supuestos contenidos en el apartado 2 del artículo 181 del TRLSA (actualmente del artículo 257 de la TRLSC) –a saber, constitución, transformación o fusión–, deberán tenerse en consideración las circunstancias existentes en los términos previstos en el apartado 1 del citado artículo, debiendo resaltarse que el cómputo de la cifra total de activo y de la cifra anual de negocios se realizará para el ejercicio previo de acuerdo con lo establecido en la normativa española.

En relación a otras disposiciones legales que regulan la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales, sin ánimo de incluirlas todas, se detallan a continuación las que se estiman más habituales:

Tipo de entidad	Ref. normativa	Límites ¹
Asociaciones declaradas de utilidad pública		
De ámbito estatal	Art. 5 Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública ²	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Activo > 2.850.000 € ▪ Ingresos > 5.700.000 € ▪ Plantilla media > 50
Fundaciones		
De ámbito estatal	Art. 25 Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Activo > 2.400.000 € ▪ Ingresos > 2.400.000 € ▪ Plantilla media > 50
Cooperativas		
De crédito	Art. 11 Ley 13/1989 de Cooperativas de Crédito y art. 37 del Real Decreto 84/1993, de 22 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 13/1989, de 26 de mayo, de Cooperativas de Crédito	Se requiere auditoría en cualquier caso
Resto cooperativas		
De ámbito estatal o sin regulación específica autonómica	Art. 62 Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. Remisión a D.A. 1ª RTRLAC	Los límites establecidos en el artículo 257 del TRLSC

Tipo de entidad	Ref. normativa	Límites ¹
Sociedades anónimas deportivas		
	Art. 20 Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre sociedades anónimas deportivas	Se requiere auditoría en cualquier caso

¹ En aquellos casos en los que la obligación de auditoría viene establecida por límites deben cumplirse al menos dos, siendo el periodo de cómputo de dos ejercicios consecutivos.

² Remite al apartado 3 de normas de elaboración de las cuentas anuales del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

En relación a las empresas en concurso de acreedores, cabe recordar que la vigente redacción del artículo 46 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, de aplicación a las solicitudes que se presenten y concursos que se declaren a partir del 1 de enero de 2012, indica que para la concursada subsiste la obligación legal de formular y de someter a auditoría las cuentas anuales.

En su redacción original, aplicable a los concursos declarados con anterioridad a 1 de enero de 2012, dicho artículo eximía, con excepciones, a la sociedad concursada de realizar la auditoría de las primeras cuentas anuales que se prepararan, estando en funciones la administración concursal.

En relación a las empresas en proceso de liquidación, con origen o no en un procedimiento concursal, aunque el ICAC consideró en su día (consulta número 2 del BOICAC 12-Marzo 1993) que la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales de una sociedad no rige cuando dicha sociedad se encuentre en período de liquidación, la Dirección General de los Registros y del Notariado, en resolución de fecha 26 de mayo de 2009, publicada en el BOE de 27 de junio, señala que subsiste la obligación de auditoría de las cuentas en fase de liquidación, dada la naturaleza esencialmente reversible de la sociedad en liquidación, cuya personalidad jurídica subsiste en tanto no se haya procedido al reparto del activo sobrante entre los socios y, una vez extinguida, a la cancelación de sus asientos en el Registro Mercantil.

Por último recordar que determinadas entidades que aunque por forma jurídica o tamaño están exentas de auditoría pueden incluir esta obligación en sus estatutos, debiendo en ese caso auditarse.

c) Entidades que formen parte del sector público estatal, autonómico o local

En relación a las entidades que formen parte del sector público estatal, autonómico o local el desarrollo reglamentario de las Disposición adicional primera y segunda del TRLAC queda establecido en la Disposición adicional tercera y quinta del RTRLAC.

La Comisión de Auditores del Sector Público, constituida por las Corporaciones representativas de la actividad de auditores de cuentas, en la publicación de mayo de 2012 “Auditores del Sector Público” indica que de la Disposición adicional quinta del RTRLAC se desprende que:

- a) Los trabajos de auditoría de cuentas anuales y otros estados financieros o documentos contables del Sector Público desarrollados por los órganos de control público se rigen por las normas de auditoría del Sector Público.
- b) Lo mismo sucede con los trabajos de los auditores de cuentas que se enmarquen en la colaboración con dichos órganos de control público, que como regla general no podrán identificarse como de auditoría de cuentas.
- c) Actualmente, con carácter general, los auditores, podemos hacer trabajos si nos contratan los órganos públicos de control, en colaboración con ellos, y de acuerdo con el contenido del correspondiente pliego de cláusulas administrativas y técnicas, y de acuerdo a las Normas Técnicas de Auditoría del Sector Público.
- d) Los trabajos que realicen los auditores externos, no en colaboración con los órganos de control público, sino por encargo de entidades integrantes del Sector Público obligadas a someter sus cuentas a auditoría, se rigen por la normativa reguladora de la auditoría de cuentas.

