

Novembre 2012

## **GUIA RÀPIDA sobre aspectes formals relacionats amb l'auditoria de comptes**

### **1. Introducció**

### **2. Requisits per a l'exercici de l'auditoria de comptes**

- 2.1 Inscripció en el ROAC de societats d'auditoria
- 2.2 Auditor de comptes designat expressament per signar informes d'auditoria en nom d'una societat
- 2.3 Auditor suplent

### **3. Obligació d'auditoria**

- 3.1 Comptes anuals individuals
- 3.2 Comptes anuals consolidats
- 3.3 Nomenament d'auditors
- 3.4 Formulació de comptes anuals en el primer exercici d'auditoria obligatòria: inclusió de xifres comparatives

### **4. Auditoria voluntària**

- 4.1 Obligació de dipòsit en el Registre Mercantil
- 4.2 Informació a remetre a l'ICAC

### **5. Nomenament d'auditor realitzat pel Registre Mercantil**

- 5.1 Impossibilitat d'emissió de l'informe
- 5.2 Aspectes a considerar en el dipòsit dels comptes anuals
- 5.3 Possibilitat d'entregar l'informe al minoritari

### **6. Rotació d'auditors**

### **7. Revocació o renúncia d'un contracte d'auditoria, manca d'emissió d'un informe d'auditoria**

- 7.1 Revocació de l'auditor per part de la junta general
- 7.2 Renúncia de l'auditor a continuar amb un contracte d'auditoria o manca d'emissió de l'informe d'auditoria

### **8. Formació continuada**

### **9. Obligacions formals de l'auditor de comptes**

- 9.1 Taxa
- 9.2 Emplenament dels models 02 i 03
- 9.3 Informe de transparència
- 9.4 Deures d'informació en cas de pèrdua o deteriorament de la documentació

### **Abreviatures**



## 1. Introducció

---

Encara que tots els auditors coneixen la legislació i normativa en vigor que els és aplicable, de vegades, per dispersió normativa, perquè en el moment de la seva lectura no eren aplicable i van ser sepultats en el calaix dels temes pendents, per uns altres més urgents, o simplement perquè l'actuació és esporàdica, existeixen situacions, en les quals no s'identifica el marc normatiu a seguir.

Aquest quadern tècnic recull el marc normatiu que empara certs aspectes formals relacionats amb la realització d'un encàrrec com poden ser els supòsits en els quals és obligatori realitzar una auditoria de comptes, els aspectes que han de considerar-se quan el nomenament d'auditor és realitzat pel Registre Mercantil, etc., així com altres aspectes de la pròpia activitat d'auditoria com són els requeriments per a l'exercici de l'activitat, que constitueix el fet imposable de la taxa, etc.

Els aspectes tractats no pretenen ser una relació exhaustiva de tots els possibles supòsits, sinó que s'han seleccionat aquells estimats de major interès o més habituals. Esperem que la selecció realitzada sigui del vostre interès i poder seguir amb dita recopilació, tant d'aspectes formals com altres relacionats amb el treball d'auditoria, en properes publicacions.

## 2. Requisits per a l'exercici de l'auditoria de comptes

---

### 2.1 Inscripció en el ROAC de societats d'auditoria

Els requisits que han de complir les **societats d'auditoria per inscriure's en el ROAC** queden regulats en els apartats 1 a 3 de l'article 10 del TRLAC segons el següent detall:

- a. Que les persones físiques que realitzin els treballs i signin els informes d'auditoria en nom d'una societat d'auditoria estiguin autoritzades per exercir l'activitat d'auditoria de comptes a Espanya.
- b. Que la majoria dels drets de vot corresponguin a auditors de comptes o societats d'auditoria autoritzats per realitzar l'activitat d'auditoria de comptes de qualsevol Estat membre de la Unió Europea.
- c. Que la majoria dels membres de l'òrgan d'administració siguin socis auditors de comptes o societats d'auditoria autoritzats per realitzar l'activitat d'auditoria de comptes en qualsevol Estat membre de la Unió Europea.

En cas que l'òrgan d'administració no tingui més que dos membres, com a mínim un d'ells haurà de complir les condicions establertes en el present apartat.

Serà d'aplicació a les societats d'auditoria allò disposat en l'article 8.5 del TRLAC que estableix que «la presentació d'una declaració responsable o una comunicació prèvia no permet l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes. No es pot entendre estimada per silenci administratiu la petició d'accés al Registre oficial d'auditors de comptes i, per tant, d'autorització per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes.»

La direcció i signatura dels treballs d'auditoria realitzats per una societat d'auditoria de comptes correspondrà en tot cas, a un o varis dels socis auditors de comptes o a auditors de comptes que puguin exercir l'activitat d'auditoria a Espanya i que estiguin designats per la societat d'auditoria per realitzar l'auditoria i signar l'informe en nom de la dita societat.

D'altra banda, l'apartat 4 de l'esmentat article regula la inscripció en el ROAC de les societats i demés entitats d'auditoria autoritzades per realitzar l'activitat d'auditoria de comptes de tercers països que emetin informes d'auditoria sobre comptes anuals o comptes anuals consolidats d'una entitat constituïda fora de la Unió Europea i els valors dels quals estiguin admesos a negociació en un mercat regulat a Espanya segons l'establert en l'article 9.3 del TRLAC.

L'article 29 del RTRLAC desenvolupa l'article 10 del TRLAC en els aspectes següents:

1. Es podran inscriure en el Registre oficial d'auditors de comptes les societats d'auditoria domiciliades en territori espanyol o en el d'un Estat membre de la Unió Europea que acreditin, mitjançant l'aportació a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes de la sol·licitud corresponent i documentació justificativa del compliment dels requisits establerts en l'article 10.1 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.
2. Les societats d'auditoria han d'informar a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes de les designacions que facin als auditors de comptes per realitzar auditories i emetre informes d'auditoria en nom seu, així com de les seves variacions. Així mateix han de comunicar qui està o estan designats en tot moment, per representar les societats d'auditoria en les seves relacions amb el Registre oficial d'auditors de comptes. S'entén que no estan designats els qui no hagin estat comunicats a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.
3. Es presumeix, llevat que hi hagi manifestació contrària, que els socis auditors de comptes exercents estan designats per realitzar auditories i signar informes en nom de la societat.
4. Les comunicacions que faci l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en l'exercici de les seves competències als socis auditors de comptes i als auditors designats expressament per realitzar auditories i signar informes en nom de la societat d'auditoria s'han de realitzar en el domicili d'aquesta que consti en el Registre oficial d'auditors de comptes, llevat que aquells manifestin expressament un altre.

Ni el TRLAC ni el RTRLAC impedeixen que les societats d'auditoria siguin societats unipersonals.

Tampoc mostren preferència alguna per que les societats d'auditoria es constitueixin com a societats professionals. D'igual manera s'ha pronunciat la Direcció General dels Registres i del Notariat que per Resolució de 5 de març de 2009 (BOE núm. 72 de 25 de març), entre d'altres, ha reconegut la no obligatorietat que les societats d'auditoria adoptin la forma de les societats professionals en els termes de la Llei 2/2007, de 15 de març.

## **2.2 Auditor de comptes designat expressament per signar informes d'auditoria en nom d'una societat**

L'article 28.1 del RTRLAC contempla que es puguin inscriure com a exercents, a més dels exercents a títol individual i els socis de societat d'auditoria, els auditors de comptes designats expressament per una societat d'auditoria per signar informes d'auditoria en nom de la societat.

