



BOICAC Nº 109/2017 CONSULTA 3

(publicada en la página web del ICAC con fecha 30 de marzo de 2017)

Sobre el cómputo del plazo de duración máxima del encargo de auditoría en entidades de interés público en relación con la obligación de rotación del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, de conformidad con lo exigido por el artículo 17 del Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, y por el artículo 40.1 y 2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio de Auditoría de Cuentas.

RESPUESTA

Situación planteada:

La duda planteada se refiere a cuándo debe entenderse que se inicia el cómputo del plazo de duración máxima de un encargo de auditoría con una misma entidad considerada de interés público, a efectos de determinar la obligación de rotación de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría exigida por el artículo 17 del Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 (RUE, en adelante), y el artículo 40.1 y 2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio de Auditoría de Cuentas (LAC, en adelante). Concretamente se plantea la duda acerca de si el cómputo de dicho plazo debe iniciarse desde el primer ejercicio en que el auditor o sociedad de auditoría fueron designados para la realización de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad o desde el momento en que dicha entidad auditada adquiere la condición de interés público.

Consideraciones generales:

1.- La duda planteada debe resolverse a la luz de los criterios de interpretación contemplados en el artículo 3.1 del Código Civil, en particular, teniendo en cuenta *“el sentido propio de sus palabras, en relación con contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas”*.



2.- La normativa reguladora del plazo máximo de duración de auditores está contenida en el artículo 17 del RUE y en el artículo 40 de la LAC.

En relación con la cuestión planteada, debe tenerse en cuenta de dicha normativa, en particular, lo que el artículo 17.8 del RUE establece expresamente sobre esta materia:

“8. A efectos del presente artículo, la duración del encargo de auditoría se calculará a partir de la fecha del primer ejercicio cubierto por el contrato de auditoría en el que se haya designado por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría para que realice auditorías legales consecutivas de la misma entidad de interés público.

A efectos del presente artículo, una sociedad de auditoría incluirá a las demás sociedades que esta haya adquirido o con las que se haya fusionado.

En caso de existir incertidumbre acerca de la fecha en que el auditor legal o la sociedad de auditoría empezó a realizar auditorías legales consecutivas para la entidad de interés público, por ejemplo por haberse producido fusiones, adquisiciones o cambios en la estructura de propiedad, el auditor legal o la sociedad de auditoría las comunicará de inmediato a la autoridad competente, que determinará en última instancia la fecha pertinente a efectos del párrafo primero.”

3.- En este sentido, debe tenerse en cuenta el fin expresado en el considerando 5 del RUE de *“lograr una armonización coherente y aplicación uniforme de las normas”*, si bien resulta atenuado por las distintas opciones concedidas a los Estados Miembros.

Así, debe tomarse en consideración que la Comisión Europea, en particular, la Dirección General de Estabilidad Financiera, Servicios Financieros y Unión de Mercados de Capital, en su documento de 31 de mayo de 2016, *“Additional Q&A- Implementación of the New Statutory Audit Framework”* incluye interpretaciones sobre la aplicación de distintos aspectos de la normativa europea en esta materia, si bien matiza que su criterio no es vinculante.

En el número 1 de dicho documento se indica, en relación con la duración de los encargos de auditoría de entidades de interés público, que una



entidad debe considerarse de interés público a estos efectos **desde el momento en que cumple los requisitos previstos para ello bien por la normativa europea o bien por la normativa nacional, e independientemente de cuando fue incorporada tal definición a la citada normativa.** Y lo anterior lo es sin perjuicio de que el encargo hubiese comprendido ejercicios anteriores al citado momento de cumplimiento de los requisitos para tener la consideración de entidad de interés público.

Lo anteriormente expuesto resultaría, de un lado, de lo dispuesto en el citado artículo 17.8 del RUE, que en su primer párrafo se refiere a que se haya designado “... *por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría para que realice auditorías legales de la misma entidad de interés público*”; y de otro lado, de la aplicación a lo establecido en el régimen transitorio establecido en el artículo 41 del RUE, que en ningún momento excluye de su cómputo los referidos ejercicios anteriores.

4.- No obstante, en relación con la limitación temporal de contratación (obligación de rotar), debe tenerse en cuenta lo indicado en el considerando 21 del RUE y el preámbulo de la LAC a este respecto, referido a que con dichas limitaciones se pretenden eliminar las amenazas de familiaridad derivadas de relaciones prolongadas y que afectan de manera muy considerable y significativa a la actitud de escepticismo profesional del auditor y, en definitiva, a su objetividad.

Así, dice el citado preámbulo que *“no se opta por prolongar la duración máxima habida cuenta que se entiende que las excesivas relaciones prolongadas generan una amenaza de familiaridad de tal entidad que la independencia se entiende comprometida.”*

Es decir, dichas amenazas de familiaridad aumentan a medida en que se alargan los períodos de contratación, y es lo que motiva la necesidad de establecer normativamente la duración máxima del vínculo contractual al entender que se intensifican las relaciones de proximidad entre el auditor, su equipo y la sociedad hasta el punto de que resulta comprometida su independencia. Si bien, no se hace alusión en dichas consideraciones a si la amenaza de familiaridad que se produce por el mantenimiento de una contratación prolongada con un mismo auditor en una entidad se ve afectada o no por el hecho de que dicha entidad sea o no de interés público.



