



CONSULTA 2

Sobre determinados aspectos relacionados con el cumplimiento de la obligación de rotación exigida por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

RESPUESTA

Las dudas planteadas se refieren a cuál es el ejercicio concreto en el que el auditor de una entidad, en la que lleva un largo periodo de tiempo de al menos siete años firmando el informe de auditoría de sus cuentas anuales, debe rotar (es decir, debe dejar de realizar el trabajo de auditoría y firmar el informe correspondiente en dicha entidad), en los supuestos siguientes:

- a) En entidades en las que el auditor firmante del informe de sus cuentas anuales lleva un plazo de siete años y la entidad cumple las condiciones de entidad de interés público o de cifra de negocios previstas legalmente a estos efectos en ese mismo séptimo año. En este supuesto, la duda se refiere a si el auditor debe rotar, y ser sustituido por otro auditor, ya en ese séptimo ejercicio o debe hacerlo en el ejercicio siguiente, el octavo.
- b) En entidades en las que el auditor firmante lleva un plazo superior a siete años, pero las entidades no cumplen las condiciones de interés público o de cifra de negocios previstas legalmente a estos efectos en el séptimo ejercicio, sino que las cumplen en ejercicios posteriores (octavo, noveno o sucesivos). La duda que se plantea se refiere, en este supuesto, a si el auditor de cuentas de dichas entidades debe rotar en el mismo ejercicio en que se cumpla tal condición o en el ejercicio siguiente.
- c) En los supuestos en los que ha transcurrido un período superior a siete años desde que el auditor ha venido realizando el trabajo de auditoría de las cuentas anuales de una entidad y firmando el informe de auditoría, pero que en algún ejercicio o ejercicios intermedios de dicho período el auditor, por cualquier circunstancia, no ha firmado el informe de auditoría correspondiente, o bien en dichos ejercicios la auditoría ha tenido carácter voluntario. La duda planteada, en este caso, viene referida a si dichos ejercicios intermedios, en los que el auditor no ha firmado el informe de auditoría correspondiente, deben tenerse en cuenta a efectos del cómputo de los siete años que originan la obligación de rotar.



En relación con las dudas planteadas procede señalar lo siguiente:

1.- En primer lugar, hay que recordar que las dudas planteadas deben resolverse conforme a los criterios de interpretación contenidos en el artículo 3 del Código Civil; es decir, según el sentido propio de sus palabras, el contexto y antecedentes históricos y legislativos, de modo que el resultado de la tarea interpretativa sea coherente y consistente con la finalidad y espíritu que persigue la norma.

2.- La obligación de rotación del auditor de cuentas firmante del informe de auditoría se encuentra regulada en el artículo 19.2 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (TRLAC, en adelante), de la siguiente forma:

"Artículo 19. Contratación y rotación

2. Tratándose de entidades de interés público, o de sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a 50.000.000 de euros, una vez transcurridos siete años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación del auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de dos años para que dicha persona pueda volver a auditar a la entidad correspondiente.

Será obligatoria dicha rotación cuando en el séptimo año o, en su defecto, en los años siguientes, la entidad auditada tenga la condición de entidad de interés público o su importe neto de la cifra de negocios fuese superior a 50.000.000 de euros con independencia de que, durante el transcurso del referido plazo, la citada entidad no hubiese cumplido durante algún periodo de tiempo alguna de las circunstancias mencionadas en este párrafo.

...".

Dicho artículo 19.2 del TRLAC supuso la trasposición de lo establecido en el artículo 42.2 de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, que establece:

"Artículo 42. Independencia

2. Los Estados miembros se asegurarán de que el o los principales socios auditores responsables de realizar una auditoría legal tengan una rotación del contrato de auditoría legal en el plazo de un período



máximo de siete años a partir de la fecha de designación y sólo sean autorizados a volver a participar en la auditoría de la entidad auditada una vez transcurrido un período de al menos dos años....”.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que la finalidad a la que obedece la obligación de rotar no es otra que la de evitar las amenazas a la independencia del auditor por razones de familiaridad o confianza que pudieran derivarse de una relación prolongada directa y personal en el tiempo del auditor con los accionistas o responsables del gobierno o dirección de la entidad auditada. Se entiende que dicha relación prolongada y próxima ejerce tal influencia en la capacidad de actuar de forma objetiva que debe eliminarse imponiendo la medida de sustitución del auditor firmante.

