

## Circular nº E04/2013

### Área: Técnica

**Asunto:** Actualización de la Nota técnica sobre aspectos de auditoría relacionados con los trabajos solicitados en el ámbito de un expediente de regulación de empleo.

**Extensión:** Miembros ejercientes del Instituto.

**Fecha:** 1 de marzo de 2013.

Mediante la circular E34/2009 se publicó una Nota técnica sobre aspectos de auditoría relacionados con los trabajos solicitados en el ámbito de un expediente de regulación de empleo, nota que fue actualizada posteriormente a través de la circular E26/2011.

Desde esa última actualización se han producido distintos cambios normativos en materia laboral, entre los que destaca la aprobación de la *Ley 3/2012<sup>1</sup>, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral* y del nuevo *Reglamento de los procedimientos de despido colectivo y de suspensión de contratos y reducción de jornada*, aprobado por el Real Decreto 1483/2012, de 29 de octubre, que adecua los procedimientos de despido colectivo y de suspensión de contratos y reducción de jornada a las novedades incorporadas por la Ley 3/2012 al Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores. Los cambios afectan, entre otros aspectos, a la definición de las causas económicas que pueden justificar un procedimiento de despido colectivo así como a la documentación que debe acompañar el empresario al iniciar un procedimiento motivado por causas económicas, por lo que la Comisión Técnica ha estimado conveniente actualizar la Nota técnica emitida en su día, actualización que deja sin efecto las circulares E34/2009 y E26/2011.

Este documento se encuentra disponible en la página web del Instituto, [www.icjce.es](http://www.icjce.es) (área privada, apartados “Normativa - Guías de actuación” y “Circulares”).

---

<sup>1</sup>Resultado de la tramitación parlamentaria como proyecto de ley del *Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral*, ahora tácitamente derogado.



**Audidores**

Paseo de la Habana, 1  
28036 - Madrid

T. +34 91 446 03 54  
F. +34 91 447 11 62

Para cualquier tipo de aclaración no dudéis en dirigir vuestra consulta al Departamento Técnico, utilizando el e-mail y facilitando un número de teléfono de contacto, y se intentará daros respuesta lo antes posible.

**José María López Mestres**

Presidente de la Comisión Técnica

## **Nota sobre aspectos de auditoría relacionados con los trabajos solicitados en el ámbito de un procedimiento de regulación de empleo.**

### **Marco jurídico aplicable a los procedimientos a partir del 31 de octubre de 2012**

El pasado mes de octubre se completó la modificación, iniciada con *el Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral*, de la regulación básica del despido colectivo, que ahora queda recogida en las siguientes disposiciones<sup>2</sup>:

- Artículo 51 del *Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores*, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 27 de marzo, modificado, con posterioridad a la publicación de la Circular E26/2011, por el Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, y por la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral.

- *Reglamento de los procedimientos de despido colectivo y de suspensión de contratos y reducción de jornada*, aprobado por el Real Decreto 1483/2012, de 29 de octubre, que ha derogado tanto el Reglamento de los procedimientos de regulación de empleo y de actuación administrativa en materia de traslados colectivos, aprobado por el Real Decreto 801/2011 de 10 de junio, vigente en la fecha de publicación de la Circular E26/2011, como la Orden ESS/487/2012, de 8 de marzo, sobre vigencia transitoria de determinados artículos de dicho reglamento.

En particular, en lo referente al despido por causas económicas, el vigente artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores concreta en mayor medida los términos “disminución persistente del nivel de ingresos”, indicando en su apartado 1:

**“Se entiende que concurren causas económicas cuando de los resultados de la empresa se desprenda una situación económica negativa, en casos tales como la existencia de pérdidas actuales o previstas, o la disminución persistente de su nivel de ingresos ordinarios o ventas. En todo caso, se entenderá que la disminución es persistente si durante tres trimestres consecutivos el nivel de ingresos ordinarios o ventas de cada trimestre es inferior al registrado en el mismo trimestre del año anterior.”**

---

<sup>2</sup> Como anexo se incluye un extracto del contenido más relevante.



Respecto al anterior redactado<sup>3</sup> de éste mismo párrafo del artículo 51.1 del Estatuto de los Trabajadores, vigente en la fecha de publicación de la Circular E26/2011, se precisa que los ingresos cuya disminución persistente puede justificar un despido colectivo por causas económicas son los “ingresos ordinarios o ventas” y que el carácter de la disminución es persistente si “durante tres trimestres consecutivos el nivel de ingresos ordinarios o ventas de cada trimestre es inferior al registrado en el mismo trimestre del año anterior.”

