



## BOICAC Nº 108/2016 CONSULTA 1

Sobre el alcance de determinadas cuestiones surgidas en relación con la entrada en vigor de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, según lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 1 de su disposición final decimocuarta.

### RESPUESTA

#### ***Situación planteada.-***

El apartado 1 de la disposición final decimocuarta de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), de entrada en vigor, establece lo siguiente:

*“Disposición final decimocuarta. Entrada en vigor.*

*1. Esta Ley entrará en vigor el día 17 de junio de 2016.*

*No obstante lo anterior, lo previsto en los capítulos I, III y IV, secciones 1ª a 4ª, del título I, en relación con la realización de trabajos de auditoría de cuentas y la emisión de los informes correspondientes, será de aplicación a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de dicha fecha, así como a los de otros estados financieros o documentos contables correspondientes a dicho ejercicio económico.”*

A tenor de lo dispuesto en la disposición transcrita se han planteado algunas dudas de interpretación relativas, en primer lugar, a qué aspectos concretos de los capítulos y secciones referidos en dicha disposición son los que se ven afectados y a partir de cuándo son exigibles algunos de dichos aspectos; y, en segundo lugar, a cuál es el primer ejercicio económico al que resulta de aplicación la nueva LAC, en particular, cuando debe entenderse que se inicia el ejercicio económico en algunos supuestos concretos, como por ejemplo, en los que se produce una operación que suponga una modificación estructural de la sociedad (regulada por la Ley 3/2009, de 3 de abril, de Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles).

#### ***Criterio.-***

1.- En relación con la primera cuestión, sobre qué aspectos concretos de los capítulos y secciones referidos en la citada disposición transitoria son los que



se ven afectados y a partir de cuándo son exigibles algunos de dichos aspectos, debe indicarse lo siguiente:

A este respecto, debe tenerse en cuenta que el propósito de dicha disposición final, en su segundo párrafo, es posponer la exigencia de los aspectos regulados en los capítulos y secciones referidos en dicho párrafo de la LAC a fechas posteriores a la entrada en vigor de la LAC, con carácter general el 17 de junio de 2016, de forma que éstos no resultarán de aplicación hasta los trabajos de auditoría que se realicen sobre estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de dicha fecha. De lo contrario, cualquier trabajo de auditoría o informe de auditoría que se realizase con posterioridad a dicha fecha, aunque se correspondiese con un trabajo que se hubiese iniciado con anterioridad a ésta o sobre unos ejercicios económicos iniciados también con anterioridad, ya tendría que realizarse conforme a lo dispuesto en la LAC.

Es decir, lo que se pretende posponer por la disposición transitoria son los aspectos indicados en dicha disposición que estén relacionados con la realización concreta de un trabajo de auditoría de cuentas y de la emisión del informe, y que se regulen de distinta forma a la normativa anterior a la que viene a sustituir. De esta forma, los trabajos de auditoría sobre estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016 se desarrollarán conforme a la LAC y los que se refieran a estados financieros con ejercicios iniciados con anterioridad a dicha fecha se realizarán de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas anterior a la LAC.

Lo señalado anteriormente es consecuente tanto con la dicción literal de la disposición citada como con su finalidad, que incorpora un periodo para facilitar el tránsito de la exigibilidad de la nueva norma dada la modificación sustancial que incorpora, principalmente, en lo que a la realización de los trabajos y emisión de informes de auditoría se refiere.

2.- Los capítulos y secciones indicados, todos del **título I**, en la citada disposición final decimocuarta se refieren a distintos aspectos, así:

a) En el **capítulo I** "*De las modalidades de auditoría de cuentas*" se regulan las modalidades de auditoría de cuentas, el contenido del informe de auditoría de cuentas anuales, la auditoría de cuentas consolidadas y el deber de solicitud y suministro de información. Los aspectos más relevantes de este capítulo que se regulan de forma distinta a lo establecido en la normativa anterior, en relación con la cuestión planteada, se refieren básicamente al contenido del informe de auditoría de cuentas, al exigir mayor información y de distinta naturaleza que la exigida hasta ahora.

A este respecto, no cabe duda alguna que la emisión de informes de auditoría de cuentas con el contenido establecido en la LAC sólo será exigible a trabajos



de auditoría sobre estados financieros de ejercicios económicos que se inicien con posterioridad al 17 de junio de 2016, puesto que está directamente relacionado con la emisión del informe.

b) En el **capítulo III** “*Ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas*” se regulan distintos aspectos de los requisitos que debe reunir y cumplir el auditor o sociedad de auditoría de cuentas, incluso de organización, para poder ejercer y desarrollar sus trabajos de auditoría de cuentas. Así, se incluyen aspectos tales como el régimen de independencia, la responsabilidad y garantía financiera, la organización interna y de cada trabajo de los auditores y sociedades de auditoría, y los deberes de custodia y secreto.