La comunicació a l'ICAC de les persones que es designen en la dita categoria ha de ser realitzada per la societat d'auditoria, la qual haurà d'informar en els models

d'inscripció en el ROAC, en el moment de constitució de la societat; en el model 04, quan sigui una variació produïda durant l'exercici i, anualment, en els models 02/03 d'informació a remetre a aquest organisme. Així mateix, també s'ha de considerar aquest aspecte a efectes del càlcul de la fiança establerta en l'article 23 del TRLAC i desenvolupada en l'article 55 del RTRLAC.

## 2.3 Auditor suplent

L'article 264 del TRLSC referent al nomenament dels auditors de comptes per la junta general estableix que quan aquesta designi com a auditors a persones físiques, haurà de nomenar tants suplents com auditors titulars.

Els auditors suplents han de complir els mateixos requisits que els titulars per a l'exercici de l'auditoria de comptes. En aquest sentit la consulta 1 d'auditoria del BOICAC 81 indica que «la designació d'auditor per part de la junta general o del Registrador Mercantil, atenent al sentit literal, esperit i finalitat de les normes esmentades i, per seguretat jurídica, ha de recaure en un auditor de comptes que pugui exercir l'activitat d'auditoria, per la qual cosa els designats a aquest efecte, tant titulars com suplents, han de reunir les mateixes condicions i requisits per complir el treball per al qual han estat designats. D'altra banda, mancaria de sentit lògic i jurídic que al suplent se li permetés estar en situació de "no exercent", fins que realitzi el treball efectivament i al titular no». Conclou la consulta que «en conseqüència, aquest Institut entén que només els auditors inscrits en el ROAC en la situació d'"exercent" poden exercir l'activitat d'auditoria de comptes, [...], i que per a l'acceptació d'un nomenament d'auditor, tant titular com suplent, s'ha de trobar inscrit en aquesta situació en el ROAC. Finalment, s'ha d'indicar que, donat el caràcter jurídic de la qüestió plantejada, aquest Institut va remetre aquesta consulta a l'Advocacia de l'Estat en el Ministeri d'Economia i Hisenda, en el qual es manifesta que "El titular i el suplent, tots dos han de reunir els mateixos requisits: ser auditors inscrits com a exercent i havent emplenat els altres requisits exigits i abans analitzats en aquest dictamen"».

### 3. Obligació d'auditoria

#### 3.1 Comptes anuals individuals

L'obligació d'auditoria, sense perjudici de l'establert en altres disposicions resta regulada en la disposició addicional primera del TRLAC. En aquesta disposició s'estableix que hauran de sotmetre's en tot cas a l'auditoria de comptes, segons queda definida en l'apartat 2 de l'article 1 del TRLAC, les entitats, qualsevol que sigui la seva naturalesa jurídica, en les quals concorri alguna de les següents circumstàncies:

- a. Que emetin valors admesos a negociació en mercats regulats o sistemes multilaterals de negociació.
- b. Que emetin obligacions en oferta pública.
- c. Que es dediquin de forma habitual a la intermediació financera, i, en tot cas, les entitats de crèdit, les empreses de serveis d'inversió, les societats rectores dels mercats secundaris oficials, les entitats rectores dels sistemes de multilaterals de negociació, la Societat de Sistemes, les entitats de contrapartida central, la Societat de Borses, les societats gestores dels fons de garantia d'inversions i les altres entitats financeres, incloses les institucions d'inversió col·lectiva, fons de titulització i les seves gestores, inscrites en els registres corresponents del Banc d'Espanya i de la Comissió Nacional del Mercat de Valors.
- d. Que tinguin per objecte social qualsevol activitat subjecta al text refós de la Llei d'ordenació i supervisió de les assegurances privades, aprovat per Reial decret legislatiu 6/2004, de 29 d'octubre, dins dels límits que s'estableixin reglamentàriament, així com els fons de pensions i les seves entitats gestores.
- e. Que rebin subvencions, ajudes o realitzin obres, prestacions, serveis o subministrin béns a l'Estat i altres organismes públics dins dels límits que reglamentàriament fixi el Govern per Reial decret.
- f. Les altres entitats que superin els límits que reglamentàriament fixi el Govern per Reial decret. Els límits esmentats s'han de referir, almenys, a la xifra de negocis, a l'import total de l'actiu segons balanç i al nombre anual mitjà d'empleats, i s'han d'aplicar, tots o cada un d'ells, segons ho permeti la respectiva naturalesa jurídica de cada societat o entitat.

El que preveu aquesta disposició addicional no és aplicable a les entitats que formin part del sector públic estatal, autonòmic o local, sense perjudici del que disposi la normativa que regula les entitats del sector públic esmentades. En tot cas, el que preveu aquesta disposició addicional és aplicable a les societats mercantils que formin part del sector públic estatal, autonòmic o local.

Les sucursals a Espanya d'entitats de crèdit estrangeres, quan no hagin de presentar comptes anuals de la seva activitat a Espanya, han de sotmetre a auditoria la informació economicofinancera que amb caràcter anual hagin de fer pública, i la que amb caràcter reservat remetin al Banc d'Espanya, de conformitat amb el marc normatiu comptable que sigui aplicable.

D'altra banda, la disposició addicional segona del TRLAC estableix que aquesta Llei no és d'aplicació «a les activitats de revisió i verificació de comptes anuals, estats financers o altres documents comptables, ni a l'emissió dels informes corresponents, que realitzin òrgans de les administracions públiques en l'exercici de les seves competències, que continuen regint-se per la seva legislació específica.»

## a) Entitats que reben subvencions o ajudes o realitzen contractes

Les disposicions addicionals segona i tercera del RTRLAC desenvolupen l'apartat 1e) de la disposició addicional primera del TRLAC, establint l'obligació d'auditoria, sense perjudici de l'establert en altres disposicions legals, a aquelles entitats, qualsevol que sigui la seva naturalesa jurídica i sempre que hagin de formular comptes anuals conforme al marc normatiu d'informació financera que li sigui aplicable, que compleixen algunes de les següents condicions:

Concepte	Límit	Comptes anuals a auditar
Haver rebut <b>subvencions o ajudes</b> , entenent per aquestes les considerades com a tals en l'article 2 de la Llei 38/2003, de 17 de novembre, general de subvencions, amb càrrec als pressupostos de les administracions públiques o a fons de la Unió Europea.	Total acumulat superior a 600 milers €.	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ L'exercici social en què rebí les subvencions o ajudes.</li> <li>▪ Els exercicis en què es realitzin les operacions o executen les inversions corresponents.</li> </ul>
Haver celebrat amb el sector públic, durant un exercici econòmic els <b>contractes</b> contemplats en l'article 2 de la Llei 30/2007, de 20 d'octubre, de contractes del sector públic.	Total acumulat superior a 600 milers € i aquest representi més del 50% de l'import net de la seva xifra anual de negocis.	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ L'exercici social en què hagi celebrat els contractes</li> <li>▪ L'exercici social següent.</li> </ul>

Aquestes disposicions indiquen a més que:

- Les subvencions o ajudes es consideren rebudes «en el moment en què hagin de ser registrades en els llibres de comptabilitat de l'empresa o entitat, conforme al que estableixi en aquest sentit la normativa comptable que li sigui aplicable.»
- Es consideren realitzades les actuacions dels contractes, «en el moment en què hagi de ser registrat el dret de cobrament corresponent en els llibres de comptabilitat de l'entitat, d'acord amb el que disposi en aquest sentit el marc normatiu d'informació financera que sigui aplicable.»

