

GUIA DE ACTUACIÓN SOBRE CONSIDERACIONES DE LA TIPOLOGÍA DE INFORMES EN RELACIÓN CON EL CAP 70% (ART 4.2 RUE)

La aplicación práctica del artículo 4.2, sobre honorarios de auditoría, del Reglamento (UE) nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre requisitos específicos para la auditoría de las entidades de interés público (RUE), suscita algunas dudas acerca de qué servicios deben ser tenidos en cuenta para determinar, en cada caso, si se está o no sobrepasando el límite del 70% allí previsto.

Esta Guía incluye un análisis razonado y fundamentado, en función del marco regulatorio vigente en España, realizado por La Comisión de Independencia del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE).

Se trata de un documento elaborado por el ICJCE, que no ha sido aprobado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), cuyos criterios interpretativos pueden no coincidir con los que se sostienen en él.

Este documento ha sido preparado mediante un exhaustivo estudio de la legislación aplicable, y teniendo en cuenta la nota "Monitoring the fee cap of non-audit services", emitida por el Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) el 21 de septiembre de 2018, así como el Q&A emitido por la Comisión Europea del 3 de septiembre de 2014; todo ello, con el fin de orientar en la interpretación y aplicación del citado artículo 4.2 del RUE.

Que regula el art 4 del RUE: **los honorarios de auditoría**

"7. Los honorarios por la realización de las auditorías legales de entidades de interés público no podrán tener carácter contingente.

Sin perjuicio del art. 25 de la Directiva 2006/43/CE, a los efectos del párrafo primero se entenderá por «honorarios contingentes» los honorarios por encargos de auditoría en los que la remuneración se calcula con arreglo a una fórmula preestablecida en función de los resultados de una transacción o del trabajo realizado. No se considerarán contingentes los honorarios

establecidos por resolución judicial o de las autoridades competentes.

2. Cuando el auditor legal o la sociedad de auditoría preste a la entidad auditada, a su empresa matriz o a las empresas que controle servicios ajenos a la auditoría distintos de los mencionados en el art. 5, apartado 1, del presente Reglamento, durante un período de tres o más ejercicios consecutivos, los honorarios totales percibidos por estos servicios no podrán exceder del 70% de la media de los honorarios satisfechos en los tres últimos ejercicios consecutivos por la auditoría o auditorías legales de la entidad auditada y, cuando corresponda, de su empresa matriz, de las empresas que controle y de los estados financieros consolidados de dicho grupo de empresas.

A los efectos de los límites especificados en el párrafo primero, quedarán excluidos los servicios ajenos a la auditoría distintos de a los que se refiere el art. 5, apartado 1, exigidos por la legislación nacional o de la Unión.

Los Estados miembros podrán disponer que una autoridad competente esté facultada para permitir que un auditor legal o sociedad de auditoría quede exento de los requisitos establecidos en el párrafo primero con respecto a una entidad auditada durante un período no superior a dos ejercicios, con carácter excepcional y previa solicitud del auditor o sociedad de auditoría interesado..."

El art **5 del RUE regula la prohibición de prestar servicios ajenos a la auditoría** al auditor legal o sociedad de auditoría que realice la auditoría legal de una entidad de interés público, ni los miembros de la red de la que forme parte el auditor legal o sociedad de auditoría, los cuales no podrán prestar, directa o indirectamente, a la entidad auditada, a su empresa matriz o a las empresas que controle dentro de la Unión, los servicios prohibidos ajenos a la auditoría durante:

a) el período comprendido entre el principio del período auditado y la emisión del informe de

auditoría, y

- b) el ejercicio inmediatamente anterior al período mencionado en la letra a) en relación con los servicios enumerados en la letra g) del segundo párrafo.

Detallando el citado artículo cuales son estos servicios prohibidos, que son:

- i) los relacionados con servicios fiscales,
- ii) *los servicios que supongan cualquier tipo de intervención en la gestión o la toma de decisiones de la entidad auditada;*
- iii) *los servicios de contabilidad y preparación de los registros contables y los estados financieros;*
- iv) *los servicios relacionados con las nóminas;*
- v) *la concepción e implantación de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración y/o el control de la información financiera o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos de información financiera;*
- vi) *los servicios de valoración, incluidas las valoraciones realizadas en relación con servicios actuariales o servicios de asistencia en materia de litigios;*
- vii) *determinados servicios jurídicos*
- viii) *los servicios relacionados con la función de auditoría interna de la entidad auditada;*
- ix) *los servicios vinculados a la financiación, la estructura y distribución del capital, y la estrategia de inversión de la entidad auditada, con excepción de la prestación de servicios de verificación en relación con los estados financieros, como la emisión de cartas de conformidad en relación con folletos emitidos por la entidad auditada; x) la promoción, negociación o suscripción de acciones de la entidad auditada;*
- x) *los servicios de recursos humanos relacionados con...*