Asimismo el párrafo 4 del artículo 4 del Reglamento de los procedimientos de despido colectivo y de suspensión de contratos y reducción de jornada, aprobado por el Real Decreto 1483/2012, de 29 de octubre, precisa:

***“Cuando la situación económica negativa alegada consista en la disminución persistente del nivel de ingresos o ventas, el empresario deberá aportar, además de la documentación prevista en el apartado 2, la documentación fiscal o contable acreditativa de la disminución persistente del nivel de ingresos ordinarios o ventas durante, al menos, los tres trimestres consecutivos inmediatamente anteriores a la fecha de la comunicación de inicio del procedimiento de despido colectivo, así como la documentación fiscal o contable acreditativa de los ingresos ordinarios o ventas registrados en los mismos trimestres del año inmediatamente anterior.”***

El artículo 6 del anterior Reglamento, aprobado por el Real Decreto 801/2011 de 10 de junio, y vigente en la fecha de publicación de la Circular E26/2011, no requería documentación específica alguna para acreditar la disminución persistente de ingresos.

## **Alcance de los trabajos que puede realizar el auditor**

### Acreditación de pérdidas actuales

El requerimiento de información establecido en el artículo 4 del vigente Reglamento (Real Decreto 1483/2012), tal como ocurría en su predecesor (Decreto 801/2011), se establece en unos

---

<sup>3</sup> “Se entiende que concurren causas económicas cuando de los resultados de la empresa se desprenda una situación económica negativa, en casos tales como la existencia de pérdidas actuales o previstas, o la disminución persistente de su nivel de ingresos, que puedan afectar a su viabilidad o a su capacidad de mantener el volumen de empleo. A estos efectos, la empresa tendrá que acreditar los resultados alegados y justificar que de los mismos se deduce la razonabilidad de la decisión extintiva para preservar o favorecer su posición competitiva en el mercado.”



términos que no ofrecen duda sobre su correcta interpretación: *“en particular, deberá aportar las cuentas anuales de los dos últimos ejercicios económicos completos, ..., debidamente auditadas en el caso de empresas obligadas a realizar auditorías, así como las cuentas provisionales al inicio del procedimiento...”* y *“cuando la empresa que inicia el procedimiento forme parte de un grupo de empresas, con obligación de formular cuentas consolidadas, deberán acompañarse las cuentas anuales e informe de gestión consolidados de la sociedad dominante del grupo debidamente auditadas, ..., siempre que existan saldos deudores o acreedores con la empresa que inicia el procedimiento. Si no existiera obligación de formular cuentas consolidadas, además de la documentación económica de la empresa que inicia el procedimiento..., deberán acompañarse las de las demás empresas del grupo debidamente auditadas, en el caso de empresas obligadas a realizar auditorías, siempre que dichas empresas tengan su domicilio social en España, tengan la misma actividad o pertenezcan al mismo sector de actividad y tengan saldos deudores o acreedores con la empresa que inicia el procedimiento.”*

En consecuencia, por analogía y desde una perspectiva técnica, un trabajo de auditoría de cuentas podría ser el alcance más adecuado para este tipo de solicitudes, incluso en aquellas situaciones en las que las entidades afectadas no se encuentren obligadas a someter a auditoría sus cuentas anuales.

### Acreditación de la disminución persistente de ingresos ordinarios o ventas

El requerimiento de información adicional establecido en el artículo 4 del vigente Reglamento (Real Decreto 1483/2012), y no previsto expresamente en su predecesor (Decreto 801/2011), se establece en los siguientes términos: *“el empresario deberá aportar, ..., la documentación fiscal o contable acreditativa de la disminución persistente del nivel de ingresos ordinarios o ventas durante, al menos, los tres trimestres consecutivos inmediatamente anteriores a la fecha de la comunicación de inicio del procedimiento de despido colectivo, así como la documentación fiscal o contable acreditativa de los ingresos ordinarios o ventas registrados en los mismos trimestres del año inmediatamente anterior.”*

En consecuencia, para acreditar la disminución persistente de ingresos ordinarios o ventas no se requiere que ningún tercero evalúe la bondad de la información aportada por el empresario.

