



BOICAC Nº110/2017 CONSULTA 3

Sobre las condiciones establecidas por diversas instituciones, en calidad de terceros que no forman parte del contrato de auditoría, en relación con el nombramiento y actuación de auditores de cuentas que pudieran ser contrarias a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

RESPUESTA

Situación planteada:

Diversas instituciones vienen exigiendo que los auditores encargados de realizar los informes de auditoría de las cuentas anuales y estados financieros intermedios de determinadas entidades (distintas de las entidades auditadas) deben pertenecer a una concreta corporación representativa de los auditores en España, y que ésta incluso pertenezca a la Federación Internacional de Contables (IFAC).

Asimismo, tales instituciones establecen que en la realización de dichos trabajos el auditor de cuentas debe cumplir con las normas de independencia emitidas por la IFAC en el Code of Ethics for Professional Accountants (Código Ético para Contables Profesionales).

También existen entidades que emiten instrucciones, o imponen condiciones, que deben cumplir los auditores para poder ser designados como auditores de cuentas anuales o estados financieros, afectando por tanto al proceso de selección del auditor de cuentas; como, por ejemplo, la acreditación de un importe mínimo de facturación por servicios de auditoría, o que figuren en determinadas posiciones en el listado en el que se ordenan las sociedades de auditoría en función de su facturación.

Las cuestiones planteadas se refieren a:

- a) Si lo exigido por las citadas instituciones, antes referidas, puede enmarcarse en uno de los supuestos recogidos en el punto 4 del artículo 22 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de



Auditoría de Cuentas, y en tal caso vulnera lo dispuesto en dicho artículo, por lo que pueden ser consideradas nulas de pleno derecho las mencionadas exigencias en esos aspectos.

- b) Si se ajusta a derecho la restricción al acceso a los trabajos de auditoría objeto de las citadas exigencias para los auditores de cuentas que no reúnan los requisitos en éstas previstos (pertenecer a una determinada Corporación y alcanzar un determinado volumen de facturación).

Consideraciones generales:

1.- En primer lugar, debe tenerse en cuenta que las condiciones impuestas en relación con el nombramiento de auditores por las mencionadas instituciones y otros terceros se refiere a la realización de trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros de acuerdo con lo indicado en el artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC, en adelante) y en el artículo 2 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre (RAC, en adelante). Por tanto, el nombramiento y contratación del auditor de cuentas en estos supuestos se encuentran sujetos a la citada normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

En este sentido, debe advertirse igualmente que dichos nombramientos y actuaciones de auditor de cuentas no se refieren a trabajos de auditoría sobre las cuentas anuales o estados financieros de entidades que forman parte del sector público estatal, autonómico o local que se encuentren atribuidos legalmente a los órganos públicos de control a estos efectos, puesto que éstos se rigen por sus normas específicas, sin que les resulte de aplicación la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo establecido en el artículo 1.4 y disposición adicional segunda de la LAC.

2.- La auditoría de cuentas es una actividad regulada conforme a lo dispuesto en la LAC y su normativa de desarrollo desde el año 1988, en el que se aprobó por primera vez la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, como consecuencia de la



trasposición de las correspondientes y sucesivas Directivas Comunitarias, y sustituida, tras sucesivas modificaciones, por la hoy vigente citada Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

En la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas se regulan diferentes aspectos, entre los que, en relación con las cuestiones planteadas, procede destacar:

- a) Los requisitos y condiciones que cualquier persona física o jurídica debe reunir para poder ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España, las cuales deben estar inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas dependiente de este Instituto. De tal forma que sólo las personas físicas o sociedades de auditoría inscritas (las primeras en situación de ejercientes) en el citado Registro y que hayan prestado la garantía financiera correspondiente para responder de los daños y perjuicios que pudieran causar, están autorizadas para ejercer esta actividad en España.
- b) Las normas de ética y el régimen de independencia al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y que deben respetar en todo caso, a fin de preservar su independencia en todo momento respecto de la entidad auditada.
- c) La adscripción a alguna de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas no es un requisito exigido para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, siendo esta circunstancia voluntaria. De hecho existen auditores de cuentas y sociedades de auditoría no pertenecientes a ninguna de las Corporaciones existentes y que ejercen efectivamente la actividad de auditoría de cuentas. Las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas reconocidas en la actualidad son dos: el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), que se menciona en el Reglamento y Circular objeto de este escrito, y el Consejo General de Economistas (REA-REGA).



