



BOICAC Nº109/2017 CONSULTA 1

(publicada en la página web del ICAC con fecha 6 de marzo de 2017)

Sobre la actuación a realizar por el auditor en relación con la Comisión de Auditoría de una entidad de interés público española con motivo de la prestación de servicios ajenos a la auditoría distintos de los prohibidos por parte del auditor de cuentas de esta auditada, a efectos de la autorización por dicha Comisión de Auditoría de conformidad con lo previsto en el artículo 5, apartados 4 y 5, del Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.

RESPUESTA

Situación planteada:

La consulta plantea, por un lado, si el auditor de cuentas debería solicitar y recabar de la Comisión de Auditoría de una entidad de interés público española la autorización de servicios ajenos a la auditoría y distintos de los prohibidos que el mismo auditor vaya a prestar a una entidad matriz en un Estado miembro de la Unión Europea o si por el contrario esta autorización sería necesaria únicamente en el ámbito de actuación de los servicios prestados en España.

La consulta también plantea, por otro lado, si en relación con lo establecido en el artículo 5.5 del Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (RUE, en adelante) cuando se trate de sociedades constituidas en un tercer país no miembro de la Unión Europea es necesario que el auditor de cuentas solicite la autorización de la Comisión de Auditoría de una entidad de interés público española.

A los efectos anteriores, también se cuestiona sobre el caso en que el auditor o sociedad de auditoría preste servicios ajenos a la auditoría distintos de los prohibidos a una entidad de interés público y a su matriz o controlada que también tenga la condición de entidad de interés público, si la actuación del auditor en relación con la Comisión de auditoría debe entenderse con la Comisión de Auditoría correspondiente a cada entidad de interés público auditada.



Consideraciones:

1. El artículo 5.4 del RUE establece lo siguiente:

“Los auditores legales o sociedades de auditoría que realicen la auditoría legal de entidades de interés público y, en caso de que el auditor legal o sociedad de auditoría pertenezca a una red, todo miembro de dicha red, podrán prestar a la entidad auditada, a su empresa matriz o a las empresas que controle servicios ajenos a la auditoría que no sean los servicios prohibidos contemplados en los apartados 1 y 2, sujetos a autorización por parte del comité de auditoría, tras haber evaluado adecuadamente las amenazas a la independencia y las medidas de salvaguardia aplicadas con arreglo al artículo 22 ter de la Directiva 2006/43/CE.”

En relación con la solicitud por parte del auditor de la autorización por parte de la Comisión de Auditoría de Entidades de Interés Público de la prestación de servicios no prohibidos a que se refiere el artículo 5.4 del RUE debe entenderse que esta solicitud de autorización se refiere a los servicios prestados por el auditor o sociedad de auditoría o cualquier miembro de su red a la entidad auditada, su matriz o sus controladas (las de la entidad auditada), con independencia de que la entidad prestataria del servicio esté domiciliada o no en España.

A este respecto, debe señalarse que el artículo 5.4 del RUE no establece distinción alguna y no matiza que estos servicios se presten dentro de la Unión Europea, como en cambio sí matiza el artículo 5.1 del RUE para entender cuáles servicios se consideran prohibidos.

Debe señalarse adicionalmente que el artículo 529 quaterdecies del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en su redacción dada por la disposición final cuarta, apartado 20, de la Ley 22/2005, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, regula las funciones de la Comisión de Auditoría, entre las que se encuentran, las siguientes recogidas en el apartado 4, letras e) y f):

“e) Establecer las oportunas relaciones con el auditor externo para recibir información sobre aquellas cuestiones que puedan suponer amenaza para su independencia, para su examen por la comisión, y cualesquiera otras relacionadas con el proceso de desarrollo de la auditoría de cuentas, y, cuando proceda, la autorización de los servicios distintos de los prohibidos, en los términos contemplados en los artículos 5, apartado 4, y 6.2.b) del



Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, y en lo previsto en la sección 3.ª del capítulo IV del título I de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, sobre el régimen de independencia, así como aquellas otras comunicaciones previstas en la legislación de auditoría de cuentas y en las normas de auditoría. En todo caso, deberán recibir anualmente de los auditores externos la declaración de su independencia en relación con la entidad o entidades vinculadas a esta directa o indirectamente, así como la información detallada e individualizada de los servicios adicionales de cualquier clase prestados y los correspondientes honorarios percibidos de estas entidades por el auditor externo o por las personas o entidades vinculados a este de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

f) Emitir anualmente, con carácter previo a la emisión del informe de auditoría de cuentas, un informe en el que se expresará una opinión sobre si la independencia de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría resulta comprometida. Este informe deberá contener, en todo caso, la valoración motivada de la prestación de todos y cada uno de los servicios adicionales a que hace referencia la letra anterior, individualmente considerados y en su conjunto, distintos de la auditoría legal y en relación con el régimen de independencia o con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.”

El mencionado artículo tampoco delimita qué información debe recibir la comisión de auditoría del auditor o sociedad de auditoría respecto a la prestación de los servicios de cualquier clase a los efectos de su valoración o en su caso autorización, atendiendo a si dichos servicios se han prestado en España o no.

Y lo anteriormente señalado resulta justificado por la propia finalidad a que está encaminada la remisión de la información, cual es la formarse una opinión y pronunciarse sobre si la independencia pudiera resultar comprometida, cuya conclusión no resulta condicionada por el lugar donde se presten los servicios de acuerdo con la normativa aplicable citada.

2. Por otra parte, respecto a la pregunta planteada en relación con la prestación de servicios a sociedades constituidas en un tercer país no miembro de la Unión Europea a que se refiere el artículo 5.5 del RUE, debe señalarse que este apartado se refiere a un supuesto concreto y limitado a la prestación de servicios ajenos a la auditoría a los que se refiere el artículo 5.1 y 5.2 del RUE por parte de un miembro de la red del auditor a una entidad controlada por la auditada que es una entidad de interés público, que esté domiciliada en un país tercero, que debe



entenderse como una situación particular respecto a lo previsto en el apartado 5.1 del RUE. Así, este artículo 5.5. establece lo siguiente:

“Cuando un miembro de la red a la que pertenece el auditor legal o la sociedad de auditoría responsable de la auditoría de una entidad de interés público preste cualquiera de los servicios ajenos a la auditoría a que se refieren los apartados 1 y 2 del presente artículo a una empresa constituida en un tercer país y controlada por la entidad de interés público, el auditor legal o sociedad de auditoría en cuestión deberá evaluar si su independencia se ve comprometida por la prestación de tales servicios por un miembro de la red.

En caso de que su independencia se vea afectada, el auditor legal o la sociedad de auditoría aplicará medidas de salvaguardia, cuando sean aplicables, destinadas a mitigar las amenazas derivadas de la indicada prestación de servicios en el tercer país. El auditor legal o la sociedad de auditoría únicamente podrá seguir realizando la auditoría legal de la entidad de interés público si justifica, de conformidad con el artículo 6 del presente Reglamento y el artículo 22 ter de la Directiva 2006/43/CE, que dicha prestación de servicios no afectará a su criterio profesional ni al informe de auditoría.

A efectos del presente apartado:

- a) la participación en la toma de decisiones de la entidad auditada y la prestación de los servicios mencionados en el apartado 1, párrafo segundo, letras b), c) y e), se considerará que afecta a su independencia en todos los casos de un modo que no puede mitigarse mediante ninguna medida de salvaguardia;*
- b) la prestación de los servicios a que se refiere el apartado 1, párrafo segundo, a excepción de los contemplados en las letras b), c) y e) del mismo, se considerará que afecta a su independencia y requieren por tanto la adopción de medidas de salvaguardia que mitiguen las correspondientes amenazas.”*

El artículo 5.5 del RUE determina que en estos casos, con carácter general, el auditor debe valorar si su independencia se ve afectada, señalándose que para determinados supuestos, su independencia resulta comprometida.