3.2 Cuentas anuales consolidadas

El artículo 42.1 del Código de Comercio establece que “toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados (...)” y el artículo 42.4 del mismo Código indica que “la junta general de la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá designar a los auditores de cuentas que habrán de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo (...)”.

El mismo artículo 42.1 del Código de Comercio indica que existe un grupo “cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras”.

Asimismo indica que, en particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a. Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b. Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c. Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d. Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad, cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de

personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

El artículo 43 del Código de Comercio regula las siguientes exenciones a la formulación de cuentas anuales consolidadas:

1. Cuando en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad obligada a consolidar el conjunto de las sociedades no sobrepase, en sus últimas cuentas anuales, dos de los límites señalados en el TRLSC para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, salvo que alguna de las sociedades del grupo haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

 2. Cuando la sociedad obligada a consolidar sometida a la legislación española sea al mismo tiempo dependiente de otra que se rija por dicha legislación o por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, si esta última sociedad posee el 50% o más de las participaciones sociales de aquéllas y, los accionistas o socios que posean, al menos, el 10% no hayan solicitado la formulación de cuentas consolidadas 6 meses antes del cierre del ejercicio. En todo caso será preciso que se cumplan los requisitos siguientes:
 - a. Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación, así como todas las sociedades que debiera incluir en la consolidación, se consoliden en las cuentas de un grupo mayor, cuya sociedad dominante esté sometida a la legislación de un Estado miembro de la Unión Europea.

 - b. Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación indique en sus cuentas la mención de estar exenta de la obligación de establecer las cuentas consolidadas, el grupo al que pertenece, la razón social y el domicilio de la sociedad dominante.

 - c. Que las cuentas consolidadas de la sociedad dominante, así como el informe de gestión y el informe de los auditores, se depositen en el Registro Mercantil, traducidos a alguna de las lenguas oficiales de la Comunidad Autónoma, donde tenga su domicilio la sociedad dispensada.

 - d. Que la sociedad dispensada de formalizar la consolidación no haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea.
-

El artículo 7 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre añade una dispensa más a las anteriormente mencionadas que es el hecho de que “la sociedad obligada a consolidar participe exclusivamente en sociedades dependientes que no posean interés significativo, individualmente y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades del grupo”.

Los límites a los que se refiere el artículo 43.1 del Código de Comercio para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada están regulados en el artículo 258 del TRLSC y la forma de computarlos se establece en el artículo 8 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

Límites	Consolidados ¹	Agregados ²	Forma de cómputo ⁵
Total de las partidas del activo	11.400.000 €	13.680.000 €	No deben superarse dos de dichos límites durante dos ejercicios consecutivos y a la fecha de cierre de cada uno de ellos
Importe neto de la cifra anual de negocios ³	22.800.000 €	27.360.000 €	
Número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio ⁴	250	250	En los dos primeros ejercicios sociales desde la constitución del grupo, una sociedad está dispensada cuando en la fecha de cierre de su primer ejercicio, el conjunto del grupo no sobrepase dos de los límites

- ¹ En el caso de los límites consolidados para su cómputo deben “agregarse los datos de la sociedad dominante y los correspondientes al resto de sociedades del grupo y tenerse en cuenta los ajustes y eliminaciones que procedería realizar, de efectuarse la consolidación, de acuerdo con lo establecido en el capítulo III” de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.
- ² Alternativamente, pueden utilizarse los límites agregados, que corresponden a las cifras consolidadas incrementadas en un 20 por 100, y en este caso deben considerarse exclusivamente “la suma de valores nominales que integren los balances y las cuentas de pérdidas y ganancias de todas las sociedades del grupo”.
- ³ Si el periodo al cual se refieren las cuentas anuales consolidadas es inferior al año, “el importe neto de la cifra anual de negocios será el obtenido durante el periodo que abarque dicho ejercicio”.
- ⁴ En la determinación del número medio de trabajadores se consideran “todas aquellas personas que tengan o hayan tenido una relación laboral con las sociedades del grupo durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios”.
- ⁵ “Cuando un grupo en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad obligada a consolidar pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos si se repite durante dos ejercicios consecutivos”.

