

CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN EMITIDOS POR EL GRUPO TÉCNICO DE INDEPENDENCIA

El Grupo Técnico de Independencia del ICAC está formado por representantes de las Subdirecciones Generales de Normas Técnicas y Control Técnico y por representantes de REA e ICJCE en calidad de Corporaciones representativas de los auditores de cuentas.

La finalidad de este grupo es analizar la normativa aplicable en materia de la obligación de independencia de los auditores y emitir criterios de interpretación para orientar a los auditores en aquellas cuestiones que puedan surgir en la práctica y de las deriven dudas interpretativas.

Los criterios emitidos tratarán de garantizar la aplicación práctica, viable y posible del contenido de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y su Reglamento de desarrollo, aprobado mediante el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero.

INDICE DE LOS CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN PUBLICADOS

1. CRITERIO DE INTERPRETACIÓN DE RELACIONES COMERCIALES Y RELACIONES EMPRESARIALES A EFECTOS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 44.C) DEL RAC EN LA CONCRECIÓN DEL CONCEPTO INTERÉS SIGNIFICATIVO DIRECTO COMO CAUSA DE INCOMPATIBILIDAD DE LOS AUDITORES DE CUENTAS.
2. CRITERIO DE INTERPRETACIÓN EN RELACIÓN CON LA OBLIGACIÓN DE ROTACIÓN INTERNA DE LOS AUDITORES PRINCIPALES RESPONSABLES.
3. CRITERIO DE INTERPRETACIÓN DE LA EXTENSIÓN A LAS ENTIDADES VINCULADAS DE LA CAUSA DE INCOMPATIBILIDAD DERIVADA DE LA POSESION DE INTERÉS SIGNIFICATIVO DIRECTO EN LA ENTIDAD.
4. CRITERIO DE INTERPRETACIÓN DEL ÁMBITO TEMPORAL DE LAS PROHIBICIONES POSTERIORES REGULADAS EN EL ARTÍCULO 23 DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS Y EN EL ARTÍCULO 61 DE SU REGLAMENTO DE DESARROLLO.

1. CRITERIO DE INTERPRETACIÓN DE RELACIONES COMERCIALES Y RELACIONES EMPRESARIALES A EFECTOS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 44.C) DEL RAC EN LA CONCRECIÓN DEL CONCEPTO INTERÉS SIGNIFICATIVO DIRECTO COMO CAUSA DE INCOMPATIBILIDAD DE LOS AUDITORES DE CUENTAS.

El artículo 16.1.a) 2º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) establece como causa de incompatibilidad *la existencia de un interés significativo directo en la entidad auditada derivado de un contrato o de la existencia de un bien o titularidad de un derecho* desarrollándose en el artículo 44 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, (RAC) este concepto.

El objeto de esta nota, es aclarar lo dispuesto en el apartado c) de dicho artículo al incluir en el concepto de interés significativo directo como causa de incompatibilidad, **el mantenimiento de las relaciones empresariales o comerciales**, estando redactado en los siguientes términos:

“Artículo 44. Interés significativo directo.

A los efectos de lo previsto en el artículo 16.1.a).2.º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende por interés significativo directo el interés financiero, comercial o económico en la entidad auditada, derivado de la suscripción de un contrato, de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho, por el auditor de cuentas.

En todo caso, se entenderá por interés significativo directo el que resulte de las siguientes circunstancias:

(...)

c) El mantenimiento de relaciones empresariales o comerciales con la entidad auditada, distintas de la prestación de servicios de auditoría de cuentas o distintos a estos, siempre que tenga un valor significativo para cualquiera de las partes, salvo que se refiera a la adquisición de bienes o servicios de la entidad auditada, en el curso normal de sus negocios y realizada en condiciones de mercado e independencia mutua.

Se entenderá incluida en las relaciones a que se refiere el párrafo anterior, la participación en un negocio común con la entidad auditada, o con sus propietarios, administradores o directivos.

