



BOICAC Nº110/2017 CONSULTA 4

Sobre el cómputo del periodo de duración máxima del contrato de auditoría en el caso de fusión de distintas entidades de interés público dando lugar a nueva entidad de este tipo, cuando el auditor que venía auditando las entidades fusionadas es también el de la nueva entidad.

Respuesta

Situación planteada

La cuestión planteada se refiere al criterio a seguir en supuestos en los que distintas entidades consideradas de interés público (EIP, en adelante) se han visto involucradas en un proceso de fusión o de combinación de negocios, de los que resulta una nueva entidad, también considerada EIP, y en los que el auditor que venía auditando las EIP fusionadas es también nombrado auditor de la nueva EIP. La cuestión que se plantea se refiere concretamente a cómo puede afectar dicha situación al cómputo de los periodos de contratación máxima entre auditores de cuentas y entidades de interés público (EIP), regulados en el artículo 40 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC, en adelante) y en los artículos 17 y 41 del Reglamento UE nº 537/2014 (RUE, en adelante). Es decir, si en el periodo máximo de contratación con la nueva entidad producto de la fusión deben tenerse en cuenta o no los periodos de contratación anteriores con las entidades fusionadas. Y más concretamente, cuál debe ser considerada en la fecha inicial de contratación a efectos del cómputo de los periodos máximos de contratación.

A efectos dialécticos y para facilitar el entendimiento del criterio a seguir, se plantea el siguiente escenario:

Se forma una EIP nueva "A, como resultado de la fusión de las entidades EIP "a", "b", "c" y "d". Las entidades a, b y c venían siendo auditadas por el auditor "X" nombrado para auditar las cuentas anuales de la nueva EIP "A. Dónde:

- "a": Aporta el 79% del activo total, el 79% de los fondos propios y el 67% de los socios de la nueva EIP "A".



- El actual órgano de administración de "Aconsta de 15 miembros, de los cuales 7 provienen del órgano de administración de "a"; 3 del órgano de administración de "b" y 1 del órgano de administración de "c".
- De las entidades "b", "c" y "d" no se remiten datos acerca de su aportación a la fusión.
- Las entidades "a" y "b" vienen siendo auditadas por primera vez desde el ejercicio 2006.

Consideraciones generales

1.- La dudas planteadas deben resolverse a la luz de los criterios de interpretación contemplados en el artículo 3.1 del Código Civil, en particular, teniendo en cuenta *"el sentido propio de sus palabras, en relación con contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas"*.

2.- El artículo 17.8 del RUE establece expresamente sobre esta materia:

"8. A efectos del presente artículo, la duración del encargo de auditoría se calculará a partir de la fecha del primer ejercicio cubierto por el contrato de auditoría en el que se haya designado por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría para que realice auditorías legales consecutivas de la misma entidad de interés público.

A efectos del presente artículo, una sociedad de auditoría incluirá a las demás sociedades que esta haya adquirido o con las que se haya fusionado.

En caso de existir incertidumbre acerca de la fecha en que el auditor legal o la sociedad de auditoría empezó a realizar auditorías legales consecutivas para la entidad de interés público, por ejemplo por haberse producido fusiones,



adquisiciones o cambios en la estructura de propiedad, el auditor legal o la sociedad de auditoría las comunicará de inmediato a la autoridad competente, que determinará en última instancia la fecha pertinente a efectos del párrafo primero.

De acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo, en los casos de duda sobre la fecha de inicio del período de contratación entre un auditor y una EIP a efectos del cómputo de los límites máximos de contratación, con motivo de producirse operaciones de fusión, adquisición, etc., entre otras, en la EIP, deben comunicarse a la autoridad competente nacional (este Instituto, en el caso español) las incertidumbres surgidas a este respecto derivadas de la situación u operación producida, quien a la luz de todas las circunstancias concurrentes será la que determine en cada caso cual es el primer ejercicio cubierto por el contrato del auditor a efectos del cómputo de los períodos máximos de contratación. A tal efecto, deberán remitirse los detalles y documentación suficiente y necesaria que permita obtener un conocimiento preciso de todas las circunstancias concurrentes con el fin de poder formarse una opinión al respecto y emitir el dictamen correspondiente.

En este sentido, este Instituto, en cada caso y a la luz de todas las circunstancias concurrentes en el mismo, determinará cuál es el primer ejercicio a computar a efectos del periodo de duración máximo de contratación, teniendo dicho criterio carácter vinculante para el auditor de cuentas consultante.

3.- Sobre la cuestión planteada es necesario recordar, en primer lugar, en relación con la limitación temporal de contratación (obligación de rotar), establecida en el artículo 17 del RUE y 40 de la LAC, lo indicado en el considerando 21 del RUE y el preámbulo de la LAC a este respecto, referido a que con dichas limitaciones se pretende dar respuesta a las amenazas de familiaridad derivadas de relaciones prolongadas y que afectan de manera muy considerable y significativa a la actitud de escepticismo profesional del auditor y, en definitiva, a su objetividad.