3.3 Nombramiento de auditores

En relación al nombramiento de auditores el artículo 264 del TRLSC establece que:

1. La persona que deba ejercer la auditoría de cuentas será nombrada por la junta general antes de que finalice el ejercicio a auditar, por un período de tiempo inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve, a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas respecto a la posibilidad de prórroga.
2. La junta podrá designar a una o varias personas físicas o jurídicas que actuarán conjuntamente. Cuando los designados sean personas físicas, la junta deberá nombrar tantos suplentes como auditores titulares.

3. La junta general no podrá revocar al auditor antes de que finalice el periodo inicial para el que fue nombrado, o antes de que finalice cada uno de los trabajos para los que fue contratado una vez finalizado el periodo inicial, a no ser que medie justa causa.

Por otra parte el artículo 265 de dicha Ley indica que si la junta, estando obligada a nombrar auditor, no lo ha efectuado antes de que finalice el ejercicio a auditar o la persona nombrada no ha aceptado el encargo o no puede realizarlo, “los administradores y cualquier socio podrán solicitar del registrador mercantil del domicilio social la designación de la persona o personas que deban realizar la auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento del Registro Mercantil”. En las sociedades anónimas, se contempla también que la solicitud pueda realizarla el comisario del sindicato de obligacionistas.

En relación a la posibilidad de prórroga al contrato inicial, el artículo 19 del TRLAC establece que una vez finalizado el periodo inicial de contratación, los auditores de cuentas podrán ser contratados por periodos máximos sucesivos de tres años y que, si finalizado el periodo inicial de contratación o de prórroga, “ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría ni la entidad auditada manifestaren su voluntad en contrario, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un plazo de tres años. El desarrollo reglamentario de dicha prórroga tácita se establece en los apartados 1 y 2 del artículo 52 del RTRLAC, según el siguiente detalle:

1. Una vez ha finalizado el periodo por el que fueron contratados los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría para realizar la auditoría de cuentas, podrán ser prorrogados expresamente, incluso de forma sucesiva, por periodos máximos de hasta tres años.

2. Para que el contrato de auditoría quede tácitamente prorrogado por un plazo de tres años, el auditor de cuentas o sociedad de auditoría y la entidad auditada no deberán manifestar su voluntad en contrario antes de que finalice el último ejercicio por el que fueron inicialmente contratados o anteriormente prorrogados, sin perjuicio de la información de dicha prórroga en la Junta General de socios. Lo anterior no exime del deber de comunicar tal hecho en el Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la entidad auditada, mediante acuerdo o certificado suscrito por quien tenga competencia legal o estatutaria en la entidad auditada, en un plazo que no podrá ir más allá de la fecha en que se presenten para su depósito las cuentas anuales auditadas correspondientes al último ejercicio del periodo contratado.

En relación a la posible rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor por los órganos competentes por mediar justa causa el artículo 19 del TRLAC matiza que “las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa”.

Continuando con el nombramiento de auditores, la solicitud de auditoría por parte de un minoritario queda regulada en el mismo artículo 265 del TRLSC según el siguiente detalle:

En las sociedades que no estén obligadas a someter las cuentas anuales a verificación por un auditor, los socios que representen, al menos, el cinco por ciento del capital social podrán solicitar del registrador mercantil del domicilio social que, con cargo a la sociedad, nombre un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio siempre que no hubieran transcurrido tres meses a contar desde la fecha de cierre de dicho ejercicio.

Por último el artículo 266 del TRLSC contempla que “cuando concorra justa causa, los administradores de la sociedad y las personas legitimadas para solicitar el nombramiento de auditor podrán pedir al juez la revocación del designado por la junta general o por el registrador mercantil y el nombramiento de otro”.

3.4 Formulación de cuentas anuales en el primer ejercicio de auditoría obligatoria: inclusión de cifras comparativas

Las cuentas anuales siempre deben incluir información comparativa según lo establecido en las normas de elaboración de las cuentas anuales del PGC, es decir en los estados contables en cada partida, además de figurar las cifras del ejercicio que se cierre, deben incluirse las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior y la información cuantitativa de la memoria también debe ser comparativa, excepto que específicamente una norma contable indique lo contrario.