## b) Superació dels límits reglamentaris

L'apartat 1f) de la disposició addicional primera del TRLAC és desenvolupat per la disposició addicional primera del RTRLAC indicant, sense perjudici de l'establert en altres disposicions legals, que «les entitats, de qualsevol naturalesa jurídica, i sempre que hagin de formular comptes anuals conforme al marc normatiu d'informació financera que els sigui aplicable, estan obligades a sotmetre a auditoria, [...], els comptes anuals dels exercicis socials en què, d'acord amb el que estableix l'article 257 del TRLSC, no concorrin les circumstàncies previstes per poder formular balanç abreujat, i ho han de fer en el model normal.»

Els límits per a la formulació de balanç i estat de canvis en el patrimoni net abreujats establerts en l'article 257 del TRLSC són els següents:

Límits		Forma de còmput
Total de les partides de l'actiu	2.850 milers €	Amb caràcter general no s'han de superar dos d'aquests límits durant dos exercicis consecutius i a la data de tancament de cadascun d'ells.
Import net de la seva xifra anual de negocis	5.700 milers €	
Número mig de treballadors empleats durant l'exercici	50	

La facultat de formular balanç abreujat es perd per a les societats que deixin de reunir durant dos exercicis consecutius, dues de les circumstàncies a què es refereix el paràgraf anterior.

Per interpretar la forma de còmput dels exercicis pot ser d'utilitat la consulta 1 de comptabilitat del BOICAC 69 en la qual es planteja el supòsit d'una societat que ha estat domiciliada en un país estranger, formulant els seus estats financers conforme als principis comptables generalment acceptats en aquest país i havent estat sotmesa a auditoria obligatòria. Durant l'exercici 2006 (referència de la consulta però sense impacte en l'anàlisi a realitzar), aquesta societat ha traslladat el seu domicili social a Espanya. Entre d'altres qüestions es pregunta sobre com tractar el còmput del període de dos anys que determina l'obligació d'auditar els seus comptes anuals. La resposta de l'ICAC estableix que pel que fa a la qüestió relativa al còmput de dos anys que determinaria l'obligació d'auditar els comptes anuals, en el supòsit de trasllat de domicili social, tenint en compte que no es tracta de cap dels supòsits continguts en l'apartat 2 de l'article 181 del TRLSA (actualment de l'article 257 de la TRLSC) –a saber, constitució, transformació o fusió–, s'hauran de tenir en consideració les circumstàncies existents en els termes previstos en l'apartat 1 de l'esmentat article, havent-se de ressaltar el còmput de la xifra total d'actiu i de la xifra anual de negocis es realitzarà per a l'exercici previ d'acord amb l'establert en la normativa espanyola.

En relació amb altres disposicions legals que regulen l'obligació de sotmetre a auditoria els comptes anuals, sense ànim d'incloure-les totes, es detallen a continuació les que s'estimen més habituals:

Tipus d'entitat	Ref. normativa	Límits <sup>1</sup>
<b>Associacions declarades d'utilitat pública</b>		
D'àmbit estatal	Art. 5 Reial decret 1740/2003, de 19 de desembre, sobre procediments relatius a associacions d'utilitat pública <sup>2</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Actiu &gt; 2,85 milions €</li> <li>▪ Ingressos &gt; 5,7 milions €</li> <li>▪ Plantilla mitjana &gt; 50</li> </ul>
D'àmbit català	Art. 322-15 Llei 4/2008, de 24 d'abril, del llibre tercer del Codi civil de Catalunya, relatiu a les persones jurídiques	L'obligació s'ha de determinar d'acord amb la seva normativa

Tipus d'entitat	Ref. normativa	Límits <sup>1</sup>
<b>Fundacions</b>		
D'àmbit estatal	Art. 25 Llei 50/2002, de 26 de desembre, de Fundacions	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Actiu &gt; 2,4 milions €</li> <li>▪ Ingressos &gt; 2,4 milions €</li> <li>▪ Plantilla mitjana &gt; 50</li> </ul>
D'àmbit català	Art. 333-11 Llei 4/2008, de 24 d'abril, del llibre tercer del Codi civil de Catalunya, relatiu a les persones jurídiques	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Actiu &gt; 6 milions €</li> <li>▪ Ingressos ordinaris &gt; 3 milions €</li> <li>▪ Plantilla mitjana &gt; 50</li> <li>▪ Ingressos provinents d'administracions públiques &gt; 40% total ingressos</li> <li>▪ Ingressos provinents d'administracions públiques &gt; 60 milers €</li> </ul>
<b>Cooperatives</b>		
De crèdit	Art. 11 Llei 13/1989 de Cooperatives de Crèdit i art. 37 del Reial decret 84/1993, de 22 de gener, pel qual s'aprova el Reglament de desenvolupament de la Llei 13/1989, de 26 de maig, de cooperatives de crèdit	Es requereix auditoria en qualsevol cas
<b>Resta cooperatives</b>		
D'àmbit estatal o sense regulació específica autonòmica	Art. 62 Llei 27/1999, de 16 de juliol, de Cooperatives. Remissió a DA 1a RTRLAC	Els límits establerts en l'article 257 del TRLSC
D'àmbit català amb secció de crèdit	Art. 12 Llei 6/1998, de 13 de maig, de regulació del funcionament de les seccions de crèdit de les cooperatives	Es requereix auditoria en qualsevol cas
de 2n grau	Art. 52 Llei 18/2002, de 5 de juliol, de cooperatives	Es requereix auditoria en qualsevol cas
<b>Societats anònimes esportives</b>		
	Art. 20 Reial decret 1251/1999, de 16 de juliol, sobre societats anònimes esportives	Es requereix auditoria en qualsevol cas

<sup>1</sup> En aquells casos en què l'obligació d'auditoria està establerta per límits s'han de complir almenys dos, essent el període de còmput de dos exercicis consecutius.

<sup>2</sup> Remet a l'apartat 3 de normes d'elaboració dels comptes anuals del Reial decret 1491/2011, de 24 d'octubre, pel qual s'aproven les normes d'adaptació del Pla general de comptabilitat a les entitats sense finalitats lucratives i el model de pla d'actuació de les entitats sense finalitats lucratives.

En relació amb les empreses en concurs de creditors cal recordar que el vigent redactat de l'article 46 de la Llei 22/2003 concursal, d'aplicació a les sol·licituds que es presenten i concursos que es declaren a partir de l'1 de gener de 2012, indica que per a la concursada subsisteix l'obligació legal de formular i de sotmetre a auditoria els comptes anuals.

En el seu redactat original, aplicable als concursos declarats amb anterioritat a 1 de gener de 2012, aquest article eximia, amb excepcions, a la societat concursada de realitzar l'auditoria dels primers comptes anuals que es prepararessin estant en funcions l'administració concursal.

En relació amb les empreses en procés de liquidació, amb origen o no en un procediment concursal, encara que l'ICAC va considerar al seu moment (consulta número 2 del BOICAC de 12 de març de 1993) que l'obligació de sotmetre a auditoria els comptes anuals d'una societat no regeix quan aquesta societat es trobi en període de liquidació, existeixen resolucions posteriors de la Direcció General dels Registres i del Notariat sobre dipòsit de comptes anuals (la última de data 26 de maig de 2009, publicada en el BOE de 27 de juny) en les quals aquest organisme assenyala que subsisteix l'obligació d'auditoria dels comptes en fase de liquidació, donada la naturalesa essencialment reversible de la societat en liquidació, la personalitat jurídica de la qual subsisteix en tant no s'hagi procedit al repartiment de l'actiu sobrant entre els socis i, un cop extingida, a la cancel·lació dels seus assentaments en el Registre Mercantil.