Dicha obligación de rotación, recogida en el artículo 42 de la Directiva, está basada en la Recomendación de la Comisión de la Unión Europea, de 16 de mayo de 2002, sobre la independencia de los auditores de cuentas en la UE, cuyos principios deberían tomarse en consideración por parte de la propia Comisión según el considerando 11 de la mencionada Directiva, e igualmente citada en la exposición de motivos de la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que modificó la entonces Ley 19/1988 para su adaptación a la normativa comunitaria.

Así, en la citada Recomendación de la Comisión de la Unión Europea, entre los principios fundamentales que recomienda incluir en el régimen de independencia de los auditores de cuentas de los Estados miembros, se encuentra, en su apartado 10, referido a “*Personal que actúa durante un período largo de tiempo*”, el de que, cuando se trate de auditoría de una entidad de interés público, como mínimo se sustituya a los socios clave de auditoría “*dentro de los siete años siguientes a la asignación del equipo de encargo....”*, los cuales no podrán volver a auditar las cuentas de dicha entidad hasta que haya transcurrido al menos un plazo de dos años.

Por tanto, de la finalidad y literalidad de la normativa citada anteriormente así como del contexto y antecedentes en que se dictó, se colige que el objetivo de establecer la obligación de rotar del auditor de cuentas de determinadas entidades es el de evitar una amenaza a la independencia del auditor como consecuencia de una relación prolongada con los responsables de gobierno y dirección de la entidad auditada, al realizar el trabajo de auditoría de sus cuentas anuales durante un período largo de tiempo, que se concreta y objetiva en un plazo máximo de siete años, a partir del cual se considera y precisa, como efecto legal mínimo, que el auditor tiene que ser sustituido por otro auditor, de modo que dicha amenaza quede



eliminada o atenuada. Asimismo, se establece un plazo mínimo de dos años desde la sustitución del auditor – período de enfriamiento”- para que éste pueda volver a participar en la auditoría de esa misma entidad; es decir, se considera que para eliminar la amenaza de familiaridad o confianza derivada de una relación prolongada entre auditor y entidad auditada, debe interrumpirse dicha relación al menos durante un plazo de dos años consecutivos para que ésta sea efectiva.

Y la anterior obligación se impone únicamente respecto a aquellas entidades que cumplen determinados parámetros, por la mayor relevancia económica que supone la información económica financiera que proporcionan.

2.- De acuerdo con lo anterior, respecto de las dudas planteadas sobre las condiciones exigidas y el momento en que debe producirse la rotación (o sustitución) del auditor en los distintos supuestos en cuestión, este Instituto entiende, conforme a lo establecido en el artículo 19.2 del TRLAC, lo siguiente:

a) La obligación de rotar alcanza al auditor de cuentas firmante del informe de auditoría de determinadas entidades, cuando se cumplan simultáneamente dos condiciones: i) que las citadas entidades tengan la consideración de interés público, conforme a lo dispuesto en el artículo 2.5 del TRLAC y 15 de su Reglamento de desarrollo, o que su importe de la cifra de negocios sea superior a 50 millones de euros; y ii) cuando hayan transcurrido siete años desde el contrato inicial (inicio de la prestación de servicios de auditoría), a partir del cual el auditor ha venido firmado el informe de auditoría correspondiente.

Además, dicho auditor no podrá volver a auditar a esa misma entidad durante un plazo de dos años desde ese momento. Una vez transcurrido el citado plazo de dos años, el auditor sustituido puede volver a auditar esta entidad, iniciándose en ese momento un nuevo período de siete años durante el cual este auditor podrá seguir auditando a la entidad sin que tenga la obligación de rotar.

El cumplimiento de estas condiciones se configuran como el presupuesto de hecho al que la norma anuda una consecuencia: la obligación de rotar.

b) La rotación será obligatoria, es decir, se hará efectiva, cuando *“en el séptimo año o, en su defecto, en los años siguientes, la entidad auditada tenga la condición de interés público o su importe neto de la cifra de negocios fuese superior a 50 millones de euros...”*.



