



IPN/CNMC/001/15 INFORME SOBRE EL ANTEPROYECTO DE LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS

29 de enero de 2015

Índice

I. ANTECEDENTES.....	3
II. CONTENIDO	4
III. OBSERVACIONES	5
III.1 Observaciones Generales.....	5
III.2 Observaciones Particulares	8
III.2.1 Requisitos para el ejercicio de la actividad:	8
III.2.2 Régimen de contratación para las auditorías obligatorias (art. 21 APL) y las auditorías de entidades de interés público (art. 37 APL).	10
III.2.3 Funciones atribuidas a la CNMC (DA 7ª y D.A 9ª).....	11
III.2.4 Papel de las corporaciones profesionales (art. 2.4 APL).	1342
III.2.5 Subcontratación de servicios profesionales por el ICAC (DA 3ª). 1413	1413

El Consejo de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (en adelante, CNMC), en Sala de Competencia, en su reunión de 29 de enero de 2015, ha aprobado el presente informe relativo al Anteproyecto de Ley de Auditoría de Cuentas, en el que se analizan las implicaciones del mismo desde el punto de vista de la competencia efectiva en los mercados y la regulación económica eficiente.

La solicitud de informe tuvo entrada en esta Comisión el 7 de enero de 2015. La documentación recibida consiste en una versión del Anteproyecto de Ley citado (en adelante, el APL), junto con la Memoria de Análisis de Impacto Normativo (MAIN).

Este informe se aprueba a solicitud del Ministerio de Economía y Competitividad en ejercicio de las competencias consultivas de la CNMC en el proceso de elaboración de normas que afecten a su ámbito de competencias en los sectores sometidos a su supervisión, en aplicación del artículo 5.2 a) de la *Ley 3/2013, de 4 de junio, de creación de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia*.

I. ANTECEDENTES

El objeto del APL, según su artículo 1, es el establecimiento de las condiciones y los requisitos de necesaria observancia para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas¹, así como la regulación del sistema de supervisión pública y los mecanismos de cooperación internacional.

El APL concibe la auditoría de cuentas como una profesión regulada, sujeta a reserva de actividad, como se expresa en el propio artículo 1.3: *“La auditoría de cuentas tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la presente Ley”*.

En su parte inicial, la MAIN indica que *“La relevancia pública de la actividad de auditoría así como los efectos frente a terceros que despliega dicha actividad constituyen la justificación que subyace en la regulación contenida en la Ley de Auditoría de Cuentas, que comprende el conjunto de requisitos, condiciones y efectos que han de tener dicha actividad, precisamente, por su notable influencia sobre el funcionamiento de la economía de mercado y los derechos y decisiones de quienes tienen interés en la fiabilidad de la información económica-financiera sobre la que se proyecta la actividad auditora”*.

¹ *“Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros”*.

El APL pretende adaptar la legislación interna española a los cambios incorporados por la **Directiva 2014/56/UE**² del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en lo que no se ajusta a ella. Junto a dicha Directiva, se ha aprobado el **Reglamento (UE) 537/2014**³, de 16 de abril 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 y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión.

Esta adaptación a la nueva regulación de la UE, *“supone una alteración sustancial de la normativa contenida en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, habida cuenta que ciertos aspectos han sido significativamente modificados, tales como el régimen de independencia, las normas sobre honorarios, los informes a emitir y demás requisitos exigidos a quienes auditan las entidades de interés público, la Comisión de Auditoría, así como la supervisión pública y cuestiones referidas a la estructura del mercado de auditoría”*.

II. CONTENIDO

El APL consta de una exposición de motivos, 67 artículos divididos en cuatro títulos, nueve disposiciones adicionales, cuatro disposiciones transitorias, una disposición derogatoria, y catorce disposiciones finales.

Los objetivos perseguidos por el nuevo APL son: a) incrementar el grado de **transparencia** en las actuaciones de los auditores; b) reforzar el deber de **independencia** que puede verse afectado por la existencia de conflictos de intereses derivados de la prestación de servicios y de relaciones prolongadas; c) **reforzar las competencias de la autoridad supervisora**, al mismo tiempo que se le atribuyen las relacionadas con el mercado de la auditoría, respecto a cuya estructura se adoptan también medidas; d) **dinamizar y abrir el mercado de auditoría**, dados los problemas detectados en relación con la estructura del mercado y las dificultades de expansión.