- d) No se establecen en dicha normativa de auditoría restricciones, limitaciones o clasificaciones de ningún tipo de los auditores de cuentas a efectos de poder permitir la realización de trabajos de auditoría de cuentas de las diferentes entidades a auditar, ni siquiera por razón de su pertenencia a una, a ambas o a ninguna de las corporaciones representativas de auditores existentes. Y ello, sin perjuicio de los requisitos sobre estructura y dimensión que pudieran exigirse reglamentariamente en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 45 de la LAC, o de las prohibiciones temporales de contratación derivadas de lo dispuesto en los artículos 40 y 78 de la LAC (respectivamente, obligaciones de rotación y sanción adicional de prohibición de realizar la auditoría de las cuentas de una entidad en los tres ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que una sanción adquiera firmeza en vía administrativa). Tampoco se contienen en dicha normativa de auditoría disposiciones que permitan establecer restricciones para la realización de un concreto trabajo de auditoría por los motivos que se indican en la consulta. Es más, en el artículo 22.4 de la LAC se prohíbe tal posibilidad al establecer que *“serán nulos de pleno derecho los acuerdos o cláusulas contractuales o estatutarias que pudieran restringir o limitar la selección, el nombramiento y la contratación por parte de los órganos competentes de la entidad de cualquier auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas”*.
- e) La actividad de auditoría de cuentas debe realizarse necesariamente por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. Dicha normativa está integrada por la LAC, su Reglamento de desarrollo, las normas de auditoría, de ética y de independencia y de control de calidad interno (artículo 2 de la LAC).

Al objeto de dar debida respuesta a la cuestión suscitada, hay que tener presente la finalidad a la que responde la nulidad de pleno derecho declarada y con arreglo a la cual ha de interpretarse



también esta disposición. Dicha norma imperativa tiene su precedente en la normativa comunitaria de la que trae causa, contenida en la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, así como 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. Ambos textos contienen, en los artículos 37 de Directiva y 16.6 del Reglamento, una previsión idéntica.

En este sentido, en el considerando 19 del Reglamento se justifica dicha previsión en los siguientes términos:

"El derecho que asiste a la junta general de accionistas o miembros de la entidad auditada para designar al auditor legal o sociedad de auditoría no tendría ningún valor si la entidad auditada suscribiese un contrato con terceros que contuviera cláusulas restrictivas de este derecho de elección. Por consiguiente, cualquier cláusula de un contrato pactada entre la entidad auditada y un tercero que determinen la designación de un determinado auditor legal o sociedad de auditoría o que restrinjan las opciones disponibles deben considerarse nulas de pleno derecho."

Adicionalmente, en el preámbulo de la LAC, al enumerar los objetivos que persigue, contempla el relacionado con la estructura del mercado y las dificultades de expansión de los auditores de menor tamaño, señalando lo que sigue:

"En tercer lugar, dados los problemas detectados en relación con la estructura del mercado y las dificultades de expansión, se arbitran determinadas medidas que permiten dinamizar y abrir el mercado de auditoría, incorporando el denominado «pasaporte europeo» para así contribuir a la integración del mercado de la auditoría, si bien con las medidas compensatorias que puede tomar el Estado miembro de acogida dónde se pretenda ejercer la



actividad, y declarando la nulidad de las cláusulas contractuales que limitan o restringen la facultad de elegir auditor.”

Por todo lo hasta aquí expuesto, cabe colegir que la restricción que se exige por las instituciones y otros terceros a que se refiere la consulta resultaría incardinada en el supuesto contemplado en el artículo 22.4 transcrito, siendo así que ni siquiera resultaría justificada por razón de la cualificación y especialización que pudiera requerirse de un determinado auditor en la realización del trabajo de auditoría con motivo de la dimensión y complejidad de la entidad a auditar, o de la actividad o sector al que ésta pertenece.

Adicionalmente, en la normativa de auditoría se establece un régimen específico de ética e independencia al que los auditores de cuentas se encuentran sometidos en la realización de sus trabajos (Secciones 1ª y 2ª del capítulo III del Título I de la LAC). No se incluye en la normativa de auditoría ninguna referencia a las normas de independencia ni al Código de ética emitidos por la IFAC, como se exige por las instituciones y entidades en cuestión objeto de este escrito. Tampoco el conocimiento y cumplimiento de este Código se contemplan como requisito para poder ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España. Ni se atribuye a la citada organización internacional competencia alguna en relación con la emisión de normas de aplicación obligatoria en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en España.