A los efectos de lo establecido en este apartado, se entiende que tiene un valor significativo cuando en los honorarios de la relación comercial concurren las circunstancias contempladas en el artículo 52, así como cuando suponga más del 10 por ciento del patrimonio del auditor de cuentas.

Cuando se trata de una relación empresarial por actividades profesionales, se entenderá que tiene un valor significativo cuando los honorarios generados por la misma representen más del 3 por ciento del importe neto de la cifra de negocios de cualquiera de las partes, en el caso de sociedades de auditoría o de los ingresos anuales en el caso de auditores personas físicas.”

De la lectura de este apartado c) del artículo 44 del RAC, lo primero que se deduce es que no todas las relaciones empresariales y comerciales incompatibilizan, así el auditor podrá realizar aquellas relaciones comerciales o empresariales que no tengan un valor significativo, estableciéndose en el mismo apartado cuándo se consideran estas relaciones significativas con distintos porcentajes a aplicar según se trate de una relación comercial o empresarial, sin que el RAC las defina o establezca criterios diferenciadores de este tipo de relaciones.

Continuando con la lectura del apartado c) del artículo 44, lo segundo que se deduce, es que dentro de estas relaciones se incluirá *“la participación en un negocio común con la entidad auditada, o con sus propietarios, administradores o directivos”*, sin que el RAC especifique si esta participación en un negocio común, se considera como una relación empresarial o comercial.

Y para concluir, en los párrafos tercero y cuarto de la letra c) del artículo 44, se establecen los respectivos porcentajes para determinar cuándo las relaciones comerciales y empresariales por actividades profesionales son significativas a efectos de la causa de incompatibilidad.

A efectos de facilitar el cumplimiento y aplicación de lo dispuesto en este apartado c) del artículo 44 del RAC, se hace necesario aclarar qué se entiende por una relación empresarial por actividad profesional; una relación comercial y a qué tipo de relación corresponde la participación en un negocio común.

1. Relación comercial y empresarial.

Una interpretación literal de los términos “comercial y empresarial”, podría ayudar a diferenciarlas, así el adjetivo “comercial”, viene definido en el diccionario de la Real Academia Española (RAE) como: *“perteneciente o relativo al comercio o a los comerciantes”*, y el adjetivo “empresarial”, como *“perteneciente o relativo a las empresas o a los empresarios”*, lo que nos conduce a examinar las definiciones que el diccionario de la RAE establece de los sustantivos comercio y empresa de los que derivan estos términos.

La RAE define el término comercio, como *“compraventa o intercambio de bienes y servicios”*, y la palabra empresa (en su segunda acepción), viene definida como: *“unidad de organización dedicada a actividades industriales o de prestación de servicios con fines lucrativos”*

Teniendo en cuenta los conceptos definidos por la RAE, las relaciones comerciales serían aquellas en las que las que se venden o intercambian entre las partes bienes o servicios, y en el contexto de lo

establecido en el artículo 44.c) del RAC, se podría concretar que las **relaciones comerciales** entre el auditor de cuentas y la entidad auditada, son aquellas realizadas en el curso normal de sus actividades respectivas, donde una de las dos partes es el consumidor de bienes o servicios de la otra parte.

En cuanto a las relaciones empresariales, de conformidad con lo establecido por la RAE, serían aquellas que se realizan a través de una unidad organizada para la prestación de bienes o servicios con fines lucrativos, por lo que en el contexto de lo establecido en el artículo 44.c) del RAC, se podría concretar que se entenderá por **relaciones empresariales** entre el auditor y la entidad auditada aquellas situaciones en las que ambas partes tienen un interés común creándose una mutualidad de intereses con el objeto de obtener un beneficio económico común.

