



CRITERIO DE INTERPRETACIÓN SOBRE DETERMINADOS ASPECTOS DE LA DURACIÓN MÁXIMA DEL ENCARGO DE AUDITORÍA EN ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO.

Antecedentes.

Por medio de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (LPGE) se modifica el artículo 40.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) en lo referente a la posible prórroga del periodo máximo de contratación de los auditores de cuentas en entidades de interés público (EIP).

El artículo 40.1 de la LAC antes de su modificación por la LPGE establecía:

«Artículo 40. Contratación, rotación y designación de auditores de cuentas o sociedades de auditoría.

1. En relación con la duración del contrato de auditoría, se aplicará lo establecido en el artículo 17 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular lo dispuesto en los apartados 3, 5, 6 y 8. Adicionalmente, la duración mínima del período inicial de contratación de auditores de cuentas en entidades de interés público no podrá ser inferior a tres años, no pudiendo exceder el período total de contratación, incluidas las prórrogas, de la duración máxima de diez años establecida en el artículo 17 del citado Reglamento. No obstante, una vez finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor o sociedad de auditoría, podrá prorrogarse dicho periodo adicionalmente hasta un máximo de cuatro años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente en este período adicional.

Durante el periodo inicial, o del período de prórroga del contrato inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa, no pudiendo ser consideradas como tales las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría. En todo caso, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la rescisión del contrato de auditoría.»



El actual artículo 40.1 de la LAC tras su modificación por la LPGE establece:

«Artículo 40. Contratación, rotación y designación de auditores de cuentas o sociedades de auditoría.

1. En relación con la duración del contrato de auditoría, se aplicará lo establecido en el artículo 17 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular lo dispuesto en los apartados 3, 5, 6 y 8. Adicionalmente, la duración mínima del período inicial de contratación de auditores de cuentas en entidades de interés público no podrá ser inferior a tres años, no pudiendo exceder el período total de contratación, incluidas las prórrogas, de la duración máxima de diez años establecida en el artículo 17 del citado Reglamento. No obstante, una vez finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor o sociedad de auditoría, podrá prorrogarse dicho período adicionalmente hasta un máximo de catorce años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente en este período adicional, o hasta diez años si se realiza una convocatoria pública de ofertas para la auditoría legal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16, apartados 2 a 5 del Reglamento de la UE número 537/2014, de 16 de abril. Durante el período inicial, o del período de prórroga del contrato inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa, no pudiendo ser consideradas como tales las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría. En todo caso, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la rescisión del contrato de auditoría.»

La entrada en vigor de lo dispuesto en el actual artículo 40.1 de la LAC es el 1 de enero de 2023.

Tras la modificación del artículo 40.1 de la LAC, una vez finalizado el período máximo de contratación de 10 años de un mismo auditor de cuentas o sociedad de auditoría para la auditoría de las cuentas anuales de una misma EIP, esta puede optar por prorrogar la contratación del mismo auditor por medio de las siguientes opciones:



- 1) Nombrar al auditor previo conjuntamente con otro auditor por un periodo adicional de hasta 14 años.

La Comisión de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA) emitió el 16 de marzo de 2021 un documento con preguntas frecuentes respecto a la materia “Appointment of statutory auditors or audit firms by public-interest entities” y en su pregunta 1, y en concreto en lo relacionado con nombramientos en coauditoría, se establece lo siguiente:

“1. When do PIEs have to perform a formal selection procedure according to Art. 16 (3) AR?

...

b) Joint Audits

According to Art. 16 (3) AR, a selection procedure is mandatory for the initial appointment of any auditor by a PIE, including for the appointment of a second auditor in case of joint audit. A selection procedure is thus required for all changes in the composition of the pair of auditors (regardless whether one or both of them are replaced at the same date).

If a Member State has decided to use the joint audit option for extending the engagement period as foreseen in Art. 17(4) (b) AR and a PIE had no joint audit throughout the initial audit engagement period, a selection procedure in accordance with Art. 16 (3) AR has to be conducted to appoint the joint auditor upon the expiry of the maximum duration period, but no selection procedure is required for renewing the auditor already in place.

...”

“1. ¿Cuándo deben las PIE realizar un procedimiento de selección formal según el artículo? 16 (3) AR?