Así, dice el citado preámbulo que *"no se opta por prolongar la duración máxima habida cuenta que se entiende que las excesivas relaciones prolongadas generan una amenaza de familiaridad de tal entidad que la independencia se entiende comprometida."*

Debe considerarse que las amenazas de familiaridad o confianza, tal y como se definen en el artículo 44.2.d) del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre (RAC, en adelante), se producen *"por la influencia y proximidad excesiva derivada de las características, condiciones y circunstancias de la relación con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada"*.

Es decir, dichas amenazas de familiaridad aumentan a medida que se alargan los períodos de contratación, y es lo que motiva la necesidad de establecer normativamente la duración máxima del vínculo contractual al entender que se intensifican las relaciones de proximidad entre el auditor y la sociedad hasta el punto de que resulta comprometida la independencia de aquellos.

En este sentido, debe señalarse que en todo caso la existencia de una relación prolongada entre el auditor o sociedad de auditoría y la entidad auditada debe valorarse como una amenaza a la familiaridad, debiendo para ello, de conformidad con los artículos 14 y 15 de la LAC y 43 a 45 del RAC, valorar la importancia de la amenaza y, en caso de que ésta se califique como significativa, aplicar las medidas de salvaguarda necesarias para evitar que dicha situación afecte de tal modo a la independencia que ésta resulte comprometida.

Dicha circunstancia de amenazas a la independencia del auditor debe valorarse igualmente en casos como el de fusión de entidades, dado que en dichos supuestos puede producirse una continuidad en la relación contractual entre la nueva entidad producto de la fusión y el auditor de cuentas que venía auditando las entidades fusionadas por mantenerse la identidad en la estructura y composición de la propiedad y de los órganos de administración y dirección. En los casos en los que de las circunstancias concurrentes en la operación pueda deducirse que



con la nueva entidad no se produce un cambio sustancial en la estructura de propiedad o de gobernanza respecto de las entidades anteriores, como por ejemplo, cuando los socios o propietarios, los administradores y directivos de la nueva entidad coincidan en su mayor parte con los de las entidades auditadas en periodos anteriores, -de modo que pueda entenderse que hay una continuación o sucesión en los componentes de los órganos de control y gestión de la entidad, al conservar el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de la nueva entidad-, habrá que considerar que existe continuidad en la relación contractual entre el auditor y la nueva entidad, puesto que es evidente que la amenaza de familiaridad se produce al relacionarse el auditor con las mismas personas (o la mayoría de ellas) con las que lo venía haciendo anteriormente.

Así, si la nueva entidad producto de la fusión no cambia sustancialmente de estructura de propiedad (los socios, son los mismos en su gran mayoría) respecto de las entidades a las que viene a sustituir, ni tampoco cambian las personas que conforman los órganos de administración y dirección de la nueva entidad (siguen siendo en su gran mayoría las mismas), habrá que entender que se produce una continuidad o sucesión en la relación contractual entre el auditor de cuentas y la nueva entidad producto de la fusión (a través de las personas que integran su propiedad, gestión y/o dirección).

4.- Por otra parte, en relación con la cuestión planteada, debe tenerse en cuenta el criterio manifestado por este Instituto en la consulta publicada en su página web (www.icac.meh.es) y en su Boletín Oficial (BOICAC, correspondiente a marzo de 2017), relativa a *"el cómputo del plazo de duración máxima del encargo de auditoría en entidades de interés público en relación con la obligación de rotación del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, de conformidad con lo exigido por el artículo 17 del Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, y por el artículo 40.1 y 2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio de Auditoría de Cuentas"*, en la que se viene a dar respuesta concretamente a la duda relativa a si el



cómputo de dicho plazo debe iniciarse desde el primer ejercicio en que el auditor o sociedad de auditoría fueron designados para la realización de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad o desde el momento en que dicha entidad auditada adquiere la condición de interés público.

El criterio de este Instituto a este respecto, manifestado en las conclusiones de dicha consulta es el siguiente:

<< 1ª. En relación con el cómputo del plazo de duración máxima del contrato de auditoría en entidades de interés público, debe asumirse el pronunciamiento emitido por la mencionada institución europea sobre esta materia, por motivos de coherencia y homogeneidad en la aplicación de la normativa comunitaria, como es el RUE, por lo que, como criterio general, para el cómputo de los períodos máximos de contratación en una entidad de interés público, a efectos de determinar la obligación de rotación, el inicio de dicho periodo será el del primer ejercicio del encargo del auditor en que dicha entidad cumpliera las condiciones establecidas por la normativa (europea o nacional) para tener tal consideración, y ello independientemente del momento en que fuese incorporada la definición de entidad de interés público a la normativa.