Finalment, recordar que determinades entitats que, tot i que per forma jurídica o dimensió estan exemptes d'auditoria, poden incloure aquesta obligació en els seus estatuts, havent-se, en aquest cas, d'auditar.

### **c) Entitats que formen part del sector públic estatal, autonòmic o local**

---

En relació amb les entitats que formen part del sector públic estatal, autonòmic o local, el desenvolupament reglamentari de les disposicions addicional primera i segona del TRLAC resta establert en la disposició addicional tercera i cinquena del RTRLAC.

La Comissió d'Auditors del Sector Públic, constituïda per les corporacions representatives de l'activitat d'auditoria de comptes, en la seva publicació de maig de 2012 "Auditores del Sector Público" indica que de la disposició addicional cinquena del RTRLAC se'n desprèn que:

a) Els treballs d'auditoria de comptes anuals i altres estats financers o documents comptables del sector públic desenvolupats pels òrgans de control públic es regeixen per les normes d'auditoria del sector públic.

---

b) El mateix succeeix amb els treballs dels auditors de comptes que s'emmarquen en la col·laboració amb aquests òrgans de control públic, que com a regla general no es podran identificar com d'auditoria de comptes.

---

c) Actualment, amb caràcter general, els auditors podem fer treballs si ens contracten els òrgans públics de control, en col·laboració amb ells, i d'acord amb el contingut del corresponent plec de clàusules administratives i tècniques, i d'acord amb les Normes Tècniques d'Auditoria del Sector Públic.

---

d) Els treballs que realitzin els auditors externs, no en col·laboració amb els òrgans de control públic, sinó per encàrrec d'entitats integrants del sector públic obligades a sotmetre els seus comptes a auditoria, es regeixen per la normativa reguladora de l'auditoria de comptes.

---

## 3.2 Comptes anuals consolidats

L'article 42.1 del Codi de comerç estableix que «tota societat dominant d'un grup de societats estarà obligada a formular els comptes anuals i l'informe de gestió consolidats [...]» i l'article 42.4 del mateix Codi indica que «la junta general de la societat obligada a formular els comptes anuals consolidats ha de designar els auditors de comptes que hauran de controlar els comptes anuals i l'informe de gestió del grup [...]».

El mateix article 42.1 del Codi de comerç indica que existeix un grup «quan una societat tingui o pugui tenir, directament o indirectament, el control d'una altra o d'altres societats.»

Així mateix indica que, en particular, es presumirà que existeix control quan una societat, que es qualificarà com a dominant, es trobi, en relació amb una altra societat que es qualificarà com a dependent, en alguna de les següents situacions:

- a. Tingui la majoria dels drets de vot.
- b. Tingui la facultat de nomenar o destituir a la majoria dels membres de l'òrgan d'administració.
- c. Pugui disposar, en virtut d'acord subscrits amb tercers, de la majoria dels drets de vot.
- d. Hagi designat amb els seus vots a la majoria dels membres de l'òrgan d'administració que exerceixin el seu càrrec en el moment en què s'hagin de formular els comptes consolidats i durant els dos exercicis immediatament anteriors. En particular, es considera aquesta circumstància quan la majoria dels membres de l'òrgan d'administració de la societat dominada siguin membres de l'òrgan d'administració o alts directius de la societat dominant o d'una altra dominada per aquesta. Aquest supòsit no dóna lloc a la consolidació si la societat els administradors de la qual han estat nomenats, està vinculada a una altra en algun dels casos previstos en les dues primeres lletres d'aquest apartat.

Als efectes d'aquest apartat, als drets de vot de l'entitat dominant s'hi ha d'afegir els que tingui a través d'altres societats dependents o a través de persones que actuïn en nom propi però per compte de l'entitat dominant o d'altres dependents o aquells dels quals disposi concertadament amb qualsevol altra persona.

L'article 43 del Codi de comerç regula les següents exempcions a la formulació de comptes anuals consolidats:

1. Quan en la data de tancament de l'exercici de la societat obligada a consolidar el conjunt de les societats no sobrepassi, en els seus últims comptes anuals, dos dels límits assenyalats en el TRLSC per a la formulació de compte de pèrdues i guanys abreujat, llevat que alguna de les societats del grup hagi emès valors admesos a negociació en un mercat regulat de qualsevol Estat membre de la Unió Europea.
2. Quan la societat obligada a consolidar sotmesa a la legislació espanyola sigui alhora temps dependent d'una altra que es regeixi per l'esmentada legislació o per la d'una altre Estat membre de la Unió Europea, si aquesta última societat té el 50% o més de les participacions socials d'aquelles i els accionistes o socis que tinguin, com a mínim, el 10% no hagin sol·licitat la formulació de comptes consolidats 6 mesos abans del tancament de l'exercici. En tot cas és necessari que es compleixin els següents requisits:
  - a. Que la societat dispensada de formalitzar la consolidació, així com totes les societats que hagi d'incloure en la consolidació, es consolidin en els comptes d'un grup més gran, la societat dominant del qual estigui sotmesa a la legislació d'un Estat membre de la Unió Europea.

- b. Que la societat dispensada de formalitzar la consolidació indiqui en els seus comptes la menció d'estar exempta de l'obligació d'establir els comptes consolidats, el grup al qual pertany, la raó social i el domicili de la societat dominant.
- c. Que els comptes consolidats de la societat dominant, així com l'informe de gestió i l'informe dels auditors, es dipositin en el Registre Mercantil, traduïts a alguna de les llengües oficials de la comunitat autònoma, on tingui el seu domicili la societat dispensada.
- d. Que la societat dispensada de formalitzar la consolidació no hagi emès valors admesos a negociació en un mercat regulat de qualsevol Estat membre de la Unió Europea.

L'article 7 del Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre afegeix una dispensa més a les anteriorment esmentades que és el fet que «la societat obligada a consolidar participi exclusivament en societats dependents que no posseeixin interès significatiu, individualment i en conjunt, per a la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de les societats del grup».

Els límits als quals es refereix l'article 43.1 del Codi de comerç per a la formulació del compte de pèrdues i guanys abreujat estan regulats en l'article 258 del TRLSC i la forma de computar-los s'estableix en l'article 8 del Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre.

Límits	Consolidats <sup>1</sup>	Agregats <sup>2</sup>	Forma de còmput <sup>5</sup>
Total de les partides de l'actiu	11.400 milers €	13.680 milers €	No s'han de superar dos d'aquests límits durant dos exercicis consecutius i a la data de tancament de cadascun d'ells
Import net de la xifra anual de negocis <sup>3</sup>	22.800 milers €	27.360 milers €	
Número mitjà de treballadors empleats durant l'exercici <sup>4</sup>	250	250	En els dos primers exercicis socials des de la constitució del grup, una societat està dispensada quan a la data de tancament del seu primer exercici, el conjunt del grup no sobrepassi dos dels límits

<sup>1</sup> En el cas dels límits consolidats per al seu còmput han d'«agregar-se les dades de la societat dominant i els corresponents a la resta de societats del grup i tenir-se en compte els ajustos i eliminacions que procediria realitzar, d'efectuar-se la consolidació, d'acord amb l'establert en el capítol III» del Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre.

<sup>2</sup> Alternativament, es poden utilitzar els límits agregats, que corresponen a les xifres consolidades incrementades en un 20%, i en aquest cas s'han de considerar exclusivament «la suma de valors nominals que integrin els balanços i els comptes de pèrdues i guanys de totes les societats del grup».