...

b) Auditorías Conjuntas

Según el artículo 16 (3) AR, un procedimiento de selección es obligatorio para el nombramiento inicial de cualquier auditor por parte de una EIP, incluido el nombramiento de un segundo auditor en caso de auditoría conjunta. Por tanto, es necesario un procedimiento de selección para cualquier cambio en la composición de



la pareja de auditores (independientemente de que uno o ambos sean sustituidos en la misma fecha).

Si un Estado miembro ha decidido utilizar la opción de auditoría conjunta para ampliar el período de contratación según lo dispuesto en el artículo 17(4) (b) AR y la EIP no tuvo una auditoría conjunta durante el período inicial del encargo de auditoría, un procedimiento de selección de conformidad con el art. 16 (3) AR debe realizarse para nombrar al auditor conjunto una vez transcurrido el período máximo de duración, pero no se requiere ningún procedimiento de selección para renovar al auditor ya existente." (Traducción no oficial).

En base a lo anterior, al nuevo auditor que entre en coauditoría se le nombraría, vía convocatoria pública de ofertas, para actuar conjuntamente con el auditor previo.

2) Realizar una convocatoria pública de ofertas (CPO) conforme al artículo 16 del Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014 (RUE) y nombrar al auditor previo por un periodo adicional de hasta 10 años.

De la aplicación práctica del artículo 40.1 de la LAC en vigor surgen una serie de aspectos en los que se suscitan dudas y que se plantean a continuación.

Interpretación:

Antes de entrar en las consultas concretas recibidas se considera conveniente aclarar dos aspectos fundamentales para el análisis de estos artículos y para la contestación a las consultas planteadas.

En primer lugar, debe señalarse que el nuevo régimen que regula la duración máxima del encargo será aplicable a partir de 1 de enero de 2023, sin que se haya previsto en su regulación la aplicación retroactiva.

Para analizar su aplicabilidad, se debe analizar si, de acuerdo con la anterior legislación, el artículo 17.3 RUE, que regula el llamado periodo de enfriamiento, era de aplicación al concreto encargo con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva redacción del artículo 40 de la LAC, es decir, si el periodo de enfriamiento era aplicable al encargo el 31 de diciembre de 2022, por haber transcurrido el periodo máximo de duración del encargo con anterioridad a dicha fecha.

En este sentido, los contratos que podrán extender su duración conforme a las nuevas condiciones hasta los plazos máximos previstos, según la circunstancia o condición concreta que concurra en cada caso, son los siguientes:



- aquellos contratos que no hayan alcanzado el 31 de diciembre de 2022 su duración máxima inicial o prorrogada de acuerdo con la anterior legislación (consulta 3 y 4, respectivamente), y
- aquellos contratos que han alcanzado el 31 de diciembre de 2022 la duración máxima inicial o prorrogada de acuerdo con la anterior legislación, pero todavía no se ha iniciado el periodo de enfriamiento, por haber concluido dicha duración el mismo día 31 de diciembre de 2022. En el segundo caso, es decir, los contratos que hayan alcanzado la duración máxima prorrogada de acuerdo con la anterior legislación, la prórroga para actuar conjuntamente contemplada en la nueva redacción del artículo 40 será aplicable por un máximo de 10 años más, completándose así la duración máxima de 24 años que contempla la nueva redacción del artículo 40 (14 años con la antigua redacción y 10 con la nueva redacción).

Por el contrario, no sería susceptible de extensión la duración máxima del encargo conforme al nuevo régimen, para aquellos contratos en los que, con anterioridad al 31 de diciembre de 2022, se hubiera alcanzado la duración máxima prevista de acuerdo con la anterior legislación, puesto que la sociedad de auditoría o el auditor estaría ya sujeto a la obligación de cumplir con el periodo de enfriamiento el mismo día 31 de diciembre de 2022 y, por ello, el 1 de enero de 2023 sigue en periodo de enfriamiento en virtud del artículo 17.3 del RUE. Es decir, la nueva redacción del artículo 40 de la LAC no puede interrumpir un periodo de enfriamiento ya iniciado antes de su entrada en vigor. A esta circunstancia hace referencia la consulta 2.

En este sentido, debe considerarse que la duración máxima de los encargos debe entenderse referida al número de ejercicios para cuyos estados financieros se ha contratado la auditoría, considerando la fecha de cierre del ejercicio auditado.

