

BOICAC N° 118/2019 Consulta 1
(Publicada en la página web del ICAC el 4 de junio de 2019)

Sobre las condiciones establecidas por diversas entidades en procesos de licitación para la contratación de auditores de cuentas, con el objeto de realizar la auditoría de las cuentas anuales de dichas entidades, que pudieran ser contrarias a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Situación planteada:

En diversos procesos de licitación abiertos por distintas entidades, tanto privadas como del sector público, relativos a la contratación de auditores de cuentas para realizar la auditoría de las cuentas anuales de dichas entidades, se vienen exigiendo determinadas condiciones, entre las que se encuentran las siguientes:

- La acreditación de un importe mínimo de facturación por servicios de auditoría o una determinada dimensión o un número mínimo de años de ejercicio práctico.
- La pertenencia a una determinada Corporación representativa de auditores de cuentas.
- La prestación de forma conjunta con la auditoría de las cuentas anuales de otros servicios de diversa índole, desde los relacionados con la elaboración de estados o documentos contables a consultas o asesoramientos en esta materia. La licitación se hace de forma conjunta por un importe único que engloba todos los servicios.

Las dudas planteadas se refieren a si la exigencia de tales condiciones en los procesos de licitación citados es conforme con lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Consideraciones generales:

1.- En primer lugar, al tratarse de diversas entidades, entre las que se encuentran algunas integrantes del sector público, resulta conveniente clarificar el ámbito de la normativa en que debe enmarcarse el trabajo de auditoría de las cuentas anuales de una determinada entidad, en función de su naturaleza pública o privada y, por consiguiente, el régimen jurídico al que se encuentra sujeto dicho trabajo lo que permite diferenciar entre lo que podría denominarse "auditoría mercantil" y "auditoría pública".

A este respecto, es necesario resaltar la diferencia de los distintos ámbitos normativos en los que se desarrollan, por una parte, la actividad de auditoría de cuentas denominada "auditoría mercantil", que se encuentra regulada por la Ley



22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC), su normativa de desarrollo, entre las que se encuentran las normas técnicas de auditoría publicadas a tal efecto por el Instituto de Contabilidad de Auditoría de Cuentas. Esta auditoría mercantil se refiere esencialmente a las cuentas anuales que formulan empresas y entidades que operan en el tráfico mercantil, con el objeto de dotar de mayor transparencia a la información económico-contable de las empresas, como elemento consustancial a un sistema de economía de mercado.

Por otra parte, la auditoría de cuentas del Sector Público, "auditoría pública", dirigida al ámbito de entidades pertenecientes al sector público (estatal, autonómico o local), se encuentra regulada en sus respectivas normas de control financiero correspondientes (Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en el ámbito estatal, y las correspondientes normativas en el ámbito autonómico y local), rigiéndose, por tanto, cada Administración por una normativa específica diferente, teniendo un alcance distinto que la auditoría mercantil, pudiendo adoptar distintas modalidades (tales como control financiero, de legalidad, cumplimiento de objetivos, etc), realizándose dicha auditoría pública mediante los procedimientos de revisión contenidos en las normas de auditoría e instrucciones que dicten los correspondientes órganos de control de las respectivas administraciones competentes.

A este respecto, desde el ámbito de aplicación de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas interesa reseñar lo dispuesto en el artículo 1.4 de la LAC que establece:

"4. Lo dispuesto en esta Ley no resulta aplicable a las auditorías de cuentas que se realicen por los órganos del sector público estatal, autonómico o local en el ejercicio de sus competencias, que se regirán por su legislación específica de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional segunda."

Y en la citada disposición adicional segunda de esta ley se establece lo siguiente:

"Disposición adicional segunda. Auditoría en entidades del sector público.

1. Esta Ley no será de aplicación a las actividades de revisión y verificación de cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables, ni a la emisión de los correspondientes informes, que se realicen por órganos de control de las Administraciones Públicas en el ejercicio de sus competencias, que continuarán rigiéndose por su legislación específica.

2. Los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables de entidades que forman parte del sector público estatal, autonómico o local y se encuentran atribuidos legalmente a los órganos públicos de control de la gestión económico financiera del sector público en el ejercicio de sus competencias, se rigen por sus normas



específicas, no resultando de aplicación a dichos trabajos lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Los trabajos de colaboración que pudieran realizar los auditores de cuentas o las sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores, en virtud de contratos celebrados por los órganos públicos de control a que se refiere el apartado 1, y en ejecución de la planificación anual de auditorías de dichos órganos, se regirán por su legislación específica, no resultando de aplicación lo establecido en esta Ley.