<sup>3</sup> Si el període al qual es refereixen els comptes anuals consolidats és inferior a l'any, «l'import net de la xifra anual de negocis serà allò obtingut durant el període que abasti aquest exercici».

<sup>4</sup> En la determinació del nombre mitjà de treballadors es consideren «totes aquelles persones que tinguin o hagin tingut una relació laboral amb les societats del grup durant l'exercici, mitjanades segons el temps durant el qual hagin prestat els seus serveis».

<sup>5</sup> «Quan un grup en la data de tancament de l'exercici de la societat obligada a consolidar passi a complir dues de les circumstàncies abans indicades o bé deixi de complir-les, tal situació únicament produirà efectes si es repeteix durant dos exercicis consecutius.»

## 3.3 Nomenament d'auditors

En relació amb el nomenament d'auditors l'article 264 del TRLSC estableix que:

1. La persona que hagi d'exercir l'auditoria de comptes l'ha de nomenar la junta general abans que finalitzi l'exercici que s'ha d'auditar, per un període de temps inicial que no pot ser inferior a tres anys ni superior a nou a comptar de la data en què s'iniciï el primer exercici que s'ha d'auditar, sense perjudici del disposat en la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes respecte a la possibilitat de pròrroga.
2. La junta pot designar a una o diverses persones físiques o jurídiques que han d'actuar conjuntament. Quan els designats siguin persones físiques, la junta ha de nomenar tants suplents com auditors titulars.
3. La junta general no pot revocar l'auditor abans que finalitzi el període inicial per al qual va ser nomenat, o abans que finalitzi cadascun dels treballs per als quals va ser contractat una vegada finalitzat el període inicial, a menys que intervingui una causa justa.

D'altra banda, l'article 265 d'aquesta Llei indica que si la junta, estant obligada a nomenar auditor, no ha efectuat abans que finalitzi l'exercici a auditar o la persona nomenada no ha acceptat l'encàrrec o no el pot realitzar, «els administradors i qualsevol soci poden sol·licitar del registrador mercantil del domicili social la designació de la persona o persones que hagin de fer l'auditoria, d'acord amb el que disposa el Reglament del Registre Mercantil.» En les societats anònimes, contempla també que la sol·licitud la pugui realitzar el comissari del sindicat d'obligacionistes.

En relació amb la possibilitat de pròrroga al contracte inicial, l'article 19 del TRLAC estableix que un cop finalitzat el període inicial de contractació, els auditors de comptes podran ser contractats per períodes màxims successius de tres anys i que si finalitzat el període inicial de contractació o de pròrroga, «ni l'auditor de comptes o la societat d'auditoria ni l'entitat auditada manifestessin la seva voluntat en contra, el contracte restarà tàcitament prorrogat per un termini de tres anys». El desenvolupament reglamentari d'aquesta pròrroga tàcita s'estableix en els apartats 1 i 2 de l'article 52 del RTRLAC, segons el següent detall:

1. Una vegada ha finalitzat el període pel qual van ser contractats els auditors de comptes i les societats d'auditoria per realitzar l'auditoria de comptes, pot ser prorrogat expressament, fins i tot de manera successiva, per períodes màxims de fins a tres anys.
  2. Perquè el contracte d'auditoria quedi tàcitament prorrogat per un termini de tres anys, l'auditor de comptes o societat d'auditoria i l'entitat auditada no hi han de manifestar la seva voluntat en contra abans que finalitzi l'últim exercici pel qual van ser inicialment contractats o anteriorment prorrogats, sense perjudici d'informar aquesta pròrroga en la junta general de socis.
- Això no eximeix del deure de comunicar aquest fet al Registre Mercantil corresponent al domicili social de l'entitat auditada, mitjançant acord o certificat subscrit per qui tingui competència legal o estatutària en l'entitat auditada, en un termini que no pot ultrapassar la data en què es presentin per a dipòsit els comptes anuals auditats corresponents a l'últim exercici del període contractat.

En relació amb la possible rescissió del contracte d'auditoria o revocació del nomenament d'auditor pels òrgans competents per intervenir justa causa, l'article 19 del TRLAC matisa que «les divergències d'opinions sobre tractaments comptables o procediments d'auditoria no són causa justa».

Continuant amb el nomenament d'auditors, la sol·licitud d'auditoria per part d'un minoritari queda regulada en el mateix article 265 segons el següent detall:

A les societats que no estiguin obligades a sotmetre els comptes anuals a verificació per un auditor, els socis que representin, almenys, el cinc per cent del capital social poden sol·licitar del registrador mercantil del domicili social que, amb càrrec a la societat, nomeni un auditor de comptes perquè efectui la revisió dels comptes anuals d'un exercici determinat sempre que no hagin transcorregut tres mesos a comptar de la data de tancament de l'exercici esmentat.

Finalment, l'article 266 del TRLSC contempla que «quan concorri causa justa, els administradors de la societat i les persones legitimades per sol·licitar el nomenament d'un auditor poden demanar al jutge la revocació del que hagi designat la junta general o el registrador mercantil i el nomenament d'un altre».

### 3.4 Formulació de comptes anuals en el primer exercici d'auditoria obligatòria; inclusió de xifres comparatives

Els comptes anuals sempre han d'incloure informació comparativa segons l'establert en les normes d'elaboració dels comptes anuals del PGC, és a dir, en els estats comptables en cada partida a més de figurar les xifres de l'exercici que es tanqui s'han d'incloure les corresponents a l'exercici immediatament anterior i la informació quantitativa de la memòria també ha de ser comparativa excepte que específicament una norma comptable indiqui el contrari.

Si el primer exercici d'auditoria obligatòria es deu al fet que la societat supera els límits reglamentaris assenyalats en l'apartat 3.1b) anterior i per tant passa a formular balanç i estat de canvis en el patrimoni net normal, ha d'incloure xifres comparatives en els termes indicats i, per tant, les xifres corresponents a l'exercici immediatament anterior s'hauran de presentar seguint els formats de balanç i estat de canvis en el patrimoni net normals.

## 4. Auditoria voluntària

### 4.1 Obligació de dipòsit en el Registre Mercantil

En relació amb si una societat no obligada a auditar-se però amb nomenament d'auditor inscrit en el Registre Mercantil ha de dipositar els comptes anuals juntament amb l'informe d'auditoria, les Resolucions de la DGRN sobre dipòsits de comptes de 15 de novembre de 2011 (BOE de 9 de febrer de 2012), 8 de febrer de 2008 (BOE d'1 de març de 2008) i de 10 de juliol de 2007 (BOE de 5 d'octubre de 2007) s'han pronunciat de manera expressa indicant que si no està obligada a auditar-se, per no haver-ho sol·licitat un soci minoritari o per poder presentar balanç abreujat, encara que tingui inscrit un auditor amb caràcter voluntari, no està obligada al dipòsit de l'informe d'auditoria. És important que en aquests supòsits consti en la certificació de la junta general, aprovatòria dels comptes anuals que la societat pot formular balanç abreujat i que no està obligada a sotmetre els seus comptes a l'informe d'auditoria.

Si bé existeixen resolucions contràries a les esmentades en el paràgraf anterior, com per exemple la de 16 de gener de 2006 (publicada en el BOE de 24 de febrer de 2006), les últimes resolucions es pronuncien en el sentit indicat en el primer paràgraf.