Así, la pregunta 4, apartado c), de las Guías de COESA de Duración del encargo de auditoría, establece lo siguiente:

“Dado que los estados financieros se preparan, auditan y aprueban en referencia a un ejercicio financiero, pero necesariamente después de la finalización de dicho ejercicio financiero, la mención a un periodo de “dos años” para la ampliación debe entenderse referida a 2 ejercicios financieros y, por tanto, cubre los servicios de auditoría



correspondientes a dichos ejercicios financieros, aunque se presten con posterioridad a la finalización de dichos ejercicios.”

En segundo lugar, las condiciones previstas en el artículo 17.4 del RUE e incorporadas ahora en el artículo 40 de la LAC, esto es, la celebración de una CPO o el nombramiento simultáneo de más de un auditor, deben producirse respecto a la auditoría del año 11 (primer ejercicio tras el transcurso de la duración máxima inicial del encargo establecida en 10 años). De esta manera, la EIP debe optar para la auditoría del año 11 por el camino a tomar para la extensión en virtud de la condición que se cumpla en dicho ejercicio y, que, a su vez, determinará la duración máxima hasta la que puede extenderse el encargo, que será diferente según la opción elegida.

Sin perjuicio de lo anterior, en el caso de que, durante el periodo extendido mediante la organización de una CPO, se contratase a otro auditor para llevar a cabo la auditoría conjunta, esta contratación de otro auditor no permite ampliar esta duración máxima adicional de 10 años.

En el caso de que se opte por la extensión bajo la condición de nombramiento de otro auditor para llevar a cabo la auditoría conjuntamente con el auditor inicialmente nombrado, será necesario organizar una CPO para el nuevo auditor, pero no para el auditor nombrado durante el encargo inicial de duración máxima de 10 años.

Consulta 1.

La consulta planteada se refiere a la situación en la que una vez realizada la CPO, que sirve de base para extender el nombramiento de un auditor más allá del periodo máximo inicial de 10 años y se realiza para un periodo de 3 años, si la EIP puede tras esos 3 años adicionales reelegir anualmente a su auditor hasta un máximo de 10 años sin necesidad de CPO, tal y como se habría venido haciendo en el periodo máximo inicial de 10 años.

Contestación a la consulta.

Debe analizarse el considerando 21 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) y que establece lo siguiente, en relación con la amenaza de familiaridad que pretende paliar el establecimiento de la duración máxima del encargo y la obligación de rotación:

"Al objeto de reducir la amenaza de familiaridad, reforzando con ello la independencia de los auditores legales y sociedades de auditoría, es importante establecer una duración máxima del encargo de auditoría que vincula a un auditor



legal o sociedad de auditoría con una entidad auditada determinada. Además, como medio para reforzar la independencia del auditor legal o sociedad de auditoría, favorecer el ejercicio del escepticismo profesional, y aumentar la calidad de la auditoría, el presente Reglamento establece las siguientes alternativas para una ampliación de la duración máxima del encargo: la licitación regular, abierta y obligatoria o la designación de más de un auditor legal o sociedad de auditoría por las entidades de interés público. (Subrayado de este escrito)"

Y el artículo 17.4.a) del RUE "a) veinte años si, una vez transcurrido el período de duración máxima contemplado en el apartado 1, párrafo segundo, y en el apartado 2, letra b), se realiza una convocatoria pública de ofertas para la auditoría legal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16, apartados 2 a 5".

El empleo del término licitación en singular en este considerando y el empleo del término convocatoria pública de ofertas en el mencionado artículo permiten concluir que la extensión de la duración máxima del encargo se puede producir o bien mediante el nombramiento de otro auditor en auditoría conjunta, para todos los ejercicios para los que se extienda la duración máxima inicial de 10 años, o bien mediante una licitación obligatoria que incluya el año de la extensión.

En este sentido, en el documento de preguntas y respuestas sobre la implementación del nuevo marco de auditoría legal ("**Q&A - Implementation of the New Statutory Audit Framework**") emitido por la Comisión con fecha 3 de septiembre de 2014, encontramos la siguiente contestación:

"Can a Member State that activates the option for the extension of the maximum duration of the audit engagement in case of tendering set a shorter period than 20 years?"

Member States can opt for a maximum duration of the audit engagement shorter than 20 years for tendering or 24 years in case of joint audit, as the Regulation states that this is a "maximum duration".

