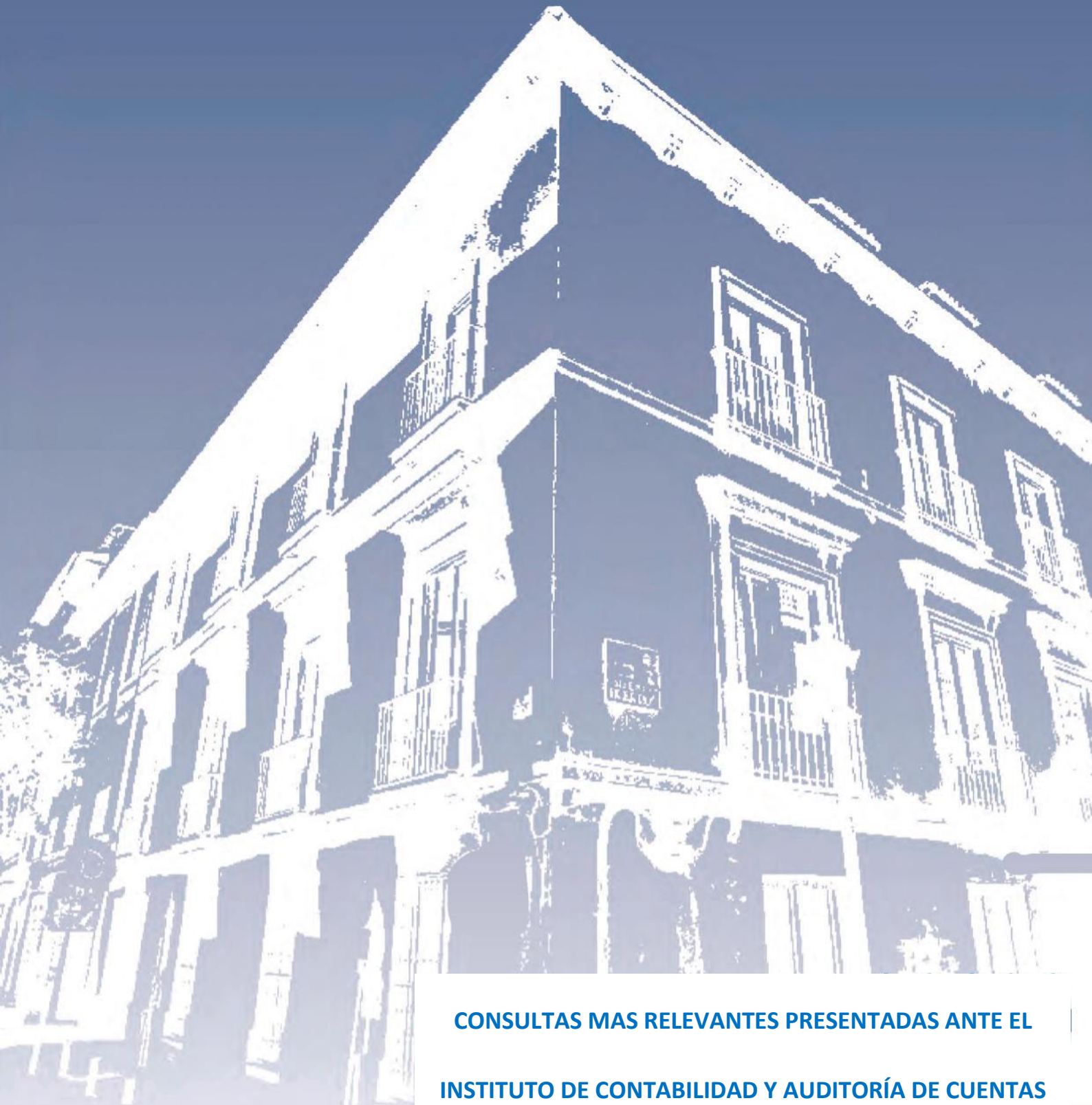




VICEPRESIDENCIA
PRIMERA DEL GOBIERNO
MINISTERIO DE ASUNTOS
ECONÓMICOS Y
TRANSFORMACIÓN DIGITAL

icac Instituto de Contabilidad y
Auditoría de Cuentas



**CONSULTAS MAS RELEVANTES PRESENTADAS ANTE EL
INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS
DURANTE EL AÑO 2021 EN RELACIÓN CON LA ACTIVIDAD DE
AUDITORÍA DE CUENTAS**

NOTA PARA LA SUSTITUCION DEL COMPENDIO DE LAS CONSULTAS MÁS RELEVANTES PRESENTADAS ANTE EL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS DURANTE EL AÑO 2021 EN RELACIÓN CON LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA DE CUENTAS.

El pasado día 8 de diciembre de 2021 se publicó en la página web del ICAC (www.icac.gob.es) un compendio de las consultas más relevantes presentadas ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas durante el año 2021 en relación con la actividad de auditoría de cuentas.

Tras el debate en el Grupo de Independencia del ICAC de dos consultas contenidas en dicho compendio, en concreto la consulta 4 SOBRE LA RED DE UNA SOCIEDAD DE AUDITORÍA, INCOMPATIBILIDAD E INFORMACIÓN EN MODELO 03 y la consulta 5.3 Prohibición de ocupar puesto de empleo en la entidad auditada con posterioridad a su desvinculación de la Sociedad de auditoría por parte de un empleado de dicha Sociedad, se ha acordado su sustitución por las que se incluyen en el compendio que ahora se publica, y que sustituye al publicado el 8 de diciembre, por las razones que a continuación se exponen.

En relación con la consulta 4, la consulta se refiere a un supuesto en el que un socio que tiene un 20% de una sociedad de auditoría, tiene una participación del 33% y es el administrador único de otra sociedad, siendo la cuestión consultada si dicha entidad forma parte de la red de la sociedad de auditoría, a lo que la contestación publicada responde de manera correcta que dicha sociedad no formaría parte de la red de la sociedad de auditoría.

No obstante lo anterior, en la contestación publicada se indicaba que en el caso de que la sociedad no de auditoría prestase servicios incompatibles a una entidad auditada por la sociedad de auditoría, esta sería incompatible para realizar la auditoría por la extensión de la causa de incompatibilidad que concurre en el socio de la sociedad de auditoría que presta el servicio a través de la sociedad no de auditoría.

Debatida esta cuestión en el grupo de independencia se ha alcanzado la conclusión de que no se puede extender la causa de incompatibilidad derivada de la prestación del servicio por la sociedad no de auditoría al socio, y tampoco concurre en la sociedad no de auditoría puesto que el artículo 19.1.c) solo afecta a las sociedades de auditoría.

Se ha procedido a rectificar la redacción de la consulta siendo ésta incluida en el compendio que ahora se publica y que sustituye al publicado con fecha 8 de diciembre de 2021.

Respecto a la consulta 5.3, la consulta se refiere a si un auditor no ejerciente, empleado en una sociedad de auditoría, que participa en los trabajos de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad que está realizando dicha sociedad le afecta la prohibición de ocupar puesto de trabajo en la entidad auditada prevista en el artículo 23 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) y en el artículo 61 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante

el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero. La consulta publicada consideraba aplicable lo previsto en los artículos mencionados al caso planteado de un auditor no ejerciente pero tras el debate mantenido en el Grupo de Independencia del ICAC se considera que en virtud de la definición de auditor de cuentas incluida en el artículo 3.3 de la LAC, la prohibición debe extenderse únicamente a los auditores ejercientes.

Se ha procedido a rectificar la redacción de la consulta siendo ésta incluida en el compendio que ahora se publica y que sustituye al publicado con fecha 8 de diciembre de 2021.

DOSIER DE CONSULTAS MAS RELEVANTES PRESENTADAS ANTE EL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS DURANTE EL AÑO 2021 SOBRE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA DE CUENTAS

En la carta de servicios del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) figura como uno de los servicios prestados el asesoramiento en materia de contabilidad y auditoría de cuentas. En este sentido, la disposición adicional sexta del Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (RAC), aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, recoge el procedimiento a seguir para que las personas con competencias para la formulación de cuentas anuales o su verificación puedan efectuar consultas debidamente documentadas al ICAC, respecto de la aplicación de las normas contenidas en el marco normativo de información financiera aplicable y de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, dentro del ámbito de competencias de dicho Instituto.

Las consultas habrán de comprender todos los antecedentes y circunstancias necesarios para que el ICAC pueda formarse el debido juicio. En caso contrario, dicho Organismo podrá rechazar las consultas que se formulen. La contestación emitida tendrá carácter de mera información, no pudiendo los interesados entablar recurso alguno contra la misma.

Asimismo, las consultas podrán ser publicadas en el Boletín Oficial del Instituto o en su página web, siempre que se considere que tienen interés general. La publicación de dichas consultas estará en todo caso sujeta a la normativa de protección de datos personales y, además, no contendrá, en ningún caso, los datos referentes a los sujetos afectados por la consulta.

En el ejercicio 2021 se han recibido en el ICAC numerosas consultas referentes a diversos aspectos relacionados con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. Sobre dichas consultas se ha emitido por el ICAC la correspondiente respuesta que se ha remitido a los consultantes respectivos.

De acuerdo con lo previsto en la disposición adicional sexta del RAC se ha decidido la publicación de forma resumida en la web y en el Boletín Oficial del ICAC de una selección de estas consultas y respuestas, al considerar que podrían ser de interés general los criterios recogidos en las respuestas de este Instituto a las correspondientes consultas recibidas.

INDICE:

CONSULTAS RELATIVAS A DIVERSAS CUESTIONES EN MATERIA DE AUDITORÍA DE CUENTAS.

1.- EN RELACIÓN CON LOS HONORARIOS DE AUDITORÍA DE CUENTAS.

- 1.1.- Honorarios de los auditores de cuentas en general.
- 1.2.- Honorarios en caso de nombramiento de auditor por el Registro Mercantil.
- 1.3.- Honorarios del auditor por revisión de ayudas o subvenciones de las Administraciones Públicas.
- 1.4.- Honorarios en casos de actuaciones del auditor de cuentas como experto independiente, verificador o en trabajos de valoración de acciones o participaciones sociales.

2.- EN RELACION CON LA OBLIGACIÓN DE AUDITAR LAS CUENTAS ANUALES DE UNA ENTIDAD EN DETERMINADAS CIRCUNSTANCIAS.

- 2.1- Obligación de auditoria en general, ejercicio en que se aplica, parámetros.
- 2.2.- Obligación de auditoría en sociedades que presentan balance abreviado.
- 2.3.- Obligación de auditoría de sociedades en disolución o liquidación.
- 2.4.- Obligación de auditoría en el supuesto de ejercicios inferiores al año, cómputo del importe neto de la cifra de negocios.
- 2.5.- Obligación de auditoría de una sociedad cooperativa de trabajo asociado. Cómputo de los socios trabajadores en el número de empleados.