Atendiendo al significado que se deduce de la RAE para las relaciones empresariales, procedería incluir dentro de éstas, *la participación en un negocio en común entre el auditor y la entidad auditada o sus propietarios, administradores o directivos.*

Por último, el apartado c) del artículo 44 del RAC concreta cuando se consideran significativas las relaciones empresariales por actividades profesionales. Para su correcta interpretación debe considerarse lo dispuesto en el apartado primero del artículo 44.c) del RAC y, en concreto, la condición *“en el curso normal de sus negocios”* expresión común para las relaciones comerciales y empresariales, por lo que tanto unas como otras tienen que estar en el ámbito de sus actividades profesionales.

Por tanto, se entenderá que las relaciones empresariales por servicios profesionales, a efectos de la causa de incompatibilidad objeto de análisis, sean las que deriven del ejercicio de las actividades desarrolladas por el auditor y la entidad auditada en el curso normal de sus respectivos negocios.

2. Por lo tanto, a efectos de definir la causa de incompatibilidad prevista en el artículo 16.1.a)2º y desarrollada en el artículo 44.c) del RAC, LAS RELACIONES COMERCIALES O EMPRESARIALES NO SE CONSIDERAN INTERÉS SIGNIFICATIVO DIRECTO, si se refieren a:

Relaciones comerciales.

a) relaciones comerciales consistentes en la prestación de servicios profesionales o trabajos relacionados con su actividad profesional por parte del auditor de cuentas a la entidad auditada, tanto de auditoría como de no auditoría. Si bien, deberán tenerse en cuenta a este respecto las causas de incompatibilidad por servicios prestados o las prohibiciones previstas a estos efectos en la sección 2ª del capítulo III, en sección 3ª del capítulo IV de la LAC (artículos 16 a 23) y en el RUE (artículo 5), en las que en ningún caso podrá incurrirse.

b) relaciones comerciales consistentes en la adquisición por el auditor de bienes o servicios de la entidad auditada, en el curso normal de sus negocios y realizadas en condiciones de mercado e independencia mutua o

c) relaciones comerciales consistentes en la adquisición por el auditor de bienes o servicios de la entidad auditada, no realizada en condiciones de mercado e independencia mutua, siempre que se trate de relaciones que no sean significativas, es decir, cuando en los honorarios de la relación no concurren las circunstancias contempladas en el artículo 52 del RAC y cuando no supongan más del 10% del patrimonio del auditor de cuentas.

Relaciones empresariales.

d) Las relaciones empresariales por actividades profesionales entre el auditor y la entidad auditada en el curso normal de sus negocios, cuando los honorarios generados por la misma no representen más del 3 por ciento del importe neto de la cifra de negocios de cualquiera de las partes, en el caso de personas jurídicas o de los ingresos anuales, en el caso de personas físicas.

Por otro lado y, sin perjuicio de lo anterior respecto a la causa de incompatibilidad, debe tenerse en cuenta que el mantenimiento de relaciones tanto comerciales como empresariales por actividades profesionales entre el auditor y la entidad auditada debe ser analizado por los auditores de cuentas, en todo caso y al margen de su significatividad, **como amenaza para su independencia**, a efectos de su valoración como causante de un posible conflicto de interés.

2. CRITERIO DE INTERPRETACIÓN EN RELACIÓN CON LA OBLIGACIÓN DE ROTACIÓN INTERNA DE LOS AUDITORES PRINCIPALES RESPONSABLES

En contestación a la cuestión planteada, sobre el alcance de la rotación obligatoria de los auditores de cuentas principales responsables del trabajo de auditoría, regulada en el artículo 40.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) y en el artículo 85 de su Reglamento de desarrollo (RAC), aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, debe indicarse lo siguiente:

1.- En primer lugar, debe advertirse que la obligación de rotación regulada en los citados artículos afecta únicamente a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de entidades de interés público (EIP), puesto que dicha obligación se encuentra recogida en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas aplicable a este tipo de entidades, y sin que dicha normativa resulte exigible a los auditores de cuentas en entidades en general. La normativa reguladora a tener en cuenta a este respecto es la siguiente:

El artículo 40.2 de la LAC establece a este respecto:

“En relación con la rotación de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 17.7 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular lo establecido en los párrafos tercero y cuarto. Adicionalmente, una vez transcurridos cinco años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a participar en la auditoría de la entidad auditada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17.7, párrafo primero, del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril”.