In addition, Member States are allowed to set stricter additional conditions for the carrying out of the tendering procedure. They can require multiple tendering procedures, for instance every 5 years. (10+5+5). However, in order to benefit from the extension of 10 years, the tender should take effect upon expiry of the 10-year initial period."



"¿Puede un Estado miembro que active la opción de ampliar la duración máxima del encargo de auditoría en caso de licitación fijar un período inferior a 20 años?"

Los Estados miembros pueden optar por una duración máxima del encargo de auditoría inferior a 20 años en caso de licitación o 24 años en caso de auditoría conjunta, ya que el Reglamento establece que se trata de una "duración máxima".

Además, los Estados miembros pueden establecer condiciones adicionales más estrictas para la realización del procedimiento de licitación. Pueden requerir múltiples procedimientos de licitación, por ejemplo, cada cinco años. (10+5+5). Sin embargo, para poder beneficiarse de la prórroga de diez años, la licitación debería surtir efecto una vez transcurrido el período inicial de diez años." (Traducción no oficial).

La regulación del artículo 40 de la LAC ha optado por establecer el periodo máximo señalado en el RUE sin que se haya previsto más CPO que la necesaria para extender el contrato a los 10 años posteriores a los 10 iniciales.

Consulta 2.

La consulta se refiere a si una EIP que había contratado a un auditor A por un plazo de 10 años que finaliza tras la auditoría de las cuentas del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2019, y que había contratado a otro auditor B para las auditorías del periodo de 3 años de 2020 a 2022, puede realizar una CPO a la que acudiera el auditor A y nombrar a dicho auditor por un periodo máximo de 10 años en concepto de extensión de su anterior periodo inicial como auditor de la EIP.

La EIP se plantea cambiar de auditor para las cuentas anuales de 2023. Dado que el ejercicio 2023 es un año de cambio de la normativa y que en los años 2019/2020 no existía la posibilidad de extensión adicional mediante el nombramiento a través de una CPO, se plantea la duda de si la EIP podría realizar una CPO y extender el nombramiento del auditor A por un máximo de 10 años a partir del año 2023 (hay que recordar que el auditor no ha completado su periodo de enfriamiento).

Contestación a la consulta.

En este caso estamos ante un contrato finalizado para el que se había alcanzado su duración máxima con anterioridad a la entrada en vigor de la modificación legislativa, es decir, el 1 de enero de 2023, y respecto al cual el auditor nombrado, al haber cumplido la duración máxima inicial de 10 años, y no haberse acordado la extensión de dicha duración máxima, está sujeto con



anterioridad a la entrada en vigor de la nueva redacción del artículo 40 de la LAC a la obligación de completar un periodo de enfriamiento de cuatro años para poder volver a ser nombrado.

Así, no puede nombrarse al auditor A puesto que no ha cumplido con el periodo de enfriamiento aplicable de acuerdo con la anterior legislación, puesto que la nueva regulación no puede interrumpir la aplicación del artículo 17.3 RUE. Por tanto, no puede contratarse al auditor A para extender el contrato que finalizó habiendo alcanzado su duración máxima antes de la aplicación de las nuevas provisiones sobre extensión de la duración máxima del encargo y sin que haya transcurrido el periodo de enfriamiento previsto en 4 años.

De permitirse la interpretación contraria no se estaría cumpliendo las condiciones previstas para la extensión de la duración máxima del encargo en el año 11, es decir, nombramiento del auditor inicial mediante la celebración de una CPO o la contratación a partir de dicho año del auditor inicial junto con otro auditor para llevar a cabo la auditoría conjunta.

Consulta 3.

La consulta se refiere a la posibilidad de volver a nombrar a un auditor X, que no había alcanzado el periodo máximo inicial de contratación (por ejemplo se le ha contratado por un periodo de 9 años) ni ha completado el periodo de enfriamiento, (solo se ha nombrado a otro auditor Y por un periodo de tres años, de manera que no han transcurrido los cuatro años del periodo de enfriamiento para el auditor X), por un periodo máximo que, junto con los años en que ya ha ejercido como auditor de la entidad, no exceda del periodo máximo inicial de 10 años, sin necesidad de realizar una CPO.