3.- SOBRE LA TASA DEL ICAC EN LAS ACTUACIONES QUE REALIZA EL AUDITOR DE CUENTAS DISTINTAS A LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA DE CUENTAS.

4.- SOBRE LA RED DE UNA SOCIEDAD DE AUDITORÍA, INCOMPATIBILIDAD E INFORMACIÓN EN MODELO 03.

5.- EN RELACIÓN CON EL RÉGIMEN DE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS.

- 5.1.- Régimen de independencia de los auditores de cuentas en general, posible conflicto de interés y denuncia al respecto.
- 5.2.- Auditor de cuentas y peritaje judicial.

5.3.- Prohibición de ocupar puesto de empleo en la entidad auditada con posterioridad a su desvinculación de la Sociedad de auditoría por parte de un empleado de dicha Sociedad.

6.- SOBRE LOS SUPUESTOS DE REVOCACIÓN DEL NOMBRAMIENTO DE AUDITOR O RESCISIÓN DEL CONTRATO DE AUDITORÍA, Y LAS OBLIGACIONES DE COMUNICACIÓN AL ICAC EN TALES SUPUESTOS.

6.1.- Revocación del nombramiento del auditor de cuentas en el caso de auditoría voluntaria y obligación de comunicación al ICAC.

6.2.- Revocación del nombramiento del auditor de cuentas en el supuesto de una sociedad absorbida en una operación de fusión de dos sociedades.

7 SOBRE CIRCULARIZACIÓN EXTERNA POR MEDIOS ELECTRÓNICOS.

CONSULTAS RELATIVAS A DIVERSAS CUESTIONES EN MATERIA DE AUDITORÍA DE CUENTAS.

1.- EN RELACIÓN CON LOS HONORARIOS DE AUDITORÍA DE CUENTAS.

1.1.- Honorarios de los auditores de cuentas en general.

Consulta planteada

Sobre cómo se determinan los honorarios de los auditores de cuentas en general

Contestación emitida

En relación con la cuestión planteada debe informarse lo siguiente:

1.- La actividad de auditoría de cuentas se encuentra regulada en España por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, (LAC) y su normativa de desarrollo, el Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero (RAC) y las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En la citada normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas se define ésta como la actividad realizada por un auditor de cuentas, consistente en la revisión y verificación de estados o documentos contables con el objeto de emitir un informe, que pueda tener efectos ante terceros, en el que se ponga de manifiesto su opinión sobre la fiabilidad de la información contenida en dichos estados o documentos contables y si éstos se encuentran formulados conforme a la normativa contable que resulte aplicación (artículo 1 de la LAC).

Asimismo, en la normativa de auditoría de cuentas se establece, entre otros aspectos, que dicha actividad tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas (inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas), mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la LAC, RAC y en las Normas Técnicas de Auditoría. Y, en este sentido, en la citada normativa de auditoría se regulan los principios y procedimientos que el auditor debe aplicar en el ejercicio de un trabajo de esta naturaleza, así como el contenido y forma que el informe de auditoría debe tener.

Sin embargo, en relación con los honorarios de los auditores de cuentas, debe indicarse que en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas antes citada (LAC, RAC y Normas Técnicas de Auditoría) no se establece disposición alguna que regule o contemple la cuantía específica de los honorarios de los auditores de cuentas a facturar correspondientes a los trabajos de auditoría de cuentas. En el ámbito de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas no se establecen tarifas orientativas, ni se hace cuantificación alguna de éstas, ni tampoco se determina el número de horas a utilizar en la realización de cualquier trabajo.

2.- Los aspectos concretos en la fijación de los honorarios varían por cada uno de los auditores y sociedades de auditoría y en cada uno de los trabajos de auditoría de cuentas, e incluso pueden variar en los distintos trabajos de auditoría que cada uno

de ellos realiza, dependiendo de diversas circunstancias (tamaño, complejidad técnica, sectorial, etc.), debiendo corresponderse estos con el esfuerzo de auditoría a emplear en la realización de cada trabajo, que estará en función de las circunstancias que específicamente concurren en éste.

Por otra parte, debe advertirse que de conformidad con la normativa reguladora de defensa de la competencia estaría prohibida la fijación de honorarios o tarifas por parte de cualquier instancia u organización colegial o profesional, circunstancia que afecta en materia de honorarios de los auditores de cuentas no sólo a este Instituto sino también a cualquiera de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas. Por ello, en los informes anuales de la situación de la actividad de auditoría en España, publicados por este Instituto, a los que probablemente se refiere el consultante, en los últimos años no figura la información relativa a los datos sobre honorarios medios por hora.

1.2 Honorarios en nombramiento de auditor por el Registro Mercantil.

Consulta planteada

La consulta presentada se refiere a los honorarios correspondientes a la realización de un trabajo de auditoría sobre los estados financieros de una sociedad de capital a raíz del nombramiento por el Registrador Mercantil, solicitando información sobre esta materia.

Contestación emitida

En relación con los honorarios de un auditor de cuentas, cuando es nombrado por el Registrador Mercantil para realización de un trabajo de auditoría de cuentas de los estados financieros de una sociedad, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

1.-El artículo 267 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital, aprobado por el real decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, sobre la remuneración de los auditores de cuentas, establece:

“Artículo 267. Remuneración del auditor.

1. La remuneración de los auditores de cuentas se fijará de acuerdo con lo establecido en la Ley de Auditoría de Cuentas.

2. Por el ejercicio de dicha función no podrá percibir ninguna otra remuneración o ventaja de la sociedad auditada.

3. En los supuestos de nombramiento de auditor por el registrador mercantil, al efectuar el nombramiento, éste fijará la retribución a percibir por el auditor para todo el período que deba desempeñar el cargo o, al menos, los criterios para su cálculo. Antes de aceptar el encargo y para su inscripción en el Registro Mercantil, se deberán acordar los honorarios correspondientes. Los auditores podrán solicitar caución adecuada o provisión de fondos a cuenta de sus honorarios antes de iniciar el ejercicio de sus funciones.”

2.- El Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real decreto 1784/1996, de 19 de julio, (RRM) regula, entre otros aspectos, el procedimiento de nombramiento de auditor de cuentas, su aceptación e inscripción en el registro mercantil en los casos en que éstos son designados por los Registradores Mercantiles (arts. 338 a 364). Específicamente, sobre la retribución de los auditores dicho reglamento, en su artículo 362 y Disposición Final Cuarta, establece lo siguiente:

"Artículo 362. Retribución.

1. Al efectuar el nombramiento, el Registrador fijará la retribución a percibir por los auditores para todo el período que deban desempeñar el cargo o, al menos, los criterios para su cálculo.

2. La retribución del auditor habrá de ajustarse a las reglas y principios que se establezcan en las Normas Técnicas de Auditoría y, en su caso, a las normas que a tal efecto se dicten por parte del Ministerio de Justicia."

"Disposición Final Cuarta. Se autoriza a la Ministra de Justicia para dictar las normas con arreglo a las cuales haya de fijarse la retribución de los expertos independientes y auditores nombrados por el Registrador Mercantil."

Sin embargo, no se tiene constancia de que por el Ministerio de Justicia se hayan dictado las normas sobre fijación de honorarios antes citadas. Si bien, la Dirección General de Registros y del Notariado (actual Dirección General de Fe Pública y Seguridad Jurídica) publicó la Instrucción de 9 de febrero de 2016 (BOE del 15 de febrero), sobre cuestiones vinculadas con el nombramiento de auditor de cuentas y otras materias relacionadas, entre las que se encuentran los criterios a seguir en relación con la fijación de los honorarios para estos supuestos.

Asimismo, el citado RRM regula en sus artículos 359 a 362 los distintos aspectos del nombramiento y actuación del auditor en los supuestos de nombramiento de auditor por el registro mercantil en sociedades no obligadas a auditar sus cuentas anuales, así como el régimen de oposición por la sociedad al nombramiento del auditor (art. 354) y su recusación (art. 342).

3.- Desde el ámbito de la normativa de auditoría de cuentas, hay que indicar que ni en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), ni en su Reglamento de desarrollo (RAC), aprobado por Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, ni en las Normas Técnicas de Auditoría, que es la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, se establecen a este respecto la cuantía específica de los honorarios de los auditores de cuentas correspondientes a los trabajos de auditoría de cuentas, ni las tarifas horarias orientativas, ni el tiempo estimado de realización ni la forma y plazos de cobro de dichos honorarios.

Debe advertirse a este respecto de la prohibición existente por la normativa legal reguladora de la competencia en España para establecer tarifas u honorarios de referencia por parte de cualquier instancia u organización colegial o profesional, circunstancia que afecta en materia de honorarios de los auditores de cuentas no sólo a este Instituto sino también a cualquiera de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas.

En la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, en relación con la fijación de los honorarios de los auditores de cuentas, debe tenerse en cuenta:

- El artículo 24 de la LAC que dispone: “Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo en que deban desempeñarlas. Los citados honorarios no podrán estar influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada...”
- El artículo 11 del RAC que, en relación con el contrato de auditoría, prevé: *“Con carácter previo al inicio de la realización del trabajo de auditoría, correspondiente al primer ejercicio para el que el auditor haya sido nombrado, deberá suscribirse un contrato de auditoría*

*entre la entidad auditada y el auditor de cuentas, que tendrá naturaleza mercantil. El contrato de auditoría de cuentas anuales ha de formalizarse por escrito e incluirá, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, al menos, la identificación de las cuentas anuales objeto de auditoría y los aspectos relevantes del trabajo de auditoría a realizar, referidos al período de contratación, **los honorarios**, finalidad o razón por la que se realiza el encargo y plazo de entrega del informe de auditoría. No podrán establecerse limitaciones al alcance o al desarrollo del trabajo de auditoría ni restricciones a la distribución o utilización del informe de auditoría, ni estipulaciones contrarias a lo establecido en la citada normativa, incluidas las que tuvieran por objeto limitar la responsabilidad del auditor por los daños y perjuicios que el incumplimiento de sus obligaciones pudiera causar o que esta fuera asumida por la entidad auditada.”*

- Por su parte, las Normas Técnicas de Auditoría (NIA-Es), resultado de la adaptación de las normas internacionales de Auditoría para su aplicación en España, publicadas por Resolución de este Instituto de 15 de octubre de 2013, y que se encuentran vigentes actualmente, no establecen ni concretan tampoco los honorarios de los auditores de cuentas ni sus tarifas horarias y cuantía. Únicamente, en la NIA-Es 210, relativa al contrato o carta de encargo, se mencionan los honorarios como elemento a incluir en el contrato de auditoría.

