



COMISIÓN NACIONAL DE LOS
MERCADOS Y LA COMPETENCIA



**INFORME SOBRE LA CONSULTA
FORMULADA POR EL ICAC SOBRE
DETERMINADAS CUESTIONES
RELACIONADAS CON HONORARIOS QUE
PUDIERAN ESTIMARSE POR LA
PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE
AUDITORÍA**

7 de marzo de 2019

Índice

I. ANTECEDENTES	3
II. CONTENIDO	7
III. VALORACIÓN GENERAL	9
III.1 Sobre la determinación de los honorarios de auditoría y la inclusión de otros servicios	10
III.2 Modificación a la baja de los honorarios	14
IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	16

INFORME SOBRE LA CONSULTA FORMULADA POR EL ICAC SOBRE DETERMINADAS CUESTIONES RELACIONADAS CON LOS HONORARIOS QUE PUDIERAN ESTIMARSE POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE AUDITORÍA

INF/CNMC/173/18

CONSEJO. SALA DE COMPETENCIA

Presidente

D. José María Marín Quemada

Consejeros

D^a. María Ortiz Aguilar

D. Josep María Guinart Solà

D^a. Clotilde de la Higuera González

D^a. María Pilar Canedo Arrillaga

Secretario de la Sala

D. Joaquim Hortalà i Vallvé

En Madrid, a 7 de marzo de 2019

Vista la solicitud de Informe del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), remitida el pasado 30 de noviembre de 2018, sobre determinadas cuestiones relacionadas con los honorarios que pudieran estimarse por la prestación de servicios de auditoría en el ejercicio de las competencias que le atribuye el artículo 5.2 de la [Ley 3/2013, de 4 de junio, de creación de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia](#), la **SALA DE COMPETENCIA**, acuerda emitir el siguiente Informe.

I. ANTECEDENTES

La actividad de la auditoría de cuentas consiste en la revisión y verificación de, entre otros, los documentos contables y estados financieros de la entidad auditada, de manera que mediante un proceso de comprobación independiente y de calidad (plasmado en un informe público) se pueda ofrecer una evaluación de la fiabilidad de la información económica-financiera analizada.

Se trata de una actividad fuertemente regulada¹: el régimen general de libertad contractual se encuentra modulado o limitado en determinados aspectos por la

¹ En el ámbito de la UE: la **Directiva 2006/43** relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, modificada sustancialmente por la Directiva 2014/46. Destaca también el **Reglamento UE 537/2014**, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (EIP). Recoge exigencias adicionales para garantizar en

normativa sectorial de auditoría, en especial para las auditorías a las denominadas Entidades de Interés Público (EIP), donde se encuentran comprendidas las empresas cotizadas o las entidades financieras.

En concreto, y sin ánimo exhaustivo, la normativa impone un procedimiento de licitación o contratación del auditor, exigiendo un pliego de condiciones con criterios de selección predefinidos. También prevé una serie de cautelas y garantías de independencia en la selección, otorgando al Comité de auditoría de las sociedades un papel determinante. La determinación de honorarios se encuentra a su vez modulada para afianzar la independencia de los auditores. La normativa prohíbe su carácter contingente, deben determinarse antes de la celebración del contrato y no pueden verse influidos por la prestación de otros servicios de naturaleza distinta a la auditoría que preste la sociedad auditora, entre otras singularidades.

Cabe recordar también que una de las principales limitaciones a la independencia de los auditores deriva del hecho de que las sociedades de auditoría, especialmente las que dominan el mercado de gran tamaño, prestan otros servicios como el asesoramiento legal y la consultoría que suponen una proporción elevada de los ingresos de estas firmas. Las compañías auditadas seleccionan y pagan a sus propios auditores, lo que abre la puerta a potenciales conflictos de interés entre ambos negocios.

Gran parte de la reciente normativa de la UE se ha dirigido a evitar estos conflictos de interés y mejorar la independencia. Algunas de las plasmaciones regulatorias más distintivas para estos fines son el listado de servicios distintos de auditoría que prohíbe que preste el auditor; la limitación de la proporción de la facturación correspondiente a servicios de auditoría y otros servicios, para mitigar los conflictos de interés; las medidas para limitar una dependencia financiera excesiva de un solo cliente; las garantías en la selección independiente del auditor con el proceso específico de contratación y selección de auditor (denominado incluso “licitación”); la fijación de una duración máxima de la relación contractual entre el cliente y la auditora y la obligatoriedad de rotación externa (cambiar de auditor) al agotarse ese plazo; o la ampliación de las funciones de los comités de auditoría en la selección y garantía de la independencia de los auditores.