El artículo 85 del RAC desarrolla el citado artículo 40.2 de la LAC, de la siguiente forma:

“Artículo 85. Rotación interna.

A efectos de lo previsto en el artículo 40.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, será obligatoria la rotación del auditor principal responsable o auditores principales responsables, a que se refiere el artículo 3.6.a) y b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, del informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas cuando transcurran cinco años desde el primer año o ejercicio en que fueron auditadas dichas cuentas.

En tal caso, si este auditor fuera el auditor principal responsable de la auditoría de las cuentas de la entidad dominante que formula las citadas cuentas anuales consolidadas, será igualmente obligatoria la rotación en relación con esta entidad dominante.”

Asimismo, debe tenerse en cuenta que el artículo 3.6 de la LAC define al auditor principal responsable de la siguiente forma:

“6. Auditor principal responsable:

a) Auditor de cuentas que firme el informe de auditoría de cuentas a título individual o en nombre de una sociedad de auditoría.

b) En el caso de sociedades de auditoría, el auditor o auditores de cuentas designados en su caso por la sociedad de auditoría como principales responsables de realizar el trabajo de auditoría de cuentas en nombre de dicha sociedad.

c) En el caso de auditorías de cuentas consolidadas o de otros estados financieros o documentos contables consolidados, el auditor o auditores de cuentas designados en su caso como auditor o auditores principales responsables de realizar la auditoría en las entidades que sean significativas en el conjunto consolidable.”

2.- De la citada normativa, en relación con la obligación de rotación del auditor principal responsable, se desprende lo siguiente:

a.- En el caso de entidades individuales con la condición de EIP, debe rotar el auditor principal responsable de la auditoría de una entidad una vez cumplidos los 5 años desde el primer ejercicio en que dicho auditor realizó la auditoría de las cuentas de dicha entidad, salvo en el supuesto indicado en el segundo párrafo de la letra b) siguiente (sociedad dominante de un grupo de sociedades).

b.- En el caso de cuentas consolidadas, debe rotar el auditor o auditores principales designados como responsables de la auditoría de dichas cuentas consolidadas y de la emisión del correspondiente informe, una vez cumplidos los 5 años desde el primer ejercicio en que estos auditores auditaron las cuentas consolidadas de este grupo de sociedades.

Si a su vez este auditor principal responsable de las cuentas consolidadas es también el auditor de la sociedad dominante del grupo de sociedades, en ese supuesto debe rotar también en dicha sociedad dominante e independientemente del número de años que lleve auditando sus cuentas, por mandato expreso del artículo 85 del RAC.

c.- En el caso de cuentas consolidadas, no afectará la obligación de rotación a los auditores de cuentas responsables del trabajo de auditoría de los estados financieros de entidades integrantes del conjunto consolidable, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 85 del RAC, salvo que hayan sido designados como responsables de la auditoría de las cuentas consolidadas. No obstante, en este caso habrá de tenerse en cuenta si las citadas entidades individualmente tienen la condición de EIP, en cuyo caso a los auditores de dichas entidades le será de aplicación lo indicado en la letra a) anterior.

3. CRITERIO DE INTERPRETACIÓN DE LA EXTENSIÓN A LAS ENTIDADES VINCULADAS DE LA CAUSA DE INCOMPATIBILIDAD DERIVADA DE LA POSESION DE INTERÉS SIGNIFICATIVO DIRECTO EN LA ENTIDAD.

El artículo 16.1.a) 2º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) establece como causa de incompatibilidad *“tener interés significativo directo en la entidad auditada derivado de un contrato o de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho.”* La definición del concepto de interés significativo directo dada por la LAC, merece el siguiente análisis.