En consecuencia, desde el ámbito de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, hay que advertir que, sobre la cuantía de los honorarios de los auditores de cuentas, no se establecen tarifas orientativas, ni se hace cuantificación alguna de éstas, ni tampoco se determina el número de horas a utilizar en la realización de cualquier trabajo, puesto que éstos factores varían por cada uno de los auditores y sociedades de auditoría y en cada trabajo, e incluso pueden variar en los distintos trabajos de auditoría que cada uno de ellos realiza, a lo que hay que añadir que para realización de una auditoría el auditor debe de contar con medios suficientes y aplicar los procedimientos que sean necesarios para poder obtener una opinión fundamentada sobre las cuentas a auditar. Es decir, en cada trabajo de auditoría los honorarios deberán determinarse en función del esfuerzo de auditoría requerido para su adecuada realización, lo que vendrá condicionado por las circunstancias concurrentes en cada uno de ellos.

1.3.- Honorarios del auditor por revisión de ayudas o subvenciones de las Administraciones Públicas.

Consulta planteada

Sobre los honorarios de los auditores de cuentas en sus actuaciones de revisión de las cuentas justificativas de las ayudas o subvenciones concedidas por las Administraciones Públicas.

Contestación emitida

En relación con esta materia debe indicarse lo siguiente:

1.- Respecto a la cuestión planteada debe tenerse en cuenta si la actuación del auditor exigida por la norma que regula las ayudas o subvenciones, reúne o no las características propias de la actividad de auditoría de cuentas, puesto que dependiendo de la naturaleza que se atribuya al trabajo en cuestión se encontrará sujeto o no a lo dispuesto en la normativa de auditoría de cuentas, en cualquiera de sus aspectos, incluido el de la fijación de honorarios.

En este sentido, debe advertirse que los auditores de cuentas normalmente prestan diferentes servicios a las empresas o entidades mercantiles, como asesoría contable, fiscal, financiera, de organización empresarial, etc., e incluso son nombrados por distintas instancias judiciales, o registrales para realizar determinados trabajos en virtud de su experiencia y competencia en materia financiera y contable, pero sin que, por el hecho de que los citados trabajos sean realizados por un auditor de cuentas, dichas actuaciones revistan la naturaleza de un trabajo de auditoría de cuentas y, por tanto, se encuentren sujetas a lo dispuesto en la normativa de auditoría de cuentas. Esta circunstancia sólo se produciría en el supuesto que el objeto del encargo en concreto fuese el de la realización de la auditoría de unos estados financieros.

En el caso objeto de la consulta [caso de ayudas], la actuación del auditor exigida por la norma reguladora de las ayudas, de acuerdo con las distintas circunstancias que en ella se establecen, no parece cumplir las condiciones de un trabajo que tenga la consideración de auditoría de cuentas de conformidad con la definición de esta actividad en el artículo 1 de la LAC, puesto que no se verifican estados financieros formulados conforme a un marco normativo de información financiera, ni se emite una opinión sobre la fiabilidad de dichos estados, ni el informe a emitir por el auditor tiene el contenido y forma exigido por la LAC. Por tanto, dichas actuaciones no estarán sujetas a lo dispuesto en la citada normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, quedando situadas fuera del ámbito competencial de este Instituto.

En el supuesto de la revisión por un auditor de la cuenta justificativa de subvenciones, hay que recordar que la actuación de los auditores de cuentas en la revisión de la cuenta justificativa de las subvenciones, según artículo 74 del Reglamento de la ley 38/2003 de subvenciones, aprobado por el Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, no tiene la consideración de un trabajo de auditoría de cuentas sujeto a lo establecido en la LAC y su normativa de desarrollo. A estos efectos hay que remitirse a lo dispuesto en la orden EHA/1434/2007, de 17 de mayo, por la que se aprueba la actuación de

los auditores en la realización de estos trabajos de revisión, y en la que expresamente se dice, incluso en el propio informe a emitir, que el trabajo realizado y el informe emitido por el auditor a este respecto no se encuentra sujeto a lo dispuesto en la LAC.

Por tanto, los trabajos de los auditores de cuentas a este respecto quedan fuera del ámbito de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y de las competencias de este Instituto en cuanto a su supervisión y control, salvo que en algún caso concreto la normativa reguladora de la subvención en cuestión exija o contemple para su justificación la realización de una auditoría de las cuentas anuales o de estados financieros de la entidad, en cuyo caso dicho trabajo de auditoría sí que estará sujeto a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en todos sus aspectos.

1.4.- Honorarios en casos de actuaciones como experto independiente, verificador de estados no financieros o en trabajos de valoración de acciones o participaciones sociales.

Consulta planteada

Sobre los honorarios de los auditores de cuentas en sus diferentes actuaciones como experto independiente, de verificación de estados no financieros o en trabajos de valoración de acciones o participaciones sociales.

Contestación emitida

En relación con la cuestión planteada debe indicarse lo siguiente:

La primera cuestión que debe tenerse en cuenta respecto a la cuestión planteada es la relativa a si la actuación del experto independiente en cuestión reúne o no las características propias de la actividad de auditoría de cuentas, puesto que dependiendo de la naturaleza que se atribuya al trabajo en cuestión se encontrará sujeto o no a lo dispuesto en la normativa de auditoría de cuentas, en cualquiera de sus aspectos, incluido el de la fijación de honorarios.

En este sentido, debe advertirse que los auditores de cuentas normalmente prestan diferentes servicios a las empresas o entidades mercantiles, como asesoría contable, fiscal, financiera, de organización empresarial, etc., e incluso son nombrados por distintas instancias judiciales, o registrales, para realizar determinados trabajos en virtud de su experiencia y competencia en materia financiera y contable, pero sin que, por el hecho de que los citados trabajos sean realizados por un auditor de cuentas, dichas actuaciones revistan la naturaleza de un trabajo de auditoría de cuentas y, por tanto, se encuentren sujetas a lo dispuesto en la normativa de auditoría de cuentas. Esta circunstancia sólo se produciría en el supuesto que el objeto del encargo en concreto fuese el de la realización de la auditoría de unos estados financieros.

En el caso objeto de la consulta, la actuación como experto independiente en las distintas circunstancias previstas en la legislación mercantil no suponen la realización de un trabajo que tenga la consideración de auditoría de cuentas, por lo que dichas actuaciones no están sujetas a lo dispuesto en la citada normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, quedando situado fuera del ámbito competencial de este Instituto.

En el caso de valoraciones o verificaciones, la actuación del verificador (o en caso de valoraciones) en las distintas circunstancias que se mencionan no parece cumplir las condiciones de un trabajo que tenga la consideración de auditoría de cuentas de conformidad con la definición de esta actividad en el artículo 1 de la LAC, por lo que dichas actuaciones no estarían sujetas a lo dispuesto en la citada normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, quedando situada fuera del ámbito competencial de este Instituto.

2.- EN RELACIÓN CON LA OBLIGACIÓN DE AUDITAR LAS CUENTAS ANUALES DE UNA ENTIDAD EN DETERMINADAS CIRCUNSTANCIAS.

2.1.- Obligación de auditoría en general, ejercicio en que se aplica y parámetros.

Consulta planteada

Sobre las reglas en general para determinar la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales de las sociedades de capital, ejercicio y parámetros a tener en cuenta.

Contestación emitida

En relación con la cuestión planteada debe indicarse lo siguiente:

1.- Con carácter general, las sociedades de capital están obligadas a someter sus cuentas anuales a auditoría de cuentas cuando cumplan las condiciones establecidas en el artículo 263 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. Dicho artículo, en su redacción vigente dada por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, establece:

“Artículo 263. Auditor de cuentas.

1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión, deberán ser revisados por un auditor de cuentas.

2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

3. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.”

Como se desprende de la lectura del citado artículo, para determinar la obligación de someter las cuentas anuales a auditoría por las sociedades de capital habrá de estarse a si la sociedad en concreto cumple o no las circunstancias establecidas en el artículo 263 del TRLSC, y a cuyos efectos será necesario disponer para cada uno de los ejercicios económicos a los que se refieran las cuentas anuales de dicha sociedad

los parámetros de cada una de las circunstancias que sirven para determinar tal obligación.

En este sentido, con carácter general, una sociedad tendrá la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales de un determinado ejercicio social X, o dejará de tener tal obligación, cuando las condiciones del artículo 263 se cumplan o dejen de cumplirse en dicho ejercicio X y en el anterior X-1. Es decir, deben concurrir las condiciones durante dos ejercicios consecutivos, siendo en el segundo ejercicio consecutivo en tal situación en el que ya nace o desaparece la obligación de auditar las cuentas, salvo que se trate del primer ejercicio social desde la constitución, transformación o fusión de la sociedad, en el que se estará a lo que suceda a la fecha de cierre de dicho ejercicio (apartado 3 del artículo 263 TRLSC).

2.2.- Obligación de auditoría en sociedades que presentan balance abreviado.

Consulta planteada

La cuestión planteada se refiere a si la obligación de auditoría está en función de que en las cuentas anuales haya de presentarse el balance en modelo abreviado o normal.

Contestación emitida

En relación con la cuestión planteada debe indicarse que la obligación de someter a auditoría sus cuentas anuales por una sociedad de capital no viene determinada por si la sociedad en cuestión debe formular sus cuentas anuales en modelo normal o abreviado, circunstancia regulada en los artículos 257 y 258 del TRLSC en relación con el balance y cuenta de pérdidas y ganancias en modelo abreviado, sino en función del cumplimiento de lo previsto en el artículo 263 del TRLSC, como anteriormente se ha señalado.

De forma que puede concluirse que, teniendo en cuenta las condiciones establecidas para formular balance abreviado, cuyos parámetros son superiores a los previstos en el artículo 263 del TRLSC para la obligación de auditar, efectivamente puede haber sociedades que formulen balance abreviado y tengan la obligación de auditar sus cuentas anuales.

2.3.- Obligación de auditoría de sociedades en disolución o liquidación.

Consulta planteada

Sobre si las sociedades que se encuentran en disolución o liquidación tienen obligación de formular sus cuentas anuales y someterlas a auditoría.

Contestación emitida

En relación con la cuestión planteada debe informarse lo siguiente:

En primer lugar, debe advertirse que, en relación con la obligación de formular las cuentas anuales y someterlas a auditoría, en los casos de disolución y liquidación de una sociedad de capital, debe tenerse en cuenta lo establecido tanto en la legislación mercantil (texto refundido de la ley de sociedades de capital, art. 388, en particular) como en la Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento; así como la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, que a este respecto establece en su artículo 45.5 lo siguiente:

“CAPÍTULO IX Disolución y liquidación

Artículo 45. La liquidación ordinaria.

1. Una vez declarada la disolución no cesan las obligaciones contables, en particular, la obligación de formular cuentas anuales, porque no se extingue la personalidad jurídica de la sociedad y deben llevarse a cabo las operaciones tendentes a realizar el activo y cancelar las deudas, así como a repartir el haber resultante entre los propietarios.

