

## CONSULTAS RECIBIDAS DURANTE 2020: DURACION DEL ENCARGO DE AUDITORIA Y LA OBLIGACION DE ROTACION

El Instituto de Contabilidad y de Auditoria de Cuentas publicó en su página web las Guías que aprobó el 27 de noviembre de 2019 el Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB), Comité dependiente de la Comisión Europea, sobre la duración del encargo de auditoría de EIP. Estas guías recogen orientaciones en relación con determinados aspectos derivados de los artículos 17 y 41 del Reglamento (UE) n° 537/2014 (RUE), del Parlamento Europeo, de 16 de abril, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público

El ICAC realiza una publicación sobre las consultas recibidas en 2020 en relación con la duración del encargo de auditoría y la obligación de rotación, así como un resumen de las contestaciones que emitió en relación con las consultas planteadas sobre estos temas. Y lo hace incluyendo los siguientes puntos:

- A. Normativa aplicable
- B. Criterios emitidos por la Comisión Europea
- C. Criterios emitidos por la Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA).
- D. Consultas recibidas que incluye la consulta planteada y la contestación emitida.

En esta Newsletter vamos a hacer un resumen de esta publicación del ICAC, para mayor información se puede acceder a la misma en el siguiente enlace: (<http://www.icac.meh.es/Home.aspx>)

### NORMATIVA APLICABLE

La normativa reguladora del plazo máximo de duración de auditores de cuentas de entidades EIP está contenida en los artículos 17 y 41 del Reglamento (UE) n° 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 en el artículo 40 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC).



En resumen, el art 17 del RUE establece en cuanto a la duración del encargo de auditoría los siguientes plazos:

- 1) La duración mínima del encargo inicial será **de un año** y podrá renovarse.
- 2) Ni el encargo inicial de un auditor legal determinado, ni el encargo inicial combinado con sus renovaciones podrán exceder de una duración máxima **de diez años**.
- 3) Si bien, los estados miembros podrán: i) exigir que el encargo inicial tenga duración superior a 1 año, ii) establecer una duración inferior a 10 años
- 4) Los estados miembros podrán establecer que los periodos de duración máxima puedan ampliarse hasta: i) **20 años** si se realiza una convocatoria pública de ofertas para la auditoría legal ii) **24 años** si 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.
- 5) Una vez transcurrido el periodo de duración máxima, ni el auditor legal ni ninguno de los miembros de las redes de estos dentro de la Unión, podrán realizar la auditoría legal de la misma EIP hasta que hayan transcurrido 4 años.

### Excepciones:

- 1) solo podrán prorrogarse si, por recomendación del comité de auditoría, el órgano de administración o supervisión, de conformidad con el Derecho nacional, propone una prórroga del encargo a la junta general de accionistas y la propuesta es aprobada.
- 2) La EIP, con carácter excepcional, podrá solicitar que la autoridad competente una prórroga con el fin de volver a designar al auditor legal para un nuevo encargo, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el apartado 4, letras a) y b) ( de 20 o 24 años) . La duración de este encargo adicional **no excederá de dos años**.

## Cálculo de la duración del encargo de auditoría:

- 1) 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.
- 2) 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.
- 3) 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.

## En relación a **la obligación de rotación establece el art 17** lo siguiente:

Los **principales socios auditores** responsables de la realización de la auditoría legal deberán dejar de participar en la auditoría legal de la entidad auditada, a más tardar, a los siete años de la fecha de su designación.

No podrán participar de nuevo en la auditoría legal de esa entidad antes de que hayan transcurrido tres años desde la fecha en que cesó su participación.

No obstante, los Estados miembros podrán exigir que los principales socios auditores responsables de la realización de la auditoría legal dejen de participar en la auditoría legal de la entidad auditada antes de que hayan transcurrido siete años desde la fecha de su respectiva designación.

El auditor legal o la sociedad de auditoría establecerá un mecanismo adecuado de rotación gradual del personal de mayor antigüedad involucrado en la auditoría legal, que incluirá al menos a las personas registradas como auditores legales. El mecanismo de rotación gradual se aplicará de manera escalonada a los miembros del equipo, y no a la totalidad del equipo que realiza el encargo. Guardará proporción con la escala y la complejidad de las actividades del auditor legal o la sociedad de auditoría.

El auditor legal o la sociedad de auditoría deberá ser capaz de demostrar a la autoridad competente que este mecanismo se aplica eficazmente y que se ajusta a la escala y la complejidad de sus actividades.