Al haber transcurrido solo un periodo de tres años desde que el auditor X fue el auditor de cuentas de la EIP por un periodo consecutivo de 9 años, no se ha completado el periodo de enfriamiento (establecido en 4 años por el art. 17.3 RUE). Surge la duda de, si en este contexto, el nombramiento del auditor X en periodo de enfriamiento se puede entender incluido dentro de lo contemplado en el artículo 17.1 del RUE -extensiones dentro del periodo máximo de 10 años- y, por tanto, de acuerdo con el artículo 16.3 del RUE, exento de la necesidad de realizar una CPO.

Contestación a la consulta.

En este caso estamos ante un contrato finalizado para el que, a diferencia del caso anterior, no se había alcanzado su duración máxima cuando se concluyó el contrato. Por tanto, no aplica el artículo 17.3 RUE, es decir, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no se encuentra en el periodo de enfriamiento obligatorio.



No obstante, debe considerarse la contestación a la pregunta A) 1 de las Guías de COESA de Duración del encargo de auditoría, que establece que:

"Considerando el espíritu y el propósito del Reglamento de evitar la amenaza de familiaridad al implementar los requisitos de rotación, se recomienda encarecidamente considerar que si un auditor deja de prestar servicios de auditoría a una EIP durante un periodo inferior a cuatro años (denominado periodo de enfriamiento) y es nombrado otra vez para prestar servicios de auditoría a la misma EIP tras la interrupción, el cálculo de la duración máxima no debe reiniciarse. Por el contrario, el número de años durante los que el auditor ha estado prestando servicios a la EIP antes de la interrupción debería añadirse a los años de prestación de servicios de auditoría a la misma EIP por el mismo auditor tras la interrupción."

Sin embargo, nada se indica respecto a que deba considerarse que esta extensión permitida de la duración del encargo pueda hacerse sin cumplir la condición establecida en el artículo 16 en cuanto al nombramiento del auditor conforme a una convocatoria de ofertas. Este artículo resulta de aplicación puesto que, estamos ante un nuevo nombramiento de auditor y no ante una prórroga dado que las prórrogas deben ser de un encargo en vigor, es decir, sucesivas y sin interrupciones. Debe considerarse asimismo el considerando 18 del RUE que se refiere al importante papel del comité de auditoría *"en la selección de un nuevo auditor legal o sociedad de auditoría"* por lo que la convocatoria de ofertas sería obligatoria puesto que se va a nombrar a un auditor distinto, aunque ya hubiera estado nombrado con anterioridad, del auditor nombrado en la actualidad.

En conclusión, puede admitirse que, al no haberse alcanzado la duración máxima del encargo, el auditor X puede ser nombrado por un año, puesto que según la contestación a la pregunta A1 transcrita anteriormente, este año se "añade" a los anteriores, pero nos encontramos ante el nombramiento de un nuevo auditor, distinto del que ha estado designado durante el periodo de enfriamiento no completado, por lo que debe celebrarse la oportuna convocatoria de ofertas.

Una vez transcurrida la duración máxima de 10 años, 9 continuos y 1 año con la condición de convocatoria de ofertas como consecuencia del nuevo nombramiento, a la que se refiere el párrafo anterior, puede extenderse la duración máxima hasta 20 años, es decir 10 años adicionales, si se contrata al auditor inicial mediante CPO adicional que se aplique al año 11, o hasta 24 años, es decir 14 años adicionales, mediante el nombramiento de más de un auditor a partir del año 11, sin perjuicio de la posibilidad contemplada en la respuesta a la consulta 6, es



decir, que la CPO del año 10 no sea solo por un año sino que también comprenda el año 11, en cuyo caso la extensión de la duración máxima será hasta 19 años.

Consulta 4.

La consulta se refiere a si una EIP que, de acuerdo con la normativa vigente hasta 2022, extendió el mandato de su auditor X por 4 años mediante la contratación de dos auditores para actuar conjuntamente (llegando con esta extensión hasta la auditoría de las cuentas del ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 2024 habiendo nombrado al auditor Y a través de una CPO), puede extender a partir de 2023 esos 4 años hasta 14 también mediante el nombramiento de más de un auditor en auditoría conjunta.

Al 31 de diciembre de 2022 nos encontramos con esta situación:

- El auditor X llevará auditando a la EIP durante 12 años: 10 años iniciales solo más 2 años adicionales en auditoría conjunta con el auditor Y.
- El auditor Y llevará auditando a la EIP durante 2 años en auditoría conjunta con el auditor X.

