

Continuant amb la sèrie **RE-APRENT** la Llei d'auditoria, en aquesta tercera publicació tractem sobre els requisits per a l'exercici de l'auditoria de comptes.

Contingut

Contingut	Articles de la Llei que es tracten en aquest número
1. Requisits per a l'exercici de l'auditoria de comptes	8.1 a 8.6
2. Inscripció en el ROAC dels auditors de comptes	9,10.1 i 10.2
3. Inscripció en el ROAC de societats d'auditoria	11.1 a 11.4
4. Supòsit particular d'inscripció en el ROAC	10.3 i 11.5
5. Baixa en el ROAC	12
6. Responsabilitat civil i garantia financera	26 i 27
7. Obligacions de formació continuada	8.7

La Llei d'auditoria estableix que l'auditoria de comptes ha de ser necessàriament realitzada per un auditor de comptes o una societat d'auditoria, definits en la pròpia Llei com segueix:

Auditor de comptes: persona física autoritzada per realitzar auditories de comptes per l'ICAC, conforme a allò establert en l'article 8.1 de la Llei d'auditoria, o per les autoritats competents d'un Estat membre de la Unió Europea o d'un tercer país.

Societat d'auditoria: persona jurídica, independentment de la forma societària mercantil adoptada, autoritzada per realitzar auditories de comptes per l'ICAC, conforme a allò disposat en l'article 8.1 la Llei d'auditoria, o per les autoritats competents d'un Estat membre de la Unió Europea o d'un tercer país.

1. Requisits per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes

Compliment
determinades
condicions



Inscripció en el
ROAC



Garantia
financera

El ROAC –Registre oficial d'auditors de comptes– és un registre públic i la seva informació és accessible per mitjans electrònics. La informació que conté aquest registre es troba regulada pels articles 8.3 a 8.5 de la Llei d'auditoria i desenvolupats reglamentàriament pels articles 26 a 31 del RLAC.¹ El ROAC consta de tres seccions:

- persones físiques, que alhora se subdivideixen en funció de la seva relació amb l'activitat d'auditoria de comptes, en tres situacions:
 - exercent
 - no exercent que presta serveis per compte aliè
 - no exercent
- societats d'auditoria de comptes
- auditors de comptes, societats i altres entitats d'auditoria de tercers països

La inscripció en aquest registre no faculta per a l'exercici d'altres activitats diferents a l'auditoria de comptes, definida en l'article 1 de la Llei d'auditoria (veure publicació núm.1) i només els auditors de comptes inscrits com a exercent es poden actuar com a responsables i signants d'aquesta activitat.

¹En absència del desenvolupament reglamentari específic de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'auditoria de comptes (Llei d'auditoria o Llei), es considerarà l'actual Reglament (RLAC), en tot allò que no contradigui a la Llei.

Segueix-nos a:



En aquest sentit els auditors de comptes exercents s'han d'inscriure en alguna o algunes de les següents modalitats:

- a títol individual
- com a soci de societat d'auditoria de comptes
- com a auditor designat expressament per una societat d'auditoria per signar informes d'auditoria en nom de la societat

En relació amb la informació continguda en el ROAC, detallada en l'article 8 de la Llei, destacar que respecte al Reial decret legislatiu 1/2011, d'1 de juliol, pel qual s'aprova el text refós de la Llei d'auditoria de comptes, la Llei d'auditoria afegeix com a informació a incloure en aquest registre les sancions imposades com a conseqüència de l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes, de conformitat amb allò establert en l'article 82.

La Llei d'auditoria assenyala que una declaració responsable o una comunicació prèvia no permet l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes i que no es pot "entendre estimada per silenci administratiu la petició d'accés al ROAC i, per tant, d'autorització per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes".

La Llei d'auditoria a l'establir els requisits que permeten la inscripció en el ROAC o les condicions a complir, distingeix entre auditors de comptes i societats d'auditoria.