Con carácter más particular, las cuestiones más directamente relacionadas con la consulta afectan a los arts. 22 y 24 de la [Ley 22/2015 de 20 de julio, de auditoría de cuentas](#) (LAC, en lo sucesivo).

mayor medida la calidad de la auditoría, la independencia del auditor o la prevención de conflictos de interés. Adicionalmente, las normas Internacionales de Auditoría (NIAs) pretenden lograr auditorías de mayor calidad y que sean comparables a nivel mundial. Dentro de la normativa nacional, destaca la **Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas**.

En el art. 22 se regula el **régimen general de contratación**², señalando que los auditores serán contratados por un período de tiempo determinado inicialmente, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve, con posibles prórrogas tácitas de 3 años. Durante el periodo inicial, o el período de prórroga del contrato inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa. Las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa. 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.

Los accionistas³ que ostenten más del cinco por ciento del capital social o de los derechos de voto de la entidad auditada o el órgano de administración de dicha entidad podrán solicitar al juez de primera instancia del domicilio social de la entidad la revocación del auditor designado por la junta general y el nombramiento de otro, cuando concorra justa causa.

En el art. 24 se regulan los **honorarios y la transparencia en la remuneración** de los auditores. Se indica que los honorarios 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 contingente⁴ 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. Se deberán comunicar al ICAC anualmente las horas y honorarios facturados a cada entidad auditada, distinguiendo las que corresponden a servicios de auditoría de cuentas y otros servicios.

Por otro lado, cabe realizar una breve introducción al **mercado español de auditoría**⁵. Constan cerca de 21.000 auditores inscritos en el Registro específico (ROAC) de los cuales tres cuartas partes son auditores no ejercientes. Destaca

² Cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias, no serán de aplicación las limitaciones temporales de contratación establecidas en este artículo.

³ Si bien son 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.

⁴ 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.

⁵ Según datos del ICAC (INFORME DE SITUACIÓN DE LA AUDITORÍA EN ESPAÑA 2017) y del estudio de Fotografía del sector auditor del ICJCC.

igualmente la limitada incorporación de nuevos entrantes en el ejercicio de la profesión en los últimos años⁶.

La facturación anual es de alrededor de 600 M€ anuales en los últimos años. El 96% de la facturación y de las horas corresponde a las sociedades de auditoría, y únicamente un 4% a los auditores individuales. El mercado fue especialmente expansivo para las sociedades de auditoría entre el año 2000 y 2008, duplicándose el volumen de negocio. Desde entonces comenzó un fuerte ajuste, que se estabilizó a partir de 2013 y desde entonces se observa cierto estancamiento en la facturación y una caída en la remuneración de auditores individuales. Sin embargo, las sociedades auditoras de las principales empresas cotizadas en el IBEX 35 muestran un comportamiento más estable. No obstante, la concentración de las cuatro grandes auditoras es superior al 90% y se sitúa como el segundo país con una mayor concentración en la UE.

La actividad de auditoría es objeto de supervisión por una entidad especializada (ICAC), sin perjuicio de las facultades de la CNMC. Dentro de sus competencias se encuentra la de resolución de consultas sobre cuestiones derivadas de la aplicación de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Es precisamente en el marco de esa función en la que se encuadraría la consulta recibida sobre la estimación de los honorarios a percibir por los auditores de cuentas.

Por último, cabe recordar que la regulación de la actividad de auditoría ha sido analizada ya por la CNMC anteriormente. En concreto, en 2015 publicó el Informe sobre el Anteproyecto de la LAC ([IPN/CNMC/001/15](#)). En él, reconocía la relevancia de la auditoría de cuentas para el funcionamiento eficiente de una economía de mercado⁷ y la necesidad de la regulación para mitigar fallos de mercado. En especial el hecho de que se exija con carácter obligatorio el informe de auditoría o las garantías debidas de profesionalidad, independencia, calidad y transparencia.