La tenencia de un interés significativo directo por el auditor de cuentas en la entidad auditada es un concepto muy amplio, tanto por la naturaleza del tipo de interés, (financiero, económico o comercial), como por el origen, al poder surgir de la suscripción de un contrato, de la propiedad de un bien o, por ser titular de un derecho.

Junto a esta amplia definición del artículo 16.1.a) 2º de la LAC, se regula un caso particular de interés significativo directo, al señalar que *“en todo caso, se entenderá que existe tal interés en el supuesto de poseer instrumentos financieros de la entidad auditada o de una entidad vinculada a esta cuando, en este último caso, sean significativos para cualquiera de las partes.”*

Una interpretación literal de la norma, al incluir la expresión *“en todo caso”* pone de manifiesto que, en la regulación del interés significativo directo, se regula una específica *“situación de interés significativo directo”*, que es la consistente en la posesión de instrumentos financieros emitidos por la entidad auditada, a la que le impone un régimen extremo o de tolerancia cero y excepcional, al no permitir al auditor ni siquiera la posesión de un sólo título emitido por la entidad auditada.

Hay que destacar esta excepcionalidad como tal, y compararla con la descripción de la situación del artículo 16.1.a) 2º *“interés significativo directo”*, siendo por voluntad del legislador que la posesión de tan sólo un título emitido por la entidad auditada incompatibilice aun cuando esto no sería significativo, siendo esta excepción únicamente aplicable al caso expresamente previsto en la LAC.

Por tanto, si se trata de la posesión de títulos en entidades vinculadas a la entidad auditada, no se aplica esta situación extrema, sino que dentro de la lógica de la regulación de la independencia, el legislador señala que la posesión de instrumentos financieros en las entidades vinculadas a la auditada, incompatibiliza siempre que el volumen de estos sea significativo para cualquiera de las partes.

El concepto de interés significativo directo se desarrolla en el artículo 44 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, (RAC) que señala: *“a los efectos de lo previsto en el artículo 16.1.a) 2º de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende por interés significativo directo el interés financiero, comercial o económico en la*

entidad auditada, derivado de la suscripción de un contrato, de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho, por el auditor de cuentas.

En todo caso, se entenderá por interés significativo directo el que resulte de las siguientes circunstancias:

- a) La posesión de instrumentos financieros de la entidad auditada o de una entidad vinculada a esta cuando, en este último caso, sean significativos para cualquiera de las partes, en los términos previstos en el artículo 45.2”*

De igual manera el artículo 37 del RAC establece en su apartado 4 que *“las menciones contenidas en este capítulo a las entidades auditadas y auditores de cuentas se entenderán realizadas a las personas y entidades a que se refieren los artículos 17 a 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, en los casos y términos allí previstos y con las particularidades contempladas en este capítulo.”*

Este desarrollo normativo del artículo 44 del RAC, al contener la expresión “en todo caso” al igual que en el artículo 16.1.a.2º, no establece un número cerrado de causas que generan un interés significativo directo del auditor en la entidad auditada, limitándose a concretar en la letra a) las condiciones en las que la posesión de instrumentos financieros en la entidad vinculada a la entidad auditada se consideran significativos.

Respecto a la extensión de las causas de incompatibilidad a las entidades vinculadas a la entidad auditada el artículo 17 de la LAC en su apartado 1 establece que *“se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no gozan de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones cuando concurren en las entidades vinculadas con la entidad auditada las circunstancias de incompatibilidad personales previstas en el artículo 16.1.a).”*

Por lo que para extender esta causa de incompatibilidad del artículo 16.1.a.2º de la LAC a las entidades vinculadas a la entidad auditada respecto a *“tener interés significativo directo en la entidad auditada derivado de un contrato o de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho”*, tendría que interpretarse como la posesión por el auditor de un interés significativo directo, no en la entidad auditada, sino **en la entidad vinculada a la auditada**, derivado de un contrato o de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho, con el matiz respecto a la tenencia de instrumentos financieros que hace el propio artículo 16.1.a.2º de la LAC.