2. Inscripció en el ROAC dels auditors de comptes

Un auditor de comptes per inscriure's ha de complir els següents requisits:

- a) Ser major d'edat.
- b) Tenir la nacionalitat espanyola o la d'algun dels Estats membres de la Unió Europea, sense perjudici dels que disposi la normativa sobre el dret d'establiment.
- c) No tenir antecedents penals per delictes dolosos.
- d) Haver obtingut la corresponent autorització de l'ICAC. Autorització que es concedeix als qui hagin:
 - obtingut una titulació universitària de caràcter oficial i vàlida en tot el territori nacional,
 - seguit programes d'ensenyament teòric i adquirit una formació pràctica, i
 - superat un examen d'aptitud professional organitzat i reconegut per l'Estat.

Adicionalment, la legislació contempla els supòsits següents d'inscripció en el ROAC:

Auditors de comptes autoritzats per realitzar l'activitat d'auditoria de comptes en altres Estats membres de la Unió Europea

En aquest supòsit, per obtenir l'autorització de l'ICAC s'haurà de superar una prova d'aptitud sobre la normativa espanyola aplicable a l'auditoria el coneixement de la qual no s'hagués acreditat en l'Estat membre en el qual l'auditor de comptes estigui autoritzat.

Auditors de comptes autoritzats per realitzar l'activitat d'auditoria de comptes en tercers països, en condicions de reciprocitat

En aquest supòsit es podran inscriure aquells que compleixen els requisits equivalents als detallats en el punt d) anterior i que compleixin amb l'obligació de formació continuada (veure apartat 7). Per obtenir l'autorització de l'ICAC han d'acreditar, com a mínim, els requisits generals a) a c) anteriors.

Empleats públics

Es poden inscriure en el ROAC aquells empleats públics “la formació i funcions desenvolupades dels quals es troben relacionades amb l’auditoria de comptes del sector públic, o que examinin o valoren la situació financera i patrimonial i l’actuació de les entitats financeres o assegurades, i que hagin estat seleccionats com a empleats públics mitjançant oposició o mitjançant altres proves establertes a l’efecte que permetin constatar la formació teòrica i aptitud necessària per a l’exercici d’aquestes funcions” si compleixen amb els requisits a) a d) anteriors.

En aquest cas, el seguiment de programes d’ensenyament teòric i la superació de l’examen d’aptitud detallats en la lletra d) anterior s’entenen complerts mitjançant la superació de l’oposició o la prova selectiva d’accés i el requisit de formació pràctica “mitjançant l’acompliment efectiu de treballs corresponents a l’auditoria de comptes anuals, comptes consolidats o estats financers anàlegs del sector públic, d’entitats financeres o asseguradores, durant un període mínim de tres anys, degudament certificat”.

En relació amb els requisits del punt d) del quadre anterior destacar:

Titulació universitària de caràcter oficial i vàlida en tot el territori nacional

L’article 9.2 estableix que la titulació universitària no és exigible per a aquelles persones que, acomplint amb la resta dels requisits, hagin cursat els estudis o obtingut els títols que faculden per a l’ingrés a la universitat i adquirit la formació pràctica que s’explica en el següent apartat, amb un període mínim de vuit anys, en treballs realitzats en l’àmbit financer i comptable, especialment referits al control de comptes anuals, comptes consolidats i estats financers anàlegs, dels quals com a mínim cinc anys hagin estat realitzats amb un auditor de comptes o una societat d’auditoria i en l’exercici d’aquesta activitat en qualsevol Estat membre de la Unió Europea.

Seguiment de programes d’ensenyament teòric i adquisició de formació pràctica

En relació amb els programes d’ensenyament teòric la pròpia Llei enumera, per al seu posterior desenvolupament reglamentari, les matèries sobre les quals ha de versar. Addicionalment el RLAC estableix que els qui posseeixin una titulació oficial amb vàlida en tot el territori nacional de les quals es refereix l’article 34 de la Llei orgànica 6/2001, de 21 de desembre, d’Universitat, estan dispensats d’aquests cursos en aquelles matèries que hagin superat en els estudis requerits per a l’obtenció dels dits títols.

Quant a la formació pràctica, la Llei estableix que s’ha d’estendre per un període mínim de tres anys en treballs realitzats en l’àmbit financer i comptable, referits especialment a comptes anuals, comptes consolidats o estats financers anàlegs dels quals, almenys dos anys, s’han de realitzar amb un auditor de comptes o una societat d’auditoria i en l’exercici d’aquesta activitat en qualsevol Estat membre de la Unió Europea.