Los informes a que se refiere este apartado, que pudieran emitir auditores de cuentas o sociedades de auditoría sobre entidades públicas, no podrán identificarse como de auditoría de cuentas, ni su redacción o presentación podrán generar confusión respecto a su naturaleza como trabajo de auditoría de cuentas.

3. No obstante el apartado anterior, en los casos en que en los contratos celebrados entre los órganos públicos de control y los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se incluya, junto a colaboración en la realización de la auditoría pública, la emisión de un informe de auditoría de cuentas de los previstos en el artículo 1 de esta Ley, destinado a atender determinadas exigencias previstas en normas sectoriales o por otras razones de índole mercantil o financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales o para obtener recursos en mercados financieros, el informe de auditoría se someterá a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Se exceptúan de lo dispuesto en este apartado los informes relativos a cuentas o estados que se formulen con arreglo a la normativa contable del sector público o que los trabajos de auditoría se realicen con arreglo a las normas de auditoría aplicables del sector público.

4. Los trabajos de auditoría de cuentas realizados por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría, inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, sobre las cuentas anuales o estados financieros u otros documentos contables de entidades integrantes del sector público estatal, autonómico o local que, conforme a su normativa de aplicación, se encuentran obligados legalmente a someter sus cuentas anuales a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1 de esta Ley, están sujetos a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, siempre y cuando dichas cuentas o estados no se formulen con arreglo a la normativa contable del sector público o los trabajos de auditoría no se realicen con arreglo a las normas de auditoría aplicables del sector público. En particular, están sujetos a la citada normativa reguladora de la actividad de auditoría los trabajos de auditoría realizados por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas sobre las cuentas anuales de las sociedades mercantiles pertenecientes al mencionado sector público sujetas a la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría conforme a la normativa mercantil.



5. En los supuestos de cuentas anuales u otros estados financieros consolidados en los que la sociedad dominante sea una entidad pública empresarial u otra entidad de derecho público y las sociedades dominadas pudieran ser sociedades mercantiles, cuando la auditoría de dichas cuentas anuales se realice por los órganos públicos de control de la gestión económico-financiera del sector público, en la realización de dicha función no será de aplicación lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley, rigiéndose por la normativa específica del sector público.”

En la citada normativa se definen con claridad los distintos ámbitos de aplicación de la LAC y de las normas de control financiero del Sector Público en cuanto al régimen aplicable a la auditoría de las cuentas anuales de las distintas entidades pertenecientes al sector público (estatal, autonómico o local).

Asimismo, interesa resaltar lo dispuesto en el apartado 2 de la disposición adicional transcrita, referente a que los trabajos de colaboración que pudieran realizar los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en virtud de contratos celebrados por los órganos públicos de control y en ejecución de la planificación anual de auditorías de dichos órganos, se regirán por su legislación específica, no resultando de aplicación lo establecido en la LAC.

Por el contrario y de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de esta disposición adicional segunda de la LAC, indica las entidades del sector público estatal, autonómico o local que deben de estar sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales conforme a la LAC-, debiendo considerarse así mismo aplicable, lo dispuesto en la normativa sobre la contratación pública correspondiente a su ámbito respectivo.

En consecuencia, en los procesos de licitación para la realización de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad, habrá de determinarse el marco normativo al que se encuentra sujeta la realización de dicho trabajo, si el de la “auditoría mercantil” (LAC y su normativa de desarrollo) o el de la “auditoría pública” (normativa del sector público correspondiente), puesto que dicha circunstancia delimitará las normas a las que debe atenerse tanto el proceso de licitación como el posterior desarrollo del trabajo de auditoría.

Este Instituto únicamente tiene entre sus competencias la supervisión y control de la actividad de cuentas en el ámbito regulado por la LAC (“auditoría mercantil”), por lo que es únicamente en este ámbito en el que cabe pronunciarse sobre la cuestión planteada, tal y como se hace a continuación.

2.- En el ámbito de la “auditoría mercantil”, en relación con los procesos de licitación para la contratación de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad, sea privada o pública, que se encuentre sujeta a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas (LAC y su normativa de desarrollo), deben



tenerse en cuenta diferentes aspectos regulados en dicha normativa de auditoría, relativos a las condiciones de nombramiento, contratación y honorarios de los auditores de cuentas que pueden afectar a cualquier proceso de contratación o licitación de auditores de cuentas por una entidad, e independientemente de lo que pudiera disponer la normativa específica a la que dicha entidad estuviese sujeta que tendrá que tenerse también presente, como se puso de manifiesto en la consulta publicada por este Instituto en su Boletín Oficial sobre condiciones establecidas por terceros en relación con el nombramiento y actuación de auditores de cuentas (Consulta nº3, BOICAC Nº 110/2017) . Así:

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 en el ejercicio de sus funciones de auditoría, están autorizadas para ejercer esta actividad en España.