De los aspectos referidos anteriormente no cabe duda que, con carácter general, las cuestiones reguladas *ex novo* por la LAC o de diferente manera a la normativa anterior y que afecten directamente al desarrollo de un trabajo concreto de auditoría al estar relacionados con su realización efectiva (como son, por ejemplo, nuevas condiciones de independencia o la organización de cada trabajo) no serán exigibles hasta los trabajos sobre estados financieros correspondientes a ejercicios que se inicien con posterioridad al 17 de junio de 2016, puesto que tienen incidencia concreta en la realización de los trabajos.

No obstante, debe advertirse que todos los aspectos antes mencionados regulados en la LAC (régimen de independencia, de contratación, organización interna, organización del trabajo, garantía y responsabilidad) serán exigibles y aplicables por los auditores y sociedades de auditoría para cualquier trabajo sobre estados financieros cuyo ejercicio se inicie a partir del 17 de junio de 2016, por lo que los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deben tener establecidos e implementados los procedimientos y políticas necesarias para cumplir todas estas nuevas condiciones ya al inicio de dichos trabajos, incluso para los procesos de su aceptación y contratación.

Por otra parte, y en la medida en que no resultan estrechamente relacionados con la concreta y efectiva realización de un trabajo de auditoría determinado, sino con el ejercicio de la actividad de auditoría o con la duración de un encargo, serán exigibles, al menos, a partir de 17 de junio de 2016 las disposiciones referidas a la duración del contrato (artículo 22 de la LAC, en particular la referida a la prórroga tácita), las normas de abstención de honorarios (artículo 25), la organización interna (artículo 28), y los registros (artículo 29.3).

c) En el **Capítulo IV** se regulan los distintos aspectos y condiciones de la auditoría sobre estados financieros de entidades consideradas de interés público (EIP). A los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en la realización de trabajos de auditoría de EIP les resulta de aplicación lo establecido en el Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés



público, así como lo establecido en la LAC con las particularidades que se especifican en este capítulo IV.

En este capítulo y en las secciones que se citan en la disposición final aquí analizada, en resumen, se regulan las distintas especialidades relacionadas con los informes a emitir, el régimen de independencia y la organización interna y del trabajo de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de EIP. Por tanto, lo indicado anteriormente en relación con los capítulos I y III del título I resulta extrapolable a este capítulo IV, en cuanto al momento en que resultan de aplicación y a la exigibilidad de los distintos aspectos regulados, dado que su naturaleza es similar.

Así, por una parte, todos los aspectos relativos a la emisión de informes y condiciones que deben cumplirse en el desarrollo del trabajo de auditoría por estar estrechamente vinculados a su efectiva realización serán exigibles a los trabajos de auditoría sobre estados financieros de EIP correspondientes a ejercicios que se inicien con posterioridad al 17 de junio de 2016. Si bien cabe advertir, de forma similar a como se indicaba anteriormente para entidades no EIP, que todos los aspectos relativos a las condiciones a reunir y de organización interna y de los trabajos (régimen de independencia, de contratación, organización interna, organización del trabajo, garantía y responsabilidad) serán exigibles y aplicables por los auditores y sociedades de auditoría para cualquier trabajo sobre estados financieros de EIP cuyo ejercicio se inicie a partir del 17 de junio de 2016, por lo que dichos auditores de cuentas y sociedades de auditoría deben tener ya establecidos e implementados los procedimientos y políticas necesarios para cumplir todas estas nuevas condiciones al comienzo de dichos trabajos.

De igual manera a lo señalado en el apartado b) anterior, en la medida en que no resultan estrechamente relacionados con la concreta y efectiva realización de un trabajo de auditoría determinado (y así resulta de la fecha de entrada en vigor del RUE), sino con el ejercicio de la actividad de auditoría o con la duración de un encargo, serán exigibles, al menos, a partir de 17 de junio de 2016 las disposiciones referidas a la duración del contrato (artículo 40 de la LAC, si bien debe tenerse en cuenta el régimen transitorio previsto en el artículo 41 del RUE), las normas de abstención de honorarios (artículos 41 de la LAC y 4 del RUE), la organización interna (artículo 28, en relación con el 42), y los registros (artículo 29.3, en relación con el artículo 43) y expediente de traspaso (artículo 44, salvo en aquello que se incorpora *ex novo* en la nueva ley).

3.- La segunda cuestión planteada se refiere a cuál es el primer ejercicio económico al que resulta de aplicación la nueva LAC, en particular, a cuando debe entenderse que se inicia el ejercicio económico en algunos supuestos concretos, como por ejemplo, en los que se produce una operación que suponga la constitución o una modificación estructural o estatutaria de la sociedad auditada durante el ejercicio 2016.



La disposición final de entrada en vigor de la LAC en este punto se refiere al inicio del ejercicio económico de las entidades auditadas correspondientes a una fecha posterior al 17 de junio de 2016. Debe tenerse en cuenta a este respecto, que la duración del ejercicio económico, su inicio y su final, en cada entidad es una cuestión regulada en la legislación específica que resulte aplicable a dicha entidad, según su naturaleza jurídica.