Si el primer ejercicio de auditoría obligatoria se debe a que la sociedad supera los límites reglamentarios señalados en el apartado 3.1b) anterior y por tanto pasa a formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto normal, debe incluir cifras comparativas en los términos indicados y por tanto las cifras correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior deberán presentarse siguiendo los formatos de balance y estado de cambios en el patrimonio neto normales.

4. Auditoría voluntaria

4.1 Obligación de depósito en el Registro Mercantil

En relación a si una sociedad no obligada a auditarse pero con nombramiento de auditor inscrito en el Registro Mercantil debe depositar las cuentas anuales junto con el informe de auditoría, las Resoluciones de la DGRN sobre depósitos de cuentas de 15 de noviembre de 2011 (BOE de 9 de febrero de 2012), 8 de febrero de 2008 (BOE de 1 de marzo de 2008) y de 10 de julio de 2007 (BOE de 5 de octubre de 2007) se han pronunciado de manera expresa indicando que si no está obligada a auditarse, por no haberlo solicitado un socio minoritario o por poder presentar balance abreviado, aunque tenga inscrito un auditor con carácter voluntario, no está obligada al depósito del informe de auditoría. Es importante que en estos supuestos conste en la certificación de la junta general, aprobatoria de las cuentas anuales que la sociedad puede formular balance abreviado y que no está obligada a someter sus cuentas al informe de auditoría.

Si bien existen resoluciones contrarias a las mencionadas en el párrafo anterior como por ejemplo la de 16 de enero de 2006 (publicada en el BOE de 24 de febrero de 2006), las últimas resoluciones se pronuncian en el sentido indicado en el primer párrafo.

4.2 Información a remitir al ICAC

El artículo 79 del RTRLAC obliga a remitir al ICAC en el mes de octubre de cada año, y en relación con los doce meses anteriores, diversa información entre la que se incluye la "relación de las entidades auditadas, el plazo de contratación, la fecha de emisión del informe, el auditor de cuentas firmante, el tipo de opinión, las horas y los honorarios facturados", no distinguiendo entre auditorías obligatorias o voluntarias, por lo que estas últimas también deben incluirse.

5. Nombramiento de auditor realizado por el Registro Mercantil

5.1 Imposibilidad de emisión del informe

En aquellos supuestos en los que ante un nombramiento efectuado por el Registro Mercantil en aplicación del art. 265 del TRLSC, que permite a los socios minoritarios solicitar la realización de una auditoría a entidades que no están obligadas a ello, el auditor se encuentre en determinadas situaciones que no le permitan la emisión del informe como son: la no obtención de respuesta por parte de la sociedad a su comunicado de nombramiento, la imposibilidad de suscribir un contrato de auditoría, la no obtención de las cuentas anuales debidamente formuladas o dificultades muy significativas para el acceso a la documentación soporte relevante para el desarrollo del trabajo de auditoría, se recomienda que el auditor siga las pautas y los modelos orientativos de comunicación al Registro Mercantil publicados por el ICJCE en la Nota técnica de julio de 2012 (Circular E08/2012).

Recordar que, si bien el artículo 361 del Reglamento del Registro Mercantil establece que "(...) Si el auditor no pudiese realizar la auditoría por causa no imputable al propio auditor, emitirá informe con opinión denegada por limitación absoluta en el alcance de sus trabajos, y entregará el original al solicitante remitiendo copia a la sociedad", el artículo 3.4 del TRLAC indica que "en ningún caso el informe de auditoría de cuentas anuales podrá ser publicado parcialmente o en extracto, ni de forma separada a las cuentas anuales auditadas". Por otra parte tanto el artículo 3.2 del TRLAC como el artículo 7 del RTRLAC que lo desarrolla, introducen una serie de consideraciones que permiten definir con mayor precisión conceptos como el de imposibilidad absoluta mencionado anteriormente.