Consecuencia de ello, esta guía cree necesario clarificar **que servicios deben ser tenidos en cuenta en el numerador y en el denominador para obtener el citado porcentaje**, para comprobar si estamos o no sobrepasando el límite del 70% (en adelante CAP). De forma resumida serían los siguientes:

Numerador: Honorarios por servicios ajenos a la auditoría, excluidos los exigidos por la legislación nacional o de la UE, distintos de los mencionados en el artículo 5, apartado 1, del RUE, prestados a la entidad auditada, a su empresa matriz o a las empresas que controle.

Denominador: Media de los honorarios satisfechos en los 3 últimos ejercicios consecutivos por servicios de auditoría o auditorías legales de la entidad auditada y, cuando corresponda, de su empresa matriz, de las empresas que controle y de los estados financieros consolidados de dicho grupo de empresas.

Para el cálculo del CAP, aplican las siguientes reglas:

- Se tendrá en consideración, en el cómputo, a la empresa matriz y a las empresas controladas, independientemente de que estén establecidas dentro o fuera de la Unión Europea.
- Los honorarios por servicios de auditoría y ajenos a la auditoría a considerar en el denominador y numerador, respectivamente, serán en todo caso solamente aquellos prestados por la sociedad de auditoría que ostenta la posición de auditor legal de la entidad de interés público auditada. No se incluirán servicios prestados por otras entidades miembros de la red de la sociedad de auditoría, aunque alguna de estas entidades sea también sociedad de auditoría.

Concepto de auditoría legal:

Normativa que aplica:

- Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de cuentas anuales y de las cuentas consolidadas
- la Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante LAC), aprobada por Ley 22/2015, de 20 de julio:
- el 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 (en adelante RAC 2011)
- la consulta 2 publicada en el BOICAC 110, de junio de 2017, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

De dicha normativa se desprende que:

en el denominador se incluirían los servicios que tuvieran la naturaleza de cualquiera de las modalidades de auditoría de cuentas definidas por la normativa. Esto es:

- **Auditoría de cuentas anuales:** individuales y consolidadas de:
 - i) la entidad auditada y, cuando corresponda,
 - ii) de su empresa matriz,
 - iii) de las empresas que controle.

Realizadas por el auditor legal o sociedad de auditoría, independientemente del país donde las sociedades auditadas estén domiciliadas.

- Auditoría de otros estados financieros o documentos contables, lo cual incluye:
 - i) Auditoría de estados o documentos contables integrantes de las cuentas anuales que se elaboren separadamente.
 - ii) Auditoría de cuentas anuales o de estados o documentos contables integrantes de las cuentas anuales que se elaboren separadamente, referidos a un periodo inferior al del ejercicio social.

ANÁLISIS POR CONCEPTOS DE LOS DIFERENTES TRABAJOS QUE PUEDE REALIZAR UN AUDITOR

1.-Determinados informes complementarios al de auditoría

Existen determinados informes complementarios al de auditoría, tal y como se desprende de las Normas Técnicas de Elaboración de los mismos,

- Informe complementario al de auditoría de las CCAA de las Cooperativas con sección de crédito (Resolución de 5 de diciembre de 1995, del ICAC),
- Informe complementario al de auditoría de las CCAA de las entidades de crédito (Resolución de 1 de marzo de 2007, del ICAC),
- Informe complementario al de auditoría de CCAA de las empresas de servicios de inversión y sus grupos (Resolución de 7 de julio de 2010, del ICAC) y
- Informe complementario al de auditoría de las CCAA de las Sociedades y Agencias de Valores y sus Grupo (Resolución de 20 de julio de 1998, del ICAC)

Fundamentalmente, los aspectos contemplados en dichos informes complementarios surgen, exclusivamente, del trabajo realizado para la emisión del informe de auditoría sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

En base a lo anterior se considera que la emisión de dicho informe supone un servicio distinto del de auditoría de cuentas. Siendo un servicio distinto del de auditoría de cuentas y requerido por determinadas entidades supervisoras facultadas por la legislación vigente para efectuar dichos requerimientos, los honorarios por dicho servicio no deben ser incluidos en el numerador.