## 4.2 Informació a remetre a l'ICAC

L'article 79 del RTRLAC obliga a remetre a l'ICAC en el mes d'octubre de cada any, i en relació amb els dotze mesos anteriors, diversa informació entre la qual s'inclou la «relació de les entitats auditades, el termini de contractació, la data d'emissió de l'informe, l'auditor de comptes signant, el tipus d'opinió, les hores i honoraris facturats», no distingint entre auditories obligatòries o voluntàries, per la qual cosa aquestes últimes també s'han d'incloure.

## 5. Nomenament d'auditor realitzat pel Registre Mercantil

### 5.1 Impossibilitat d'emissió de l'informe

En aquells supòsits en els quals davant un nomenament efectuat pel Registre Mercantil en aplicació de l'art. 265 del TRLSC, que permet als socis minoritaris sol·licitar la realització d'una auditoria a entitats que no estan obligades a fer-ho, l'auditor es trobi en determinades situacions que no li permetin l'emissió de l'informe com són: la no obtenció de resposta per part de la societat al nostre comunicat de nomenament, la impossibilitat de subscriure un contracte d'auditoria, la no obtenció dels comptes anuals degudament formulats o dificultats molt significatives per a l'accés a la documentació suport rellevant per al desenvolupament del treball d'auditoria, es recomana que l'auditor segueixi les pautes i els models de comunicació al Registre Mercantil publicats per l'ICJCE en la Nota tècnica de juliol de 2012 (Circular E08/2012).

Recordar que si bé l'article 361 del Reglament del Registre Mercantil estableix que «[...] Si l'auditor no pogués realitzar l'auditori per causa no imputable al propi auditor, emetrà informe amb opinió denegada per limitació absoluta en l'abast dels seus treballs i lliurarà l'original al sol·licitant remetent còpia a la societat», l'article 3.4 del TRLAC indica que «en cap cas l'informe d'auditoria de comptes anuals pot ser publicat parcialment o en extracte, ni de forma separada als comptes anuals auditats». D'altra banda, tant l'article 3.2 del TRLAC com l'article 7 del RTRLAC que el desenvolupa, introdueixen una sèrie de consideracions que permetin definir amb major precisió conceptes com el d'impossibilitat absoluta esmentat anteriorment.

### 5.2 Aspectes a considerar en el dipòsit dels comptes anuals

En relació amb el dipòsit de comptes quan l'obligació d'auditar sorgeix per haver-ho sol·licitat els socis minoritaris a l'empara del dret que els reconeix l'article 265.2 de la TRLSC, la DGRN ha expressat de manera reiterada (veure, per exemple, la seva resolució sobre dipòsits de comptes de 21 de novembre de 2011 publicada en el BOE de 9 de febrer de 2012) l'obligació de la societat de presentar l'informe de gestió a fi de donar compliment a l'establert en l'article 279 de la TRLSC, que indica que:

Dins del mes següent a l'aprovació dels comptes anuals, s'ha de presentar, per al seu dipòsit en el Registre Mercantil del domicili social una certificació dels acords de la junta general d'aprovació dels dits comptes, degudament signats i d'aplicació del resultat, així com, si s'escau, dels comptes consolidats, als quals s'adjuntarà un exemplar de cadascun d'ells. Els administradors presentaran també, si fos obligatori, l'informe de gestió i l'informe de l'auditor, quan la societat estigui obligada a auditoria o aquesta s'hagués acordat a petició de la minoria [...].

### 5.3 Possibilitat de lliurar l'informe al minoritari

L'auditor és contractat per l'entitat auditada, no per l'accionista minoritari que ha exercit el seu dret a sol·licitar al Registre Mercantil el nomenament, amb càrrec a la societat, d'un auditor de comptes perquè auditi els comptes anuals de l'entitat. En aquesta línia, l'auditori no té cap obligació d'informar al minoritari de la situació de l'encàrrec i l'informe d'auditoria ha de ser lliurat a l'entitat auditada, que és la que té l'obligació de posar a disposició de tots els socis els comptes anuals i l'informe d'auditoria en el moment de la convocatòria de la junta general en la qual se sotmetran a aprovació.

Igualment en aquest supòsit no decau l'obligació de l'auditor de formalitzar una carta d'encàrrec o contracte d'auditoria amb el seu client, l'entitat auditada.

## 6. Rotació d'auditors

---

L'obligació de rotació queda regulada en l'article 19.2 del TRLAC segons el següent detall:

Si es tracta d'entitats d'interès públic, o de societats l'import net de la xifra de negocis de les quals sigui superior a 50.000.000 d'euros, una vegada transcorreguts set anys des del contracte inicial, és obligatòria la rotació de l'auditor de comptes signant de l'informe d'auditoria, i ha de transcórrer, en tot cas, un termini de dos anys perquè aquesta persona pugui tornar a auditar a l'entitat corresponent.

És obligatòria la rotació quan en el setè anys, o si no, els anys següents, l'entitat auditada tingui la condició d'entitat d'interès públic o el seu import net de la xifra de negocis sigui superior a 50.000.000 d'euros amb independència del fet que, en el transcurs del termini esmentat, l'entitat no hagués complert durant algun període de temps alguna de les circumstàncies indicades en aquest paràgraf.

Per tant, amb l'actual redactat de la Llei, la rotació és obligatòria únicament per a l'auditor de comptes signant, no per a la resta dels membres de l'equip.

D'altra banda, per avaluar si un auditor de comptes signant pot passar a ser auditor suplent, s'ha de considerar l'establert en el article 154 del Reglament del Registre Mercantil que en relació amb el Règim supletori del nomenament i inscripció d'auditors estableix que, en allò no previst en l'article 153 de nomenament d'auditors de comptes, i en la mesura que resulti compatible, serà d'aplicació als auditors de comptes allò disposat per al nomenament i cessament d'administradors, als quals, en el seu article 147.2, els hi exigeix que en el moment de la seva designació reuneixin els requisits legalment o estatutàriament previstos per ser nomenat administrador. Conseqüentment un auditor de comptes signant obligat a rotar no podria ser auditor suplent a no ser que hagués transcorregut el termini de dos anys.

En relació amb quines entitats tenen la consideració d'interès públic, a continuació es resumeix el contingut dels articles 2.5a) del TRLAC i 15 del RTRLAC, que són els que ho defineixen:

1. Les entitats emissores de valors admesos a negociació en mercats secundaris oficials de valors sotmeses al règim de control i supervisió atribuït a la Comissió Nacional del Mercat de Valors
2. Les entitats de crèdit sotmeses al règim de supervisió i control atribuït al Banc d'Espanya.
3. Les entitats asseguradores sotmeses al règim de supervisió i control atribuït a la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions o als organismes autonòmics amb competències d'ordenació i supervisió de les entitats asseguradores.
4. Les institucions d'inversió col·lectiva que, durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cada un, tinguin com a mínim 150 partícips o accionistes, les societats gestores que administrin les esmentades institucions, així com les empreses de serveis d'inversió.
5. Les societats de garantia recíproca, les entitats de pagament i les entitats de diner electrònic.
6. Els fons de pensions que, durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cada un, tinguin com a mínim 500 partícips i les societats gestores que administrin els fons.
7. Aquelles entitats diferents de les esmentades en els paràgrafs anteriors amb un import net de la xifra de negocis de les quals o la plantilla mitjana durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cada un d'aquests, sigui superior a 200.000.000 d'euros o a 1.000 empleats, respectivament.
8. Els grups de societats en els quals s'integren les entitats contemplades en els paràgrafs anteriors.