El RLAC estableix que no s’entendrà complert el requisit de formació pràctica fins haver acreditat la realització de treballs efectius en l’àmbit de l’auditoria de comptes durant, almenys, 5.100 hores, de les quals 3.400 han de correspondre a tasques relatives a les diferents fases que componen l’activitat d’auditoria de comptes.

En relació amb què s’ha d’entendre per tasques relatives a les diferents fases que componen l’activitat d’auditoria de comptes, veure:

- Resolució de 30 de març de 2016 de l’ICAC sobre diversos aspectes relacionats amb l’acreditació i informació del requisit de formació pràctica exigida per accedir al Registre oficial d’auditors de comptes.
- Resolució de 10 d’octubre de 2016 de l’ICAC per la qual es modifica la Resolució anterior.
- Circular ES14/2016 de l’ICJCE en la qual es publica una Guia d’aplicació pràctica de les Resolucions anteriors.

Adicionalment el RLAC estableix, entre d'altres, aspectes que aquesta activitat es realitzarà, amb caràcter general, amb posterioritat al curs d'ensenyament obligatori, computant-se únicament "amb un màxim de 425 hores abans de la realització de l'esmentat curs i un màxim de 850 hores durant la realització d'aquest la formació pràctica corresponent a l'activitat d'auditoria de comptes i a la realització substancial de totes les tasques relatives a l'auditoria de comptes". Veure disposició transitòria 2a del RLAC per a la formació pràctica adquirida fins a l'1 de gener de 2015.

Examen d'aptitud professional

La Llei enumera les matèries sobre les quals ha de versar aquest examen que es realitza mitjançant el sistema de convocatòria única. El RLAC regula les normes per a l'aprovació del contingut dels programes, la periodicitat i la composició del tribunal, establint, entre altres aspectes, que l'examen té, amb caràcter general, una periodicitat biennal i que consta de dues fases: una primera en la qual es comproven coneixements tècnics i una segona –a la que només poden accedir els qui han superat la primera– per a determinar la capacitat d'aplicar aquests coneixements a la pràctica.

El RLAC exigeix de matèries en l'examen teòric, en els mateixos termes explicats per a l'exempció dels cursos teòrics de l'apartat anterior, als qui posseeixin una titulació oficial amb validesa en tot el territori nacional de les quals es refereix l'article 34 de la Llei orgànica 6/2001, de 21 de desembre, d'Universitat. Dispensa que també aplica, segons el regulat per la disposició transitòria primera, als qui estiguin en possessió dels títols de llicenciat, enginyer, professor mercantil, arquitecte o diplomad universitari.

3. Inscripció en el ROAC de societats d'auditoria

Per a la inscripció d'una societat d'auditoria s'han de complir els següents requisits:

- 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 a 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 a realitzar l'activitat d'auditoria de comptes en qualsevol Estat membre de la Unió Europea.
- c) Que una majoria dels membres de l'òrgan d'administració siguin socis auditors de comptes o societats d'auditoria autoritzats per a 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 aquest apartat.

La Llei d'auditoria assenyala en aquest apartat que a les societats d'auditoria els hi és d'aplicació, quant no contravingui aquesta Llei, la Llei 2/2007, de 15 de març, de societats professionals.

Així mateix assenyala que la direcció i signatura dels treballs d'auditoria realitzats per una societat d'auditoria de comptes correspondrà, en tot cas, a un o varis auditors de comptes que poden exercir l'activitat d'auditoria a Espanya i que estiguin designats per la societat d'auditoria com a auditors principals responsables per a realitzar l'auditoria, així com per signar l'informe en nom d'aquesta societat.

Adicionalment la legislació contempla els supòsits següents, d'inscripció en el ROAC:

Societats d'auditoria de comptes autoritzades per a realitzar l'activitat d'auditoria de comptes en altres Estats membres de la Unió Europea

En aquest supòsit, és necessari que l'auditor o auditors principals responsables que realitzin l'auditoria figurin inscrits en la secció de persones físiques del ROAC en situació d'exercents.