El que la emisión de dicho informe se haya acordado conjuntamente con la prestación de los servicios de auditoría, debe llevar a la necesidad de afrontar con rigor

y prudencia la problemática de que parte del servicio corresponde a la emisión del informe complementario y su valoración. Aspectos que deberán quedar adecuadamente documentados en los papeles de trabajo

2.-Auditoría de las cuentas anuales o de los estados financieros consolidados de un grupo de sociedades

Los trabajos realizados por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría sobre la información financiera elaborada por los componentes del grupo a efectos de la preparación de los estados financieros o cuentas anuales consolidados del mismo (“reporting package”), con los distintos alcances establecidos en la normativa aplicable, forman parte de la evidencia de auditoría necesaria para que el auditor principal se forme su opinión de auditoría sobre las cuentas anuales consolidadas (o los estados financieros consolidados) del grupo.

En consecuencia, aplicando las orientaciones del CEAOB (Committee of European Auditing Oversight Bodies) algunos podrían computar en el denominador y otros no de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) Si la EIP UE es española y es la matriz última, en cuyo caso, todos los honorarios de auditoría de la sociedad de auditoría de la EIP EU española correspondientes a ésta y a sus controladas en España, tengan que ver con la auditoría legal o con el “reporting package” utilizado a efectos de la auditoría de consolidado irán al denominador.
- b) Si la EIP EU es española no es la matriz última. Si la EIP EU española formula cuentas anuales consolidadas, el trabajo de “reporting package” con respecto a ese subconsolidado, hay que considerar las indicaciones recogidas en la letra a) anterior.

Cualquier otro trabajo de “reporting package”, habrá que considerar si:

1. La matriz está en la Unión Europea: Los honorarios relacionados con el “reporting package” para la auditoría del consolidado de la entidad en la UE serán considerandos honorarios de auditoría e irán al denominador.
2. La matriz está fuera de la Unión Europea: Los honorarios relacionados con el “reporting package” que realice la sociedad de auditoría para la EIP EU española y sus controladas en relación con las cuentas anuales consolidadas de la matriz fuera de la Unión Europa no pueden ser considerados honorarios de auditoría, sino que

tendrían la consideración de servicios ajenos a la auditoría. Excepcionalmente, partiendo de este criterio habría que analizar si procede aplicarles un tratamiento análogo al descrito para las revisiones limitadas de acuerdo con la Norma ISRE 2410.

3.- Informes de aseguramiento razonable sobre el sistema de control interno sobre la información financiera (normas emitidas por el IAASB y por el PCAOB)

Las entidades con sistemas de control interno muy desarrollados requieren del auditor un trabajo en el que éste ofrezca un cierto nivel de seguridad sobre el diseño y funcionamiento del sistema de control interno sobre la información financiera. En estos casos se toman como referencia normas de general reconocimiento y aceptación técnica en tales ámbitos, emitidas por el IAASB y por el PCAOB.

En el caso de España, se emiten Informes de aseguramiento razonable sobre la Información relativa al sistema de control interno sobre la información financiera (SCIIF), contenida en el Informe Anual del Gobierno Corporativo. El objetivo de dicho sistema es contribuir a que se registren fielmente las transacciones realizadas, y a proporcionar una seguridad razonable en relación a la prevención o detección de errores que pudieran tener un impacto material en las cuentas anuales consolidadas. El trabajo del auditor (en el caso de aseguramiento razonable) incluye la evaluación de la efectividad del SCIIF en relación con la información financiera contenida en las cuentas anuales consolidadas e incluye la comprensión del sistema de control interno sobre la información financiera contenida en las cuentas anuales, la evaluación del riesgo de que puedan existir errores materiales en la misma, la ejecución de pruebas y evaluaciones sobre el diseño y efectividad operativa de dicho sistema, y la realización de aquellos otros procedimientos que se consideren necesarios

En consecuencia, asumiendo como punto de partida que dichos servicios no son de auditoría de cuentas, y por tanto, como tales no computan en el denominador a efectos del CAP; aplicando las orientaciones del CEAOB, computarían en el denominador si y en la medida en que efectivamente se hayan utilizado como evidencia en la ejecución de los trabajos de auditoría, al igual que en el caso de la revisión de controles por requerimiento de las normas PCAOB.