El 1 de enero de 2023 entra en vigor la modificación del artículo 40.1 de la LAC en el sentido ya expuesto al inicio de este documento y que se vuelve a extractar a continuación:

“... una vez finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor o sociedad de auditoría, podrá prorrogarse dicho período adicionalmente hasta un máximo de catorce años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente en este período adicional, o hasta diez años si se realiza una convocatoria pública de ofertas...”

Surge la duda de si, a la vista de la modificación normativa, hay obstáculo para que, aunque cuando se finalizó el periodo máximo de 10 años solo se podía ampliar el mismo por 4 años vía auditoría conjunta, se puedan prolongar dichos 4 años hasta los 14 ahora permitidos.

Contestación a la consulta.

En este caso el cambio normativo se ha producido estando en vigor el contrato, habiendo sido prorrogado hasta el año 2024 en base a la normativa vigente en el momento de acordarse dicha prórroga, pero que en el momento en que finalice dicha prórroga podría aplicar el nuevo régimen legal.



El nuevo régimen previsto legalmente aplicará a partir de 1 de enero de 2023, por lo que a las prórrogas que puedan acordarse a partir de dicha fecha les podrá ser de aplicación este nuevo régimen. En este sentido, cuando corresponda acordar la prórroga a partir del ejercicio 2025 se podrá prorrogar a ambos auditores por un plazo adicional de 10 años, alcanzando así la duración de 24 años establecida como máxima en la redacción vigente del artículo 40 de la LAC

Consulta 5.

La consulta se refiere a si puede extenderse el periodo máximo de duración del encargo para un auditor que ha alcanzado como auditor único de una EIP dicho periodo, mediante el nombramiento de este auditor junto con otro para llevar a cabo una auditoría conjunta y si pueden estos auditores nombrarse por un periodo de hasta 14 años, considerando la redacción del artículo 83 del RLAC.

El artículo 83 del RLAC, el cual dice así en su redacción actual, que no ha sido objeto de modificación:

“1. En el caso de que haya finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor de cuentas, la contratación conjunta de dicho auditor de cuentas con otro auditor de cuentas en el período adicional a que se refiere el artículo 40.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, podrá ir de uno hasta cuatro años, con las prórrogas correspondientes hasta completar en su caso dicho período adicional, sin que resulte de aplicación al nuevo auditor nombrado el plazo mínimo de tres años previsto en el artículo 40.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, con carácter general para la contratación inicial de los auditores de cuentas.

2. Una vez finalizado el período adicional de contratación conjunta, el nuevo auditor de cuentas con el que se contrató de forma simultánea para actuar conjuntamente podrá ser contratado individualmente hasta completar el periodo de contratación máximo de diez años, incluidas prórrogas. Expirado el período máximo de contratación de diez años, dicho auditor de cuentas podrá ser contratado conjuntamente con otro auditor de cuentas por el periodo adicional de hasta cuatro años a que se refiere el apartado anterior.”

Lo analizamos con un ejemplo:

Un auditor de cuentas, auditor X, lleva auditando a una misma EIP durante 10 años consecutivos, con lo que ha alcanzado el periodo máximo inicial permitido. Ahora, con la modificación del



artículo 40.1 de la LAC, si la EIP auditada opta por nombrar al auditor X mediante auditoría conjunta con otro auditor, auditor Y, podría hacerlo hasta un máximo de 14 años adicionales.

Siguiendo con el criterio que marca el artículo 83 del RLAC, el nombramiento en auditoría conjunta podrá ir de uno hasta catorce años, con las prórrogas correspondientes hasta completar en su caso dicho período adicional, sin que resulte de aplicación al nuevo auditor nombrado (auditor Y) el plazo mínimo de tres años que, con carácter general para la contratación inicial de los auditores de cuentas, prevé el artículo 40.1 de la LAC.

Se nos plantea la duda de si, en esta situación y siguiendo con la línea que se desprende del criterio mencionado, al auditor Y que entra en auditoría conjunta se le podría nombrar, vía CPO, conjuntamente con el auditor X por hasta un máximo adicional -adicional para el auditor X- de 14 años, sin que resulte de aplicación al auditor Y el plazo máximo inicial de 10 años que, con carácter general, establece el artículo 40.1 de la LAC.

Contestación a la consulta.