En aquest cas l'autorització en un altre Estat membre es pot exigir mitjançant acreditació d'un certificat emès per la corresponent autoritat competent dins dels tres mesos anteriors a la sol·licitud i la seva inscripció es comunicarà a aquest Estat. Així mateix, les retirades d'autorització del ROAC es comunicaran als Estats membres d'acollida, amb indicació de la seva causa.

4. Supòsit particular d'inscripció en el ROAC

La Llei d'auditoria estableix que, sense perjudici del disposat en la normativa de la Unió Europea, s'han d'inscriure en el ROAC els auditors de comptes i societats d'auditoria autoritzats per a realitzar l'activitat d'auditoria de comptes en tercers països que emetin informes d'auditoria sobre comptes anuals o comptes anuals consolidats d'una entitat constituïda fóra de la Unió Europea i els valors de les quals estiguin admesos a negociació en un mercat secundari oficial a Espanya.

Eximeix d'aquesta obligació quan l'entitat auditada emeti, exclusivament, obligacions, bons o altres títols de deute negociables que hagin estat admesos a negociació en un mercat oficial a Espanya abans del 31 de desembre de 2010 i el valor nominal per unitat del qual sigui, com a mínim, de 50.000 euros en la data d'emissió o, en cas d'haver estat emesos amb posterioritat a la dita data si el seu valor nominal per unitat sigui, com a mínim de 100.000 euros en la data d'emissió.

Excepció que no és aplicable si l'entitat emet valors que siguin equiparables a les accions de societats o que, si es converteixen o si s'exerceixen els drets que confereixen, donin dret a adquirir accions o valors equiparables a accions.

Els articles 10.3 i 11.5 estableixen els requisits que han de complir aquests auditors de comptes i societats d'auditoria, indicant que aquesta inscripció no els faculta per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes en relació amb entitats domiciliades a Espanya.

També s'assenyala que, sense perjudici del que disposi la normativa europea, no tindran eficàcia jurídica a Espanya els informes d'auditoria emesos per aquests auditors de tercers països no registrats en el ROAC.

5. Baixa en el ROAC

La baixa temporal o definitiva dels auditors de comptes i societats d'auditoria en el ROAC es produeix en els casos següents:

- a) per incompliment dels requisits establerts en la legislació
- b) per renúncia voluntària
- c) per sanció

En cas d'incompliment dels requisits, correspon als auditors de comptes i societats d'auditoria comunicar-los a l'ICAC.

En el cas de les societats d'auditoria, l'incompliment dona lloc a baixa quan es manté durant un temps superior a tres mesos, si bé l'ICAC, excepcionalment i a sol·licitud d'aquesta, pot prorrogar aquest termini per uns altres tres mesos si s'acrediten circumstàncies suficients que ho justifiquen.

No obstant això, abans que transcorri aquesta pròrroga, l'ICAC pot efectuar requeriments per a l'esmena o acompliment dels requisits exigits en un termini determinat que si no són atesos poden donar lloc a la baixa en el registre.

El RLAC estableix que no mantenir degudament la fiança prevista (veure apartat següent) en el cas dels auditors de comptes suposa la seva inscripció automàtica en la situació de no exercents i en cas de les societats d'auditoria suposa causar baixa.

6. Responsabilitat civil i garantia financera

Els auditors de comptes i societats d'auditoria estan subjectes, en relació amb els danys i perjudicis derivats de l'incompliment de les seves obligacions, a les regles generals del Codi Civil més les particularitats establertes en l'article 26 de la Llei d'auditoria.

La seva responsabilitat civil és exigible de forma proporcional i directa als danys i perjudicis econòmics que poguessin causar per la seva actuació professional, tant a l'entitat auditada com a un tercer. A aquests efectes, la Llei indica que s'entén per "tercer qualsevol persona física o jurídica, pública o privada, que acrediti que va actuar o va deixar d'actuar prenent en consideració l'informe d'auditoria, essent aquest element essencial i apropiat per formar el seu consentiment, motivar la seva actuació o prendre la seva decisió".