Este artículo hace referencia al artículo 6 del RUE en el que se determina lo siguiente:



“1. Antes de aceptar o continuar un encargo de auditoría de una entidad de interés público, el auditor legal o la sociedad de auditoría deberá comprobar y documentar lo siguiente, además de lo dispuesto en el artículo 22 ter de la Directiva 2006/43/CE:

- a) el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 4 y 5 del presente Reglamento;*
- b) el cumplimiento de los requisitos del artículo 17 del presente Reglamento;*
- c) la integridad de los miembros de los órganos de supervisión, administración y dirección de la entidad de interés público, sin perjuicio de lo dispuesto en la Directiva 2005/60/CE.*

2. El auditor legal o la sociedad de auditoría deberá:

- a) confirmar todos los años por escrito al comité de auditoría que el auditor legal, la sociedad de auditoría y los socios y responsables de la dirección de auditoría, que realizan la auditoría legal son independientes respecto de la entidad auditada;*
- b) examinar con el comité de auditoría las amenazas a su independencia y las medidas de salvaguardia adoptadas para atenuar las mismas, de conformidad con el apartado 1.”*

Es decir, en estos casos el auditor debe “examinar”, en el sentido de debatir, con la Comisión de Auditoría las amenazas a la independencia y las salvaguardas aplicadas.

En este caso, el colegislador europeo ha determinado que los servicios contemplados en los apartados 1 y 2 del artículo 5, no sean considerados prohibidos, en principio y salvo las excepciones previstas respecto a los servicios incluidos en el artículo 5.1 letras b), c) y e) a los que remite el propio artículo 5.5 letra a), cuando se presten por un miembro de la red del auditor o sociedad de auditoría a una entidad controlada por la entidad auditada que esté establecida en un tercer país.

De esta manera, si bien no se exige expresamente la solicitud de autorización por parte del auditor o sociedad de auditoría a la Comisión de Auditoría, como así sucede con los servicios distintos de los servicios prohibidos a que se refiere el artículo 5.4 del RUE, sí sería necesario debatir con dicha Comisión la posible amenaza que se derivaría de la prestación de dicho servicio y las salvaguardas aplicables y cómo afecta, individual y considerada en su conjunto, a la independencia.



En este sentido, se recuerda que la Comisión de Auditoría, en virtud de lo establecido en el transcrito apartado 4.f) del artículo 529 quaterdecies del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, antes reproducido, deberá emitir anualmente un informe en el que se expresará una opinión sobre si la independencia de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría resulta comprometida. Dicho informe contendrá la valoración motivada de la prestación de todos y cada uno de los servicios adicionales a la auditoría prestados por el auditor o su red a la entidad auditada o sus vinculadas con independencia del lugar donde se prestan.

Por tal razón, y a tales efectos, resultaría conveniente que el auditor o sociedad de auditoría tratara de recabar de la Comisión de Auditoría su opinión acerca de si su independencia resulta comprometida como consecuencia de la prestación de dichos servicios sobre los que en todo caso la Comisión de Auditoría debe emitir, en el informe anual mencionado en el párrafo anterior, su opinión acerca de si dicha independencia resulta comprometida por la prestación de dichos servicios.

Por último, se contempla el caso de una entidad de interés público (sociedad A) cuya matriz o controlada también tenga la condición de entidad de interés público (sociedad B) si el auditor o sociedad de auditoría de ambas presta servicios ajenos a la auditoría distintos de los prohibidos tanto a la sociedad A y a su matriz o controlada. En este caso y, considerando que tanto la sociedad A como su matriz o controlada, sociedad B, disponen de Comisión de Auditoría, debe precisarse que sería necesario examinar con la Comisión de Auditoría y, por tanto, recabar la autorización para cada servicio por la Comisión de Auditoría de ambas entidades, dado que la independencia debe salvaguardarse respecto a la entidad que se audita y puede resultar afectada por situaciones o servicios que no concurren en la otra entidad. Asimismo constituye la responsabilidad de la respectiva Comisión de Auditoría emitir su opinión sobre si la independencia del auditor de cuentas o sociedad de auditoría resulta comprometida.