La regulación prevista en el artículo 83 del Reglamento pretende evitar que como para el segundo auditor sería su nombramiento inicial, se tuviera que aplicar la duración mínima de 3 años y así limitar la capacidad de decisión de contratar una auditoría conjunta por un periodo inferior a tres años, porque podía suponer un desincentivo para la EIP. Al estar anteriormente en vigor una prórroga máxima de 4 años no se planteaba el problema respecto a la duración máxima.

No obstante, y sin perjuicio de la necesaria adaptación del artículo 83 del RLAC a la nueva regulación contenida en el artículo 40 de la LAC, debe señalarse que el auditor Y en el ejemplo puede ser contratado a partir del año 11 por un periodo de 14 años para llevar a cabo la auditoría conjuntamente con el auditor X.

Consulta 6.

La consulta planteada se refiere a si la CPO a que se refiere el apartado 1 del artículo 40 de la LAC tiene que tener efectos a partir de la finalización de la duración máxima de 10 años para que se pueda acceder a la posibilidad de prorrogar el contrato, es decir, para los años 11 y siguientes o puede tener efectos para años anteriores al año 11 siempre que también afecte a dicho año.

Contestación a la consulta.

En virtud de lo establecido en el artículo 40.1 de la LAC, una vez finalizado el periodo máximo de contratación de 10 años de un mismo auditor de cuentas o sociedad de auditoría para la auditoría de las cuentas anuales de una EIP, esta puede optar por prorrogar la contratación del mismo



auditor, bien contratando simultáneamente a otro auditor, o bien realizando una CPO cumpliendo las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 16 del RUE.

A este respecto debe analizarse el artículo 17.4 del RUE que, en relación con las opciones para extender la duración máxima del encargo, señala lo siguiente:

"4. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 y en el apartado 2, letra b), los Estados miembros podrán establecer que los períodos de duración máxima a que se refieren el apartado 1, párrafo segundo, y el apartado 2, letra b), puedan ampliarse hasta una duración máxima de:

a) veinte años si, una vez transcurrido el período de duración máxima contemplado en el apartado 1, párrafo segundo, y en el apartado 2, letra b), se realiza una convocatoria pública de ofertas para la auditoría legal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16, apartados 2 a 5, o

b) veinticuatro años si, una vez transcurrido el período de duración máxima contemplado en el apartado 1, párrafo segundo, y en el apartado 2, letra b), se ha contratado simultáneamente a más de un auditor legal o sociedad de auditoría, siempre que la auditoría legal dé lugar a la presentación del informe conjunto de auditoría a que se refiere el artículo 28 de la Directiva 2006/43/CE."

Ha de resaltarse que la versión en inglés emplea dos expresiones diferentes en relación con las excepciones previstas en las letras a) y b), que, sin embargo, habrían sido traducidas con la misma expresión en castellano.

Esto obliga a analizar la literalidad de la versión original, por prevalecer esta en caso de duda.

Así el mencionado artículo 17.4 establece lo siguiente:

"4. By way of derogation from paragraph 1 and point (b) of paragraph (2), Member States may provide that the maximum durations referred to in the second subparagraph of paragraph 1 and in point (b) of paragraph 2 may be extended to the maximum duration of:

(a) 20 years, where a public tendering process for the statutory audit is conducted in accordance with paragraphs 2 to 5 of Article 16 and takes effect upon the expiry of the maximum durations referred to in the second subparagraph of paragraph 1 and in point (b) of paragraph 2; or



(b) twenty four years, where, after the expiry of the maximum durations referred to in the second subparagraph of paragraph 1 and in point (b) of paragraph 2, more than one statutory auditor or audit firm is simultaneously engaged, provided that the statutory audit results in the presentation of the joint audit report as referred to in Article 28 of Directive 2006/43/EC."

La expresión utilizada en el caso de la extensión de la duración máxima en caso de nombramiento de más de un auditor se refiere claramente a que esto debe producirse tras la expiración de la duración máxima del encargo inicial.

Sin embargo, en el caso de la extensión de esta duración máxima bajo la condición de la realización de una CPO, no se utiliza la misma expresión cuando podría haber sido así.

En este caso, la traducción de la expresión empleada sería "cuando una convocatoria pública de ofertas tenga efecto tras la expiración de la duración máxima del encargo".