Deberá afrontarse con rigor y prudencia la determinación de qué parte de estos servicios computarían en el denominador y qué parte en el numerador, así como su valoración, que deberá ser

realizada por el auditor de las cuentas anuales en función de las circunstancias específicas de cada encargo y quedar adecuadamente documentada en los papeles de trabajo de la auditoría

4.- Revisiones limitadas de acuerdo con la norma ISRE 2410

De acuerdo con el artículo 3 del RAC 2011, no se consideran comprendidos en ninguna de las modalidades de auditoría de cuentas, establecidas en el apartado 1 del artículo 2 del citado reglamento: *los trabajos realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables consistentes en la comprobación específica de hechos concretos, en la emisión de certificaciones o en la revisión o aplicación de procedimientos con un alcance limitado inferior al exigido por la normativa reguladora de la auditoría de cuentas para poder emitir una opinión técnica de auditoría de cuentas*

Partiendo de este hecho la realidad es que los auditores de cuentas llevan a cabo determinadas actuaciones, tales como revisiones limitadas de acuerdo con la Norma Internacional de Trabajos de Revisión 2410 "Revisión de Información Intermedia realizada por el Auditor Independiente de la Entidad" (ISRE 2410).

Dicha Norma es la que se aplica en los informes de revisión limitada sobre estados financieros semestrales, de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 1362/2007, de 19 de octubre, y en la Circular 1/2008 de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, en relación con **la información financiera semestral que debe presentarse periódicamente a la CNMV** por los emisores de valores admitidos a negociación en mercados regulados.

Estas revisiones limitadas periódicas permiten al auditor obtener evidencia intermedia que, de hecho, se utiliza en la auditoría.

En consecuencia, asumiendo como punto de partida que dichos servicios no tienen la consideración de auditoría de cuentas, y, por tanto, como tales no procedería su inclusión en el denominador a efectos del CAP; excepcionalmente, y teniendo en cuenta las orientaciones del CEAOB, podrían computar en el denominador si, y en la medida en que, efectivamente se hayan utilizado como evidencia en la ejecución de los trabajos de auditoría legal.

Otra consideración distinta debe darse a las **revisiones limitadas voluntarias de componentes de un grupo de sociedades realizadas fuera del ámbito de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas del grupo**. En este caso, los honorarios por dichos servicios se considerarían ajenos a la auditoría y formarían parte del numerador

para el cálculo del CAP.

5.- Servicios de emisión de “comfort letters” requerida por los mercados financieros

Los bancos de inversión aseguradores o colocadores son, en diversas ocasiones, responsables frente a terceros de los errores y omisiones materiales que puedan existir en la información que se incluye, bien con carácter obligatorio, bien con carácter voluntario, dentro del folleto de emisión preparado por el emisor de títulos en un mercado financiero.

Para dar cobertura a esta responsabilidad, normalmente el banco de inversión realiza un proceso de due diligence, de forma que tras una investigación razonable tenga una base que le permita pensar que en el folleto no hay errores u omisiones materiales en relación a la información incluida. Uno de los procedimientos de investigación, aunque no el único, relacionado con la información financiera y contable del emisor suele consistir en la solicitud al auditor de la compañía de una “comfort letter” sobre la información financiera incluida en el folleto de emisión. Tal es el caso de estados financieros intermedios posteriores al último informe emitido, hechos posteriores desde el último informe de auditoría o revisión hasta la fecha de corte a efectos de la colocación.

Dentro de un proceso de emisión de títulos, es absolutamente imprescindible distinguir dos tipos de servicios profesionales en los que el auditor de la entidad, normalmente, se encuentra involucrado:

- Informes sobre información financiera que serán incluidos en el folleto y, consecuentemente, cuyos usuarios serán los potenciales inversores, es decir informes de uso general.
- Informes de naturaleza restringida, cuyos destinatarios serán aquellas personas concretas que los han encargado, con un alcance determinado, normalmente menor que el de una auditoría o incluso una revisión limitada, y que responden a la cobertura de un propósito especial, como es el caso de las “comfort letters”.

La Regulación europea sobre folletos (Directiva 2003/71/CE y el Reglamento 809/2004 en su versión actual) establece que determinada información sea auditada o revisada por un auditor.

Estas grandes áreas de información son:

a) **Información financiera histórica.** Cuentas anuales formuladas de acuerdo con principios y normas contables locales (en nuestro caso españoles) o estados financieros de períodos anteriores preparados específicamente para su inclusión en el

folleto de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

- Los servicios relativos a la emisión de informes de auditoría sobre cuentas anuales formuladas de acuerdo con principios y normas contables locales (en nuestro caso españoles) se encuadran dentro del concepto de “auditoría legal”, y por tanto, **los honorarios correspondientes deben figurar en el denominador del CAP**. También tendrán la misma consideración los servicios relativos a la emisión de informes de auditoría sobre cuentas anuales consolidadas preparadas bajo Normas Internacionales de Información Financiera, al amparo de la opción establecida en el artículo 6 de las Normas de Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (aprobadas por el Real Decreto 1159/2010) y aún en el caso de que dichas cuentas anuales consolidadas se preparen con carácter voluntario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 del citado Real Decreto.
- Los servicios relativos a la emisión de informes de auditoría sobre estados financieros de períodos anteriores preparados de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera, pero que no respondan a la opción establecida en el artículo 6 de las Normas de Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (aprobadas por el Real Decreto 1159/2010), no se encuadran dentro del concepto de “auditoría legal” y, por tanto, **los honorarios correspondientes no deben figurar en el denominador del CAP**. Sin embargo, si son servicios exigidos por la legislación de la Unión Europea (Directiva 2003/71/CE y el Reglamento 809/2004) **por lo que deberán ser excluidos del numerador del CAP**.