Sin embargo, se recomendó una transposición más ajustada a los principios de libertad de empresa y de la Directiva de servicios y revisar aspectos concretos del proyecto de norma por su dimensión potencialmente restrictiva. En líneas

⁶ Las estadísticas del examen preceptivo de acceso a la profesión son relevantes: la tasa de aprobados es relativamente baja (solo el 23, 34 y 51% de los presentados en cada convocatoria bianual de los últimos años) afectando significativamente al número de aspirantes que se presentan, que ha descendido notablemente (en solo 4 años ha caído a la mitad).

⁷ El funcionamiento correcto del sector de la auditoría es un input esencial para una economía de mercado. De darse problemas en este ámbito, aparte de producirse mermas de eficiencia a nivel microeconómico, se pueden también generar problemas a escala macroeconómica y financiera (especialmente cuando las compañías afectadas pertenecen a actividades clave para la confianza como el sector bancario).

generales, estas recomendaciones no fueron asumidas por el proponente de la norma, subsistiendo por tanto algunos aspectos susceptibles de mejora a día de hoy. Las recomendaciones se referían, entre otros, a los siguientes aspectos:

- eliminar o reducir requisitos para el acceso a la actividad (como la exigencia de fianza).
- revisar el papel de los incumbentes en el control de acceso de nuevos entrantes⁸.
- optar por un régimen menos restrictivo de contratación dentro del margen de la normativa UE.
- evitar el riesgo de solapamiento de funciones de supervisión entre el ICAC y las de la CNMC.
- revisar la subcontratación de servicios profesionales prevista para el ICAC, limitada además a auditores de cuentas no ejercientes.

II. CONTENIDO

El borrador de respuesta remitido se estructura en tres partes: situación planteada; consideraciones generales, y conclusiones.

La **primera consulta** planteada se focaliza *"Sobre la determinación de honorarios en los procesos de licitación para la selección del auditor o en la contratación de trabajos de auditoría, y si en el importe de estos honorarios en dicho proceso podrían incluirse los correspondientes a la prestación de servicios adicionales y distintos a los de auditoría"*.

La **segunda consulta** versa sobre *"si en los procesos de renovación para la realización de auditorías de cuentas de ejercicios siguientes, podrán modificarse a la baja los honorarios"*.

Por lo que se refiere a las **consideraciones generales**, se realiza una descripción de la exposición de motivos de la LAC y de una sentencia del TC, para señalar en qué consiste la actividad de auditoría, su relevancia pública, los fundamentos de la regulación y, en especial, del ejercicio de la actividad. Además, se acompaña de referencias a la Ley de Competencia Desleal. A continuación, se recogen consideraciones jurídicas sobre determinados preceptos y fundamentos del marco jurídico de la auditoría, y en especial del concepto de "esfuerzo de auditoría", por su relevancia para la determinación de honorarios.

⁸ Las corporaciones representativas de auditores intervienen en el examen de acceso de aptitud de auditores.

Las conclusiones del ICAC para la primera consulta son las siguientes:
“debe indicarse que deberían figurar en cada contrato de auditoría los honorarios estimados y acordados para la realización del trabajo correspondiente, los cuales:

- **No deben estar influidos, ni afectados por la posible prestación de otros servicios adicionales** que el auditor pueda prestar a la entidad, respetándose en todo caso el régimen de independencia y prohibiciones a los que el auditor se encuentra sujeto;
- **Deben fijarse con anterioridad al inicio del trabajo de auditoría y específicamente en relación con el esfuerzo de auditoría a emplear**, lo que estará en función del número de horas, recursos, personal, cualificación y experiencia necesarios para realizar el trabajo adecuadamente al objeto de preservar su calidad. Y ello sin olvidar la prohibición de adoptar prácticas o comportamientos reputados como actos de competencia desleal por la LCD⁹, y, en particular, los de venta realizada bajo coste, en los que en ningún caso los auditores de cuentas podrán incurrir.

A tal efecto, con carácter general **debería existir una separación en los honorarios que pudieran corresponderse a los trabajos de auditoría de cuentas de una entidad (sujetos a un régimen legal establecido) y a otros servicios distintos a los de auditoría** (no sujetos a dicho régimen), y sin que, en ningún caso, en el importe de los honorarios correspondientes a un trabajo de auditoría de cuentas que se fijen puedan englobarse los honorarios derivados de la prestación de otros servicios distintos, ni su importe resultar afectado por estos.

En este sentido, en el caso de licitaciones que comprendan servicios de auditoría y distintos de auditoría, deben diferenciarse, al menos, los recursos y honorarios presupuestados para los servicios de auditoría de los restantes servicios licitados.”