Les entitats esmentades en els apartats 4), 6) i 7) perden la consideració d'entitats d'interès públic si deixen de reunir durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cadascun d'ells, els requisits establerts en aquests apartats.

En el cas de tractar-se del primer exercici social de constitució, transformació o fusió, les entitats a les quals es refereixen els apartats 4), 6) i 7) tindran la condició d'entitats d'interès públic si reuneixen, al tancament d'aquest exercici, els requisits recollits en l'apartat anterior.

D'altra banda l'article 53 del RTRLAC desenvolupa els requisits de rotació en allò referent als comptes anuals consolidats com segueix:

És obligatòria la rotació de l'auditor signant de l'informe d'auditoria dels comptes anuals consolidats quan transcorrin set anys des del primer any o exercici en què van ser auditats els comptes, i corresponguin al grup de societats que tingui la condició d'entitat d'interès públic o l'import net de la xifra de negocis del grup sigui superior a 50.000.000 d'euros.

En cas que, d'acord amb aquest article, l'auditor signant de l'informe d'auditoria dels comptes anuals consolidats hagi de fer la rotació o ser reemplaçat, i sigui així mateix l'auditor de comptes de l'entitat dominant que formula els esmentats comptes anuals consolidats, és igualment obligatòria la rotació en relació amb aquesta entitat dominant.

Sobre la base dels articles anteriors a l'auditor signant de l'informe d'auditoria d'uns comptes anuals consolidats que hagués de rotar, hauria de fer-ho d'aquests comptes consolidats i dels comptes anuals individuals de l'entitat dominant, no dels comptes anuals de les filials de les quals fou auditor signant, sempre que aquestes últimes no tinguessin la consideració d'entitats d'interès públic o superessin els límits anteriorment esmentats.

## 7. Revocació o renúncia d'un contracte d'auditoria, manca d'emissió d'un informe d'auditoria

### 7.1 Revocació de l'auditor per part de la junta general

Tant els articles 264.3 i 266 del TRLSC com l'article 19 del TRLAC estableixen que no es podrà revocar o rescindir a l'auditor «abans que finalitzi el període inicial per al qual va ser nomenat, o abans que finalitzin cadascun dels treballs per als quals va ser contractat una vegada finalitzat el període inicial, a menys que hi hagi causa justa». L'article 19 del TRLAC afegeix que no són justa causa les divergències d'opinions sobre tractaments comptables o procediments d'auditoria.

En el cas de les auditories obligatòries o les voluntàries en les quals el nomenament estigui inscrit en el Registre Mercantil, perquè la revocació sigui efectiva s'ha d'inscriure el corresponent acord de revocació en aquest registre. Així mateix tal com contemplen els articles 19 del TRLAC i 52.3 del RTRLAC tant l'auditor de comptes o la societat d'auditoria com l'entitat auditada han de comunicar la dita circumstància a l'ICAC en el termini de 15 dies a comptar des que s'hagi produït.

### 7.2 Renúncia de l'auditor a continuar amb un contracte d'auditoria o manca d'emissió de l'informe d'auditoria

Si bé l'article 3.2 del TRLAC i 7.1 del RTRLAC estableixen que l'auditor de comptes haurà d'emetre l'informe d'auditoria «de conformitat amb l'establert en la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes i el contracte d'auditoria subscrit a aquest efecte» matisa que «si en el transcurs del treball l'auditor detecta l'existència de circumstàncies, no imputables a aquest, que poguessin afectar la data d'emissió de l'informe inicialment prevista, l'auditor de comptes ha de detallar en un escrit, que ha de ser remès a qui va realitzar l'encàrrec d'auditoria, les circumstàncies i els seus possibles efectes en l'emissió de l'informe d'auditoria». Aquest escrit haurà de quedar documentat en els papers de treball.

Aquests articles continuen assenyalant que la renúncia a continuar amb un contracte o la no emissió d'un informe d'auditoria només es podrà produir per l'existència de justa causa i en els supòsits en els quals concorrin alguna de les circumstàncies que es detallen a continuació:

- Existència d'amenaques que poguessin comprometre de forma greu la independència o objectivitat de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria, d'acord amb allò disposat en els apartats corresponents del TRLAC i del RTRLAC.
- Impossibilitat absoluta de realitzar el treball encomanant a l'auditor de comptes o societat d'auditoria per circumstàncies no imputables a ells.

L'apartat 2 de l'article 7 del RTRLAC indica que existirà impossibilitat absoluta per a la realització del treball d'auditoria quan:

1. L'entitat no faci lliurament a l'auditor de comptes dels comptes anuals formulats, objecte d'examen, previ requeriment escrit efectuat a aquest efecte. En tot cas, s'entén que no s'ha produït el lliurament quan hagi transcorregut més d'un any des de la data de referència dels comptes anuals esmentats.
2. Quan, excepcionalment, altres circumstàncies no imputables a l'auditor de comptes, i diferents de les de caràcter tècnic, impedeixin la realització del treball d'auditoria en els seus aspectes més substancials.

En particular i a aquests efectes, no es considera que hi ha impossibilitat absoluta en la realització del treball d'auditoria quan l'auditor de comptes no pugui aplicar aquells procediments d'auditoria que siguin necessaris per obtenir evidència d'auditoria en relació amb la informació dels comptes anuals, i en aquest cas l'informe d'auditoria s'ha d'emetre de conformitat amb el que disposen les normes d'auditoria.

---

Sota aquests supòsits, l'auditor de comptes ha de detallar en un escrit les circumstàncies que han determinat la renúncia al contracte o la no emissió de l'informe i remetre'l a l'entitat auditada. El termini de remissió no pot ser superior a 15 dies hàbils des de la data en què es tingui constància de la circumstància, i en el cas de no emissió d'informe «sempre amb anterioritat a la data en la qual l'informe d'auditoria s'hagués d'emetre per complir amb la finalitat per la qual va ser contractat, sense perjudici de la possibilitat de renunciar a la continuïtat del contracte d'auditoria».

En el cas d'auditories obligatòries, aquesta comunicació també s'ha de remetre, en el termini indicat anteriorment, a l'ICAC i al registre Mercantil del domicili social corresponent a l'entitat auditada.

L'article 7.4 del RTRLAC conclou indicant que «una vegada realitzades les actuacions que indica aquest article, en els supòsits esmentats es podran entendre finalitzades les obligacions de l'auditor pel que fa al treball d'auditoria a realitzar sobre els comptes anuals de l'exercici respecte al qual han concorregut les circumstàncies que preveu l'apartat 2 d'aquest article.»

## 8. Formació continuada

---

L'obligació de formació per als auditors de comptes, exercents i no exercents que presten serveis per compte aliè queden regulats en l'article 7.7 del TRLAC i els articles 40 a 42 i la disposició transitòria vuitena del RTRLAC.

En l'article 40 del RTRLAC s'estableix que el temps equivalent de formació serà d'almenys 120 hores en un període de tres anys, amb un mínim de 30 hores anuals i l'article 41.2 estableix que d'aquest total «almenys» 85 i 20 hores, respectivament, s'hauran de realitzar en matèries d'auditoria de comptes i comptabilitat.

L'article 40 també regula les condicions específiques de formació per a aquells auditors no exercents que sol·licitin passar a exercents, les dispenses per als auditors de nou accés i les actuacions a realitzar en determinats supòsits de força major que impedeixin complir amb l'obligació de formació.