Adicionalmente, durante el periodo de liquidación deberán elaborarse, en su caso, los restantes documentos exigidos por el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital como el inventario, el balance de la sociedad referido al día en que se hubiere acordado la disolución y el balance final de la liquidación.

2. La sociedad en liquidación, a menos que exista previsión estatutaria o acuerdo social en contrario, conservará la periodificación contable ordinaria. Es decir, cerrará sus cuentas anuales en la misma fecha de cierre, prevista en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital o en los estatutos de la sociedad. Por lo tanto, la existencia de una causa de disolución, legal o voluntaria, no determina un cierre anticipado ni obliga a formular cuentas anuales a esa misma fecha. El «balance inicial» regulado en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital es un documento extracontable, como el propio «balance final de liquidación».

3. Las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de doce meses, salvo que la liquidación no se prolongase por un plazo superior al previsto para su aprobación. En tal caso, o cuando acordada la disolución en un ejercicio las operaciones de liquidación concluyan antes del cierre de ese mismo ejercicio, no se formularán cuentas anuales sin perjuicio de las restantes obligaciones de

información que pudieran venir impuestas por el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

4. Si después del cierre del ejercicio, pero antes de la formulación de las cuentas anuales, se acuerda la disolución de la sociedad, se informará sobre estos hechos en la memoria junto con una referencia expresa a que las cuentas anuales se han formulado aplicando la Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. Cuando la disolución se acuerde después de la formulación de las cuentas anuales, pero antes de su aprobación, las cuentas anuales se deberán reformular aplicando el citado marco.

5. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por las personas sobre las que recaiga dicha obligación. Del mismo modo, las cuentas anuales deberán ser, en su caso, auditadas, aprobadas por la junta general, y depositadas en el Registro Mercantil de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.”

De acuerdo con la citada normativa las sociedades en proceso de disolución y liquidación mantienen la obligación de formular sus cuentas anuales y, en su caso, de someterlas a auditoría; y ello hasta tanto no se inscriba su extinción en el Registro Mercantil correspondiente.

2.4.- Obligación de auditoría en el supuesto de ejercicios inferiores al año, cómputo del importe neto de la cifra de negocios.

Consulta planteada

La cuestión planteada se refiere a cómo debe computarse el importe neto de la cifra de negocios en los casos de ejercicios inferiores al año a efectos de determinar la obligación de auditoría.

Contestación emitida

La consulta formulada se refiere a la obligación de auditar las cuentas anuales de una sociedad de capital en la que el ejercicio económico es inferior al año natural, al haber modificado dicha circunstancia en sus estatutos, y en relación con el cómputo a estos efectos del importe neto de la cifra de negocios de acuerdo con la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.

A este respecto debe indicarse lo siguiente:

1.- En cuanto a la obligación de someter sus cuentas anuales por parte de las sociedades de capital hay que remitirse a lo dispuesto en el artículo 263.2 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en el que se regula dicha obligación y que establece:

“Artículo 263. Auditor de cuentas.

1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas.

2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

3. *En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.*

Asimismo, en relación con la obligación de someter a auditoría sus cuentas anuales por parte de las distintas entidades por razón de su tamaño, debe tenerse en cuenta que la disposición adicional primera del Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de febrero, establece:

“Disposición adicional primera. Auditoría de las cuentas anuales de las entidades por razón de su tamaño.

En desarrollo de la disposición adicional primera, apartado 1.f) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, estarán obligadas a someter a auditoría, las cuentas anuales de los ejercicios sociales en los que no concurren las condiciones previstas en el artículo 263.2 de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.”

Por tanto, de acuerdo con el literal del artículo 263.2 del TRLSC, las sociedades de capital que reúnan las condiciones previstas en dicho artículo (no superar durante dos ejercicios consecutivos dos de las circunstancias en éste establecidas), no tendrán la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría. Una de dichas circunstancias a superar es el importe neto de la cifra de negocios que se encuentra fijada en cinco millones setecientos mil euros.

A este respecto, la disposición adicional primera del RAC establece la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales de entidades cualquiera que sea su naturaleza jurídica en las que no concurren las condiciones previstas en el citado artículo 263.2 del TRLSC; es decir, se remite a estos efectos a los mismos parámetros y al mismo régimen fijado por el citado artículo 263.2 del TRLSC.

2.- La Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios, en relación con la cuestión planteada, regula, en el CAPÍTULO V, sobre “Normas de elaboración de las cuentas anuales”, concretamente en su artículo 34, distintos criterios de presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias, y en particular en su apartado 11, para ejercicios inferiores al año, lo siguiente:

“Artículo 34. Criterios de presentación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

11. Ejercicios inferiores al año. Si el ejercicio económico fuera de duración inferior al año, el importe neto de la cifra anual de negocios será el obtenido durante el período que abarque dicho ejercicio.

No obstante, si el ejercicio es inferior a doce meses se elevará al año el importe neto de la cifra de negocios de la empresa para determinar la facultad de elaborar balance y memoria en modelos abreviados.”

En la exposición de motivos de esta Resolución, epígrafe III, se indica a este respecto lo siguiente:

“Por último, al ser el importe neto de la cifra de negocios uno de los conceptos que nuestra legislación mercantil prevé como determinante del cumplimiento de determinadas obligaciones, relativas a la confección de los modelos de las cuentas anuales y a su sometimiento a la auditoría de cuentas, surge el problema del carácter anual de la misma. En la mencionada Resolución de 16 de mayo de 1991 se aclaraba que, para los ejercicios económicos inferiores al año, se consideraba como importe neto de la cifra anual de negocios, el obtenido en el período de tiempo que corresponde al ejercicio.

No obstante, en esta resolución se ha decidido modificar este criterio, entre otros motivos para evitar la interrupción a conveniencia de un ejercicio y retrasar así la exigencia de mayores obligaciones de información. Con esta finalidad y efectos para el primer ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor de esta norma, si el ejercicio es inferior a doce meses la nueva regla exige elevar al año el importe neto de la cifra de negocios de la empresa.”

En este sentido, debe tenerse en cuenta que la disposición final única sobre la entrada en vigor establece:

“Disposición final única. Entrada en vigor. Esta resolución entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021.”

Por tanto, de acuerdo con la Resolución de 10 de febrero 2021 de este Instituto, en las cuentas anuales que se presenten correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2021, en el caso de ejercicios económicos inferiores al año, el importe de neto de la cifra de negocios se determinará elevando el importe obtenido efectivamente en el periodo de ese ejercicio corto al año completo, si bien sólo a los efectos de establecer la facultad de presentar balance y memoria en modelo abreviado, así como de la obligación de someter dichas cuentas anuales a auditoría.

A este respecto debe recordarse que, en este mismo Boletín, el nº 127/2021, se ha publicado una consulta, la nº3, Sobre la elevación al año del importe neto de la cifra de negocios cuando el ejercicio es inferior a doce meses, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34.11 de la RICAC de 10 de febrero de 2021 de ingresos, indicando los criterios interpretativos de este Instituto a este respecto.

2.5.- Obligación de auditoría de una sociedad cooperativa de trabajo asociado. Cómputo de los socios trabajadores en el número de empleados.

Consulta planteada

La cuestión planteada se refiere al cómputo del número de trabajadores a efectos de la obligación de auditar las cuentas anuales, en el caso de las cooperativas de trabajo asociado.

Contestación emitida

En contestación a la cuestión planteada debe informarse lo siguiente:

El consultante pregunta lo siguiente: *“Querría saber si para determinar el número medio de trabajadores de una cooperativa de trabajo se tiene en cuenta el trabajo realizado por los socios, a efectos de determinar si se cumplen los parámetros para ser auditados.”*

Al respecto, se debe señalar que la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (en lo sucesivo, LC), regula las cooperativas de trabajo asociado, como un tipo especial de cooperativas, en su capítulo X, Sección 1ª.

El artículo 80.1 de la LC define este tipo de cooperativas en los siguientes términos:

“Son cooperativas de trabajo asociado las que tienen por objeto proporcionar a sus socios puestos de trabajo, mediante su esfuerzo personal y directo, a tiempo parcial o completo, a través de la organización en común de la producción de bienes o servicios para terceros. También podrán contar con socios colaboradores.”

Por tanto, los socios trabajadores ocupan *“puestos de trabajo”* en la sociedad cooperativa, sin perjuicio de la condición simultánea de socios de la misma.

Junto a los trabajadores socios de la cooperativa, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 7 del mismo artículo, puede haber trabajadores por cuenta ajena vinculados a la cooperativa por una relación laboral, en una proporción limitada, para no desvirtuar la naturaleza de este tipo de entidades:

“El número de horas/año realizadas por trabajadores por contrato de trabajo por cuenta ajena no podrá ser superior al 30 por 100 del total de horas/año realizadas por los socios trabajadores. (...).”

Los socios trabajadores son trabajadores de la cooperativa a todos los efectos, vinculados con ésta mediante el contrato social, en lugar de serlo en virtud de un contrato laboral, según se desprende de la regulación establecida en la LC, que, a título de ejemplo, establece en el propio artículo 80 lo siguiente:

“2. Podrán ser socios trabajadores quienes legalmente tengan capacidad para contratar la prestación de su trabajo (...).”

...

5. Serán de aplicación a los centros de trabajo y a los socios trabajadores las normas sobre salud laboral y sobre la prevención de riesgos laborales, todas las cuales se aplicarán teniendo en cuenta las especialidades propias de la relación societaria y autogestionada de los socios trabajadores que les vincula con su cooperativa.

(...).”

El resto del articulado de la Sección 1ª establece la regulación de diversos aspectos propios de una relación laboral, con carácter especial respecto de estos trabajadores asociados de la cooperativa, regulando para ellos, en paralelo a la legislación laboral, por ejemplo, su régimen de “*Jornada, descanso semanal, fiestas, vacaciones y permisos*” (artículo 83) o su régimen de “*Suspensión o excedencias*” (artículo 84).

De acuerdo con todo lo anterior y teniendo en cuenta, por último, que las exigencias legales en materia de modelos de presentación de cuentas anuales y de obligación de someter éstas a auditoría obligatoria se establecen, por sus normativas reguladoras, en función de la dimensión de las entidades sujetas a dichas obligaciones y que el número medio de trabajadores es uno de los parámetros a considerar para establecer esa dimensión, se debe concluir que en el caso de las sociedades cooperativas de trabajo asociado, se deben computar siempre, a esos efectos, los socios trabajadores y, en su caso, también los contratados laborales.

3.- SOBRE LA TASA DEL ICAC EN LAS ACTUACIONES QUE REALIZA EL AUDITOR DE CUENTAS DISTINTAS A LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA DE CUENTAS.

Consulta planteada

La consulta se refiere a si las actuaciones que un auditor de cuentas puede realizar que no tienen la naturaleza de auditoría de cuentas, como las de valoración de acciones o participaciones sociales, de verificación de ayudas o subvenciones o de expertos independientes, se encuentran sujetas a la tasa del ICAC prevista en el artículo 87 de la LAC.