5.2 Aspectos a considerar en el depósito de las cuentas anuales

En relación con el depósito de cuentas cuando la obligación de auditar surge por haberlo solicitado los socios minoritarios al amparo del derecho que les reconoce el artículo 265.2 de la TRLSC, la DGRN ha expresado de manera reiterada (véase, por ejemplo, su resolución sobre depósitos de cuentas de 21 de noviembre de 2011 publicada en el BOE de 9 de febrero de 2012) la obligación de la sociedad de presentar el informe de gestión a fin de dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 279.1 de la TRLSC, que indica que:

Dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales, los administradores de la sociedad presentarán, para su depósito en el Registro Mercantil del domicilio social, certificación de los acuerdos de la junta de socios de aprobación de dichas cuentas, debidamente firmadas, y de aplicación del resultado, así como, en su caso, de las cuentas consolidadas, a la que se adjuntará un ejemplar de cada una de ellas. Los administradores presentarán también, si fuera obligatorio, el informe de gestión y el informe del auditor, cuando la sociedad esté obligada a auditoría o ésta se hubiera acordado a petición de la minoría (...).

5.3 Imposibilidad de entregar el informe al minoritario

El auditor es contratado por la entidad auditada, no por el accionista minoritario que ha ejercido su derecho a solicitar al Registro Mercantil el nombramiento, con cargo a la sociedad, de un auditor de cuentas para que audite las cuentas anuales de la entidad.

En línea con lo anterior, el auditor no tiene obligación alguna de informar al minoritario de la situación del encargo y el informe de auditoría debe ser entregado a la entidad auditada, que es la que tiene la obligación de poner a disposición de todos los socios las cuentas anuales y el informe de auditoría en el momento de la convocatoria de la junta general en la que se someterán a aprobación.

Igualmente en este supuesto no decae la obligación del auditor de formalizar una carta de encargo o contrato de auditoría con su cliente, la entidad auditada.

6. Rotación de auditores

La obligación de rotación queda regulada en el artículo 19.2 del TRLAC según el siguiente detalle:

Tratándose de entidades de interés público, o de sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 50.000.000 de euros, una vez transcurridos siete años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación del auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de dos años para que dicha persona pueda volver a auditar a la entidad correspondiente.

Será obligatoria dicha rotación cuando en el séptimo año o, en su defecto, en los años siguientes, la entidad auditada tenga la condición de entidad de interés público o su importe neto de la cifra de negocios fuese superior a 50.000.000 de euros con independencia de que, durante el transcurso del referido plazo, la citada entidad no hubiese cumplido durante algún período de tiempo alguna de las circunstancias mencionadas en este párrafo.

Por tanto con la actual redacción de la Ley, la rotación es obligatoria únicamente para el auditor de cuentas firmante, no para los restantes miembros del equipo.

Por otra parte para evaluar si un auditor de cuentas firmante puede pasar a ser auditor suplente, debe considerarse lo establecido en el artículo 154 del Reglamento del Registro Mercantil que en relación al Régimen supletorio del nombramiento e inscripción de auditores establece que, en lo no previsto en el artículo 153 de nombramiento de auditores de cuentas, y en la medida en que resulte compatible, será de aplicación a los auditores de cuentas lo dispuesto para el nombramiento y cese de administradores, a los que, en su artículo 147.2, les exige que en el momento de su designación reúnan los requisitos legal o estatutariamente previstos para ser nombrado administrador. Consecuentemente, un auditor de cuentas firmante obligado a rotar no podría ser auditor suplente a no ser que hubiera transcurrido el plazo de dos años.

En relación a qué entidades tienen la consideración de interés público, a continuación se resume el contenido de los artículos 2.5ª) del TRLAC y 15 del RTRLAC, que son los que las definen:

1. Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores sometidas al régimen de supervisión y control atribuido a la Comisión Nacional del Mercado de Valores.
 2. Las entidades de crédito sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España.
 3. Las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones o a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras.
-

4. Las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 150 partícipes o accionistas, las sociedades gestoras que administren dichas Instituciones, así como las empresas de servicios de inversión.

5. Las sociedades de garantía recíproca, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.

6. Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 500 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.

7. Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios o plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 200.000.000 de euros o a 1.000 empleados, respectivamente.

8. Los grupos de sociedades en los que se integren las entidades contempladas en los párrafos anteriores.

Las entidades mencionadas en los apartados 4), 6) y 7) pierden la consideración de entidades de interés público si dejan de reunir durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, los requisitos establecidos en dichos apartados.

En el caso de tratarse del primer ejercicio social de constitución, transformación o fusión, las entidades a que se refiere los apartados 4), 6) y 7) tendrán la condición de entidades de interés público si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, los requisitos recogidos en el apartado anterior.