Según la exposición de motivos, *“La estructura de la nueva Ley debe explicarse partiendo, de un lado y en lo que a los auditores de interés público se refiere, de su integración con el Reglamento (UE) 537/2014, de 16 de abril, y de otro lado, de*

² Fundamento expreso de las modificaciones introducidas por la Directiva 2014/56/UE en la Directiva 2006/43/CE: *“reforzar la confianza de los inversores en la veracidad y la imparcialidad de los estados financieros publicados por las empresas a través de la mejora de la calidad de las auditorías legales en la Unión”*, objetivo que resalta *“no puede ser alcanzado de manera suficiente por los Estados miembros”* (considerando 31 de la Directiva 2014/56/UE).

³ Fundamentos expresos de la adopción de este Reglamento: *“la finalidad de mejorar el nivel de confianza del público en los estados financieros”* (considerando 1 del Reglamento), o la necesidad de garantizar *“un elevado nivel de protección los consumidores e inversores”* (considerando 5 del Reglamento).

la necesidad de transponer la Directiva 2014/56/UE. Tanto la Directiva como el Reglamento comunitarios citados constituyen el régimen jurídico fundamental que debe regir la actividad de auditoría de cuentas en el ámbito de la Unión Europea”.

La estructura presenta una división en 4 Títulos:

- El **Título I** se refiere a las “**Disposiciones generales**” y contiene lo relativo al ámbito de aplicación, la normativa reguladora de la actividad y algunas definiciones básicas.
- El **Título II** se titula “**De la auditoría de cuentas**” y comprende tanto las modalidades de auditoría, los requisitos para el ejercicio y los deberes o principios fundamentales (independencia, escepticismo, responsabilidad...).
- El **Título III** se denomina “**De la auditoría de cuentas en entidades de interés público**”, estableciendo un régimen de especialidades para estas entidades pero asentando en buena parte de los principios anteriormente señalados.
- El **Título IV** se refiere al “**Sistema de supervisión pública y control de la actividad de auditoría de cuentas**”, donde se recogen las funciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y el régimen de infracciones y sanciones.

III. OBSERVACIONES

III.1 Observaciones Generales

La auditoría de cuentas⁴ supone una actividad de relevancia para el funcionamiento eficiente de una economía de mercado⁵ por diversas razones relacionadas con la existencia de ciertos “fallos de mercado”.

La auditoría pretende mitigar los **problemas de información asimétrica** que se dan, en el marco de una relación de agencia, entre la gestión y la propiedad de una compañía. Los gestores de la empresa disponen, o deberían disponer, de la información relevante sobre su funcionamiento, siendo los propietarios (accionistas o socios) los más directamente afectados por las implicaciones derivadas de dicha información. En consecuencia, cabría establecer obligaciones de información para ciertas empresas, avalada por expertos independientes.

⁴ De acuerdo con la MAIN, en 2013, el dato de auditores asciende a 2.487 que han declarado haber ejercido la actividad de auditoría de cuentas en dicho ejercicio. Asimismo, habría 1.476 auditores que, estando habilitados para ejercer la auditoría, no la han ejercido.

⁵ Por tanto, 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).

En segundo lugar, la información facilitada por el auditor tiene **características económicas de bien público**, atendiendo a su no-rivalidad. Esto implica que el resultado de la auditoría puede ser aprovechado por uno o múltiples usuarios sin sustraer su empleo a otros. Teóricamente, cada accionista o grupos de accionistas de una compañía podrían contratar auditorías de una compañía por separado. Esta solución de multiplicidad de auditorías podría implicar costes de transacción excesivos, originando ineficiencias económicas. Al mismo tiempo, cada accionista individual podría tener incentivos a no contribuir al pago de ninguna auditoría, confiando en que al ser de interés colectivo la contratarán otros accionistas (polizónaje o *free riding*).

Por tanto, i) dada la relación de agencia entre gestión y propiedad, ii) el ambiente de información asimétrica existente en diversas empresas, iii) la multitud de accionistas potencialmente afectados y iv) su habitual dispersión, puede ser razonable que la normativa exija un informe de auditoría obligatorio con las adecuadas garantías de profesionalidad, independencia y transparencia. En línea con ese objetivo, este APL busca minimizar los problemas de información asimétrica, asegurar un flujo adecuado de información y reducir el riesgo de conflictos de intereses entre propiedad y gestión.