No obstante, dado que al inicio del procedimiento el empresario puede acompañar cualquier otra información que a su derecho convenga, adicional a la expresamente requerida por el reglamento, para acreditar tanto las pérdidas actuales como una disminución persistente de ingresos ordinarios o ventas, el auditor podría recibir solicitudes de encargos con un alcance diferente del de auditoría de cuentas anuales. En este supuesto, el auditor ya no estaría actuando como tal, sino que su colaboración profesional estaría más cercana a la actuación de experto independiente que a la de auditor de cuentas. Por ello se podrían emitir informes de naturaleza descriptiva en los que se indique alcance concreto de las comprobaciones que, en su caso se hayan realizado y resultados alcanzados de las mismas, en cuyo caso, se recomienda evitar manifestaciones o pronunciamientos profesionales sobre las consecuencias jurídico-legales que pudieran derivarse de las conclusiones alcanzadas, que sólo cabe valorar a la autoridad laboral, ni sobre razonabilidad, integridad o suficiencia de la información analizada tomada en su conjunto que puedan llevar a una incorrecta interpretación del trabajo realizado y en calidad de qué. Así mismo, no se daría ningún tipo de seguridad frente a terceros sobre la información en cuya preparación se haya colaborado activamente (como, por ejemplo, en supuestos de asesoramiento en la elaboración de la memoria explicativa, colaboración en la preparación de un plan de viabilidad, etc).

### Acreditación de pérdidas previstas

Cuando la situación económica alegada consiste en una previsión de pérdidas, el apartado 3 del artículo 4 del vigente Reglamento, indica que el empresario, además de aportar la documentación requerida cuando se alegan pérdidas actuales, deberá:

- informar de los criterios utilizados en su estimación de pérdidas,
- presentar un informe técnico sobre el volumen y el carácter permanente o transitorio de la previsión de pérdidas basado en datos obtenidos a través de las cuentas anuales, de los datos del sector al que pertenece la empresa, de la evolución del mercado y de la posición de la empresa en el mismo o de cualesquiera otros que puedan acreditar esta previsión.

En este caso la cuestión que se plantea es determinar el alcance del denominado **“informe técnico sobre el volumen y el carácter permanente o transitorio de la previsión de pérdidas”**. En este sentido se recomienda que se segregue perfectamente el contenido de:

- a) el documento realizado por la Entidad en el que se deberá incluir claramente las bases (información financiera utilizada como base e hipótesis utilizadas para proyectar resultados) utilizadas en la estimación de las pérdidas futuras. Este documento se podría denominar “Evolución previsible de pérdidas”.
- b) el documento o informe técnico que sobre la “Evolución previsible de pérdidas” podría llegar a emitir el censor.

En relación con el alcance del trabajo a realizar sobre información prospectiva por el censor de cuentas y, en consecuencia, con el contenido del informe a emitir, en su caso, en España, la única referencia normativa existente es la contemplada en el Reglamento de la Comisión Europea 809/2004 de Folletos (Véase la Guía de Actuación nº 11 del ICJCE<sup>4</sup>, de junio de 2007, revisada en noviembre del mismo año).

De acuerdo con el mismo, el censor únicamente se manifiesta sobre si, a su juicio, la previsión o estimación ha sido compilada correctamente sobre la base declarada (hipótesis utilizadas en la estimación de las pérdidas futuras) y si el fundamento contable utilizado en la estimación es coherente con las políticas contables de la entidad utilizadas en la formulación de las últimas cuentas anuales formuladas.

De esta forma no se incluiría en el alcance del trabajo manifestación alguna respecto a razonabilidad de las hipótesis empleadas, posibilidad de consecución de los resultados previstos, etc., factores que siempre presentan un alto componente subjetivo.

No obstante, en aquellos supuestos que el censor de cuentas considere que la información proyectada contiene errores o las bases de preparación son claramente inadecuadas, deberá evaluar, según corresponda, la aceptación del encargo o su renuncia al mismo con el fin de no ver su nombre ligado a una información claramente errónea, sesgada o inadecuada.

Por supuesto puede haber otras formas de colaboración como asesor en la preparación de la información que se pueda incluir en el expediente de solicitud o como experto económico, pero

---

<sup>4</sup> Actualmente en revisión completa por la Comisión Técnica, si bien los modelos sobre información financiera prospectiva se pueden seguir utilizando).

dichas colaboraciones no deberían concluir con la emisión de un informe en el que se exprese seguridad tal y como se contempla en la normativa profesional de la IFAC, ya que no se contaría con el marco de comparación objetivo que permita la expresión de este tipo de informes.