Por otra parte el artículo 53 del RTRLAC desarrolla los requisitos de rotación en lo referente a las cuentas anuales consolidadas como sigue:

Será obligatoria la rotación del auditor firmante del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas cuando transcurran siete años desde el primer año o ejercicio en que fueron auditadas dichas cuentas, y correspondan al grupo de sociedades que tenga la condición de entidad de interés público o el importe neto de la cifra de negocios del grupo sea superior a 50.000.000 de euros.

En el caso de que, de acuerdo con este artículo, el auditor firmante del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas tuviera que rotar o ser reemplazado, y fuera asimismo el auditor de cuentas de la entidad dominante que formula las citadas cuentas anuales consolidadas, será igualmente obligatoria la rotación en relación con esta entidad dominante.

En base a los artículos anteriores el auditor firmante del informe de auditoría de unas cuentas anuales consolidadas que tuviera que rotar, debería hacerlo de dichas cuentas consolidadas y de las cuentas anuales individuales de la entidad dominante, no de las cuentas anuales de las filiales de las que fuera auditor firmante, siempre que éstas últimas no tuvieran la consideración de entidades de interés público o superaran los límites anteriormente mencionados.

7. Revocación o renuncia de un contrato de auditoría, falta de emisión de un informe de auditoría

7.1 Revocación del auditor por parte de la junta general

Tanto los artículos 264.3 y 266 del TRLSC como el artículo 19 del TRLAC establecen que no podrá revocarse o rescindirse al auditor “antes de que finalice el periodo inicial para el que fue nombrado, o antes de que finalice cada uno de los trabajos para los que fue contratado una vez finalizado el periodo inicial, a no ser que medie justa causa”. El artículo 19 del TRLAC añade que no son justa causa las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría.

En el caso de las auditorías obligatorias o las voluntarias en las que el nombramiento esté inscrito en el Registro Mercantil, para que la revocación sea efectiva debe inscribirse el correspondiente acuerdo de revocación en dicho registro. Así mismo tal como contemplan los artículos 19 del TRLAC y 52.3 del RTRLAC tanto el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría como la entidad auditada deben comunicar dicha circunstancia al ICAC en el plazo de 15 días a contar desde que se haya producido.

7.2 Renuncia del auditor a continuar con un contrato de auditoría o falta de emisión del informe de auditoría

Si bien los artículos 3.2 del TRLAC y 7.2 del RTRLAC establecen que el auditor de cuentas deberá emitir el informe de auditoría “de conformidad con lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y en el contrato de auditoría suscrito a tal efecto” matiza que “si en el transcurso del trabajo el auditor detectase la existencia de circunstancias, no imputables al mismo, que pudieran afectar a la fecha de emisión del informe inicialmente prevista, el auditor de cuentas detallará en un escrito, que deberá ser remitido a quien realizó el encargo de auditoría, las circunstancias y sus posibles efectos en la emisión del informe de auditoría”. Este escrito deberá quedar documentado en los papeles de trabajo.

Dichos artículos continúan señalando que la renuncia a continuar con un contrato o la no emisión de un informe de auditoría sólo podrá producirse por la existencia de justa causa y en los supuestos en los que concurra alguna de las circunstancias que se detallan a continuación:

- Existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados correspondientes del TRLAC y del RTRLAC.
- Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a estos.

El apartado 2 del artículo 7 del RTRLAC indica que existirá imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría, cuando:

1. La entidad no haga entrega al auditor de cuentas de las cuentas anuales formuladas, objeto de examen, previo requerimiento escrito efectuado a tal efecto. En todo caso, se entenderá que no se ha producido tal entrega cuando haya transcurrido más de un año desde la fecha de referencia de las citadas cuentas anuales.
2. Cuando, excepcionalmente, otras circunstancias no imputables al auditor de cuentas, y distintas de las de carácter técnico, impidan la realización del trabajo de auditoría en sus aspectos sustanciales. En particular y a estos efectos, no se considerará que existe imposibilidad absoluta en la realización del trabajo de auditoría cuando el auditor de cuentas no pueda aplicar aquellos procedimientos de auditoría que resulten necesarios para obtener evidencia de auditoría en relación con la información de las cuentas anuales, en cuyo caso el informe de auditoría se emitirá conforme a lo dispuesto en las normas de auditoría.