Sin perjuicio de lo anterior, desde la óptica de la promoción de la competencia y la regulación económica eficiente, el APL presenta ciertos **aspectos que pueden ser objeto de mejora**:

En ciertos casos, podría acentuarse el ajuste al principio constitucional de libertad de empresa y a los principios propios de la [Directiva de Servicios](#)⁶ (liberalización del acceso a las profesiones y servicios). Se considera que aunque la normativa europea que ampara este APL es potencialmente restrictiva, se deja margen a los Estados miembros para una transposición más pro competitiva que debería potenciarse adicionalmente. En este sentido, la actividad de auditoría sólo podría excluir la aplicación de la Directiva de Servicios (DS) cuando los aspectos regulados específicamente por la normativa sectorial (Directiva 2006/43/CE, modificada por la **Directiva 2014/56/UE**, entre otras y el **Reglamento (UE) 537/2014**⁷) entren en conflicto con aquella, y en la medida en que lo hagan (artículo 3.1 de la DS) debe tenerse en cuenta que se trata de una actividad subsumible dentro del ámbito de aplicación definido por el artículo 2.1 de la DS y no se encuentra excluida por el artículo 2.2. En consecuencia, cuando existan aspectos no cubiertos por las normas comunitarias referidas que son

⁶ Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior.

⁷ La elaboración de un proyecto legislativo único para incorporar normas con distintos grado de exigibilidad, como en este caso, un Reglamento conjuntamente con una Directiva, puede presentar dificultades, especialmente cuando se refieren a un mismo sector de servicios profesionales, pero cada uno a objetos diferentes: por un lado las entidades de interés público y por otro, el resto de entidades que operan en el tráfico jurídico. En este caso, la extensión o aplicación de aspectos restrictivos para la competencia que pueda recoger el Reglamento, a ámbitos que la Directiva no prevé han de justificarse suficientemente, cosa que no siempre se observa, como se podrá apreciar en alguna de las observaciones concretas.

ahora objeto de transposición (el Reglamento y la Directiva ya citados⁸), deberá considerarse aplicable la DS y, por lo tanto, igualmente las normas internas de transposición (particularmente, la [Ley Paraguas⁹](#), la [Ley Ómnibus¹⁰](#)) así como la [Ley de garantía de la unidad de mercado¹¹](#).

Por otro lado, el régimen de contratación que prevé el APL para las auditorías obligatorias presenta una serie de restricciones a la competencia (limitación temporal máxima y mínima para estos contratos: de tres a nueve años de duración, prórroga tácita del contrato, obligatoria, de otros tres años de duración). Más allá de su ajuste a las horquillas aceptadas por la Directiva sectorial, deben justificarse desde la óptica de competencia y los principios de REE.

Adicionalmente, existe **cierto riesgo de confusión entre las funciones de la CNMC y las que se atribuyen al órgano supervisor de la actividad de auditoría (ICAC)** en la medida en que se contemplan: i) funciones de “vigilancia regular de la evolución del mercado de servicios de auditoría de cuentas en el caso de entidades de interés público”, ii) ciertos cauces de información obligatoria de la CNMC al propio ICAC sobre operaciones o conductas sospechosas de poner en riesgo la competencia en dicho mercado.

Por último, convendría **analizar en mayor profundidad las atribuciones que da el APL a las Corporaciones Profesionales de auditores de cuentas**, los cuales parecen configurarse como un tipo específico de colegio profesional, que el propio texto define como “[...] *corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas*” (artículos 3.4 y 45.2 b) del APL) con funciones que, en algunos casos, exceden las que se les atribuyen en la Ley de Colegios Profesionales¹².

⁸ La elaboración de un proyecto legislativo único para incorporar normas con distintos grado de exigibilidad, como en este caso, un Reglamento conjuntamente con una Directiva, puede presentar dificultades, especialmente cuando se refieren a un mismo sector de servicios profesionales, pero cada uno a objetos diferentes: por un lado las entidades de interés público y por otro, el resto de entidades que operan en el tráfico jurídico. En este caso, la extensión o aplicación de aspectos restrictivos para la competencia que pueda recoger el Reglamento, a ámbitos que la Directiva no prevé han de justificarse suficientemente, cosa que no siempre se observa, como se podrá apreciar en alguna de las observaciones concretas.

⁹ Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio.

¹⁰ Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio.

¹¹ Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado.

¹² Ley 2/1974, de 13 de febrero, de Colegios Profesionales. Se recuerda en este sentido el conjunto de restricciones puestas de manifiesto en el ámbito de los servicios y colegios profesionales por la CNC y la CNMC, que deberían tenerse en cuenta también en este mercado de servicios (por todos los informes, nos remitimos al [IPN 110/13 ANTEPROYECTO DE LEY DE SERVICIOS Y COLEGIOS PROFESIONALES](#), aprobado por la CNMC en noviembre de 2013).