En este sentido debe indicarse que la adscripción a alguna de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas no es un requisito exigido de forma obligatoria para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, siendo esta circunstancia voluntaria. De hecho en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas figuran 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.

Por tanto, todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que reúnan los requisitos y condiciones indicados anteriormente que figuran inscritos (en situación de ejercientes en el caso de personas físicas) en el citado Registro están habilitados para realizar cualquier trabajo de auditoría de cuentas. Si bien, a este respecto deberán tenerse en cuenta los requisitos sobre estructura y dimensión que pudieran exigirse reglamentariamente para auditorías de entidades de interés público, en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 45 de la LAC, y que podrían justificar en un proceso de contratación de auditor la exigencia de algunas condiciones referentes a dichos requisitos que resultasen proporcionados y adecuados a las características y complejidad del concreto trabajo de auditoría a realizar. El citado artículo 45 de la LAC establece:

"Artículo 45. Estructura organizativa.

Reglamentariamente se podrán determinar los requisitos relacionados con la estructura organizativa y la dimensión que deben cumplir los auditores de cuentas o las sociedades de auditoría que realizan las auditorías de las entidades de interés público. Entre dichos requisitos se incluirán los referidos



al número de auditores de cuentas, al número de empleados, a la existencia de recursos técnicos y especializados en el tratamiento y análisis de cuestiones complejas y a la calidad contrastada de los sistemas de control internos. En todo caso, los requisitos serán proporcionados y se modularán atendiendo a la complejidad de las labores de auditoría y a la magnitud de la entidad auditada.”

b.- 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).

b.1) Las normas de ética y el régimen de independencia, regulados en la LAC (sección 2ª del capítulo III y sección 3ª del capítulo IV, en el Título I) y a los que se encuentran sujetos los auditores de cuentas en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, deben respetarse en todo caso a fin de preservar la independencia del auditor en todo momento respecto de la entidad auditada, y éstas pueden afectar al proceso de nombramiento y contratación del auditor de cuentas. Entre dichas reglas deben destacarse:

- La prohibición de prestar determinados servicios distintos a los de auditoría que, en todo caso, producen una situación de incompatibilidad o que supongan una amenaza a la independencia del auditor que no pueda eliminarse o reducirse a un nivel aceptablemente bajo que comprometa la necesaria independencia del auditor.
- La obligación de abstenerse de realizar la auditoría de una entidad cuando concurren las circunstancias de “concentración de honorarios” por la prestación de servicios de auditoría y distintos de auditoría a una misma entidad previstas en los artículos 25 y 41 de la LAC. Adicionalmente, en el caso de auditores de entidades de interés público, el artículo 4.2 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 (en adelante, RUE) establece unos límites que no pueden excederse en relación con la proporción entre los honorarios percibidos por los servicios de auditoría y distintos a éstos en una misma entidad.
- Las limitaciones temporales de contratación derivadas de lo dispuesto en los artículos 22, 40 y 78 de la LAC, referentes, respectivamente, a periodos de contratación, 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. Así, el artículo 22 de la LAC, sobre el régimen de contratación, regula los períodos máximos y mínimos de contratación inicial, la posibilidad de prórroga, la no rescisión del contrato durante el período inicial contratado salvo que medie justa causa, o la posibilidad de revocación en determinadas circunstancias cuando concorra justa causa. Asimismo, el artículo 40 de la LAC regula estas mismas cuestiones en relación con las entidades de interés público, con las particularidades específicas aplicables en el nombramiento y contratación del auditor de cuentas en este tipo de entidades, al amparo de lo dispuesto en los artículos 16 y 17 del RUE.

b.2) En el apartado 4 de este artículo 22 se establece 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”,* de forma similar a lo dispuesto a este respecto en el artículo 16.6 del RUE. En este mismo sentido, se regula esta cuestión en el artículo 264.4 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), que establece: *“Cualquier cláusula contractual que limite el nombramiento de determinadas categorías o listas de auditores legales o sociedades de auditoría, será nula de pleno derecho.”*

b.3).- El artículo 24 de la LAC, sobre *“Honorarios y transparencia en la remuneración de los auditores de cuentas”*, establece lo siguiente:

“1. Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo en que deban desempeñarlas. Los citados honorarios no podrán estar influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada. No podrán tener carácter contingente ni basarse en ningún tipo de condición distinta a cambios en las circunstancias que sirvieron de base para la fijación de los honorarios. Por el ejercicio de dicha función, ni los auditores de cuentas ni las sociedades de auditoría podrán percibir otra remuneración o ventaja.