Bajo estos supuestos el auditor de cuentas debe detallar en un escrito las circunstancias que han determinado la renuncia al contrato o la no emisión del informe y remitirlo a la entidad auditada. El plazo de remisión no puede ser superior a 15 días hábiles desde la fecha en que se tenga constancia de la circunstancia, y en el caso de no emisión de informe “siempre con anterioridad a la fecha en la que el informe de

auditoría debiera emitirse para cumplir con la finalidad para la que fue contratado, sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la continuidad del contrato de auditoría”.

En el caso de auditorías obligatorias, esta comunicación también debe remitirse, en el plazo indicado anteriormente, al ICAC y al Registro Mercantil del domicilio social correspondiente a la entidad auditada.

El artículo 7.4 del RTRLAC concluye indicando que “una vez realizadas las actuaciones referidas en este artículo, en dichos supuestos podrán entenderse finalizadas las obligaciones del auditor en cuanto al trabajo de auditoría a realizar sobre las cuentas anuales del ejercicio respecto al cual han concurrido las circunstancias contempladas en el apartado 2 de este artículo”.

8. Formación continuada

La obligación de formación para los auditores de cuentas, ejercientes y no ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena queda regulada en el artículo 7.7 del TRLAC y los artículos 40 a 42 y la Disposición transitoria octava del RTRLAC.

En el artículo 40 del RTRLAC se establece que el tiempo de formación de aquéllos será de, al menos, 120 horas en un periodo de tres años, con un mínimo de 30 horas anuales y el artículo 41.2 establece que de este total, al menos, 85 y 20 horas, respectivamente, deberán realizarse en materias de auditoría de cuentas y contabilidad.

El artículo 40 regula también las condiciones específicas de formación para aquellos auditores no ejercientes que soliciten pasar a ejercientes, las dispensas para los auditores de nuevo acceso y las actuaciones a realizar en determinados supuestos de fuerza mayor que impidan cumplir con la obligación de formación.

El artículo 41 detalla aquellas actividades que permiten el cumplimiento de la obligación de formación, y la potestad del ICAC de establecer mediante resolución, y una vez oído el Comité de Auditoría de Cuentas, las normas para el cómputo de dichas actividades, modificarlas y establecer las condiciones que deberán reunir los centros, entidades y grupos de auditores para realizarlas.

Por último el artículo 42 establece las condiciones de rendición de información de las entidades autorizadas a realizar actividades de formación así como de los propios auditores y **requiere a los auditores que conserven la justificación documental de las actividades de formación continuada realizadas en los últimos cinco años.** Deja para posterior desarrollo en la resolución mencionada anteriormente los plazos, forma y modelos de declaración. Dicha Resolución fue publicada el 29 de octubre de 2012, por la que se desarrollan los distintos aspectos relacionados con la obligación de realizar formación continuada por parte de los auditores de cuentas.

En lo que se refiere a la rendición de cuentas la Disposición transitoria octava establece **la obligación a partir del 1 de octubre de 2013 y para los doce meses anteriores.**

9. Obligaciones formales del auditor de cuentas

9.1 Tasa

Tal como detalla el artículo 44 del TRLAC, la tasa por emisión de informes de auditoría de cuentas se rige por el TRLAC y por las fuentes normativas del artículo 9 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. En dicho artículo 9 se indica que las tasas se rigen por:

- a. Los Tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas en materia de tasas, publicados oficialmente en España.
- b. Por la propia Ley 8/1989, por la Ley General Tributaria y la Ley General Presupuestaria, en cuanto no preceptúen lo contrario.
- c. En su caso, por la Ley propia de cada tasa.
- d. Por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de estas leyes.

El hecho imponible lo constituye el ejercicio de las competencias del ICAC en lo que se refiere al “control de la actividad de auditoría de cuentas, el ejercicio de la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de cuentas, y la cooperación internacional en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas”, en relación con la emisión de informes de auditoría de cuentas. Por tanto los sujetos pasivos de la tasa son los auditores de cuentas y sociedades de auditoría inscritos como ejercientes en el ROAC que emitan informes de auditoría de cuentas y los ingresos derivados de la tasa tiene la consideración de ingresos presupuestarios del ICAC destinándose, por tanto, a financiar “las partidas que correspondan a los gastos previstos para las funciones de control y disciplina de la actividad de auditoría de cuentas”.