## Por otro lado, el artículo 41 del RUE establece **plazos de duración máxima de ciertos encargos de auditoría:**

Los apartados 1 y 2 del artículo 41 establecen la duración máxima de ciertos encargos de auditoría. Estos apartados se aplican con independencia de las opciones ejercidas por los Estados Miembros respecto a la extensión de la duración del encargo de auditoría.

Por el contrario, según el apartado 3 del artículo 41, la extensión de la duración máxima del encargo de auditoría en caso de licitación pública (artículo 17.4.a) del Reglamento) o en caso de nombramiento de más de un auditor (artículo 17.4.b) del Reglamento) se considerará según lo previsto en la respectiva normativa nacional del Estado miembro.

La expresión “asumir” o “renovar” debe entenderse como el nombramiento del auditor siempre y cuando dicho nombramiento se refiera a los estados financieros correspondientes a un ejercicio económico que comience antes del 17 de junio de 2020 o de 2023, respectivamente.

El periodo de enfriamiento previsto en el artículo 17.3 del Reglamento será también de aplicación cuando se apliquen las disposiciones del artículo 41

**En España, Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas,** establece en su Art 40, **Contratación, rotación y designación de auditores de cuentas o sociedades de auditoría.** (que opera dentro del Capítulo que regula la auditoría de cuentas en Entidades de Interés Público) la regulación de la duración del encargo de auditoría y la obligación de rotación, que en resumen dice:

**En relación con la duración del contrato de auditoría,** dice la LAC que 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.

Y establece como **duración mínima del período inicial de contratación de auditores de cuentas en entidades de interés público: tres años,** y 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.

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 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

#### En relación con la rotación de los auditores de cuentas, dice el art 40 LAC:

Una vez transcurridos **cinco años** desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a participar en la auditoría de la entidad auditada.

En todo lo demás es de aplicación lo dispuesto en el art. 17.7 del Reglamento 537/2014.

#### Interesa saber quiénes son las entidades de interés público y es la LAC la que las define:

**Artículo 3. Definiciones.** A los efectos de lo establecido en esta Ley, se aplicarán las siguientes definiciones:

#### 5. Tendrán la consideración de entidades de interés público:

a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.

b) Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.

c) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una entidad de las contempladas en las letras a) y b) anteriores.

**Según el Reglamento que está vigente actualmente, que es el de 2011, ya que, tras la modificación de la Ley de Auditoría en 2015, no se ha publicado aun su Reglamento. Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de**

julio.

#### Artículo 15. Entidades de interés público.

1. A los efectos exclusivos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, tendrán la consideración de entidades de interés público las siguientes:

- a) Las entidades de crédito, las entidades aseguradoras, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.
- b) Las empresas de servicios de inversión y las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 5.000 clientes, en el primer caso, o 5.000 partícipes o accionistas, en el segundo caso, y las sociedades gestoras que administren dichas instituciones.
- c) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 10.000 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.
- d) Las fundaciones bancarias, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.
- e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 2.000.000.000 de euros y a 4.000 empleados, respectivamente.
- f) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una de las entidades contempladas en las letras anteriores.

2. Las entidades mencionadas en el apartado 1.b), c) y e) perderán la consideración de entidades de interés público si dejan de reunir durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, los requisitos establecidos en dichos apartados.

Las entidades previstas en este apartado tendrán la condición de entidades de interés público si reuniesen los requisitos para serlo al cierre del ejercicio social de su constitución, transformación o fusión y del ejercicio inmediatamente posterior. No obstante, en el caso de que una de las entidades que participe en la fusión o de que la entidad que se transforme tuviese la consideración de entidad de interés público en el ejercicio anterior a dicha operación, no perderán tal condición las entidades resultantes si reúnen al cierre de

ese primer ejercicio social los requisitos recogidos en los citados apartados.

**Una vez vista la normativa que aplica, entre los aspectos que se abordan en estas guías, podemos destacar los siguientes:**