CONCLUSIÓN

De la normativa legal expuesta, se deduce que la tenencia de un interés significativo directo en una entidad vinculada a la auditada debe determinar la concurrencia de causa de incompatibilidad para el

auditor, puesto que el artículo 17.1 extiende la concurrencia de las circunstancias previstas en el artículo 16.1.a) a las entidades vinculadas, sin que este artículo establezca ninguna limitación a esa extensión.

De igual manera, si se analiza el contenido de los artículos 44 y 37.4 del RAC, se alcanza idéntica conclusión.

4. CRITERIO DE INTERPRETACIÓN DEL ÁMBITO TEMPORAL DE LAS PROHIBICIONES POSTERIORES REGULADAS EN EL ARTÍCULO 23 DE LA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS Y EN EL ARTÍCULO 61 DE SU REGLAMENTO DE DESARROLLO.

El artículo 23 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) indica lo siguiente:

“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.

4. Lo establecido en este artículo no será de aplicación cuando el interés financiero derive de causas sobrevenidas no imputables al auditor de cuentas, o se adquiriera en condiciones normales de mercado por el auditor de cuentas, o por el socio de la sociedad de auditoría o auditor designado para realizar auditorías en nombre de ésta, siempre que, en estas situaciones, haya dejado de tener cualquier vinculación o tipo de interés en la sociedad de auditoría.”

El artículo 61 del Reglamento de desarrollo de la LAC, aprobado por Real Decreto 2/2021, de 30 de enero (RLAC), viene a aclarar y precisar determinados aspectos que no estaban en la LAC.

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

1. Se entenderá por interés financiero significativo directo o indirecto en la entidad auditada que se prohíbe en el artículo 23.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, la posesión de instrumentos financieros a que se refiere el artículo 45.

A estos efectos, el interés financiero indirecto hace referencia a las situaciones en que el auditor de cuentas o las personas afectadas tienen cualesquiera de los intereses financieros a que se refiere el párrafo anterior en entidades, distintas de la auditada, que tengan, a su vez, uno de aquellos intereses financieros en la entidad auditada o en entidades en las que la entidad auditada tenga dichos intereses.

2. A los efectos de lo previsto en el artículo 23.2.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que tienen responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y pueden influir directamente en su valoración y resultado final las personas a que se refiere el artículo 56.1.a).

3. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 23.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entenderá que existen influencias recíprocas entre, de un lado, los socios de la sociedad de auditoría o auditores designados que han dejado de tener vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de incurrir en las prohibiciones a que se refiere el citado artículo y, de otro lado, el auditor de cuentas firmante o la sociedad de auditoría en cuyo nombre se firmó el informe, que merman la objetividad de estos, cuando concurren o hubiesen concurrido cualquiera de las circunstancias contempladas en el artículo 57.

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.”

Con el fin de facilitar la adecuada aplicación de la norma, en el cuadro de la página siguiente se muestran de forma esquemática cuáles son las situaciones prohibidas, quiénes están sujetos a las mismas y en dónde tienen que concurrir dichas situaciones.