A estos efectos, se entenderán por honorarios contingentes en un encargo de auditoría aquellos en los que la remuneración se calcula con arreglo a una fórmula preestablecida en función de los resultados de una transacción o del propio trabajo de auditoría. No se considerarán contingentes los honorarios establecidos por resolución judicial o por las autoridades correspondientes”.

b.4).- En el artículo 29.1 de la LAC se establece, como requisito *sine qua non* para aceptar y realizar un trabajo de auditoría de cuentas, la obligación de los auditores principales responsables de dedicar *“el tiempo suficiente al trabajo de auditoría asignado”* y de disponer *“de los recursos suficientes, así como del personal con la competencia y capacidad necesarias para desempeñar sus funciones adecuadamente”*.



A este respecto, no debe olvidarse lo dispuesto en las normas relativas al control de calidad que los auditores deben seguir, la NIA-ES 220 "Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros", publicada por Resolución de este Instituto de 15 de octubre de 2013, y la propia Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, publicada por Resolución de este Instituto de 26 de octubre de 2011, en las que se establecen criterios de actuación relativos, entre otros, a la aceptación y continuidad de los encargos de auditoría y a la asignación de los recursos humanos suficientes y necesarios para realizar los encargos de auditoría de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de esta actividad, en línea con lo exigido por los artículos 28 y 29 de la LAC.

3.- Pues bien, atendiendo, exclusivamente, a los aspectos de la normativa de auditoría de cuentas citados en los apartados anteriores, en relación con las condiciones de licitación planteadas objeto de esta consulta, en el ámbito de la "auditoría mercantil" y, en consecuencia, sin perjuicio de lo que disponga la normativa de contratación específica a que esté sujeta cada entidad (como sucede por ejemplo con las entidades pertenecientes al sector público a que se refiere el apartado 4 de la disposición adicional segunda de la LAC), procede señalar lo siguiente:

a.- En cuanto a las condiciones de licitación referidas a la acreditación de una determinada cuantía de facturación, dimensión o número de años de ejercicio efectivo, debe señalarse que en la normativa citada no se establecen restricciones, limitaciones o clasificaciones de ningún tipo de auditores o sociedades de auditoría a efectos de poder realizar trabajos de auditoría de cuentas de las diferentes entidades a auditar, más allá de las limitaciones impuestas en el transcrito artículo 22.4 de la LAC o de forma similar, lo dispuesto en el artículo 264.4 del TRLSC.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que lo dispuesto en el artículo 22.4 de la LAC antes citado 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 tanto, con carácter general en los procesos de contratación o licitación de auditores de cuentas no deben establecerse condiciones que limiten o restrinjan la selección, nombramiento y contratación de cualquier auditor de cuentas, puesto que serían contrarias a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

No obstante, a este respecto deben tenerse en cuenta los requisitos que pudieran exigirse cuando estas circunstancias estuvieran relacionadas con la especialidad, sector y dimensión de la entidad a auditar y, consiguientemente, con la especialización, complejidad y adecuación de los recursos y sistemas a emplear en las labores de auditoría a realizar, y en particular los que pudieran exigirse reglamentariamente en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 45 de la LAC para el caso de entidades de interés público.

b.- Por lo que se refiere a la licitación de forma conjunta de la auditoría de las cuentas anuales y otros servicios distintos, estableciendo un importe único de honorarios que englobe todos los servicios, debe indicarse, de acuerdo con lo establecido en la normativa de auditoría de cuentas antes citada, lo siguiente:

i) En la contratación y prestación de servicios distintos de auditoría por los propios auditores de cuentas de la entidad deberá tenerse en cuenta, entre otras restricciones, lo establecido en el régimen de independencia al que se encuentran sujetos los auditores (según el cual, la prestación de determinados servicios se encuentran prohibidos o generan incompatibilidad en el auditor), así como las prohibiciones por “concentración de honorarios” o por exceder los límites de “proporcionalidad” entre unos honorarios y otros en las entidades de interés



público o las limitaciones temporales de contratación. En las consultas recibidas se pone de manifiesto que se incluyen en los procesos de licitación la prestación de servicios relacionados con la contabilidad o la elaboración o llevanza de registros contables, o con cualquiera de los estados que integran las cuentas anuales o de sus borradores, declarados expresamente incompatibles por la LAC y su normativa de desarrollo, al resultar contrarios al régimen de independencia al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas.