3.- A igual conclusión ha de llegarse en relación con las restricciones que pudieran imponerse motivadas por la necesidad de acreditar una determinada dimensión o volumen de facturación, grado de reputación o posición en listados o ranking, siempre y cuando éstas circunstancias no estuvieran relacionadas con la especialidad, sector y dimensión de la entidad a auditar, ni consiguientemente con la especialización, complejidad y adecuación de los recursos y sistemas a emplear en las labores de auditoría a realizar. En particular, debería guardarse una cierta adecuación y proporcionalidad entre, de un lado, el posible precio de licitación para realizar la auditoría y la complejidad para su realización, y de otro lado, el volumen de facturación exigido para



concurrir a la licitación, Así, no debería utilizarse un nivel determinado de volumen de facturación del auditor o la sociedad de auditoría como criterio de adjudicación de servicios de auditoría para las cuentas de entidades cuya complejidad y dimensión y precio de licitación no indican que sea preciso que la sociedad de auditoría sea de gran dimensión y tenga una estructura compleja.

4.- Lo señalado anteriormente se refiere exclusivamente a lo exigido por las citadas instituciones y otros terceros objeto de esta consulta en cuanto a la auditoría de cuentas anuales y a cualquier otro trabajo que pudiera tener la consideración de auditoría de cuentas, no así a otros trabajos distintos a éstos que pudieran realizarse por auditores de cuentas, los cuales no quedarían sujetos a lo dispuesto en la normativa de auditoría de cuentas.

Conclusiones:

5.- Por todo lo anterior, este Instituto, desde el ámbito de sus competencias de supervisión de la actividad de auditoría de cuentas en España, debe informar lo siguiente:

- a) En relación con las consultas planteadas, letras a) y b), relativas a si lo exigido por las instituciones y otros terceros en cuestión se enmarca en uno de los supuestos recogidos en el artículo 22.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, y en tal caso vulnera lo dispuesto en dicho artículo y puede ser considerado nulo de pleno derecho, y si se ajustan a derecho las restricciones al acceso a los trabajos de auditoría objeto de dicha exigencia para los auditores de cuentas que no reúnan los requisitos exigidos por las citadas instituciones y otros terceros (pertenecer a una determinada Corporación o alcanzar un determinado volumen de facturación), debe indicarse que la exigencia de pertenecer a una determinada Corporación limita la posibilidad de contratar a otros auditores para la realización de los trabajos de auditoría de cuentas, como son los auditores adscritos a otra Corporación o incluso a los que no pertenezcan a ninguna, resultando por tanto dicha exigencia contraria a lo establecido en el artículo 22.4 de la LAC.



A este respecto debe tenerse en cuenta que lo exigido por dichas instituciones y otros terceros, referente a que los informes auditoría presentados deben ser emitidos por un auditor perteneciente a una corporación representativa de los auditores en España que pertenezca a la Internacional Federation of Accountants (IFAC), resulta contrario a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, por cuanto en ésta con carácter general no se establecen, ni se contienen disposiciones que permitan imponer restricciones, limitaciones o preferencias entre los distintos auditores de cuentas autorizados para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España, ni siquiera por razón de su pertenencia a una determinada corporación; siendo así que se prohíbe tal posibilidad al calificarse de nulas de pleno derecho tales restricciones o limitaciones en el artículo 22.4 de la LAC.

Lo mismo debe entenderse igualmente respecto a la exigencia de acreditar determinado volumen de facturación, pero con el alcance y términos señalados en el apartado 4 anterior.

- b) Asimismo, también resultaría contrario a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas lo exigido por las citadas instituciones y otros terceros objeto de la consulta, referente a que en la auditoría de cuentas anuales se deban cumplir con las normas de independencia emitidas por la Federación Internacional de Contables (IFAC) en el Code of Ethics for Professional Accountants (Código Ético para Contables Profesionales), puesto que los auditores de cuentas en la realización de cualquier trabajo de auditoría de cuentas se encuentran sujetos al régimen de independencia y ética regulados en dicha normativa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 y secciones 1ª y 2ª del capítulo III del Título I de la LAC, y sin que en dicha normativa se encuentren incluidas las citadas normas de IFAC, que, con carácter general, por otra parte resultan menos estrictas y exigentes.



MINISTERIO
DE ECONOMÍA,
INDUSTRIA
Y COMPETITIVIDAD

INSTITUTO DE CONTABILIDAD
Y AUDITORÍA DE CUENTAS

6.- Conforme a lo establecido en la disposición adicional novena del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.