Contestación emitida

En relación con la consulta formulada, este Instituto debe informar lo siguiente:

1.- La actividad de auditoría de cuentas se encuentra regulada en España por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, (LAC) y su normativa de desarrollo, el Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero (RAC) y las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En el artículo 1 de la LAC, se define la actividad de auditoría de cuentas, como la actividad realizada por un auditor de cuentas, consistente en la revisión y verificación de estados o documentos contables con el objeto de emitir un informe, que pueda tener efectos ante terceros, en el que se ponga de manifiesto su opinión sobre la fiabilidad de la información contenida en dichos estados o documentos contables y si éstos se encuentran formulados conforme a la normativa contable que resulte aplicación.

Asimismo, en la normativa de auditoría de cuentas se establece, entre otros aspectos, que dicha actividad tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas (inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas), mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la LAC, RAC y en las Normas Técnicas de Auditoría. Y, en este sentido, en la citada normativa de auditoría se regulan, entre otros aspectos, en el artículo 87 de la LAC la tasa de este Instituto por el control y supervisión de la actividad de auditoría de cuentas, en relación con la emisión de informes de auditoría de cuentas.

2.- En relación con la cuestión planteada, debe tenerse en cuenta que la actuación de los auditores de cuentas en los trabajos referidos (revisión de la cuenta justificativa de las subvenciones, de valoración de participaciones sociales u otros como expertos independientes) no tiene la consideración de un trabajo de auditoría de cuentas sujeto a lo establecido en la ley de auditoría de cuentas y su normativa de desarrollo, de acuerdo con la definición de la actividad de auditoría de cuentas establecida en el artículo 1 de la LAC.

Por tanto, los trabajos de los auditores de cuentas a este respecto quedan fuera del ámbito de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y de las competencias de este Instituto en cuanto a su supervisión y control, por lo que dichos trabajos no están sujetos al pago de la tasa correspondiente.

4.- SOBRE LA RED DE UNA SOCIEDAD DE AUDITORÍA, INCOMPATIBILIDAD E INFORMACION EN MODELO 03.

NOTA Esta consulta sustituye a la publicada el 8 de diciembre de 2021, para incluir el criterio adoptado por el ICAC tras su debate en el Grupo de Trabajo de Independencia.

Descripción de la situación

- Sociedad A, de auditoría, integrada por cinco socios auditores con el 20% de capital cada uno. Su administrador es un socio, al que denominamos el socio Z.
- Sociedad B, no de auditoría (gestoría), en la que uno de los socios de la sociedad A, el socio X, ostenta el 33% de la sociedad B y además es su administrador único.
- No existen acuerdos ni relaciones de ningún tipo directamente entre la sociedad A y la sociedad B.

Consulta planteada

- 1- Si las sociedades A y B forman o no red.
- 2- Si la sociedad de auditoría A, en el modelo 03 debe incluir o no la información referente a la sociedad B.
- 3- Si la sociedad A vería afectada su independencia por la prestación por la sociedad B de un servicio contemplado en el artículo 16.1.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) a una entidad Y auditada por la sociedad de Auditoría A.

Normativa aplicable a este supuesto:

Concepto de red: artículo 3 apartados 14 a 16 de la LAC y artículo 8, apartados 3 a 5, del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante el Real Decreto 2/2012, de 12 de enero, (RAC).

Personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría: artículo 19 LAC y artículos 56 y 57 RLAC

Normativa para la rendición de información al ICAC (declaración modelo 03): Resolución de 26 de julio de 2018 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se modifican los modelos 02 y 03.

Régimen de independencia: artículos 14 a 21 de la LAC.

Contestación emitida

- 1.- En el caso planteado, atendiendo exclusivamente a las circunstancias detalladas, la sociedad de auditoría A y la sociedad B, tienen en común un socio,

X, que posee el 20% de la sociedad de auditoría A y el 33% de la sociedad B, siendo además administrador único de esta última.

- Entre ambas sociedades, no existe una vinculación de conformidad con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 8 del RAC.
- Tampoco existe un acuerdo de cooperación entre ambas sociedades.

Por lo que en el supuesto aquí planteado y, de conformidad con la literalidad de lo establecido en los artículos aplicables de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas (LAC, art. 3, apartados 14 a 16; y RAC, art. 8, apartados 3 a 5), no concurren las circunstancias previstas para determinar que las sociedades A y B formen parte de una misma red.

2.- En cuanto a la información a incluir en el modelo 03 por parte de la sociedad de auditoría A en relación con la sociedad B (gestoría), hay que indicar que de conformidad con lo establecido en el anexo II de la Resolución de 26 de julio de 2018 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se modifican los modelos 02 y 03, de información a remitir por los auditores de cuentas ejercientes y sociedades de auditoría, respectivamente, aprobados por Resolución de 29 de junio de 2012, se indica:

“7. RELACIONES Y VINCULACIONES DE LA SOCIEDAD

En este apartado se relacionarán las personas y entidades de la red de la sociedad de auditoría, en los términos definidos en el art.

3.14 de la LAC, así como las personas o entidades con las que la sociedad de auditoría tenga otras relaciones, distintas a la condición de socio de la sociedad de auditoría y a la pertenencia a una red, incluidas en el art. 19.1 c) de la LAC (relaciones por existencia de socios comunes), así como las relaciones con auditores de cuentas o sociedades de auditoría que, sin pertenecer a la misma sociedad, estén vinculados mediante cualquier tipo de pacto, acuerdo o relación de prestación de servicios entre sí o para terceros, durante el período a que se refiere el modelo 03.”

Es decir, en este apartado del modelo, debe incluirse, por un lado, información de las entidades que forman parte de la red de la sociedad de auditoría, lo que no se da en el presente supuesto.

También se debe incluir en el modelo 03, otras relaciones distintas a las de pertenencia a la red, debiéndose aquí, incluir a aquellas personas o entidades descritas en el artículo 19.1.c) de la LAC, siendo estos *“los socios de la sociedad de auditoría, así como los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que tuvieran cualquier vinculación directa o indirecta, que no estén incluidos en las letras anteriores.”* En el supuesto aquí planteado, la sociedad B no es una sociedad de auditoría y, por lo tanto, no está contemplada en el supuesto de hecho del artículo 19.1.c) que exige este requisito, de manera que la sociedad B no debe ser incluida en la información a rendir en el modelo 03.

3- Y en cuanto a la tercera cuestión, sobre si la sociedad A vería afectada su independencia por la prestación por la sociedad B de un servicio contemplado en el artículo 16.1.b) de la LAC a una entidad Y auditada por la sociedad de Auditoría A

En cuanto a la prestación de servicios contemplados en el artículo 16.1.b) por la sociedad B a entidades auditadas por la sociedad de auditoría A, tampoco puede concluirse que concurra el supuesto de extensión previsto en el artículo 19.1.c) de la LAC, puesto que dicho apartado se limita, por un lado, a las sociedades de auditoría con las que tuviera cualquier vinculación directa o indirecta el auditor o la sociedad de auditoría, lo que no sucede en este caso puesto que la sociedad B no es una sociedad de auditoría.

Por otro lado, en cuanto a la extensión de la incompatibilidad al socio X de la sociedad de auditoría, que a su vez es socio y administrador de la sociedad B (gestoría), solo podría producirse en el caso de que fuera aplicable la doctrina del levantamiento del velo. A este respecto hay que tener en cuenta que el Tribunal Supremo aplica esta doctrina de manera ponderada y restringida y sólo cuando presuponga ineludiblemente la actuación negocial de las personas físicas bajo la apariencia o cobertura formal de una sociedad, apareciendo confundidos los patrimonios y las personalidades de todos ellos. Debe señalarse que de los datos proporcionados en la consulta no puede entenderse que esté justificada la aplicación de esta teoría, por lo que no procedería concluir que el servicio contemplado en el artículo 16.1.b) de la LAC que se presta por la sociedad B (gestoría) pueda asumirse prestado por el socio X, extendiendo así esta causa de incompatibilidad a la sociedad de auditoría en virtud de las menciones a los socios de la sociedad de auditoría incluidas en el artículo 19.1.c) de la LAC.

No obstante, debe señalarse que el régimen de independencia al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas, se basa en un sistema mixto que, en síntesis, se resume de la forma siguiente: de un lado, se establece el principio general de independencia, en base al cual los auditores de cuentas deben abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad en relación con la información económica financiera a auditar. En virtud de dicho principio, los auditores deben establecer los procedimientos adecuados para detectar, evaluar, atenuar o, en su caso, eliminar las amenazas a la independencia que pudieran existir. Dichas amenazas pueden provenir de factores tales como la autorrevisión, el interés propio, la abogacía, la familiaridad o la intimidación. A tales efectos, los auditores de cuentas deben formalizar por escrito las medidas y procedimientos, ya sea para detección y evaluación de las amenazas, como para atenuar o eliminarlas mediante las medidas de salvaguarda pertinentes, y que podrán consistir, entre otros, en políticas escritas, comunicaciones, procedimientos, prohibiciones, restricciones, etc. incluida la de abstenerse de realizar la auditoría de cuentas cuando se detecten situaciones o amenazas de carácter significativo que comprometan seriamente su objetividad.

De otro lado, el citado régimen descansa en la enumeración de una serie de circunstancias, situaciones o relaciones específicas –causas de incompatibilidad- en las que se presupone *iuris et de iure* que, de concurrir, los auditores no gozan de independencia respecto a una entidad determinada, siendo la única y posible solución no realizar el trabajo de auditoría.

Por tanto, el régimen de independencia puede verse afectado, no sólo por concurrir las llamadas causas de incompatibilidad, tipificadas legalmente, sino también cuando

concurran esas amenazas significativas que pueden derivar de otras circunstancias, relaciones o situaciones, por lo que aunque no concurran en el caso expuesto las circunstancias para extender la prohibición de prestación de los servicios contemplados en el artículo 16 (o las situaciones personales) por una entidad en la que un socio de la sociedad de auditoría es socio y administrador único, ello no debe llevar a concluir que no pueda existir una amenaza que deba ser objeto de análisis y documentación en los papeles de trabajo del auditor. En el supuesto descrito, y sin más información disponible, difícilmente puede sostenerse que la independencia de la sociedad de auditoría A no se vea comprometida, considerando que la amenaza que derivaría de la prestación de estos servicios no podría ser salvaguardada y, por lo tanto, la sociedad A debería abstenerse de realizar la auditoría para dar cumplimiento al principio general de independencia establecido en el artículo 14 de la LAC.

5.- EN RELACIÓN CON EL RÉGIMEN DE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS.

5.1.- Régimen de independencia de los auditores de cuentas en general, posible conflicto de interés y posibilidad de denuncia al respecto.