2ª. No obstante, hay que recordar que los casos de dudas en situaciones o circunstancias concretas sobre esta materia deberán comunicarse a este Instituto para que a la luz de todas las circunstancias concurrentes pueda determinarse la fecha inicial de contratación en cada caso, de conformidad con lo establecido en el artículo 17.8 del RUE y la disposición adicional novena del RAC.

3ª.- Sin perjuicio de lo anterior, debe señalarse que en todo caso la existencia de una relación prolongada entre el auditor o sociedad de auditoría y la entidad auditada, implica una amenaza a la familiaridad, con independencia de los años en los que dicha entidad haya tenido o no la consideración de



EIP, debiendo para ello valorarse su importancia y, en el caso de que la amenaza se califique como significativa, las posibles medidas de salvaguarda, que deban aplicarse para que la independencia no resulte comprometida. En todo caso deberá tener la consideración de significativa la amenaza de familiaridad en los supuestos en que la relación contractual sea superior a 10 años.>>

El criterio antes transcrito deberá tenerse en cuenta a la hora de determinar el inicio del periodo de contratación para el cómputo de los períodos máximos a efectos de la obligación de rotación, si las entidades que resultan afectadas en cuestión han venido siendo auditadas por el mismo auditor desde ejercicios anteriores a su consideración como entidades de interés público, al haber sido incorporada la definición de entidad de interés público a la normativa nacional con posterioridad a dichos ejercicios.

5.- De acuerdo con lo anterior, el primer ejercicio a considerar a efectos del cómputo del periodo máximo de contratación será aquel que se corresponda con el primer ejercicio que fue auditado correspondiente a aquella o aquellas entidades afectadas, que aportan a la entidad nueva resultante, bien individualmente bien en su conjunto, la mayoría de los fondos propios de la nueva entidad y también de los miembros del órgano de administración.

Así, en el supuesto planteado a efectos dialécticos, el primer ejercicio a considerar a estos efectos será el de 2006, dado que es el primer ejercicio en que el auditor ha realizado la auditoría de las entidades "a" y "b", las cuales aportan la mayoría de los fondos propios y socios de la nueva entidad, así como de los miembros del órgano de administración.

Conclusión

6.- En consecuencia, este Instituto considera que, a los efectos del cómputo de los períodos de contratación máxima entre auditores de cuentas y entidades de interés público (EIP), regulados en el artículo 40 de la LAC y en los artículos 17 y 41 del RUE, se tendrá en cuenta lo siguiente:



- a) Con carácter general, en los supuestos en los que surgen dudas sobre la fecha de inicio del período de contratación entre un auditor y una EIP a efectos del cómputo de los límites máximos de contratación, con motivo de producirse operaciones de fusión, adquisición, etc., entre otras, de conformidad con lo establecido en el artículo 17.8 del RUE, deben comunicarse a este Instituto las incertidumbres surgidas a este respecto derivadas de la situación u operación producida, quien a la luz de todas las circunstancias concurrentes será la que determine en cada caso cual es el primer ejercicio cubierto por el contrato del auditor a efectos del cómputo de los períodos máximos de contratación.

A tal efecto, deberán remitirse los detalles y documentación suficiente y necesaria que permita obtener un conocimiento preciso de todas las circunstancias concurrentes con el fin de poder formarse una opinión al respecto y emitir el dictamen correspondiente. Este Instituto, en cada caso y a la luz de todas las circunstancias concurrentes en el mismo, determinará cuál es el primer ejercicio a computar a efectos del periodo de duración máximo de contratación, teniendo dicho criterio carácter vinculante para el auditor de cuentas consultante o al que se refiera la consulta.

- b) En los supuestos a que se refiere la letra anterior, con carácter general, el primer ejercicio a considerar a efectos del cómputo del periodo máximo de contratación será aquel que se corresponda con el primer ejercicio que fue auditado de aquella o aquellas entidades afectadas, que aportan a la entidad nueva resultante, bien individualmente bien en su conjunto la mayoría de los propietarios o socios de la nueva entidad, así como de los miembros del órgano de administración (de modo que no hay un cambio sustancial respecto a la estructura de propiedad y gestión o gobernanza de las anteriores entidades), por lo que procedería considerar la existencia de continuidad o prolongación en la relación contractual desde dicha fecha de modo que persiste la amenaza de familiaridad a la independencia que se pretende evitar.



MINISTERIO
DE ECONOMÍA,
INDUSTRIA
Y COMPETITIVIDAD

INSTITUTO DE CONTABILIDAD
Y AUDITORÍA DE CUENTAS

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