b) **Información financiera prospectiva** (previsiones o estimaciones de resultados), siempre que el emisor de forma voluntaria introduzca este tipo de información.

Los servicios requeridos al auditor sobre esta información no cabe calificarlos como “auditoría legal” pero sí son servicios exigidos por la normativa, y por tanto deben ser excluidos del numerador del CAP

c) **Información financiera intermedia.**

El Reglamento 809/2004 alude a esta información para su inclusión en el folleto, pero no requiere ninguna intervención del auditor al respecto. En consecuencia, si se solicita voluntariamente al auditor un servicio que se enmarca dentro del concepto de “auditoría legal”, **los honorarios**

correspondientes deben figurar en el denominador del CAP.

d) **Información financiera proforma** que, de acuerdo con determinadas circunstancias, sea necesario introducir.

Los servicios requeridos al auditor sobre esta información no cabe calificarlos como " auditoría legal" pero sí son servicios exigidos por la normativa, y por tanto deben ser excluidos del numerador del CAP.

En resumen, la Guía de Actuación 48 del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, en su apartado 9, llamado CONCLUSIONES SOBRE EL CÁLCULO DEL CAP, establece:

1.- El detalle de los servicios cuyos honorarios deben ser incluidos en el denominador del CAP:

- Auditoría de cuentas anuales individuales y consolidadas (incluidas las voluntarias)
- Auditoría de otros estados o documentos contables, incluyendo los estados o documentos contables integrantes de las cuentas anuales que se elaboren separadamente.
- Auditoría de cuentas anuales o de estados o documentos contables integrantes de las cuentas anuales que se elaboren separadamente, referidos a un periodo inferior al del ejercicio social.

2.- El detalle de los servicios cuyos honorarios deben ser incluidos en el numerador del CAP:

- Procedimientos acordados: ISRS 4440- Guía nº 19 de julio de 2008 (revisada en 2012)
- Procedimientos acordados referidos a la información relativa al SCIIF de las entidades cotizadas, según la Guía publicada por la CNMV en julio de 2013.
- Emisión de un informe sobre la compilación de la información financiera proforma
- Revisión de la declaración anual de envases (ECOEMBES)
- Informes sobre los estados financieros preparados de acuerdo con un conjunto de principios contables diferentes de los generalmente aceptados.
- Informe de revisión independiente de la información de la Responsabilidad Social Corporativa (RSC)
- Informes SSAE 18
- Aseguramiento razonable sobre el sistema de control interno sobre la información financiera (norma ISAE 3000 o normas PCAOB)

- Revisiones limitadas periódicas
- Revisiones limitadas voluntarias de los componentes fuera del ámbito de la auditoría de cuentas anuales consolidadas.
- Informes de procedimientos acordados sobre ratios ligados a contratos de financiación y de adquisición.

3. - El detalle de los servicios cuyos honorarios no deben ser incluidos en el numerador del CAP que se recogen en el Anexo II de la Guía. Estos no deben ser incluidos en el numerador del CAP dado que son exigidos por la legislación nacional o de la Unión Europea.

Esta lista no es exhaustiva, puede haber otros servicios no contemplados, sobre los que se concluya tras el oportuno análisis que no deben ser incluidos en el numerador del CAP.

4.- El detalle de los servicios de emisión de "comfort letters" requerida por los mercados financieros

El ICJCE es consciente de la especial problemática que podría producirse en aquellas situaciones en las que la consideración de los honorarios por la emisión de las "comfort letters" en el numerador para el cálculo del CAP, provoque que el mismo supere el 70%. Esta es una circunstancia que, dado que las mismas deben emitirse necesariamente por quien haya auditado las cuentas de la entidad, pudiera traer serios perjuicios para la entidad auditada. Se tiene constancia de que esta preocupación está extendida en toda Europa y que diversos reguladores de auditoría están siendo consultados sin que, hasta la fecha, se sea consciente de cómo darle solución. En tales circunstancias se recomienda que cada sociedad de auditoría evalúe aquellos clientes en que esto pudiera ocurrir y la situación se traslade a los reguladores involucrados.