En el apartado 4 del artículo 44 del TRLAC se indica que la cuota tributaria de la tasa consiste en una cantidad fija de 99,85 euros por informe de auditoría, excepto cuando los honorarios facturados son superiores a 30.000 euros que el importe queda fijado en 199,70 euros, cuantías que, tal como indica el apartado 9 del mismo artículo, pueden ser modificadas cada año por la Ley de Presupuestos Generales del Estado. En este sentido el artículo 75 de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 los ha modificado, quedando la tasa por emisión de informes de auditoría para los informes emitidos a partir del 1 de enero de 2013 establecidos de la siguiente forma:

Informes con honorarios:	Tipo de entidad	
< a 30.000€	Entidades de interés público	199,70
	Resto	99,85
> a 30.000€	Entidades de interés público	399,40
	Resto	190,70

El devengo de la tasa es el último día de cada trimestre natural en relación con los informes de auditoría emitidos en cada trimestre, correspondiendo la gestión y recaudación en periodo voluntario al ICAC, que reglamentariamente determina las normas de liquidación y pago, incluyendo la posibilidad de establecer la obligación para los sujetos pasivos de autoliquidación e ingreso, forma de gestión implantada actualmente. Por otra parte la recaudación en vía ejecutiva corresponde a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Destaca la aprobación del modelo de autoliquidación y pago de la tasa prevista en el artículo 44 del TRLAC por medio de Orden ECC/337/2013, de 21 de febrero.

9.2 Cumplimentación de los modelos 02 y 03

El artículo 79 del RTRLAC regula el contenido y plazo de la información a remitir por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría al ICAC. La Resolución de 29 de junio de 2012 del ICAC aprueba los modelos de información 02 –para los auditores de cuentas– y 03 –para sociedades de auditoría– en los que se recogen todos los requisitos de información contemplados en dicho artículo del RTRLAC.

Los modelos 02 y 03 están disponibles en la página web del ICAC, previa descarga del programa que permite su cumplimentación. La presentación telemática de dichos formularios será obligatoria a partir de octubre de 2013, sin perjuicio de que con anterioridad se hayan utilizado dichos medios.

El plazo para informar, que ha cambiado respecto a ejercicios anteriores, se establece en el mes de octubre de cada año y en relación con los doce meses anteriores. En caso de haber causado baja en el ROAC debe remitirse los modelos referidos al periodo comprendido desde la última declaración hasta el momento en el que se produzca la baja.

Por último recordar que la no remisión de dichos modelos es objeto de sanción, leve siempre que no hayan transcurrido tres meses desde la finalización del plazo establecido y grave si han transcurrido.

9.3 Informe de transparencia

El informe de transparencia, que está regulado en el artículo 26 del TRLAC y 60 del RTRLAC, es un documento informativo sobre “aspectos esenciales de la estructura y actividad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría que sean relevantes para comprender la organización, nivel de actividad y procesos de control del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría a los efectos de conocer el compromiso con el interés público de su labor”. Es de obligado cumplimiento para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que realicen auditorías de cuentas de entidades de interés público, según se detallan en el apartado 6 de este cuaderno técnico y las entidades de auditoría de terceros países a que se refiere el artículo 10.4 del TRLAC.

La publicación del informe de transparencia debe realizarse en la página web en los tres meses siguientes a la finalización del año natural para los auditores de cuentas o del ejercicio económico para las sociedades de auditoría.

9.4 Deberes de información en caso de pérdida o deterioro de la documentación

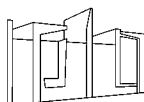
La legislación de auditoría, artículos 24 del TRLAC y 58 del RTRLAC, obliga a conservar y custodiar la documentación de las auditorías de cuentas realizadas durante cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, debiendo adoptar las medidas necesarias de salvaguarda y conservación de la documentación pertinentes.

La pérdida o deterioro de la documentación debe ser comunicada al ICAC junto con las razones en un plazo de diez días a contar desde que se produce el hecho.

Abreviaturas

En este cuaderno técnico se han utilizado las siguientes abreviaturas

BOE	Boletín Oficial del Estado.
DGRN	Dirección General de los Registros y del Notariado.
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.
PGC	Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.
ROAC	Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
RTRLAC	Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.
TRLAC	Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.
TRLSC	Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.



Audidores

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

Paseo de la Habana, 1. - 28036 Madrid
tel. 91 446 03 54
fax 91 447 11 62
<http://www.icjce.es>
e-mail: auditoria@icjce.es