



## **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"> <li>Formar parte de los órganos de administración o de dirección.</li> </ul>  | 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"> <li>Ocupar puesto de empleo.</li> </ul>   | Se puede tomar como referencia la descripción realizada en el art. 43.c) del RLAC.   | entidad auditada  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Tener interés financiero directo o indirecto en dichas entidades si, en cualquiera de los casos, es significativo para cualquiera de las partes.</li> </ul> | <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"> <li>En entidades distintas de la auditada que tengan un instrumento financiero en la auditada</li> <li>En entidades en las que la entidad auditada tenga dicho instrumento financiero</li> </ul> <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"> <li>Cuando el interés financiero derive de causas sobrevenidas no imputables al auditor de cuentas</li> <li>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</li> </ul> | 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  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- 23.1 LAC APRE</li> <li>- 23.2.a) LAC Los auditores de cuentas que estén designados por la sociedad de auditoría para firmar informes con <b>capacidad de influir</b> del art. 56.1.a) RLAC</li> <li>- 23.2.b) LAC Auditores de cuentas del equipo encargo</li> <li>- 23.2.c) LAC Socios de la sociedad de auditoría y auditores designados que no hayan intervenido en el encargo (19.1.c) LAC) <b>excepto</b> 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.</li> </ul> | <p>Para 23.1, 23.2.a) y 23.2.c) → Entidad auditada y entidades con las 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"> <li>- 23.1 LAC APRE</li> <li>- 23.1 LAC Sociedad de auditoría</li> <li>- 23.2.a) LAC Los auditores de cuentas que estén designados por la sociedad de auditoría para firmar informes con <b>capacidad de influir</b> del art. 56.1.a) RLAC</li> <li>- 23.2.b) LAC Auditores de cuentas el equipo encargo</li> <li>- 23.2.c) LAC Socios de la sociedad de auditoría y auditores designados que no hayan intervenido en el encargo (19.1.c) LAC) <b>excepto</b> 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.</li> </ul> | <p>Para 23.1, 23.2.a) y 23.2.c) → Entidad auditada y entidades con las que esta tenga una relación de control.</p> <p>Para 23.2.b) Únicamente en relación con la entidad auditada.</p> |
| <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).</p>  |  |   |  |



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.



MINISTERIO  
DE ECONOMÍA, COMERCIO  
Y EMPRESA

*ic/a/c* Instituto de Contabilidad y  
Auditoría de Cuentas