La responsabilitat civil és exigible de forma personal i individualitzada, amb exclusió del dany o perjudici causat per la pròpia entitat auditada o per tercers i, quan l'auditoria de comptes és realitzada per un auditor de comptes en nom d'una societat d'auditoria, responen solidàriament, dins dels límits assenyalats anteriorment, l'auditor que hagi signat l'informe d'auditoria i la societat d'auditoria.

L'acció per exigir responsabilitat contractual prescriu als quatre anys a comptar des de la data de l'informe d'auditoria.

Sense perjudici de la responsabilitat civil, per respondre dels danys i perjudicis que poguessin causar en l'exercici de la seva activitat, els auditors de comptes i les societats d'auditoria de comptes estan obligats a prestar garantia financera, garantia que es pot prestar mitjançant:

- dipòsit en efectiu,
- títols de deute públic,
- aval d'una entitat financera inscrita en els registres especials, del Ministeri d'Economia i del Banc d'Espanya,
- assegurança de responsabilitat civil o caució.

La quantia de la fiança o garantia es regula en l'article 55 apartats 2 i 3 del RLAC, segons el següent detall:

▪ Primer any d'activitat

Auditor de comptes	300.000 euros
Societat d'auditoria	300.000 euros * [cada soci –auditor o no– i auditors designats per a signar informes d'auditoria en nom de la societat]

▪ Transcorregut el primer any

La fiança anterior té el caràcter de mínim i "s'incrementarà en el 30% de la facturació que excedeixi de la quantia equivalent a la dita fiança mínima i que correspongui a l'activitat d'auditoria de comptes de l'exercici anterior".

També s'estableix, a nivell del RLAC, entre d'altres, que la fiança s'ha de mantenir durant el termini en el qual es pugui exercitar l'acció de responsabilitat i que, els auditors de comptes i societats d'auditoria han de justificar anualment la seva vigència i suficiència, així com comunicar qualsevol circumstància que produeixi la seva extinció, pèrdua, reducció o modificació en els termes pactats en el termini de quinze dies a comptar des que succeeixi la dita circumstància.

7. Obligacions de formació continuada

Si bé és l'article 8.7 de la Llei d'auditoria el que estableix l'obligació de formació als auditors de comptes (a excepció del supòsit detallat en l'apartat 3 anterior), aquesta obligació es concreta en els articles 40 a 42 del RLAC.

En concret el RLAC estableix que aquesta obligació de formació continuada correspon als exercents –qualsevol que sigui la seva modalitat– i als no exercents que presten serveis per compte aliè.

El còmput d'hores a realitzar, que es calcula respecte als dotze mesos anteriors al 30 de setembre, s'estableix en:

	Trienni	Mínim anual
Núm. total d'hores	120	30
En matèries relatives a comptabilitat i auditoria de comptes	85	20

- No han de complir aquesta obligació els auditors inscrits com a no exercents, però si sol·liciten passar a situació d'exercent hauran d'acreditar 120 hores de formació continuada en el període de tres anys que finalitzi en la data de la seva petició, de les quals almenys 50 s'hauran d'haver realitzat un any abans de la dita data.
- Addicionalment els auditors han de complir, en el període comprés entre la seva inscripció com a exercent i el final del corresponent període de còmput anual, un mínim d'hores igual a la prorata que aquest interval representi.
- Es contempla la possibilitat de poder sol·licitar a l'ICAC una pròrroga si, per causes de força major, no es pot complir amb la dita exigència per un període superior a dos mesos. L'ICAC podrà no exigir l'obligació de formació proporcional mínima a aquest període, sempre que s'acrediti la seva realització a l'any següent.

- D'altra banda, es dispensa d'aquesta obligació als auditors de nou accés al ROAC pel període –inferior a l'any– comprés entre la seva inscripció en el registre i la data de retiment de la primera informació.

En el propi RLAC s'estableixen les activitats que permeten complir amb la dita obligació i la forma de rendir la informació i en la Resolució de l'ICAC de 29 d'octubre de 2012 es desenvolupen diferents aspectes relacionats amb l'obligació de realitzar formació continuada per part dels auditors de comptes.

Per a dubtes i aclariments contactar amb el departament tècnic del **CCJCC**