ii) Los honorarios relativos a cada trabajo de auditoría de cuentas deben fijarse antes de que el auditor dé comienzo al desempeño de sus funciones, debiendo figurar en el contrato de auditoría, el cual debe formalizarse por escrito. La fijación de los citados honorarios no podrá estar afectada ni influida por la prestación de otros servicios adicionales a los de auditoría, ni tampoco los honorarios fijados pueden tener carácter contingente, ni por la realización de tales trabajos de auditoría pueden percibirse ventajas o remuneraciones adicionales, todo ello de conformidad con lo establecido en el artículo 24.1 de la LAC. En este sentido, no puede entenderse conforme a dicha normativa que se fije un importe único de honorarios para un conjunto de servicios de auditoría y distintos de auditoría, sin que se diferencien los correspondientes a aquellos.

iii) No existen en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas tarifas orientativas de honorarios de auditoría, ni para los trabajos de auditoría en general, ni de la cuantía por hora empleada, ni el número de horas a emplear, ni tampoco por categorías. No obstante, al objeto de asegurar la calidad del trabajo de auditoría cuentas de modo que sea aceptada con plena confianza, los honorarios relativos a cada trabajo deberían estimarse atendiendo, principalmente, al esfuerzo de auditoría necesario para su realización de conformidad con lo exigido en la normativa reguladora de esta actividad y en función de las circunstancias concurrentes, lo cual requeriría estimar el tiempo, los medios, recursos y personas necesarios a emplear.

Conclusiones:

4.- Por todo lo anterior, desde el ámbito de sus competencias de supervisión de la actividad de auditoría de cuentas en España y de acuerdo, exclusivamente, con la normativa de auditoría de cuentas aplicable antes citada, respecto a la "auditoría mercantil", en relación con las consultas planteadas, debe informarse lo siguiente:

a.- En cuanto a las condiciones de licitación referidas a la acreditación de una determinada cuantía de facturación, dimensión o número de años de ejercicio efectivo, así como de la pertenencia a una concreta Corporación representativa de los auditores de cuentas, debe señalarse que, con carácter general, el establecimiento de condiciones que limiten o restrinjan la selección, nombramiento y contratación de cualquier auditor de cuentas deben considerarse contrarias a lo



dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. No obstante, este tipo de restricciones no deberían confundirse con las condiciones establecidas en un proceso de selección que pudieran venir motivadas por la complejidad y dimensión de la entidad a auditar, o por la actividad o sector al que ésta pertenece, ya que dichas circunstancias podrían justificar el establecimiento de condiciones, adecuadas y proporcionadas a las particulares características de la entidad en cuestión, respecto a la especialización y adecuación de los recursos y sistemas a emplear en la auditoría, para garantizar su calidad y el cumplimiento de la finalidad que se le atribuye.

b.- Por lo que se refiere a la cuestión planteada sobre la licitación de forma conjunta de la auditoría de las cuentas anuales y otros servicios distintos, estableciendo un importe único de honorarios que englobe todos los servicios, debe indicarse lo siguiente:

i.- Los servicios distintos a los de auditoría licitados en ningún caso deberían suponer una vulneración del régimen de independencia establecido en la LAC, por lo que no podrán tener por objeto la prestación de un servicio prohibido o incompatible de conformidad con dicho régimen de independencia, ni suponer una amenaza que no pudiera reducirse o eliminarse mediante la aplicación de las salvaguardas necesarias de forma que no se vea comprometida la independencia del auditor.

ii.- Los honorarios correspondientes a la auditoría de las cuentas anuales de una entidad no pueden estar condicionados o influidos por la prestación de otros servicios adicionales a dicha entidad, ni pueden tener carácter contingente.

iii.- Debe existir una separación entre los honorarios correspondientes a los trabajos de auditoría de cuentas (sujetos a un régimen legal establecido) y los de otros servicios distintos a los de auditoría (no sujetos a dicho régimen), no pudiendo figurar ambos por un importe global, sin especificar al menos los honorarios de auditoría individualizados.

c.- Y lo indicado en las letras anteriores lo es sin perjuicio de lo que disponga a este respecto la normativa sobre la contratación del sector público a la que la entidad en cuestión esté sujeta y a cuyo cumplimiento resulta obligada.

En el caso de que la licitación se realice en el ámbito del sector público, deberá respetarse lo establecido en la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.

5.- 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.