Dicha obligación será exigible al auditor de cuentas firmante del informe de auditoría que lleve siete años realizando el trabajo de auditoría de las cuentas de la entidad, con independencia de que éste hubiera realizado las auditorías a título personal o en nombre de una o más sociedades de auditoría, simultánea o sucesivamente, toda vez que se impone esta obligación "*intuitio personae*" o por razón de la concreta persona en que concurren la condición de auditor de cuentas y con la que se dan las relaciones prolongadas que se pretenden evitar.

Asimismo, será exigible la obligación de rotar al auditor, independientemente de que la entidad durante el transcurso del período de los siete años no hubiese cumplido durante algún ejercicio o período de tiempo la condición de interés público o la de superar el límite de la cifra de negocios establecida al efecto, tal y como se prevé en el segundo párrafo del artículo 19.2 del TRLAC.

Sin embargo, en los supuestos en los que transcurrido un período de siete años o más desde que el auditor viniera realizando el trabajo de auditoría para una entidad, si en el transcurso de dicho período el auditor no hubiese firmado el informe de auditoría correspondiente en un ejercicio, este o estos ejercicios intermedios no deberían computarse a efectos de determinar el plazo de los siete años establecidos para determinar la obligación de rotar siempre que dicho auditor no haya tenido capacidad o posibilidad de influir en la valoración y resultado final del trabajo de auditoría correspondiente a ese o esos ejercicios intermedios. A tales efectos, podría estarse a las personas a que se refiere el artículo 50.2 del Reglamento de desarrollo del TRLAC. Lo mismo debe entenderse si durante dicho plazo de siete o más años la auditoría de un ejercicio se hubiese realizado de forma voluntaria en cuyo caso, tampoco computaría dicho ejercicio a los efectos de determinar el plazo de 7 años, si se tiene en cuenta la literalidad de la previsión contenida en el artículo 19.3 del TRLAC.

c) De acuerdo con lo indicado anteriormente, en las situaciones planteadas debe tenerse en cuenta que:

i) En el caso de que el auditor lleve siete años auditando una entidad y dicha entidad cumpla la condición de ser de interés público o de superar el límite establecido de la cifra de negocios en el séptimo año, el auditor en dicho ejercicio séptimo no tendrá la obligación de rotar, dado que no han transcurrido siete años desde su contrato inicial, que es un presupuesto legal mínimo exigido para rotar (primer párrafo del artículo 19.2). Por tanto, debe entenderse que, en este caso, en el séptimo ejercicio en que dichas condiciones se dan surge la obligación de rotar, pero ésta no se hará



efectiva hasta el ejercicio siguiente, en este caso, en el octavo. En consecuencia, será en el ejercicio siguiente al séptimo en que el auditor firmante lleve auditando una entidad en el que ésta alcance la condición de interés público o supere el límite de la cifra de negocios previsto legalmente cuando deberá rotar y ser sustituido por otro auditor.

Si bien es cierto que no se precisa expresamente en la norma, esta obligación de rotar y ser sustituido en este ejercicio octavo será exigible siempre que en dicho ejercicio la entidad siga cumpliendo tal condición de interés público o superar el importe neto de la cifra de negocios referida, por cuanto que son únicamente en estas circunstancias cuando la norma impone la consecuencia de la rotación.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que la obligación de rotar en el citado ejercicio afecta no sólo al trabajo de auditoría de las cuentas anuales, sino también a cualquier trabajo de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables que esa misma entidad pudiera elaborar referidos a ese ejercicio, pero de un periodo inferior al ejercicio anual.

ii) Sin embargo, en el supuesto en el que el auditor lleve un plazo de siete años o superior firmando el informe de las cuentas anuales de una entidad, pero dicha entidad no cumpla las condiciones de interés público o de cifra de negocios previstas legalmente a estos efectos en el séptimo ejercicio, sino que las cumpla en ejercicios posteriores (octavo, noveno o sucesivos), la obligación de rotar se produce y ha de hacerse efectiva en el mismo ejercicio posterior al séptimo (octavo, noveno o sucesivos) en el que la condición de interés público o de cifra de negocios se cumpla por parte de la entidad, tal y como se desprende de lo dispuesto en el artículo 19.2, segundo párrafo y al haber transcurrido más de siete años realizando la auditoría de cuentas, que es la finalidad principal de la normativa reguladora de esta materia, antes comentada, que un auditor de una entidad de interés público no audite sus cuentas anuales durante más de siete años de forma continuada.