#### **A) TEMAS RELACIONADOS CON EL ARTÍCULO 17 DEL RUE: DURACIÓN DEL COMPROMISO DE AUDITORÍA EN UNA EIP.**

##### **1. ¿Cómo calcular la duración del encargo de auditoría?**

La duración del encargo de auditoría se calculará a partir del primer ejercicio financiero reflejado en la carta de encargo de auditoría en la cual el auditor legal o la firma de auditoría (en adelante, auditor) ha sido nombrado por primera vez para llevar a cabo auditorías legales consecutivas de la EIP. Haciendo una interpretación literal del Artículo 17.8, esta duración se interrumpirá cuando el auditor deja de llevar a cabo la auditoría legal a la EIP o cuando la entidad ya no cumple con la condición de EIP. Si se interrumpe la duración del compromiso, el cálculo comenzará nuevamente y no podrá continuar después de que el auditor sea reelegido o después de que la entidad califique nuevamente como una EIP. Hay una excepción, que no es aplicable a España, en los casos en que la firma de auditoría sea adquirida o fusionada con otra firma de auditoría que continúa llevando a cabo el servicio de auditoría legal a esa entidad. (Ver pregunta 8). Si se nombra a más de un auditor de cuentas, el cálculo será aplicable para cada auditor de cuentas, por separado. En este punto en España, habrá que tener en cuenta la consulta n° 1 del BOICAC 111 de 11 de septiembre de 2017, sobre la normativa a tener en cuenta para determinar el primer ejercicio en el cómputo del plazo de contratación a efectos de establecer la obligación de rotación en determinadas circunstancias

##### **2. ¿Cómo se aplica la duración mínima del encargo o trabajo de auditoría?**

La duración del trabajo de auditoría inicial es de un año; o más en los casos en que el Estado miembro ha decidido prolongar la duración inicial en función de la opción incluida en el Artículo 17.2.a) del RUE. Dicho período debe considerarse como el período de referencia para el nombramiento inicial del auditor legal o la firma de auditoría. En España los auditores de cuentas y sociedades de auditoría serán contratados por un periodo de tiempo determinado inicialmente, que no podrá ser inferior a tres años (artículo 40 de la LAC).

##### **3. ¿Cómo se implementa la duración del trabajo de auditoría en el caso de una auditoría de cuentas consolidadas?**

La duración máxima del contrato de auditoría se

calculará individualmente para entidades ubicadas dentro de la UE que se consideren EIP, de conformidad con el artículo 2.13 de la Directiva. Si la empresa matriz debe rotar al auditor, esto no requeriría la rotación del auditor de cuentas de las sociedades dependientes, a menos que haya transcurrido la duración máxima de sus respectivos encargos.

##### **4. ¿Cuáles son las condiciones para la extensión de la duración máxima de 10 años o menos?**

En este punto en España, habrá que tener en cuenta la consulta n° 3 del BOICAC 109 de marzo de 2017, sobre el cómputo del plazo de duración máxima del encargo de auditoría en entidades de interés público en relación con la rotación del auditor de cuentas, según los artículos 17 del RUE y el artículo 40 de la Ley de Auditoría de Cuentas.

##### **a) Duración máxima de hasta 20 años en caso de licitación pública.**

La opción solo se aplica si lo establece la legislación nacional del Estado miembro pertinente. La duración total se puede extender a un máximo de 20 años, independientemente del máximo de duración inicial del trabajo de auditoría

##### **b) Duración máxima de hasta 24 años en caso de auditoría conjunta. (solo en UE)**

El cálculo de la duración máxima del trabajo de auditoría se realizará para cada auditor por separado y considerando que después de que haya transcurrido la duración máxima inicial de 10 años para un auditor de cuentas (ya sea en un escenario individual o en una auditoría conjunta) la condición para extender la duración es que se nombre a más de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría. En este punto en España, habrá que tener en cuenta la consulta n° 5 del BOICAC 110/JUNIO DE 2017, sobre el plazo de contratación de auditoría conjunta en el período adicional puede ir de 1 a 4 años, una vez finalizado el período máximo de contratación de 10 años de un auditor de cuentas, a que se refiere el artículo 40.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), siendo su duración máxima en España de 14 años.

**c) Extensión para un nuevo compromiso de no más de dos años en casos excepcionales.** En casos excepcionales y debidamente justificados, la EIP puede solicitar a la autoridad nacional competente que conceda solo una extensión, que puede ser de hasta 2 años, para volver a nombrar auditor legal.

##### **5. ¿Cuándo se convierte una entidad en un EIP?**

A los efectos de la Directiva y el RUE, las entidades son EIP desde el momento en que son una empresa cotizada, una entidad de crédito o una empresa de

seguros reconocida en la legislación de la UE. Además, los Estados miembros pueden designar otras entidades como EIP en virtud de la legislación nacional. En España, en el artículo 3.5 de la LAC se definen las entidades que se consideran de interés público.