Las conclusiones del ICAC para la segunda consulta son “a juicio de este Instituto, la estimación de honorarios en estos supuestos de prórrogas del contrato se regirá por los mismos criterios que en la contratación inicial del encargo de auditoría, puesto que no se recoge en la normativa reguladora de la actividad de auditoría ninguna disposición específica a este respecto”.

*En el caso de que, durante el periodo de contratación, se produzcan en el mismo ejercicio objeto de auditoría o en ejercicios sucesivos cambios que alteren significativamente las bases y factores que sirvieron de base para la estimación de los honorarios inicialmente fijados, **procedería una actualización o***

⁹ Ley 3/1991, de 10 de enero, de Competencia Desleal.

adaptación de los honorarios a fin de que se tuviera en cuenta el esfuerzo de auditoría requerido para realizar adecuadamente el trabajo de auditoría de acuerdo con las nuevas condiciones. En estos supuestos, debería documentarse en el archivo de auditoría a que se refiere el artículo 29 de la LAC las razones que justifican la nueva estimación de honorarios, así como las distintas condiciones que concurren en la realización de auditoría, de modo que en ningún caso menoscaben los principios contenidos en el citado artículo 29.

III. VALORACIÓN GENERAL

El ICAC solicita en su escrito a la CNMC que se pronuncie sobre si “*la propuesta de contestación (a la consulta) es conforme y no afecta a la normativa de competencia y buen funcionamiento de los mercados*”. A este respecto, deben realizarse las siguientes consideraciones preliminares:

En primer lugar, debe aclararse que se analiza la consulta desde el punto de vista de la promoción de la competencia y los principios de regulación económica eficiente, de obligado cumplimiento en nuestro ordenamiento jurídico¹⁰. Sin embargo, este posicionamiento no compromete la función instructora de la CNMC a la hora de investigar y, en su caso, sancionar potenciales conductas anticompetitivas de operadores, ya sea sobre honorarios o sobre cualquier otro aspecto, por lo que ni debe ni puede ofrecerse expectativa alguna de confianza legítima a este respecto.

En segundo lugar, debe señalarse que el contenido de las consultas versa esencialmente sobre la determinación de honorarios de la actividad de auditoría.

A este respecto, debe partirse de un principio básico del derecho de la competencia y es que cualquier orientación, recomendación, directriz, norma o regla sobre honorarios profesionales, proveniente del ICAC o de cualquier otra entidad de carácter corporativo, está expresamente prohibida¹¹. Esta práctica es especialmente grave por cuanto emite señales capaces de homogeneizar el precio de los servicios, en perjuicio de la calidad y variedad de éstos, del conjunto de oferentes y, especialmente de los consumidores.

Por último, esta Comisión ha recibido de forma paralela a la tramitación de este asunto, una solicitud de informe en relación con el Proyecto de Real Decreto de

¹⁰ En el Derecho nacional: principios de buena regulación (art. 129 de la Ley 39/2015), de intervención de la Administración (art. 4 Ley 40/2015 y art. 5 LGUM), de libre acceso a actividades de servicios. En el Derecho de la UE: las previsiones sobre la libre prestación de servicios y a la libertad de establecimiento (artículos 49 y 56 del TFUE) y la jurisprudencia del TJUE que los garantiza.

¹¹ No solo por la normativa de competencia sino, por ejemplo, por la normativa de Colegios Profesionales, como se desprende del art. 2 y 14 de la Ley de Colegios profesionales.

desarrollo de la Ley de auditoría. Sin perjuicio de que la respuesta a su consulta afrontará las cuestiones esenciales planteadas en la misma, se considera aconsejable una lectura conjunta de ambos informes (así como de los realizados anteriormente), de forma que se obtenga una visión lo más completa posible del posicionamiento en función consultiva de esta Comisión sobre la regulación aplicable.

III.1 Sobre la determinación de los honorarios de auditoría y la inclusión de otros servicios

La normativa de auditoría introduce severas restricciones a la libre disposición de las partes en una serie de cuestiones troncales (obligaciones de rotación, prohibición de prestar ciertos servicios...) que persiguen esencialmente garantizar la independencia del auditor. Sin embargo, cabe preguntarse si este objetivo perseguido debería afectar o no a la libertad de determinación de honorarios.

