

Consulta de auditoría.- Condiciones establecidas en procesos de licitación para la contratación de la auditoría de cuentas anuales, que pudieran ser contrarias a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas

En esta consulta publicada por el ICAC trata sobre las condiciones establecidas por diversas entidades en procesos de licitación 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.

En procesos de licitación tanto de empresas privadas como del sector público, para contratar el servicio de auditoría de las cuentas anuales, se vienen exigiendo determinadas condiciones, entre las que podemos encontrar las siguientes:

- ❖ Acreditación de un importe mínimo de facturación por servicios de auditoría o una determinada dimensión o un número mínimo de años de ejercicio práctico.
- ❖ Pertenencia a una determinada Corporación representativa de auditores de cuentas.
- ❖ Prestación de forma conjunta con la auditoría de las cuentas anuales de otros servicios distintos, 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.



El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se plantea mediante las siguientes consideraciones, si determinadas condiciones que se imponen en los procesos de licitación son conformes con lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas:

1. El régimen jurídico en que debe enmarcarse el trabajo de auditoría de las cuentas anuales de una determinada entidad, permite diferenciar entre:
 - i) **Auditoría mercantil:** regulada por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, y su normativa de desarrollo. Se refiere 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.
 - ii) **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 diferentes normativas específicas en el ámbito autonómico y local), teniendo un alcance distinto que la auditoría mercantil 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.

Los 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.

Por todo lo anterior, **en los procesos de licitación para la realización de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad, se determinará el marco normativo al que se encuentra sujeta la realización de dicho trabajo, bien de “auditoría mercantil” (LAC y su normativa de desarrollo) o bien de “auditoría pública” (normativa del sector público correspondiente)**, dicha circunstancia delimitará las normas a las que debe ceñirse tanto el proceso de licitación como el trabajo de auditoría.

El ICAC únicamente tiene entre sus competencias la supervisión y control de la actividad de cuentas en el ámbito regulado por la Ley de Auditoría de Cuentas (“auditoría mercantil”).

2. En cuanto a la auditoría mercantil, 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 por una entidad, independientemente de lo que pudiera disponer la normativa específica a la que dicha entidad estuviese sujeta (BOICAC N°110/2017 CONSULTA 3).

Tras las anteriores consideraciones, de acuerdo, exclusivamente, con la normativa de auditoría de cuentas aplicable antes citada, respecto a la “auditoría mercantil”, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas **concluye** lo siguiente:

- 1º. 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 puesto que serían contrarias a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.
No obstante, si 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.

- 2º. En cuanto 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 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.
- 3º. 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.

Consulta de auditoría.- Actuación del auditor de cuentas en relación con el informe de gestión en los supuestos en que éste no es obligatorio, pero que acompaña a las cuentas anuales de forma voluntaria.

La consulta trata sobre la actuación a seguir por un auditor en la auditoría de cuentas anuales de entidad y en la emisión del informe de auditoría, en el supuesto de que la entidad, sin tener la obligación de elaborar informe de gestión, debido a que la empresa cumple con los requisitos previstos en el artículo 262.3 del texto refundido de la ley de sociedades de capital sobre formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, elabora y presenta dicho informe de gestión acompañando a las cuentas anuales de manera voluntaria.

La duda se plantea a raíz de la NIA 720-revisada "Responsabilidades del auditor con respecto a otra información" pudiendo entenderse excluida la revisión del informe de gestión por parte del auditor, debido a que podría considerarse que la información no está exigida legal o reglamentariamente, o por el contrario, si el auditor debe revisar dicho informe de gestión con el alcance dispuesto en el artículo 5.1.f) de la Ley de auditoría de cuentas.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas considera que:

1. La obligación de elaborar, presentar, verificar y depositar en el Registro Mercantil el informe de gestión por parte de las sociedades mercantiles, viene determinada en los siguientes artículos del texto refundido de la ley de sociedades de capital:
 - i) Art.253. Formulación
 - ii) Art.262. Contenido del informe de gestión
 - iii) Art.263. Auditor de cuentas
 - iv) Art.268. Objeto de la auditoría
 - v) Art.279. Depósito de cuentas

De dichos artículos se desprende que las sociedades están obligadas a formular el informe de gestión, salvo las

entidades que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 262.3, sin embargo, la ley de sociedades de capital no aclara la verificación del informe de gestión por parte del auditor.

2. La normativa sobre auditoría de cuentas en sus artículos 4.1 y 5.1.f) incide que cuando el informe de gestión **acompañe** a las cuentas anuales (ya sea por obligación legal o de manera voluntaria), el auditor debe proceder a su verificación y expresar una opinión sobre el citado informe.
3. Pese a que la NIA-ES 720 en su ámbito de aplicación indique que afecta únicamente a "otra información" que se presenta acompañando a las cuentas anuales objeto de auditoría, siempre que dicha información consista en estados o documentos que sean requeridos por una disposición legal o reglamentaria, debemos tener en cuenta, que:
 - i) el principio de jerarquía normativa, según el cual lo previsto en la LAC y RAC, indicado en el apartado 2 anterior, no puede contradecirse por una norma técnica de auditoría, norma de rango inferior.
 - ii) Dicha NIA, en el párrafo sobre el informe de gestión indica específicamente: "En particular, y sin perjuicio de lo que requieran disposiciones específicas que sean aplicables, será de aplicación al informe de gestión que acompañe a las cuentas anuales auditadas en sociedades de capital, de acuerdo con el artículo 268 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital". Es decir, cuando el informe de gestión acompañe a las cuentas anuales (independientemente de si es por obligación legal o voluntariamente, no se distingue tampoco en esta norma), estará dentro del ámbito de aplicación de esta Norma Técnica.

Por todo lo anterior, **siempre que las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión (sea por obligación legal o voluntariamente) el auditor de cuentas deberá verificar y emitir una opinión sobre el informe de gestión.**