En este sentido, debe señalarse que en todo caso la existencia de una relación prolongada entre el auditor o sociedad de auditoría y la entidad auditada debe valorarse como una amenaza a la familiaridad, con independencia de los años en los que dicha entidad haya tenido o no la consideración de EIP, debiendo para ello, de conformidad con los artículos 14 y 15 de la LAC y 43 a 45 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre (RAC, en adelante), valorar la importancia de la amenaza y, en caso de que ésta se califique como significativa, aplicar las medidas de salvaguarda necesarias para evitar que dicha situación afecte de tal modo a la independencia que ésta resulte comprometida.

A este respecto, debe recordarse lo establecido en el artículo 15 de la LAC que, en relación con la identificación de amenazas y adopción de medidas de salvaguarda, establece respecto a la amenaza de familiaridad, en sus apartados 1 y 2, lo siguiente:

“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.”

Y, en su desarrollo, lo dispuesto en los artículos 43 a 45 del RAC que detallan más extensamente esta materia.



Entre las circunstancias a tener en cuenta para determinar la importancia de la amenaza podrán figurar, entre otras, la duración total del encargo, la permanencia del equipo y personal de auditoría y el grado de responsabilidad mantenida, el mantenimiento de la misma propiedad y gestión de la entidad auditada, la proximidad prolongada en las relaciones que pudieran darse entre miembros del equipo (incluido el auditor principal responsable) y quienes tienen la responsabilidad en la gestión económica financiera y propiedad.

En todo caso, deben calificarse como significativas las amenazas derivadas de situaciones en las que el período de contratación sea superior a 10 años, por ser éste el período máximo de contratación previsto en el artículo 40.1 de la LAC, al ser considerado por tanto ese plazo una relación prolongada.

Asimismo, en relación con las medidas de salvaguarda debe tenerse en cuenta que éstas deben responder adecuadamente a cada amenaza en particular en virtud de lo establecido en los apartados 25 a 28 de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores y sociedades de auditoría, publicada mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 26 de octubre de 2011. Entre las medidas de salvaguarda que podrían aplicarse en estos casos figura la de rotación, que en el caso de entidades de interés público será obligatoria en los términos previstos en la normativa de auditoría de cuentas.

Otras medidas de salvaguarda pueden incluir la rotación gradual de los miembros del equipo del encargo tal y como prevé el RUE para el caso de entidades de interés público.

Todo ello sin perjuicio de la valoración por la Comisión de Auditoría de la amenaza derivada de la relación prolongada que existe entre los auditores y la entidad auditada en el caso de entidades de interés público, a tenor de lo establecido en el artículo 529 quaterdecies del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

Conclusiones:

5.- Por lo anterior, este Instituto respecto a la cuestión planteada considera lo siguiente:



1ª. En relación con el cómputo del plazo de duración máxima del contrato de auditoría en entidades de interés público, debe asumirse el pronunciamiento emitido por la mencionada institución europea sobre esta materia, por motivos de coherencia y homogeneidad en la aplicación de la normativa comunitaria, como es el RUE, por lo que, **como criterio general, para el cómputo de los períodos máximos de contratación en una entidad de interés público, a efectos de determinar la obligación de rotación, el inicio de dicho periodo será el del primer ejercicio del encargo del auditor en que dicha entidad cumpliera las condiciones establecidas por la normativa (europea o nacional) para tener tal consideración, y ello independientemente del momento en que fuese incorporada la definición de entidad de interés público a la normativa.**

2ª. No obstante, hay que recordar que los casos de dudas en situaciones o circunstancias concretas sobre esta materia deberán comunicarse a este Instituto para que a la luz de todas las circunstancias concurrentes pueda determinarse la fecha inicial de contratación en cada caso, de conformidad con lo establecido en el artículo 17.8 del RUE y la disposición adicional novena del RAC.

3ª.- Sin perjuicio de lo anterior, debe señalarse que en todo caso la existencia de una relación prolongada entre el auditor o sociedad de auditoría y la entidad auditada, implica una amenaza a la familiaridad, con independencia de los años en los que dicha entidad haya tenido o no la consideración de EIP, debiendo para ello valorarse su importancia y, en el caso de que la amenaza se califique como significativa, las posibles medidas de salvaguarda, que deban aplicarse para que la independencia no resulte comprometida. En todo caso deberá tener la consideración de significativa la amenaza de familiaridad en los supuestos en que la relación contractual sea superior a 10 años.

6.- 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.



MINISTERIO
DE ECONOMÍA,
INDUSTRIA
Y COMPETITIVIDAD

INSTITUTO DE CONTABILIDAD
Y AUDITORÍA DE CUENTAS

7.- 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, 30 de marzo de 2017