Como ha reiterado esta Comisión, la libertad de precios es un elemento esencial de la economía de mercado que resulta fundamental para obtener los beneficios de la competencia: asignación eficiente de recursos, incentivo a la innovación y mejora de servicios a los consumidores y usuarios¹².

La propia LAC regula fundamentalmente la determinación de los honorarios en los arts. 24, 25 y 41, en un caso referido a la auditoría en general y el otro para las entidades de interés público. De su interpretación se desprende que los honorarios serán fijados libremente por las partes, si bien con las limitaciones que se desprenden de los mismos en cuanto a:

- exigencias temporales (necesidad de fijación previa a la prestación).
- exigencias de configuración (no pueden ser contingentes¹³, ni estar influidos o determinados por la prestación de otros servicios adicionales)
- exigencias de comunicación (de las horas y honorarios facturados al ICAC).
- exigencia de abstención (por superar los honorarios devengados unos porcentajes¹⁴ de los ingresos totales de la auditora).

¹² La Ley 2/1974 de 13 de febrero, de Colegios profesionales (LCP) ampara el ejercicio de las profesiones en régimen de libre competencia, en especial la oferta de servicios y su remuneración, somete expresamente a los Colegios Profesionales a la Ley de Defensa de la Competencia y prohíbe cualquier recomendación de honorarios (art. 2 y 14 de la LCP).

¹³ Básicamente, que no dependan del resultado de la auditoría.

¹⁴ El Art. 25 LAC indica que "1. Cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada por parte del auditor

La respuesta del ICAC a la consulta, a pesar de todas estas limitaciones, afirma con rotundidad que: *“De acuerdo con la normativa anterior, en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas [...] no se establece disposición alguna que regule o contemple el importe específico de los honorarios de los auditores de cuentas a facturar correspondientes a los trabajos de auditoría de cuentas o la existencia de tarifas orientativas a este respecto, ni tampoco se determina el número de horas a dedicar en la realización de cualquier trabajo [...]”*

Desde esta Comisión se comparte este posicionamiento, así como la advertencia realizada de que cualquier fijación de honorarios estaría prohibida por la normativa de defensa de la competencia.

A continuación, el ICAC, basándose (i) en la consideración de la función de interés público que caracteriza a la actividad de auditoría y la necesidad de afianzar la calidad de ésta, y (ii) teniendo en mente determinadas prescripciones legales¹⁵, concluye que los honorarios deben determinarse a partir del denominado “esfuerzo de auditoría” que sea requerido en cada trabajo y dependiente de diversas circunstancias (tamaño, complejidad técnica, ámbito sectorial, objeto social o actividad...), lo que **debería medirse esencialmente en función del número de horas** estimadas para la realización de cada trabajo, así como del coste de los recursos empleados.

Entre las circunstancias antes mencionadas no cabría incluir -concluye el ICAC- aquellos que obedecieran únicamente a la captación del cliente mediante el ofrecimiento o prestación de **servicios o ventajas adicionales**, que pudieran influir, determinar o condicionar los honorarios de auditoría. Tampoco serían

de cuentas o sociedad de auditoría, en los tres últimos ejercicios consecutivos, representen más del 30 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, éstos deberán abstenerse de realizar la auditoría de cuentas correspondiente al ejercicio siguiente. 2. También será exigible la obligación de abstenerse de realizar la auditoría correspondiente en el ejercicio siguiente cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría en los tres últimos ejercicios consecutivos a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas, por parte del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría y de quienes forman parte de la red, representen más del 30 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría y de la citada red”.

Artículo 41. Honorarios y transparencia. 1. En relación con las limitaciones de honorarios se aplicará lo establecido en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular, los artículos 4.1 y 4.2. 2. Cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada, por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, en cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos, representen más del 15 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, dicho auditor o sociedad de auditoría deberá abstenerse de realizar la auditoría de cuentas correspondiente al ejercicio siguiente [...].

¹⁵ Art. 29 LAC contempla expresiones como: emplear el tiempo suficiente, disponer de los recursos suficientes, así como del personal con la competencia y capacidad necesarias.

admisibles comportamientos que pudieran ser calificados como actos de competencia desleal y, en particular, los de **venta realizada bajo coste**.