L'article 41 detalla aquelles activitats que permetin l'acompliment de l'obligació de formació, i la potestat de l'ICAC d'establir mitjançant resolució, i un cop escoltat el Comitè d'Auditoria de Comptes, les normes per al còmput d'aquestes activitats, modificar-les i establir les condicions que hauran de reunir els centres, entitats i grups d'auditors per realitzar-les.

Per últim, l'article 42 estableix les condicions de retiment d'informació de les entitats autoritzades a realitzar activitats de formació així com dels propis auditors i **requereix als auditors que conservin la justificació documental de les activitats de formació continuada realitzades en els darrers cinc anys**. Deixa per a posterior desenvolupament en la resolució esmentada anteriorment els terminis, forma i models de declaració. A la data de preparació d'aquest quadern tècnic, aquesta resolució està pendent de publicació.

En allò que es refereix al retiment de comptes la disposició transitòria vuitena estableix l'obligació a partir de l'1 d'octubre de 2013 i per als dotze mesos anteriors.

## 9. Obligacions formals de l'auditor de comptes

### 9.1 Taxa

Tal com detalla l'article 44 del TRLAC, la taxa per emissió d'informes d'auditoria de comptes es regeix pel TRLAC i per les fonts informatives de l'article 9 de la Llei 8/1989, de 13 d'abril, de taxes i preus públics. En aquest article 9 s'indica que les taxes es regeixen per:

- a. Els Tractats o convenis internacionals que continguin clàusules en matèria de taxes, publicades oficialment a Espanya.
- b. Per la pròpia Llei 8/1989, per la Llei general tributària i la Llei general pressupostària, en quant que no preceptuïn el contrari.
- c. Si s'escau, per la Llei pròpia de cada taxa.
- d. Per les normes reglamentàries dictades en desenvolupament d'aquestes lleis.

El fet imposable ho constitueix l'exercici de les competències de l'ICAC en allò que es refereix al «control de l'activitat d'auditoria de comptes, l'exercici de la potestat disciplinària dels auditors de comptes i societats d'auditoria de comptes, i la cooperació internacional en l'àmbit de l'activitat d'auditoria de comptes», en relació amb l'emissió d'informes d'auditoria de comptes. Per tant, els subjectes passius de la taxa són els auditors de comptes societats d'auditoria inscrits com a exercent en el ROAC que emetin informes d'auditoria de comptes i els ingressos derivats de la taxa té la consideració d'ingressos pressupostaris de l'ICAC, destinant-se per tant a finançar «les partides que corresponguin a les despeses previstes per a les funcions de control i disciplina de l'activitat d'auditoria de comptes».

En l'apartat 4 de l'article 44 del TRLAC s'indica que la quota tributària de la taxa consisteix en una quantitat fixa de 91,90 euros per informe d'auditoria, excepte quan els honoraris facturats són superiors a 30.000 euros que l'import queda fixat en 183,80 euros, quanties que, tal com indica l'apartat 9 del mateix article, poden ser modificades cada any per la Llei de pressupostos generals de l'Estat. En aquest sentit l'article 75 de la Llei 2/2012, de 9 de juny, de pressupostos generals de l'Estat per a l'any 2012 els ha modificat, restant la taxa per emissió d'informes d'auditoria per als informes emesos a partir de l'1 de juliol de 2012 establerts de la següent forma:

Informes amb honoraris:	Tipus d'entitat	Trimestre	
		1r i 2n	3r i 4t
< a 30.000€	Entitats d'interès públic	91,90	188,40
	Resta	91,90	94,20
> a 30.000€	Entitats d'interès públic	183,80	376,80
	Resta	183,80	188,40

La meritació de la taxa és l'últim dia de cada trimestre natural en relació amb els informes d'auditoria emesos en cada trimestre, corresponent la gestió i recaptació en període voluntari a l'ICAC, que reglamentàriament determina les normes de liquidació i pagament, incloent-hi la possibilitat d'establir l'obligació per als subjectes passius d'autoliquidació i ingrés, forma de gestió implantada actualment. D'altra banda, la recaptació en via executiva correspon a l'Agència estatal de l'Administració de l'Estat.

## 9.2 Emplenament dels models 02 i 03

L'article 79 del RTRLAC regula el contingut i termini de la informació a remetre pels auditors de comptes i societats d'auditoria a l'ICAC. La Resolució de 29 de junys de 2012 de l'ICAC aprova els models d'informació 02 –per als auditors de comptes– i 03 –per a les societats d'auditoria– en els quals es recullen tots els requisits d'informació contemplats en aquest article del RTRLAC.

Els models 02 i 03 estan disponibles a la pàgina web de l'ICAC, prèvia descàrrega del programa que permet el seu emplenament. La presentació telemàtica d'aquests formularis serà obligatòria a partir d'octubre de 2013, sense perjudici que amb anterioritat s'hagin utilitzats aquests mitjans.

El termini per informar, que ha canviat respecte a exercicis anteriors, s'estableix en el mes d'octubre de cada any i en relació amb els dotze mesos anteriors. En cas d'haver causat baixa en el ROAC s'han de remetre els models referits al període comprés des de l'última declaració fins el moment en què es produeixi la baixa.

Finalment, recordar que la no remissió d'aquests models és objecte de sanció lleu, sempre que no hagin transcorregut tres mesos des de la finalització del termini establert, i greu si els han transcorregut.

## 9.3 Informe de transparència

L'informe de transparència, que està regulat en l'article 26 del TRLAC i 60 del RTRLAC, és un document informatiu sobre «aspectes essencials de l'estructura i activitat de l'auditor de comptes o societat d'auditoria que siguin rellevants per comprendre l'organització, el nivell d'activitat i els processos de control de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria a l'efecte de conèixer el compromís amb l'interès públic de la seva tasca». És d'obligat compliment per als auditors de comptes i societats d'auditoria que realitzen auditories de comptes d'entitats d'interès públic, segons es detalla en l'apartat 6 d'aquest quadern tècnic i les entitats d'auditoria de tercers països a que es refereix l'article 10.4 del TRLAC.

La publicació de l'informe de transparència s'ha de realitzar en la pàgina web en els tres mesos següents a la finalització de l'any natural per als auditors de comptes o de l'exercici econòmic per a les societats d'auditoria.

## 9.4 Deures d'informació en cas de pèrdua o deteriorament de la documentació

La legislació d'auditoria, articles 24 del TRLAC i 58 del RTRLAC, obliga a conservar i custodiar la documentació de les auditories de comptes realitzades durant cinc anys, a comptar des de la data de l'informe d'auditoria, havent d'adoptar les mesures necessàries de salvaguarda i conservació de la documentació pertinents.

La pèrdua o deteriorament de la documentació ha de ser comunicada a l'ICAC juntament amb les raons en un termini de deu dies a comptar des que es produeix el fet.



## Abreviatures

En aquest quadern tècnic s'han utilitzat les següents abreviatures:

BOE	Butlletí Oficial de l'Estat
DGRN	Direcció General dels Registres i del Notariat
ICAC	Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
PGC	Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat i Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses i els criteris comptables específics per a microempreses.
Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre	Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre, pel qual s'aproven les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats i es modifica el Pla general de comptabilitat aprovat per Reial decret 1514/2007, de 16 de novembre i el Pla general de comptabilitat de petites i mitjanes empreses aprovat pel Reial decret 1515/2007, de 16 de novembre
ROAC	Registre oficial d'auditors de comptes
RTRLAC	Reglament que desenvolupa el text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aprovat pel Reial decret 1517/2011, de 31 d'octubre
TRLAC	Text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2011, d'1 de juliol
TRLSC	Reial decret legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de societats de capital