Consulta planteada

En el escrito remitido a este Instituto se solicita información sobre el régimen de independencia al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas, y de una posible situación de incompatibilidad por la existencia de un conflicto de interés entre el auditor de cuentas y algunos accionistas y administradores de la entidad auditada.

Contestación emitida

En contestación a la cuestión planteada, sobre el régimen de independencia al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas, debe informarse lo siguiente:

1.- En primer lugar, debe tenerse en cuenta que la actividad de auditoría de cuentas se encuentra regulada en España por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC) y su Reglamento de desarrollo (RAC), aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero.

De acuerdo con la citada normativa, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es un organismo autónomo administrativo adscrito al Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital (artículo 56 LAC), al que se le atribuye, en relación con la actividad de auditoría de cuentas, la supervisión y control de dicha actividad (artículo 46 LAC), siendo la autoridad supervisora de esta actividad en España.

2.- El régimen de independencia al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas se encuentra regulado en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) y en el caso de que se trate la sociedad auditada de una entidad de interés público en el Reglamento UE nº 537/2014, de 16 de abril de 2014 (RUE). Concretamente, en la sección segunda, capítulo III, Título I de la LAC (artículos 13 a 25), para las auditorías de las entidades en general, y en los artículos 39 a 41 de la LAC y 4 y 5 del RUE para las entidades de interés público.

Dicho régimen de independencia se basa en un sistema mixto que, en síntesis, se resume de la forma siguiente: de un lado, se establece el principio general de independencia, en base al cual los auditores de cuentas deben abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad en relación con la información económica financiera a auditar. En virtud de dicho principio, los auditores deben establecer los procedimientos adecuados para detectar, evaluar, atenuar o, en su caso, eliminar las amenazas a la independencia que pudieran existir. Dichas amenazas pueden provenir de factores tales como la autorrevisión, el interés propio, la abogacía, la familiaridad o la intimidación. A tales efectos, los auditores de cuentas

deben formalizar por escrito las medidas y procedimientos, ya sea para detección y evaluación de las amenazas, como para atenuar o eliminarlas mediante las medidas de salvaguarda pertinentes, y que podrán consistir, entre otros, en políticas escritas, comunicaciones, procedimientos, prohibiciones, restricciones, etc. incluida la de abstenerse de realizar la auditoría de cuentas cuando se detecten situaciones o amenazas de carácter significativo que comprometan seriamente su objetividad.

De otro lado, el citado régimen descansa en la enumeración de una serie de circunstancias, situaciones o relaciones específicas –causas de incompatibilidad- en las que se presupone *iuris et de iure* que, de concurrir, los auditores no gozan de independencia respecto a una entidad determinada, siendo la única y posible solución no realizar el trabajo de auditoría.

Por tanto, el régimen de independencia puede verse afectado, no sólo por concurrir las llamadas causas de incompatibilidad, tipificadas legalmente, sino también cuando concurren esas amenazas significativas que pueden derivar de otras circunstancias, relaciones o situaciones.

Adicionalmente, ha de resaltarse que el régimen de independencia se complementa y fortalece mediante la fijación de un período de cómputo temporal a estos efectos; la determinación de normas de extensión respecto a las entidades vinculadas con la entidad auditada; y en el establecimiento de las normas de extensión de incompatibilidad al auditor de cuentas derivadas de situaciones que concurren en familiares del auditor, en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor, o en otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor.

Dichas normas han sido desarrolladas por el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 enero (RAC).

3.- En relación con la situación planteada, sobre un posible conflicto de interés entre el auditor de cuentas y algunos accionistas de la sociedad auditada, únicamente procede remitirse a lo dispuesto en el artículo 38 del RAC, que desarrolla lo establecido en los artículos 14.4 y 15.2 de la LAC, puesto que en el escrito remitido no figura la información y documentación necesaria para un pronunciamiento a tal efecto. Se transcriben a continuación los citados artículos:

Los artículos 14 y 15 de la LAC establecen:

“Artículo 14. Principio general de independencia.

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables se vea comprometida.

2. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, así como toda persona en condiciones de influir directa o indirectamente en el

resultado de la auditoría, deberán abstenerse de participar de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada. No se considerará participación en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada las comunicaciones efectuadas durante la realización del trabajo de auditoría que sean necesarias para el cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas o las derivadas de actuaciones exigidas por otras disposiciones de rango legal.

3. En todo caso, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán abstenerse de realizar la auditoría de cuentas de una entidad en aquellos supuestos en que incurran en alguna causa de incompatibilidad de las previstas en los artículos 16 a 20 o de las situaciones contempladas en los artículos 23, 25, 39 y 41.

4. En particular, no podrán participar ni influir, de ninguna manera en el resultado del trabajo de auditoría de cuentas de una entidad, aquellas personas que tengan una relación laboral, comercial o de otra índole con la entidad auditada, que pueda generar un conflicto de intereses o ser percibida, generalmente, como causante de un conflicto de intereses.

5. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es el organismo encargado de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia, así como de valorar en cada trabajo concreto la posible falta de independencia de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

Artículo 15. Identificación de amenazas y adopción de medidas de salvaguarda.

1. A efectos de lo establecido en esta sección, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán establecer los procedimientos necesarios para detectar e identificar las amenazas a su citada independencia, evaluarlas y, cuando sean significativas, aplicar las medidas de salvaguarda adecuadas y suficientes para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptablemente bajo que no comprometa su independencia.

2. Las amenazas a la independencia podrán proceder de factores como la autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación, derivados de la existencia de conflictos de intereses o de alguna relación comercial, financiera, laboral, familiar o de otra clase, ya sea directa o indirecta, real o potencial.

Si la importancia de estos factores en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría se abstendrán de realizar la auditoría.

3. Los procedimientos de detección e identificación de amenazas y las medidas de salvaguarda serán adecuados a la dimensión de la actividad de auditoría del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, serán objeto de revisión periódica y se aplicarán de manera individualizada, en su caso, para cada trabajo de auditoría, debiendo documentarse.”.

El RAC en su artículo 38 sobre conflictos de intereses establece:

“Artículo 38. Conflicto de intereses.

1. A los efectos de lo establecido en los artículos 14.4 y 15.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende que el auditor de cuentas incurre en conflicto de intereses cuando la decisión, juicio o criterio que se vaya a adoptar, pueda afectar a sus intereses de naturaleza personal, económica o profesional, por suponer un beneficio o un perjuicio a los mismos.

El conflicto de intereses puede estar originado por la existencia de un interés financiero, comercial o de otro tipo, o por la existencia de relaciones o intereses comunes o contrapuestos entre el auditor, o la persona afectada de acuerdo con el apartado 2 siguiente, y la entidad auditada.

Entre dichas circunstancias se encuentran también incluidos los supuestos en los que:

a) El auditor de cuentas preste un servicio relacionado con una cuestión a dos o más entidades, incluida la entidad auditada, cuyos intereses con respecto a dicha cuestión no son coincidentes o son opuestos.

b) Los intereses del auditor de cuentas con respecto a una cuestión y los intereses de la entidad auditada relacionados con dicha cuestión son opuestos.

2. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, los conflictos de interés pueden venir derivados de la confluencia o existencia de:

a) Intereses propios del auditor.

b) Intereses de los familiares a los que se refiere el artículo 3.12 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

c) Intereses de las personas y entidades a que se refieren los artículos 19 y 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

d) Intereses de personas jurídicas o entidades a las que el auditor de cuentas haya estado vinculado por tener derechos de voto, o por pertenecer a su órgano de administración, o por una relación laboral o profesional de cualquier tipo en los dos años anteriores al nombramiento de auditor.

3. *De conformidad con lo establecido en el artículo 15.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los conflictos de intereses deberán analizarse como amenaza a la independencia, salvo que los beneficios o perjuicios derivados de dicho conflicto resulten insignificantes o intrascendentes. A estos efectos se considerarán insignificantes o intrascendentes cuando resulten de escasa importancia cuantitativa en el curso normal de los negocios y en condiciones de mercado y no tengan capacidad de influir en la decisión, juicio o criterio del auditor.”*

4.- Por otra parte, desde la perspectiva de las competencias de este Instituto como autoridad supervisora pública en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas, debe recordarse que la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC, en adelante), establece un régimen de infracciones y sanciones (arts. 68 a 86) al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas en el ámbito administrativo cuando incumplen sus obligaciones en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, y se atribuye al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la potestad sancionadora a dichos efectos.

En este sentido, debe advertirse que el ámbito de competencias de este Instituto a este respecto es el de la actuación de los auditores de cuentas en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, no incluyendo otro tipo de actividades que éstos puedan realizar, como pueden ser diferentes trabajos en el ámbito financiero, contable, fiscal o incluso de revisión de documentos contables, pero que no tengan la consideración de actividad de auditoría de cuentas, conforme a lo establecido en el artículo 1 y la disposición adicional segunda de la LAC. Dichos trabajos no tendrían la consideración de actividad de auditoría de cuentas y por tanto no estarían sujetos a lo dispuesto en la LAC ni al control y supervisión de este Instituto.

Por tanto, los posibles incumplimientos de la normativa de auditoría cometidos por un auditor en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas pueden denunciarse en el ámbito administrativo ante este Instituto. En el artículo 116 del RAC se regula la presentación de denuncias a este respecto. En otro ámbito de responsabilidad (civil o penal), las demandas a los auditores de cuentas deben plantearse en los órganos jurisdiccionales correspondientes, sin que este Instituto tengan ninguna competencia al respecto.

Por último, cabe recordar la posibilidad de presentar consultas a este Instituto sobre dudas en la aplicación de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, entre la que se encuentra el régimen de independencia, tal y como se ha efectuado la presente consulta y de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional sexta del RAC.

5.2.- Auditor de cuentas y peritaje judicial.

Consulta planteada

La cuestión planteada se refiere a si el auditor de cuentas de una entidad puede participar como perito de parte en un proceso judicial en la que ésta se encuentra inmersa. Y si existe norma técnica que regule la actuación del auditor como perito.

Contestación emitida

En relación con la cuestión planteada, debe indicarse lo siguiente:

1.- El régimen de incompatibilidades al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas se encuentra regulado en el capítulo III del Título I de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), en sus artículos 14 a 25. Adicionalmente, para el caso de auditorías de entidades de interés público, en cuanto al régimen de independencia al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas, deberá tenerse en cuenta lo regulado en los artículos 39 a 41 de dicha Ley.

Asimismo, deberá tenerse en cuenta a este respecto lo dispuesto en el Reglamento de desarrollo de la LAC, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero (RAC). En particular, en sus artículos 37 a 64, en general, y 79 a 86 para auditorías en entidades de interés público, que desarrollan lo previsto a este respecto en la LAC. Y, por otra parte, lo previsto en los artículos 3.5 de la LAC y 8.1 del RAC, a efectos de determinar que entidades se consideran de interés público.