### **Consideraciones en relación con la aceptación del encargo.**

En caso de que el trabajo a realizar fuese una auditoría de cuentas (por trabajos relacionados con la acreditación de las pérdidas actuales), la aceptación del encargo debe realizarse atendiendo a lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría (considerando a su vez las recomendaciones de la Guía de Actuación nº 16 del ICJCE), si bien debe resaltarse la necesidad de evaluar previamente las circunstancias específicas del cliente y del encargo (entre otras, la posibilidad de colaboración del personal administrativo que puede estar afectado por el expediente, los plazos de entrega requeridos, etc).

En el supuesto, más común, de que el trabajo a realizar fuese distinto del de una auditoría de cuentas, una vez delimitado el alcance del trabajo requerido, antes de aceptar el encargo, se recomienda que el auditor considere especialmente los siguientes aspectos:

- Las circunstancias específicas del cliente y del encargo (las indicadas anteriormente, así como el hecho de no someter la entidad a auditoría sus cuentas anuales)
- El riesgo asociado al encargo.
- La propia capacidad técnica del auditor para llevar a cabo el encargo.
- Análisis de amenazas a la independencia en caso de ser también el auditor de cuentas de la sociedad.

Por tanto, la Comisión Técnica recomienda que se tengan en cuenta las consideraciones anteriores y se efectúe un análisis riguroso de los riesgos antes de aceptar el encargo. Llamamos la atención, especialmente, sobre la necesidad de que, en trabajos que no se correspondan con la auditoría de cuentas, si hacemos mención a nuestra condición de auditor de cuentas, ésta sea a efectos meramente informativos<sup>5</sup>, de modo que no pueda generarse confusión sobre la naturaleza del trabajo.

---

<sup>5</sup> Véanse artículos 34 g) del TRLAC y 84 del reglamento del TRLAC.



## **Anexo legislativo**

### **Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los trabajadores**

#### **Artículo 51. Despido colectivo:**

*“1. A efectos de lo dispuesto en la presente Ley se entenderá por despido colectivo la extinción de contratos de trabajo fundada en causas económicas, técnicas, organizativas o de producción cuando, en un período de noventa días, la extinción afecte al menos a:*

- a. Diez trabajadores, en las empresas que ocupen menos de cien trabajadores.*
- b. El 10 % del número de trabajadores de la empresa en aquéllas que ocupen entre cien y trescientos trabajadores.*
- c. Treinta trabajadores en las empresas que ocupen más de trescientos trabajadores.*

*Se entiende que concurren causas económicas cuando de los resultados de la empresa se desprenda una situación económica negativa, en casos tales como la existencia de pérdidas actuales o previstas, o la disminución persistente de su nivel de ingresos ordinarios o ventas. En todo caso, se entenderá que la disminución es persistente si durante tres trimestres consecutivos el nivel de ingresos ordinarios o ventas de cada trimestre es inferior al registrado en el mismo trimestre del año anterior.*

*(...)*

*Se entenderá igualmente como despido colectivo la extinción de los contratos de trabajo que afecten a la totalidad de la plantilla de la empresa, siempre que el número de trabajadores afectados sea superior a cinco, cuando aquél se produzca como consecuencia de la cesación total de su actividad empresarial fundada en las mismas causas anteriormente señaladas.*

*(...)*

*2. El despido colectivo deberá ir precedido de un periodo de consultas con los representantes legales de los trabajadores de una duración no superior a treinta días naturales, o de quince en el caso de empresas de menos de cincuenta trabajadores.*

*(...)*

*La comunicación de la apertura del período de consultas se realizará mediante escrito dirigido por el empresario a los representantes legales de los trabajadores, una copia del cual se hará llegar a la autoridad laboral.*

*(...)*

*La comunicación a los representantes legales de los trabajadores y a la autoridad laboral deberá ir acompañada de toda la información necesaria para acreditar las causas motivadoras del despido colectivo en los términos que reglamentariamente se determinen.*

*(...)*

***Reglamento de los procedimientos de despido colectivo y de suspensión de contratos y reducción de jornada (Real Decreto 1483/2012, de 29 de octubre):***

***Artículo 3. Documentación común a todos los procedimientos de despido colectivo.***

*“1. Cualquiera que sea la causa alegada para los despidos colectivos, la comunicación de inicio del periodo de consultas contendrá los siguientes extremos:*