De no seguirse esta interpretación no se daría cumplimiento al mandato del legislador, al permitir extender la relación entre auditor y entidad auditada, ya de por sí prolongada, por un plazo superior a los 7 años fijado como el periodo máximo para que se desencadene la obligación de rotar al auditor de una entidad de esta naturaleza. Cabe recordar aquí el interés que subyace en la regulación de los especiales requisitos que se impone a quienes auditan entidades de interés público o de cierto tamaño, cual es el de proteger a los usuarios del informe a través de evitar que la independencia del auditor pudiera verse mermada por el mantenimiento de



las relaciones más allá de los siete años. Dicho interés público debe prevalecer ante cualquier conflicto o interés que pudiera plantearse por las consecuencias que pudieran derivarse de hacer efectiva la obligación de rotar.

Lo anteriormente concluido será con independencia de que en el ejercicio siguiente al que debe rotar el auditor firmante la entidad auditada deje de cumplir las condiciones de interés público o de cifra de negocios establecidas a estos efectos, puesto que la norma fija como presupuesto de hecho que la entidad cumpla tales condiciones, así como su consecuencia (la rotación del auditor), al mismo tiempo que fija un período de enfriamiento de 2 años, transcurrido el cual el auditor podrá volver a auditar las cuentas anuales y estados financieros de la entidad.

iii) Finalmente, en el supuesto de entidades en las que ha transcurrido un período superior a siete años desde que el auditor ha venido realizando el trabajo de auditoría de las cuentas anuales de una entidad, pero que en algún ejercicio o ejercicios intermedios de dicho período el auditor, por cualquier circunstancia, no ha firmado el informe de auditoría correspondiente no deberán computarse el citado ejercicio o ejercicios intermedios a los efectos de determinar el plazo de los siete años establecidos para determinar la obligación de rotar, siempre que dicho auditor no hubiese tenido capacidad o posibilidad de influir en la valoración y resultado final del trabajo de auditoría correspondiente a ese o esos ejercicios intermedios.

Lo mismo debe entenderse si durante dicho plazo de siete años la auditoría de un ejercicio se hubiese realizado de forma voluntaria, en cuyo caso, no computarían esos ejercicios a los efectos de determinar el plazo de 7 años.

3.- En conclusión, en relación con las cuestiones y supuestos concretos planteados, este Instituto entiende que:

- a) En entidades en las que el auditor firmante del informe de sus cuentas anuales lleva un plazo de siete años y la entidad cumpla las condiciones de interés público o de cifra de negocios previstas legalmente a estos efectos en el séptimo año, dicho auditor deberá rotar, y ser sustituido para realizar la auditoría de las cuentas anuales del ejercicio siguiente, en el octavo, siempre que en ese ejercicio la entidad siga cumpliendo la condición de entidad de interés público o su importe neto de la cifra de negocios supere los 50.000.000 de euros.



- b) En cambio, en aquellos supuestos de entidades en las que el auditor firmante del informe de sus cuentas anuales lleva un plazo superior a siete años y se cumplen las condiciones de interés público o de cifra de negocios previstas legalmente a estos efectos en ejercicios posteriores al séptimo (octavo, noveno o sucesivos), el auditor deberá rotar en ese mismo ejercicio posterior al séptimo (octavo, noveno o sucesivos) en el que la condición de interés público o de cifra de negocios se cumpla por parte de la entidad.

- c) Por último, en el supuesto de entidades en las que ha transcurrido un período superior a siete años desde que el auditor ha venido realizando el trabajo de auditoría de las cuentas anuales de una entidad, pero que en algún ejercicio o ejercicios intermedios de dicho período el auditor no hubiese firmado el informe de auditoría correspondiente, siempre que dicho auditor no hubiese tenido capacidad o posibilidad de influir en la valoración y resultado final del trabajo de auditoría correspondiente a ese o esos ejercicios intermedios, o la auditoría realizada hubiese tenido carácter voluntario, no deberán computarse el citado ejercicio o ejercicios intermedios en el plazo de los siete años establecidos para determinar la obligación de rotar.