2.- En cuanto al caso concreto planteado - participación del auditor de una entidad en un proceso judicial en la que ésta se encuentra inmersa-, procede remitirse a lo dispuesto en el artículo 16.1.b) de la LAC, en el que se prevé como causa de incompatibilidad la prestación de determinados servicios a la entidad auditada, y entre ellos, en los apartados 2º (servicios de valoración) y 4º (la prestación de servicios de abogacía en determinadas circunstancias), de la siguiente forma:

“Artículo 16. Causas de incompatibilidad.

1. En todo caso, se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad, además de en los supuestos de incompatibilidad previstos en otras leyes, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias en el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o en los auditores principales responsables del trabajo de auditoría:

a) Circunstancias derivadas de situaciones personales:

(..)

b) Circunstancias derivadas de servicios prestados:

1.º La prestación a la entidad auditada de servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o los estados financieros.

2.º La prestación a la entidad auditada de servicios de valoración, salvo que se cumplan los siguientes requisitos:

i. Que no tengan un efecto directo o tengan un efecto de poca importancia relativa, por separado o de forma agregada, en los estados financieros auditados;

ii. Que la estimación del efecto en los estados financieros auditados esté documentada de forma exhaustiva en los papeles de trabajo correspondientes al trabajo de auditoría.

3.º La prestación de servicios de auditoría interna a la entidad auditada, salvo que el órgano de gestión de la entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionadas por la auditoría interna.

4.º La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, y sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado.

5.º La prestación a la entidad auditada de servicios de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración o control de la información financiera, o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de la entidad auditada, salvo que ésta asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, la cual debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema.

En el caso planteado, y atendiendo a la información de su escrito (intervención del auditor como perito de parte en un conflicto judicial), parece que el auditor podría incurrir en una situación de incompatibilidad de las previstas en el régimen de independencia al que los auditores de cuentas en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

3.- Finalmente, en relación con la cuestión planteada acerca de si existe una norma técnica que regula tal actuación del auditor, debe indicarse que no existe ninguna norma a este respecto, dado que las actuaciones como perito, ya sea de los auditores de cuentas o de otros profesionales, no tienen la naturaleza de la actividad de

auditoría de cuentas regulada en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, y por tanto no se encuentran sujetas a dicha Ley.

5.3.- Prohibición de ocupar puesto de empleo en la entidad auditada por empleado con posterioridad a su desvinculación.

NOTA Esta consulta sustituye a la publicada el 8 de diciembre de 2021, para incluir el criterio adoptado por el ICAC sobre la condición de auditor de cuentas, tras su debate en el Grupo de Trabajo de Independencia.

Consulta planteada

La cuestión planteada se refiere a si un auditor no ejerciente, empleado en una sociedad de auditoría, que no es socio de la misma y participa en los trabajos de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad que está realizando dicha sociedad de auditoría puede ocupar un puesto de trabajo en la entidad auditada en el caso de desvincularse de ésta.

Contestación emitida

En contestación a la cuestión planteada debe indicarse lo siguiente:

1.- La normativa reguladora a tener en cuenta en este caso es la siguiente:

a.- El artículo 23 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), que establece:

“Artículo 23. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría.

1. Sin perjuicio de otros supuestos de prohibición contemplados en otras leyes, durante el año siguiente a la finalización del trabajo de auditoría de cuentas correspondiente, los auditores principales responsables del trabajo de auditoría y las sociedades de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la entidad auditada ni de las entidades con las que ésta tenga una relación de control, ni ocupar puesto de trabajo, ni tener interés financiero directo o indirecto en dichas entidades si, en cualquiera de los casos, es significativo para cualquiera de las partes.

2. La prohibición a que se refiere el apartado anterior será de aplicación a las siguientes personas:

a) Los auditores, socios o no, distintos a los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, de la sociedad de auditoría que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final.

b) Quienes formen parte del equipo de encargo del trabajo de auditoría cuando tengan la condición de auditores de cuentas, únicamente en relación con la entidad auditada.

c) Los socios de la sociedad de auditoría y a los auditores designados para realizar auditorías en nombre de ésta que no hayan intervenido o tenido capacidad de influir en el trabajo de auditoría, salvo que dejen de tener cualquier vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de entrar a formar parte de los referidos órganos, de ocupar puesto de trabajo en la entidad auditada o antes de tener interés financiero y siempre y cuando la objetividad no pueda verse comprometida por la existencia de posibles influencias recíprocas entre dichos socios y el auditor firmante o la sociedad de auditoría.

3. El incumplimiento de la prohibición llevará aparejada la incompatibilidad de los auditores de cuentas y a las sociedades de auditoría a los que se refiere este artículo, para la realización de los trabajos de auditoría de la entidad auditada o de las sociedades que forman parte del grupo en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, a partir del momento en que se incumpla dicha prohibición y en los dos años siguientes.”

El artículo 3.3 de la LAC, que recoge las definiciones que deben ser aplicadas a los efectos de lo establecido en la LAC, tal como el propio enunciado de este artículo recoge, y que define auditor de cuentas en los siguientes términos:

“Auditor de cuentas: persona física autorizada para realizar auditorías de cuentas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, conforme a lo establecido en el artículo 8.1, o por las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país.”

Por otro lado, el artículo 8.1 de la LAC establece quiénes están autorizados a realizar la actividad de auditoría de cuentas en los siguientes términos:

“1. Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo las condiciones a que se refieren los artículos 9 a 11, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y presten la garantía financiera a que se refiere el artículo 27.”

b.- El artículo 61.4 del Reglamento de desarrollo de la LAC, aprobado por el Real decreto 2/2021, de 12 de enero, de 2021, (RAC) que establece:

“Artículo 61. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría y durante su realización.

1. (..)

4. Lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, será aplicable a cualquiera de las personas previstas en sus apartados 1 y 2, cuando, no habiendo finalizado el trabajo de auditoría, se desvinculen del auditor de cuentas, y sin perjuicio de la aplicación del régimen de incompatibilidades previsto en los artículos 16 y siguientes de dicha ley.”

2.- De acuerdo con lo dispuesto en la normativa antes transcrita, hay que indicar que las personas mencionadas en el artículo 23, apartados 1 y 2, de la LAC, no podrán ocupar puesto de trabajo en la entidad que se venía auditando durante el desarrollo

de dicho trabajo, aunque se desvinculen de la sociedad de auditoría, ni en el año siguiente a su finalización. Dicha prohibición se extiende también a las entidades vinculadas a la entidad auditada por una relación de control, salvo que en este último caso se trate de personas del apartado 2.b de dicho artículo 23 (del equipo de encargo que tengan la condición de auditor) en cuyo caso no se extiende la prohibición a las entidades vinculadas.

En base a lo anterior, cuando la LAC utiliza el término “auditor de cuentas” en su artículo 23.2.b), consideramos que debe entenderse en los términos recogidos en su artículo 3, pues es de aplicación a los efectos de lo establecido en la LAC, tal como el propio enunciado de este artículo recoge, por lo que atendiendo al artículo 8.1 de la LAC, solo se puede ser auditor de cuentas a efectos de este artículo 3 y, por tanto, a efectos del artículo 23, si este es ejerciente, ya que es el único autorizado para realizar auditorías y al que se exige la prestación de fianza.

Por tanto, en el caso planteado, la persona en cuestión que no sería ejerciente, no parece reunir las condiciones previstas en el artículo 23.2 de la LAC (auditor de cuentas que forma parte del equipo del encargo), por lo que no se vería afectada por la prohibición regulada en dicho artículo.

Ello no obsta, para que la situación descrita pueda plantear amenazas de familiaridad e incluso intimidación que haya que analizar y determinar, en su caso, las medidas de salvaguarda adecuadas para concluir si puede continuarse con la auditoría.

Aun cuando esta circunstancia no está especificada en el texto de la consulta, es conveniente dar respuesta a la situación en la que podría encontrarse un auditor no ejerciente respecto a la sociedad de auditoría en la que presta sus servicios (ya sea mediante contrato mercantil o laboral) no siendo socio, ni estando designado por la misma para realizar auditorías en su nombre, y estando al mismo tiempo inscrito en el ROAC como auditor de cuentas ejerciente a título individual.

En este caso, atendiendo a una interpretación finalista de la norma, cabe considerar que, en relación con las auditorías en que las que participe con la sociedad de auditoría, la posición que ocupa es igual que la ocupada por cualquier otra persona que no tenga la condición de auditor de cuentas. Por esta razón, no se reúnen las condiciones previstas en el artículo 23.2 de la LAC y, al igual que en el caso anterior, en este supuesto dicha persona no se vería afectada por la prohibición regulada en dicho artículo, siendo igualmente aplicable el régimen descrito con anterioridad sobre las amenazas a la independencia que se pudieran originar.

6.- SOBRE LOS SUPUESTOS DE REVOCACIÓN DEL NOMBRAMIENTO DE AUDITOR O RESCISIÓN DEL CONTRATO DE AUDITORÍA, Y LAS OBLIGACIONES DE COMUNICACIÓN AL ICAC EN TALES SUPUESTOS.

6.1.- Revocación del nombramiento de auditor en el caso de auditoría voluntaria y obligación de comunicación al ICAC.

Consulta planteada

La cuestión planteada se refiere a la revocación del nombramiento de un auditor de cuentas en el caso de auditoría voluntaria y la obligación de comunicar al ICAC tal circunstancia.

Contestación emitida

En relación con la cuestión planteada debe informarse lo siguiente:

1.- En primer lugar, debe recordarse que dicha materia se encuentra regulada en la normativa que a continuación se indica:

- El texto refundido de la ley de sociedades de capital, (TRLSC) en los artículos 264.3 (la junta general no podrá revocar al auditor antes de que finalice el periodo inicial para el que fue nombrado a no ser que medie justa causa) y el 266 (revocación del auditor). Así como los artículos 153 y 154 del Reglamento del Registro Mercantil (RRM).
- La ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), en su artículo 22.2; y el Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas (RAC), en su artículo 60, sobre prórroga y revocación del auditor de cuentas.

De la citada normativa, interesa reseñar lo dispuesto en los artículos 22 de la LAC y 60 del RAC, que establecen lo siguiente:

“Artículo 22 (LAC). Régimen de contratación.

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría serán contratados por un período de tiempo determinado inicialmente, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados por periodos máximos sucesivos de hasta tres años una vez que haya finalizado el periodo inicial.

Si una vez finalizado el periodo de contratación inicial o la prórroga del mismo, ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría ni la entidad auditada manifestaren su voluntad en contrario antes de la fecha de aprobación de las cuentas anuales auditadas correspondientes al último período contratado o prorrogado, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un plazo de tres años.