## 6. ¿Cuáles son las condiciones para la rotación del socio auditor principal responsable del trabajo de auditoría?

El artículo 2.16 de la Directiva define al socio principal de la siguiente manera: a) Los auditores de cuentas designados por una firma de auditoría para un trabajo de auditoría en concreto siendo el principal responsable de llevar a cabo la auditoría legal en nombre de la firma de auditoría; o b) En el caso de una auditoría de cuentas consolidadas, al menos el auditor legal a nivel del grupo y los auditores legales designados como los principales responsables a nivel de filiales; o c) Los auditores de cuentas que firman el informe de auditoría. El auditor de cuentas principal cesará su participación en la auditoría legal de la entidad auditada a más tardar siete años después de la fecha de inicio del contrato. Los Estados miembros pueden aplicar términos más estrictos para el cese del socio auditor de cuentas principal y no deberá volver a participar en la auditoría legal de la entidad auditada hasta que hayan transcurrido tres años después de su cese. En aquellos Estados miembros donde no es obligatorio o está sujeto a un compromiso personal profesional, es muy recomendable como buena práctica que el socio clave de auditoría no sea designado como revisor de control de calidad.

En España, en el artículo 40.2 de la LAC se establece la obligación de rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría una vez transcurridos cinco años desde el contrato inicial, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a participar en la auditoría de la entidad auditada.

7. ¿Quiénes son las personas dentro de la firma de auditoría que necesitan rotar gradualmente? La mayoría del personal de categoría superior involucrado en la auditoría legal debe rotar de forma gradual, de acuerdo con el Artículo 17.7 del RUE.

## 8. ¿Cómo afectan las fusiones y adquisiciones al cálculo de la duración máxima del contrato de auditoría?

La duración del compromiso en caso de fusiones y adquisiciones de firmas de auditoría debe contar desde el trabajo de auditoría original llevado a cabo por una de las firmas de auditoría fusionadas, es decir, independientemente del efecto de la fusión o como si la fusión no hubiera tenido lugar. En caso de fusión de una EIP con otra entidad o entidades, si el auditor de la entidad absorbente o la nueva entidad creada después

de la fusión era el auditor de cualquiera de las EIP involucradas en la fusión, la duración del trabajo debe contar a partir del contrato de auditoría original de las EIP involucradas en la fusión. El mismo criterio se aplicará a adquisiciones, fusiones y otros cambios en la estructura de propiedad. En este punto en España, habrá que tener en cuenta la consulta nº 4 del BOICAC 110 de junio de 2017, 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.

## B) TEMAS RELACIONADOS CON EL ARTÍCULO 41 DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL RUE. 9. ¿Cómo se aplican las disposiciones transitorias del artículo 41 del RUE?

a) Aplicación del artículo 41.1 del RUE. Es aplicable a los auditores de cuentas que en la fecha de entrada en vigor del RUE (es decir, 16 de junio de 2014) han estado proporcionando servicios de auditoría ininterrumpidos para la EIP durante 20 años consecutivos o más. Cuando el inicio del primer ejercicio financiero cubierto en el trabajo de auditoría es anterior al 16 de junio de 1994, la entidad auditada no podrá renovar ni participar en un trabajo de auditoría con la firma auditora o auditor legal para períodos que comiencen a partir del 17 de junio de 2020.

b) Aplicación del artículo 41.2 del RUE. Es aplicable a los auditores que en la fecha de entrada en vigor del RUE (es decir, 16 de junio 2014) han estado proporcionando servicios de auditoría ininterrumpidos para la EIP durante 11 años o más y menos de 20 años consecutivos. Cuando el inicio del primer ejercicio financiero cubierto en el trabajo de auditoría está entre el 17 de junio de 1994 y el 16 de junio de 2003, la entidad auditada no podrá renovar o entrar en un compromiso con la firma auditora o el auditor legal determinado para los períodos que comiencen a partir del 17 de junio de 2023.

c) Aplicación del artículo 41.3 del RUE. La aplicación del Artículo 41.3 del RUE considera la extensión de la duración máxima del trabajo de auditoría en caso de licitación pública (Artículo 17.4.a) del RUE) o en caso de auditoría conjunta (Artículo 17.4.b) del RUE) adoptada por el respectivo Estado miembro. Cualquier mandato que se haya suscrito antes del 16 de junio de 2014 y esté vigente al 17 de junio de 2016, distinto de los mencionados en los párrafos 1 y 2 del artículo 41, se le permite continuar hasta la duración máxima nacional respectiva que puede ser prolongada por licitación pública o nombramiento simultáneo de más de un auditor.