Esta Comisión considera que los citados criterios no deben ser considerados por los siguientes argumentos:

En primer lugar, porque las razones en las que se fundamenta el ICAC para llegar a esa conclusión no parecen adecuadas. 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*" son previsiones referidas al auditor para desempeñar adecuadamente sus funciones, **sin que la regulación lo vincule en ningún momento al modo de determinar los honorarios**.

El régimen propuesto parece compartir las previsiones de normas técnicas de auditoría pretéritas¹⁶, que imponían la determinación de honorarios "*basados en tarifas horarias*", y señalaba que "*deberán tener en cuenta los conocimientos y habilidad requeridos y el nivel de formación teórica y práctica para el ejercicio de la profesión*", o la obligación de indicar en el contrato o carta de encargo "*el total número de horas estimado para la realización del trabajo*". Sin embargo, esta norma técnica está derogada¹⁷ desde la incorporación de las normas internacionales de contabilidad y auditoría.

En segundo lugar, porque la vinculación de la retribución al tiempo de dedicación al trabajo o al uso de determinados recursos desincentiva la introducción de técnicas de trabajo más eficientes, ya que ello va en detrimento de la remuneración.

Dentro del marco legal, que prevé determinados límites a la actividad de auditoría por su indudable trascendencia sobre terceros, los honorarios deben ser libremente determinados entre el auditor y el receptor de los trabajos. En esta determinación, además del número de horas trabajadas¹⁸, influyen otros factores como la productividad, las posibles innovaciones, la calidad del trabajo y el valor añadido del auditor o la simple libre política comercial de éste dentro del marco legal. De lo contrario, puede implicar un riesgo de uniformidad en los precios e introduce una resistencia al alza o a la baja, impidiendo estrategias y modelos de negocio diferenciados y mejoras de proceso en la labor de auditoría.

¹⁶ Resolución de 19 de enero de 1991, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría.

¹⁷ Así lo corrobora la Resolución del ICAC de 2013.

¹⁸ El nuevo art. 62.1 del PRD que desarrolla la Ley de auditoría afirma igualmente que "*Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría deberán fijarse en función del número de horas estimado para la realización de cada trabajo, que habrán de figurar en el contrato de auditoría*".

Cabe recordar igualmente que, si se pretende mejorar la calidad de las auditorías, podrían plantearse medidas que mejoren la evaluación ex post de las mismas, cuestión sobre la que ha llamado la atención la Comisión Europea en su informe de supervisión de las auditorías realizadas en relación con proyectos o entidades financiados con fondos públicos¹⁹.

En tercer lugar, sin perjuicio de ser conscientes de que la normativa de auditoría contempla expresamente que los honorarios de auditoría no podrán estar influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada²⁰, esa afirmación no puede llevar a cuestionar la posibilidad de que las entidades o auditores ofrezcan servicios adicionales, que son perfectamente legales.

En cuarto lugar, en varias ocasiones el borrador de respuesta hace referencia a la prohibición de fijar la cuantía de sus honorarios profesionales en competencia desleal y, en particular, los de venta realizada por debajo de su coste, en los que, en ningún caso, señala el ICAC, los auditores de cuenta podrán incurrir. A este respecto, sólo cabe esencialmente remitirse a la normativa aplicable, la Ley 3/1991 de 10 de enero, de competencia desleal y, en su caso, a la Ley 15/2007 de 3 de julio, de Defensa de la Competencia. Especialmente debe recordarse que la venta por debajo de costes no está, como regla general, prohibida como desleal en el ordenamiento jurídico europeo²¹. Por tanto, de no quedar acreditada alguna de las circunstancias adicionales que permiten considerar la venta a pérdida como desleal, debe regir una presunción de legalidad acerca de la misma.

Por último, sin perjuicio de la obligación de comunicación al ICAC de horas y honorarios facturados recogida en la LAC, no parece que deba publicarse por el ICAC con el nivel de desagregación actual²². Detallar información por volumen

¹⁹ Comisión Europea en su informe de supervisión de 2017. Informe de la CE al PE y al Consejo. de la autoridad responsable de aprobar la gestión presupuestaria sobre las auditorías internas realizadas en 2016. COM (2017) 497 final.