La duda planteada se refiere a si la CPO debe realizarse con efectos a partir del año 11 (incluido este) o si puede hacerse con efectos en ejercicios anteriores siempre que se incluya también el año 11.

Atendiendo a la literalidad del artículo 17.4.a) del RUE (en su versión inglesa) podría interpretarse que sería suficiente con que la convocatoria pública de ofertas esté referida al año 11, es decir, si una EIP ha contratado, mediante la duración inicial mínima establecida en el artículo 40.1 de 3 años y las prórrogas previstas, al mismo auditor por un plazo de 9 años, si para la auditoría de los años 10, 11 y 12 por ejemplo, se organiza una CPO, se entendería cumplido el requisito establecido en el artículo 17.4.a) del RUE.

Siendo esto así, la EIP podría contratar al auditor por un periodo adicional de hasta 10 años contando desde el primer ejercicio cubierto con la CPO organizada (año 10), alcanzando así 19 años totales.

Consulta 7.

La consulta se refiere a si, tras el periodo máximo inicial de 10 años consecutivos auditando un único auditor (auditor A) a una misma EIP, puede la EIP alternar las dos diferentes vías de extensión adicional del periodo de contratación que facilita el artículo 40.1 de la LAC, primero vía CPO y luego vía auditoría conjunta (con el auditor B)?

Por ejemplo:



- El auditor A alcanza los 10 años de periodo máximo inicial auditando a la misma EIP.
- La EIP vuelve a nombrar al auditor A por 4 años por medio de una CPO.
- Tras esos 4 años de extensión adicional siendo su auditor de cuentas el auditor A, la EIP quiere nombrar al auditor A en auditoría conjunta con el auditor B.

De poder alternarse los diferentes tipos de extensión adicional, surge la duda sobre por cuántos años podría nombrar la EIP al auditor A en auditoría conjunta con el auditor B. Es decir, si podría nombrar al auditor A en auditoría conjunta con el auditor B por un periodo que unido al que ya llevara el auditor A en la extensión, le llevara hasta los 24 años totales o, por el contrario, solo podría nombrarlo por un periodo que le llevara como máximo hasta los 20 años totales.

Asimismo, se plantea si iniciada la extensión mediante el nombramiento de A y B como auditores conjuntos durante 4 años pudiera completarse la extensión hasta los 20 años mediante una CPO que eligiera al auditor A para realizar en solitario la auditoría de los 6 años restantes hasta los 20.

Contestación a la consulta.

Para contestar a esta consulta debe analizarse la literalidad de las condiciones establecidas en las letras a) y b) del apartado 4 del artículo 17. En ambos casos, la condición debe cumplirse en relación con el año siguiente al de finalización de la duración inicial máxima el encargo es decir 10 años.

Conforme a la traducción correcta de la condición de la letra a), se indica que "cuando una convocatoria pública de ofertas tenga efecto tras la expiración de la duración máxima del encargo" y, por tanto, debe entenderse que la CPO debe organizarse para el año 11, tal y como se ha señalado en la contestación a la consulta 6 anterior. Así, si una entidad opta por nombrar en el año 11 a un nuevo auditor para llevar a cabo la auditoría conjunta junto con el auditor inicial, ya no puede luego abandonarse la condición de auditoría conjunta y poder prorrogar al auditor inicial mediante una CPO puesto que esta no se habría realizado para el año 11.

De igual manera, considerando la redacción de la letra b) "si, una vez transcurrido el período de duración máxima contemplado en el apartado 1, párrafo segundo, y en el apartado 2, letra b), se ha contratado simultáneamente a más de un auditor legal o sociedad de auditoría," debe nombrarse a más de un auditor para llevar a cabo la auditoría conjunta en el año 11, lo que permitiría la extensión adicional siempre en coauditoría hasta los 24 años (10+14). No obstante, si una entidad opta por nombrar al auditor que desarrolló las auditorías durante el periodo inicial máximo de 10 años para el año 11 de forma individual mediante una CPO, la duración máxima



MINISTERIO
DE ECONOMÍA, COMERCIO
Y EMPRESA

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

será de 20 años. Si durante este plazo se nombra a un nuevo auditor para llevar a cabo la auditoría conjunta junto con el auditor inicial, la duración máxima se mantendrá en 20 años, no pudiendo extenderse hasta los 24, puesto que no se habría cumplido la condición de que este segundo auditor estuviera nombrado en el año 11.