- a. La especificación de las causas del despido colectivo, conforme a lo establecido en el artículo 1.*
- b. Número y clasificación profesional de los trabajadores afectados por el despido.  
Cuando el procedimiento de despido colectivo afecte a más de un centro de trabajo, esta información deberá estar desglosada por centro de trabajo y, en su caso, provincia y Comunidad Autónoma.*
- c. Número y clasificación profesional de los trabajadores empleados habitualmente en el último año. Cuando el procedimiento de despido colectivo afecte a más de un centro de trabajo, esta información deberá estar desglosada por centro de trabajo y, en su caso, provincia y Comunidad Autónoma.*
- d. Periodo previsto para la realización de los despidos.*
- e. Criterios tenidos en cuenta para la designación de los trabajadores afectados por los despidos.*



2. La referida comunicación deberá ir acompañada de una memoria explicativa de las causas del despido colectivo, según lo establecido en los artículos 4 y 5, y de los restantes aspectos relacionados en este apartado, así como, en su caso, del plan de recolocación externa previsto en el artículo 9.

3. Simultáneamente a la entrega de la comunicación a los representantes legales de los trabajadores, el empresario solicitará por escrito de estos la emisión del informe a que se refiere el artículo 64.5.a) y b) del Estatuto de los Trabajadores.”

#### **Artículo 4. Documentación en los despidos colectivos por causas económicas.**

“1. En los despidos colectivos por causas económicas, la documentación presentada por el empresario incluirá una memoria explicativa que acredite, en la forma señalada en los siguientes apartados, los resultados de la empresa de los que se desprenda una situación económica negativa.

2. Para la acreditación de los resultados alegados por la empresa, el empresario podrá acompañar toda la documentación que a su derecho convenga y, en particular, deberá aportar las cuentas anuales de los dos últimos ejercicios económicos completos, integradas por balance de situación, cuentas de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujos de efectivos, memoria del ejercicio e informe de gestión o, en su caso, cuenta de pérdidas y ganancias abreviada y balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, debidamente auditadas en el caso de empresas obligadas a realizar auditorías, así como las cuentas provisionales al inicio del procedimiento, firmadas por los administradores o representantes de la empresa que inicia el procedimiento. En el caso de tratarse de una empresa no sujeta a la obligación de auditoría de las cuentas, se deberá aportar declaración de la representación de la empresa sobre la exención de la auditoría.

3. Cuando la situación económica negativa alegada consista en una previsión de pérdidas, el empresario, además de aportar la documentación a que se refiere el apartado anterior, deberá informar de los criterios utilizados para su estimación. Asimismo, deberá presentar un informe técnico sobre el volumen y el carácter permanente o transitorio de esa previsión de pérdidas basado en datos obtenidos a través de las cuentas anuales, de los datos del sector al que pertenece la



*empresa, de la evolución del mercado y de la posición de la empresa en el mismo o de cualesquiera otros que puedan acreditar esta previsión.*

*4. Cuando la situación económica negativa alegada consista en la disminución persistente del nivel de ingresos o ventas, el empresario deberá aportar, además de la documentación prevista en el apartado 2, la documentación fiscal o contable acreditativa de la disminución persistente del nivel de ingresos ordinarios o ventas durante, al menos, los tres trimestres consecutivos inmediatamente anteriores a la fecha de la comunicación de inicio del procedimiento de despido colectivo, así como la documentación fiscal o contable acreditativa de los ingresos ordinarios o ventas registrados en los mismos trimestres del año inmediatamente anterior.*

*5. Cuando la empresa que inicia el procedimiento forme parte de un grupo de empresas, con obligación de formular cuentas consolidadas, deberán acompañarse las cuentas anuales e informe de gestión consolidados de la sociedad dominante del grupo debidamente auditadas, en el caso de empresas obligadas a realizar auditorías, durante el periodo señalado en el apartado 2, siempre que existan saldos deudores o acreedores con la empresa que inicia el procedimiento. Si no existiera obligación de formular cuentas consolidadas, además de la documentación económica de la empresa que inicia el procedimiento a que se ha hecho referencia, deberán acompañarse las de las demás empresas del grupo debidamente auditadas, en el caso de empresas obligadas a realizar auditorías, siempre que dichas empresas tengan su domicilio social en España, tengan la misma actividad o pertenezcan al mismo sector de actividad y tengan saldos deudores o acreedores con la empresa que inicia el procedimiento.”*