²⁰ Art. 24.1 LAC

²¹ Cabe recordar que la venta a pérdida ha sido regulada fundamentalmente en España por la Ley 3/91 de 10 de enero, de competencia desleal y la Ley 7/96 de 15 de enero, de ordenación del comercio minorista. Además, que esta última ha sido objeto de reforma reciente como consecuencia de la STJUE de 19 de octubre de 2017 (asunto C-295/16). Sólo debe considerarse desleal aquella que se fundamente en alguno de los siguientes casos: a) cuando sea susceptible de inducir a error a los consumidores acerca del nivel de precios de otros productos o servicios del mismo establecimiento; b) cuando tenga por efecto desacreditar la imagen de un producto o de un establecimiento ajenos; c) cuando forme parte de una estrategia encaminada a eliminar a un competidor o grupo de competidores del mercado.

²² La comunicación anual al ICAC de horas y honorarios facturados a cada entidad se prevé en los artículos 24.2 y 41.3 de la LAC de forma general para todo tipo de auditorías. El Reglamento 537/2014 UE, sólo aplicable a las auditorías de entidades de interés público, regula únicamente las obligaciones de información sobre ingresos obtenidos en la actividad

de horas y, sobre todo, del precio/hora medio por cada tipo de operador (persona física o jurídica) recogido en cada [Informe sobre la situación de la auditoría en España, que publica anualmente](#), implica **riesgos elevados de coordinación o uniformización de precios**.

En conclusión, se considera procedente matizar la interpretación del ICAC sobre el régimen de determinación de honorarios en los extremos señalados por sus efectos restrictivos sobre la competencia.

III.2 Modificación a la baja de los honorarios

Como segunda cuestión, se plantea la posible modificación a la baja de los honorarios en la renovación de auditorías de cuentas de ejercicios siguientes. La respuesta del ICAC argumenta que, al no ser una cuestión regulada específicamente en la normativa de auditoría ni en las normas técnicas, se debe regir por los mismos criterios que en la contratación inicial del encargo.

Como consecuencia, se argumenta por el ICAC que únicamente podrán actualizarse o adaptarse los honorarios cuando se alteran significativamente las bases y factores que sirvieron de base para la estimación de los honorarios inicialmente fijados, teniendo en cuenta el esfuerzo de auditoría requerido.

Dado que el ICAC se remite fundamentalmente a los argumentos generales analizados en el apartado III.1 para señalar que son posibles tanto modificaciones al alza como a la baja de los honorarios estipulados inicialmente, se realiza en este punto también **una remisión por esta Comisión a las consideraciones realizadas anteriormente**.

No obstante, de forma adicional, sin perjuicio de seguir defendiendo la independencia del auditor como factor clave a tener en cuenta, se considera oportuno realizar estas consideraciones:

Asumiendo que las modificaciones de honorarios se enmarcan en la libre disposición de las partes, debemos partir de la existencia de un factor relevante: **la potencial longevidad de las relaciones contractuales**. En aplicación del art. 22 de la LAC, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría serán contratados por un período de tiempo determinado inicialmente, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados por periodos máximos sucesivos de hasta tres años una vez que haya finalizado el periodo inicial.

de auditoría frente a los obtenidos en otro tipo de actividades. la obligación de ofrecer información adicional sobre los honorarios de auditoría, con el único fin de facilitar las tareas de supervisión.

Parece por tanto razonable pensar que las vicisitudes internas por las que la entidad auditada pueda ir pasando durante la vigencia temporal del contrato (que puede ser muy dilatada en el tiempo) sean tenidas en cuenta de cara a negociar los honorarios finalmente percibidos. Sin embargo, **no parece prudente señalar una especie de presunción de que cierto tipo de eventos (fusiones o escisiones empresariales, por ejemplo) deben conllevar subidas o bajadas de honorarios de los auditores.**

Es aconsejable que este tema se remita a un análisis caso por caso, sin que aproximaciones apriorísticas alteren su resultado final ni se realicen referencias específicas a la revisión a la baja. Todo ello sin perjuicio de que, respetando la normativa de auditoría, se pueda acudir al mercado para valorar posibles ofertas alternativas.

Cabe recordar además, como señala el propio ICAC, que las normas técnicas de auditoría, en particular la norma internacional NIA-ES-210, tratan la cuestión de las auditorías recurrentes, dejando cierto margen de libertad al auditor para la revisión de los términos del acuerdo²³ y recomendando realizar la revisión en determinados supuestos²⁴. De lo anterior cabe deducir que, por un lado, no toda modificación de los términos del encargo debería llevar necesariamente aparejada una modificación de los honorarios, y por otro, que se trata de una modificación que corresponde valorar a ambas partes, y no solo al auditor, en el marco de su libertad contractual.