Situaciones prohibidas (Art. 23 LAC)		Donde
Art 23.1		
<ul style="list-style-type: none"> Formar parte de los órganos de administración o de dirección. 	Se puede tomar como referencia la descripción realizada en el art. 43.a) y b) del RLAC.	entidad auditada y entidades con las que ésta tenga una relación de control
<ul style="list-style-type: none"> Ocupar puesto de empleo. 	Se puede tomar como referencia la descripción realizada en el art. 43.c) del RLAC.	entidad auditada
<ul style="list-style-type: none"> Tener interés financiero directo o indirecto en dichas entidades si, en cualquiera de los casos, es significativo para cualquiera de las partes. 	<p>Por tener interés financiero se entenderá la posesión de instrumentos financieros (arts. 45 y 61.1 RLAC).</p> <p>Se entenderá que es indirecto cuando el auditor de cuentas o las personas afectadas tienen instrumentos financieros:</p> <ul style="list-style-type: none"> En entidades distintas de la auditada que tengan un instrumento financiero en la auditada En entidades en las que la entidad auditada tenga dicho instrumento financiero <p>Se entenderá que es significativo cuando se den las circunstancias del art. 45.2 del RLAC (art. 79.b) RLAC en EIP).</p> <p>No será de aplicación esta prohibición en las siguientes situaciones cuando la persona en cuestión haya dejado de tener cualquier vinculación o tipo de interés en la sociedad de auditoría (art. 23.4 LAC):</p> <ul style="list-style-type: none"> Cuando el interés financiero derive de causas sobrevenidas no imputables al auditor de cuentas Cuando el interés financiero se adquiera por el auditor de cuentas, por el socio de la sociedad de auditoría o por el auditor designado para realizar auditorías en nombre de ésta, en condiciones normales de mercado 	entidad auditada y entidades con las que ésta tenga una relación de control

Desvinculación de un sujeto del art. 23 LAC mientras es cliente de auditoría - Art. 61.4 RLAC/23 LAC		Ya no es cliente: Fin de la relación como auditor - Art. 23 LAC	
Prohibición: 1 año desde que se desvinculen (dos años si se trata de una auditoría de una entidad de interés público (EIP) -art. 39.2.c) LAC-)		Prohibición: 1 año desde la finalización del trabajo de auditoría de cuentas (fecha del último informe) (dos años si se trata de una auditoría de una EIP -art. 39.2.c) LAC-)	
Quiénes	Dónde	Quiénes	Dónde
- 23.1 LAC APRE	Para 23.1, 23.2.a) y 23.2.c) → Entidad auditada y entidades con las	- 23.1 LAC APRE	Para 23.1, 23.2.a) y 23.2.c) → Entidad auditada y entidades con las

<ul style="list-style-type: none"> - 23.2.a) LAC Los auditores de cuentas que estén designados por la sociedad de auditoría para firmar informes con capacidad de influir del art. 56.1.a) RLAC - 23.2.b) LAC Auditores de cuentas del equipo encargo - 23.2.c) LAC Socios de la sociedad de auditoría y auditores designados que no hayan intervenido en el encargo (19.1.c) LAC) excepto que se desvinculen de la sociedad de auditoría y no hay influencia recíproca -art. 57 RLAC. En este caso, aunque no haya transcurrido un año (2 años en clientes EIP), no habría prohibición a partir de su desvinculación. 	<p>que esta tenga una relación de control.</p> <p>Para 23.2.b) Únicamente en relación con la entidad auditada.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - 23.1 LAC Sociedad de auditoría - 23.2.a) LAC Los auditores de cuentas que estén designados por la sociedad de auditoría para firmar informes con capacidad de influir del art. 56.1.a) RLAC - 23.2.b) LAC Auditores de cuentas el equipo encargo - 23.2.c) LAC Socios de la sociedad de auditoría y auditores designados que no hayan intervenido en el encargo (19.1.c) LAC) excepto que se desvinculen de la sociedad de auditoría y no hay influencia recíproca -art. 57 RLAC. En este caso, aunque no haya transcurrido un año (2 años en clientes EIP), no habría prohibición a partir de su desvinculación. 	<p>que esta tenga una relación de control.</p> <p>Para 23.2.b) Únicamente en relación con la entidad auditada.</p>
---	--	--	--

El incumplimiento de la prohibición llevará aparejada la incompatibilidad de los auditores de cuentas y a las sociedades de auditoría 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 (art. 23.3 LAC).