A efectos aclaratorios, el siguiente cuadro recoge la actuación del auditor o sociedad de auditoría en función del servicio de que se trate, ya sean los servicios prohibidos incluidos en el artículo 5.1 del RUE o los servicios distintos de los incluidos en dicho artículo, así como en función de a quién se presten.



Servicios	Prestador	Efecto
Servicios incluidos en el artículo 5.1 del RUE.	Prestados por el auditor o un miembro de su red a la entidad auditada, su matriz o su controlada constituidas en la Unión Europea.	Se consideran servicios prohibidos, luego no pueden prestarse si se lleva a cabo la auditoria de la entidad (por aplicación del 5.1 RUE).
Servicios incluidos en el art 5.1 del RUE.	Prestados por el auditor o un miembro de su red a la matriz o su controlada constituidas fuera de la Unión Europea	Es necesario obtener la Autorización de la Comisión de Auditoría de la entidad (por aplicación del artículo 5.4 del RUE).
Servicios incluidos en el art 5.1 del RUE.	Prestados por un miembro de la red del auditor a la controlada de la entidad auditada constituida fuera de la Unión Europea	Determinados servicios (artículo 5.1 b) c) y e) al no existir salvaguarda posible, no pueden ser prestados. Respecto al resto de servicios se exige valoración por parte del auditor de la amenaza generada y examen con la Comisión de Auditoría. (Por aplicación del artículo 5.5 del RUE).
Servicios distintos de los servicios incluidos en el art 5.1 del RUE (artículo 5.4 del RUE)	Prestados por el auditor o un miembro de su red a la matriz de la entidad auditada o su controlada, con independencia de donde se hayan constituido	Es necesario obtener la Autorización de la Comisión de Auditoría de la entidad (por aplicación del artículo 5.4 del RUE).

Conclusiones:

3. De acuerdo con las consideraciones expuestas, resultan las siguientes conclusiones:

1ª. En virtud de lo establecido en el artículo 5.4 del RUE y en el artículo 529 quaterdecies del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, el auditor debe obtener la autorización por parte de la Comisión de Auditoría de una entidad de interés público española de la prestación de servicios ajenos a la auditoría distintos de los servicios prohibidos, en todo caso con independencia de si el servicio prestado se ha llevado a cabo o no en España.



2ª. En el caso particular previsto en el artículo 5.5 del RUE en que se preste un servicio prohibido por un miembro de la red del auditor de cuentas o sociedad de auditoría a una entidad controlada por la entidad auditada y establecida en un tercer país, no es obligatorio que el auditor solicite y recabe la autorización de la Comisión de Auditoría, ya que no entra dentro del ámbito del artículo 5.4 del RUE que se refiere a servicios distintos de los servicios prohibidos. Sí sería necesario debatir con dicha Comisión la amenaza derivada de la prestación de dicho servicio y las salvaguardas aplicables en virtud de lo establecido en el artículo 6 del RUE por referencia hecha en el artículo 5.5 del RUE, y en los términos indicados en el apartado 2 de las Consideraciones, sin perjuicio de que pudiera resultar conveniente recabar la autorización de la Comisión de Auditoría respecto a la prestación de dichos servicios.

3ª. Las actuaciones señaladas deben realizarse, en el caso de que el auditor o sociedad de auditoría preste servicios ajenos a la auditoría distintos de los prohibidos a una entidad de interés público y a su matriz o controlada que también tenga la condición de entidad de interés público, con la Comisión de Auditoría correspondiente a cada entidad de interés público auditada.

4. Debe entenderse que el criterio expuesto por este Instituto en la presente consulta habrá de ser considerado sin perjuicio del pronunciamiento que pueda realizar la Comisión Europea a este respecto, así como de los dictámenes o las directrices que pueda emitir la Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA) acerca de esta cuestión.

5. Conforme a lo establecido en la disposición adicional novena del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.

Madrid, 6 de marzo de 2017



MINISTERIO
DE ECONOMÍA,
INDUSTRIA
Y COMPETITIVIDAD

INSTITUTO DE CONTABILIDAD
Y AUDITORÍA DE CUENTAS