Por tanto, este Instituto sobre esta cuestión y desde el ámbito de sus competencias, limitadas a este respecto a la interpretación de la normativa aplicable a la actividad de auditoría de cuentas y de su supervisión, no puede más que remitirse a lo que la legislación que en cada caso resulte aplicable a la entidad objeto de auditoría establezca sobre el inicio del ejercicio económico de dicha entidad. De tal forma que si conforme a dicha normativa el inicio del ejercicio debe considerarse posterior al 17 de junio de 2016, en la auditoría de ese ejercicio será de aplicación la LAC, de lo contrario resultará de aplicación la anterior normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

A este respecto, debe advertirse que la interpretación de este Instituto sobre esta cuestión se realiza a los exclusivos efectos de determinar la entrada en vigor de distintos aspectos de la LAC a los que se refiere el apartado 1 de la disposición final decimocuarta, la cual permite –cabe recordar- facilitar el tránsito a la nueva normativa, y sin que en ningún caso ésta pueda afectar al contenido y aplicación de lo establecido en la normativa mercantil y contable sobre esta materia.

En relación con las cuestiones concretas planteadas debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la legislación mercantil a este respecto: que el ejercicio social no podrá ser superior al año, debiendo inscribirse en el registro mercantil la fecha de cierre del ejercicio social y si no figura ésta en los estatutos será la del 31 de diciembre de cada año (artículo 26 del texto refundido de la ley de sociedades de capital, TRLSC), y que las operaciones sociales darán comienzo en la fecha de otorgamiento de la escritura de constitución (artículo 24 del TRLSC). En este sentido, atendiendo a lo dispuesto en la citada normativa puede indicarse lo siguiente:

a) En las sociedades de nueva creación, con carácter general, la fecha de inicio del ejercicio en cuestión será la fecha de otorgamiento de la escritura de constitución, salvo disposición contraria en los Estatutos, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 24 y 26 del TRLSC.

b) En los casos de modificaciones estructurales o estatutarias de sociedades mercantiles en las que pudieran estar implicadas las entidades auditadas, como fusiones, escisiones, etc., habrá de acudirse igualmente a la normativa contenida en el marco normativo de información financiera a que se refiere el artículo 3.1 de la LAC que resulte de aplicación en cada caso para determinar



dicha circunstancia, el inicio del ejercicio económico, que a su vez determina la aplicación o no de la nueva normativa de auditoría de cuentas.

Así, por ejemplo en el caso de fusiones de sociedades de capital, habrá de estarse a lo regulado en el título II de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles que resulte de aplicación en cada caso atendiendo a la casuística propia de la operación de que se trate. A este respecto, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 31.7ª de dicho texto legal, sobre el contenido mínimo del proyecto de fusión, referente a que *“La fecha a partir de la cual la fusión tendrá efectos contables de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad”*, así como, por remisión, lo establecido, concretamente, en las normas de registro y valoración 19ª y 21ª de la segunda parte de dicha norma contable, que se refieren respectivamente a “Combinaciones de negocios” y “Operaciones entre empresas del grupo”, por cuanto en ellas se regula la casuística concreta de la fecha a efectos contables de la operación mercantil para las sociedades que intervienen en la fusión.

En consecuencia, en estos casos de fusiones o escisiones podría entenderse que la fecha de inicio del ejercicio económico es la correspondiente a la fecha de efectos contables de la operación de acuerdo con las circunstancias que concurren en cada operación concreta y atendiendo a lo regulado en las citadas normas 19ª y 21ª del Plan General Contable. Si bien, dicha interpretación debe entenderse referida, como anteriormente se ha indicado, a los exclusivos efectos del contexto en el que se plantea la consulta, esto es, determinar cuándo se inicia el ejercicio económico de una sociedad a fin de fijar la fecha a partir de la cual resultan de aplicación los distintos aspectos a que se refiere el apartado primero de la disposición final decimocuarta de la LAC, de entrada en vigor.

c) En el caso de transformación del objeto social o traslado del domicilio social, en la medida que no conlleven un cambio de fecha de cierre del ejercicio aplicarían la normativa que correspondiera según la fecha de inicio de sus operaciones, y que se corresponda con el ejercicio económico fijado de acuerdo con la normativa aplicable.

d) Por último, en los casos de cambio de fecha del cierre del ejercicio económico, cabe indicar que dicha modificación estatutaria requiere la elevación a la escritura pública correspondiente y su inscripción en el Registro Mercantil, no admitiendo el TRLSC ejercicios sociales por períodos superiores a los doce meses, lo que implicaría que pudiera darse que en un mismo año natural hubiese dos ejercicios económicos. Por ello, debe estarse, en relación con la cuestión planteada, a la fecha de inicio de cada uno de los ejercicios para determinar la normativa de auditoría de cuentas que resultaría de aplicación.



4.- Conforme a lo establecido en la Disposición Adicional Novena del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.

Madrid, de enero de 2017

EL PRESIDENTE,

Fdo.: Enrique Rubio Herrera