Las prohibiciones posteriores respecto a clientes de auditoría de una sociedad de auditoría existentes en ese momento aplicables a las personas descritas en los apartados 1 y 2 del artículo 23 LAC cuando dejan la sociedad de auditoría, suscitan dudas sobre el cómputo de los plazos cubierto por el artículo 61.4 RLAC, puesto que este artículo extiende las prohibiciones posteriores del artículo 23 de la LAC, al supuesto, en el que los sujetos del artículo 23 de la LAC, no habiendo finalizado el trabajo de auditoría, se desvinculan de la sociedad de auditoría o del auditor.

En el caso general contemplado en el artículo 23 LAC, el evento que genera la aplicación del artículo 23 es la finalización de la relación de auditoría, es por tanto a partir de ese momento cuando se empiezan a computar los plazos de uno o dos años para las prohibiciones. En el caso contemplado en el artículo 61.4, el evento que genera la aplicación de las prohibiciones posteriores no es la finalización del contrato de auditoría con el cliente sino la desvinculación de los sujetos del artículo 23 de la sociedad de auditoría o del auditor de cuentas. Esto es consistente con la propia mención que en el artículo 61.4 del RLAC se hace a estas dos circunstancias *“no habiendo finalizado el trabajo de auditoría, se desvinculen del auditor de cuentas”*, es decir, si no ha finalizado el trabajo, lo relevante a efectos del cómputo es el momento de la desvinculación.

En consecuencia, el plazo de un año de prohibición para los sujetos del artículo 23 (dos en el caso de Entidades de Interés Público) debe empezar a computarse a partir de que la persona se desvincula de la sociedad de auditoría. El concepto de desvinculación a efectos del artículo 61.4 RLAC supone que los que eran sujetos del artículo 23 LAC han dejado de ser socios o empleados de la firma de auditoría y no mantienen relación alguna a través de la cual sigan manteniendo algunas de las posiciones contempladas en el citado artículo 23. Por ejemplo, se consideraría que no hay desvinculación si el sujeto en cuestión firmara un contrato de servicios profesionales con la sociedad de auditoría para participar en auditorías en alguna de las posiciones contempladas en el artículo 56.1.a) RLAC y estuviera designado por la sociedad de auditoría para realizar auditorías en su nombre.

A efectos de la aplicación de la excepción contemplada en el artículo 23.2.c) hay que señalar que el concepto de vinculación que en esta excepción se contempla es más exigente que el anteriormente mencionado, ya que la norma habla de *“... cualquier tipo de vinculación o interés ...”*. Así, si un antiguo socio de la sociedad de auditoría que no hubiera intervenido o tenido capacidad de influir en el trabajo de auditoría y en el que se den las circunstancias para que la objetividad no pueda verse comprometida por la existencia de posibles influencias recíprocas entre dicho socio y el auditor firmante o la sociedad de auditoría, mantuviera alguna



relación con esta como, por ejemplo, la existencia de un contrato de servicios profesionales para otros fines (ej. formación) y quisiera, acogiéndose a la excepción del artículo 23.2.c), pasar a ocupar en el cliente de auditoría una de las posiciones contempladas en el citado artículo 23 antes de que haya transcurrido el plazo de uno o dos años, según proceda, desde su desvinculación de la firma de auditoría, deberá finalizar el contrato de servicios profesionales con la sociedad de auditoría para acogerse a la excepción.

Con independencia de lo anterior, si transcurrido el periodo de enfriamiento prescrito en el artículo 23 LAC una persona que hubiera estado sujeta a dichas restricciones quisiera incorporarse a un cliente de auditoría y mantuviese en ese momento cualquier tipo de relación con la firma de auditoría, esta deberá evaluar la potencial amenaza a su independencia derivada de que esa persona ocupe un puesto en el cliente de auditoría y mantenga una relación con la sociedad de auditoría. Si la amenaza fuera significativa la firma de auditoría deberá establecer las salvaguardas adecuadas, bien eliminando la relación existente con dicha persona o por otra vía adecuada en función de las características y significatividad de la amenaza.