En conclusión, si bien se comparte la visión del ICAC en cuanto a que las modificaciones de honorarios son perfectamente posibles, no se considera procedente señalar posibles supuestos que habilitarían al alza o a la baja de forma apriorística, debiendo regirse de forma natural por las circunstancias particulares de cada caso, en el marco de la libre voluntad de las partes.

²³ “El auditor valorará si las circunstancias requieren la revisión de los términos del encargo de auditoría y si es necesario recordar a la entidad los términos existentes del encargo de auditoría”; “El auditor puede decidir no remitir una nueva carta de encargo u otro acuerdo escrito para cada ejercicio”.

²⁴ Sin embargo, los siguientes factores pueden hacer que resulte adecuado revisar los términos del encargo de auditoría o recordar a la entidad los términos vigentes. Cualquier indicio de que la entidad interpreta erróneamente el objetivo y el alcance de la auditoría. Cualquier término modificado o especial del encargo de auditoría. Un cambio reciente en la alta dirección. Un cambio significativo en la propiedad. Un cambio significativo en la naturaleza o dimensión de la actividad de la entidad. Un cambio en los requerimientos legales o reglamentarios. Un cambio en el marco de información financiera adoptado para la preparación de los estados financieros. Un cambio en otros requerimientos de información. Apartados 13 y A28, sobre las auditorías recurrentes, de la NIE ES 210” Acuerdo de los términos del encargo”, adaptada por el ICAC por resolución de 15 de octubre de 2013.

IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

La consulta remitida desde el ICAC **plantea dos cuestiones principales**: por un lado, la determinación de los honorarios de auditoría y si en el importe de estos honorarios en dicho proceso podrían incluirse los correspondientes a la prestación de servicios adicionales. Por otro, si en los procesos de renovación para la realización de auditorías de cuentas de ejercicios siguientes, podrán modificarse a la baja los honorarios.

La CNMC analiza la consulta desde el punto de vista de la promoción de la competencia y los principios de regulación económica eficiente.

Respecto a los términos de la consulta, debe partirse de un **principio básico**, compartido por el propio ICAC y es que cualquier orientación, recomendación, directriz, norma o regla sobre honorarios profesionales, proveniente del ICAC o de cualquier otra entidad de carácter corporativo, está expresamente prohibida. Esta práctica es especialmente grave por cuanto que emite señales capaces de homogeneizar el precio de los servicios, en perjuicio de la calidad y variedad de éstos, del conjunto de oferentes y, especialmente de los consumidores.

Por lo que se refiere a la **primera cuestión objeto de consulta**, no se comparte el enfoque del ICAC por las siguientes razones:

- En primer lugar, las obligaciones de dedicar “*el tiempo suficiente al trabajo de auditoría asignado*” y disponer “*de los recursos suficientes*” son previsiones referidas al auditor para desempeñar adecuadamente sus funciones, sin que la regulación lo vincule en ningún momento al modo de determinar los honorarios.
- En segundo lugar, otorga una excesiva relevancia al número de horas estimadas para la realización de cada trabajo, desincentivando políticas de mejora de la eficiencia, la calidad y la productividad de la labor de auditoría.
- En tercer lugar, no se debe cuestionar la posibilidad de que las entidades o auditores ofrezcan servicios adicionales a los de auditoría, que son perfectamente legales.
- En cuarto lugar, la venta por debajo de costes no está en general prohibida como desleal, debiendo remitirse a este respecto a la normativa aplicable de competencia desleal y defensa de la competencia.
- Por último, se recomienda introducir limitaciones en el nivel de desagregación de la información ofrecida por el ICAC en relación con las horas y honorarios que le comunican los operadores.



Por lo que se refiere a la segunda materia objeto de consulta, se plantea la posible modificación a la baja de los honorarios en los supuestos de renovación para ejercicios siguientes.

A este respecto, aun coincidiendo con el ICAC en que modificaciones de honorarios son perfectamente posibles, no parece prudente señalar una especie de presunción de que cierto tipo de eventos (fusiones o escisiones empresariales, por ejemplo) deben conllevar subidas o bajadas de honorarios de los auditores. Es conveniente que estos eventos se rijan de forma natural por las circunstancias particulares de cada caso, en el marco de la libre voluntad de las partes.