2. Durante el periodo inicial, o el período de prórroga del contrato inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa. Las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa. En todo caso, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la rescisión del contrato de auditoría.

Los accionistas que ostenten más del cinco por ciento del capital social o de los derechos de voto de la entidad auditada o el órgano de administración de dicha entidad podrán solicitar al juez de primera instancia del domicilio social de la entidad la revocación del auditor designado por la junta general y el nombramiento de otro, cuando concurra justa causa.

3. Cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias, no serán de aplicación las limitaciones temporales de contratación establecidas en el apartado 1 de este artículo.

4. Serán nulos de pleno derecho los acuerdos o cláusulas contractuales o estatutarias que pudieran restringir o limitar la selección, el nombramiento y la contratación por parte de los órganos competentes de la entidad de cualquier auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

- "Artículo 60 (RAC). Prórroga y rescisión.

1. A los efectos de hacer constar que el contrato de auditoría queda tácitamente prorrogado por un plazo de tres años, quien tenga competencia legal o estatutaria en la entidad auditada deberá comunicar tal hecho en el Registro Mercantil correspondiente a su domicilio social, mediante la presentación del acuerdo o certificado suscrito a este respecto, en un plazo que no podrá ir más allá de la fecha en que se presenten para su depósito las cuentas anuales auditadas correspondientes al último ejercicio del periodo contratado.

2. La rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor por los órganos competentes deberán estar originados por la existencia de justa causa, sin perjuicio de las circunstancias que pudieran motivar la no emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría por el auditor. En todo caso, se entenderá por justa causa la extinción de la obligación de auditar las cuentas anuales de la entidad.

3. En los supuestos de rescisión del contrato de auditoría o de revocación del nombramiento de auditor, la comunicación de tal circunstancia al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y al Registro Mercantil correspondiente se hará en un plazo de diez días

hábiles desde que se haya producido. En dicha comunicación deberán figurar de forma expresa las causas que han motivado la rescisión del contrato o revocación del nombramiento.

En el caso de auditorías no obligatorias no será necesario realizar tales comunicaciones, salvo que el nombramiento de auditor se encuentre inscrito en el Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la entidad, en cuyo caso deberá remitirse la comunicación únicamente a dicho Registro.”

2.- De acuerdo con lo establecido en la normativa antes citada, hay que advertir que la existencia de justa causa para revocar un nombramiento de auditor no es una cuestión que esté definida y delimitada en la normativa antes citada, excepto en lo referente a las divergencias de opinión sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría, que no tendrán tal consideración de justa causa (arts. 22.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas), o cuando se extingue la obligación de auditar las cuentas anuales, en cuyo caso se entenderá que si se produce justa causa para ello, de acuerdo con lo dispuesto el artículo 60.3 del RAC.

Por tanto, en cada caso deberá determinarse si se produce o no tal situación (existencia de justa causa) conforme a las circunstancias que concurran en el mismo; y en el supuesto de que existan discrepancias entre las partes éstas deberán dirimirse ante el Registro Mercantil o la instancia judicial pertinentes, quienes determinarán la existencia o no de justa causa a estos efectos.

3.- Asimismo, debe advertirse de que en los casos de revocación del nombramiento o rescisión del contrato deberá comunicarse tal circunstancia a este Instituto y al Registro Mercantil de conformidad con lo establecido en el artículo 22 de la LAC y 60.3 del RAC; es decir, en el plazo de 10 días hábiles desde que ésta se haya producido.

Y evidentemente el acuerdo de revocación del nombramiento del auditor de cuentas por parte de la junta general de socios de la entidad deberá comunicarse a éste, quien a su vez deberá comunicarlo a este Instituto de conformidad con lo establecido en los citados artículos 22 de la LAC y 60.3 del RAC.

Las comunicaciones que, en su caso, se hayan de remitir a este respecto al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas deberán realizarse electrónicamente en la sede electrónica de dicho este Instituto, cumplimentando el procedimiento establecido al efecto: “Comunicación de la rescisión del contrato de auditoría”.

No obstante, en el caso planteado, de auditoría voluntaria, no será necesario realizar las comunicaciones a este Instituto sino únicamente al Registro Mercantil, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 60.3 del RAC, en su último párrafo. En este sentido, las comunicaciones del acuerdo de revocación del nombramiento de auditor inscrito en el Registro Mercantil deben efectuarse por la propia entidad.

6.2.- Revocación del nombramiento del auditor de cuentas en el supuesto de una sociedad absorbida en una operación de fusión.

Consulta planteada

La situación planteada se refiere a una sociedad absorbida en una operación de fusión de dos sociedades (la fusión se inscribe en el Registro Mercantil el 1 de septiembre de 2021). Las dudas se plantean en relación con la obligación de la sociedad absorbida de formular las cuentas anuales del ejercicio 2021 y someterlas a auditoría, y a la obligación de comunicar la revocación del nombramiento de auditor de cuentas.

Contestación emitida

En contestación a la cuestión planteada debe informarse lo siguiente:

1.- En primer lugar, sobre la obligación de la sociedad absorbida de formular las cuentas anuales y someterlas a auditoría, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la siguiente normativa:

a.- El artículo 46 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, que establece:

“1. La eficacia de la fusión se producirá con la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, con la inscripción de la absorción en el Registro Mercantil competente.

2. Una vez inscrita la fusión se cancelarán los asientos registrales de las sociedades extinguidas”.

b.- El artículo 49 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, que establece, en su apartado 1:

“Artículo 49. La contabilidad de la sociedad adquirida en la fusión.

1. La eficacia de la fusión quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, a la inscripción de la absorción, y por lo tanto la obligación de formular cuentas anuales subsiste hasta ese momento.”

Por tanto, de lo dispuesto en la normativa transcrita puede deducirse que la sociedad absorbida en el caso de una fusión por absorción se extingue con la inscripción de la operación de fusión en el Registro Mercantil competente, y la obligación de formular cuentas anuales de dicha sociedad subsiste hasta ese momento; lo que implica que a partir de dicha inscripción la sociedad extinguida no tendrá obligación de formular las cuentas anuales, y en consecuencia tampoco de auditarlas.

En el caso planteado, de la información señalada en el escrito remitido, la fusión parece haberse inscrito el 1 de septiembre de 2021 en el Registro Mercantil, por lo que en ese caso la sociedad absorbida se habrá extinguido en dicha fecha, y sin

que a partir de dicho momento esta sociedad tenga la obligación de formular las cuentas anuales del ejercicio 2021, lo que implica que tampoco tengan que someterse a auditoría de cuentas.

2.- En cuanto a la obligación de comunicar la revocación del nombramiento o rescisión del contrato de auditoría a este Instituto, debe advertirse que, de conformidad con lo establecido en el artículo 22 de la LAC y 60.3 del RAC, el auditor de cuentas deberá en estos casos comunicar tal circunstancia a este Instituto y al Registro Mercantil; y tal comunicación deberá efectuarse en el plazo de 10 días hábiles desde que ésta se haya producido.

Así, el citado artículo 60 del RAC, establece:

“Prórroga y rescisión.

1. (..)

2. La rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor por los órganos competentes deberán estar originados por la existencia de justa causa, sin perjuicio de las circunstancias que pudieran motivar la no emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría por el auditor. En todo caso, se entenderá por justa causa la extinción de la obligación de auditar las cuentas anuales de la entidad.

3. En los supuestos de rescisión del contrato de auditoría o de revocación del nombramiento de auditor, la comunicación de tal circunstancia al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y al Registro Mercantil correspondiente se hará en un plazo de diez días hábiles desde que se haya producido. En dicha comunicación deberán figurar de forma expresa las causas que han motivado la rescisión del contrato o revocación del nombramiento.

En el caso de auditorías no obligatorias no será necesario realizar tales comunicaciones, salvo que el nombramiento de auditor se encuentre inscrito en el Registro Mercantil correspondiente al domicilio social de la entidad, en cuyo caso deberá remitirse la comunicación únicamente a dicho Registro.”

En este sentido, las comunicaciones que, en su caso, se hayan de remitir a este respecto al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas deberán realizarse electrónicamente en la sede electrónica de dicho este Instituto, cumplimentando el procedimiento establecido al efecto: “Comunicación de la rescisión del contrato de auditoría”.

7.- SOBRE CIRCULARIZACIÓN EXTERNA POR MEDIOS ELECTRÓNICOS.

Consulta planteada

La consulta presentada se refiere a si un auditor de cuentas en el desarrollo de un trabajo de auditoría puede realizar los procedimientos de confirmaciones externas por medios electrónicos.

Contestación emitida

En relación con la cuestión planteada debe informarse lo siguiente:

1.- La obtención de evidencia de auditoría sobre determinada información de los estados financieros sometidos a auditoría de cuentas mediante el procedimiento de confirmación externa se prevé específicamente en la Norma Técnica de Auditoría (NIA-ES 505) de “Confirmaciones Externas” como resultado de la adaptación de la norma internacional de auditoría correspondiente para su aplicación en España. En dicha norma se establecen los criterios de actuación del auditor en cuanto a la utilización de este tipo de procedimientos en el desarrollo de su trabajo para la obtención de evidencia de auditoría necesaria y suficiente; y concretamente en el apartado 6.a) se define “Confirmación externa” de la siguiente forma: “*Confirmación externa: evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor*”. También figura en otros apartados de esta Norma la mención a la posibilidad de enviar o recibir información con terceros a través de soporte electrónico. Si bien debe tenerse en cuenta que la propia norma indica los riesgos sobre la fiabilidad que conlleva la utilización de este procedimiento por medios electrónicos. Así, por ejemplo el apartado 12.A de la norma advierte de lo siguiente:

“Las respuestas recibidas electrónicamente, como por ejemplo, por fax o por correo electrónico, conllevan riesgos sobre su fiabilidad ya que puede ser difícil demostrar su procedencia y la autoridad del que contesta, y las alteraciones pueden ser difíciles de detectar. Estos riesgos se pueden mitigar mediante la utilización por el auditor y por el que contesta de un proceso que cree un entorno seguro para la respuestas recibidas electrónicamente. Si el auditor se satisface de la seguridad de dicho proceso y de su adecuado control, la fiabilidad de las correspondientes respuestas aumenta. Un proceso de confirmación electrónico podría incorporar varias técnicas para validar la identidad de un remitente de información en forma electrónica, como por ejemplo, a través del uso de encriptaciones, de firmas digitales y de procedimientos para verificar la autenticidad de las páginas web.”

En este sentido, es el auditor de cuentas quien, en función de las circunstancias que concurren en cada trabajo, debe decidir en todo caso las pruebas y procedimientos más adecuados a utilizar en el desarrollo de cada trabajo (de su seguridad, control y fiabilidad), con el fin de obtener la evidencia de auditoría necesaria y suficiente sobre la información contenida en los estados financieros que está auditando y, atendiendo

a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y a su juicio profesional.