III.2 Observaciones Particulares

En base a las consideraciones efectuadas anteriormente, se detallan las cuestiones susceptibles de una más efectiva promoción de la competencia y regulación económica eficiente:

III.2.1 Requisitos para el ejercicio de la actividad:

- Exigencia de fianza (arts. 8 y 25 APL) Conforme a los artículos 8¹³ y 25¹⁴ del APL, se exige fianza para poder desarrollar la actividad profesional de auditor, “para responder de los daños y perjuicios que pudieran causar en el ejercicio de su actividad”, fianza que se fijará, “por la cuantía y en la forma que establezca el Ministerio de Economía y Competitividad”, cuantía que, “en todo caso, será proporcional a su volumen de negocio”¹⁵. Esta obligación no proviene de la normativa comunitaria. La imposición de la exigencia de fianza constituye una barrera económica de entrada a un mercado que incrementa los costes de acceso al mismo. Asimismo, vincularla al volumen de negocio de los auditores puede no verificar la finalidad a la que pretende servir o los posibles riesgos a cubrir. En

¹³ “Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo las condiciones a que se refieren los artículos 9 a 11 siguientes, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y presten la fianza a que se refiere el artículo 25.”

¹⁴ “Artículo 25. Fianza. Sin perjuicio de la responsabilidad civil regulada en el artículo anterior, para responder de los daños y perjuicios que pudieran causar en el ejercicio de su actividad, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas estarán obligados a prestar fianza o garantía financiera, en forma de depósito en efectivo, títulos de deuda pública, aval de entidad financiera o seguro de responsabilidad civil o de caución, por la cuantía y en la forma que establezca el Ministerio de Economía y Competitividad. La cuantía, en todo caso, será proporcional a su volumen de negocio. Reglamentariamente se fijarán, además del importe de la fianza o garantía financiera para el primer año de ejercicio de la actividad, los elementos esenciales que resulten necesarios para garantizar su suficiencia y vigencia a efectos de cumplir su finalidad.”

¹⁵ El APL no modifica esencialmente el artículo 23 de la Ley de Auditoría vigente, en desarrollo del cual, el artículo 55 del reglamento de desarrollo vigente (Real Decreto 1517/2011) dispone que: 2. “La fianza para el primer año de la actividad, que tendrá carácter de mínima en los sucesivos, en el supuesto de las personas físicas será de 300.000 euros. Dicha cuantía, en el caso de las sociedades de auditoría, se multiplicará por cada uno de los socios de la misma, sean o no auditores de cuentas, y auditores de cuentas designados para firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad, teniendo, asimismo, el carácter de mínima en los años sucesivos. 3. Una vez transcurrido el primer año de la actividad, la fianza mínima a que se refiere el apartado anterior se incrementará en el 30 por ciento de la facturación que exceda de la cuantía equivalente a la de dicha fianza mínima y que corresponda a la actividad de auditoría de cuentas del ejercicio anterior.”

cualquier caso, si se decidiera mantener la exigencia de fianza, deberá tenerse presente el artículo 14.7 de la Directiva de Servicios¹⁶.

- Nacionalidad (art. 9.1 APL). Según exige el artículo 9.1 b) del APL, “*Para ser inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se requerirá... Tener la nacionalidad española o la de alguno de los Estados miembros de la Unión Europea, sin perjuicio de lo que disponga la normativa sobre el derecho de establecimiento*”. Posteriormente, el artículo 10.2 del APL regula las condiciones de inscripción en el Registro de Auditores de Cuentas. Sin embargo, nada se modifica en relación con el requisito de la nacionalidad, por lo que debemos entender que, según lo regulado por el APL, en principio una persona física nacional de un tercer Estado no podrá ejercer la actividad de auditoría en España. Desde la perspectiva de competencia, no se considera justificado este cierre absoluto del mercado de servicios de auditoría a nacionales de terceros Estados, pues determina la exclusión de operadores por un motivo que no guarda relación directa ni indirecta con la justificación de la exigencia de requisitos de ejercicio.
- Intervención de competidores en el procedimiento de acceso al mercado (art. 9.3 APL). Conforme a lo dispuesto en el artículo 9.3¹⁷ del APL, esta forma de acceso se erige en un procedimiento en el que los incumbentes en el mercado deciden sobre el acceso de nuevos entrantes al mismo, a través de sus asociaciones, convirtiéndose en una forma de autorregulación que supone un control sobre la oferta por parte de aquellos. Dado que la Directiva 2006/43/CE no recoge necesariamente esta forma de intervención de las entidades corporativas de auditores, y dado que la Directiva de servicios contempla entre los requisitos prohibidos¹⁸ para acceder a una actividad de servicios o su ejercicio, salvo excepciones, la intervención directa o indirecta de competidores, es recomendable un análisis en mayor profundidad desde la óptica de su

¹⁶ “Los Estados miembros no supeditarán el acceso a una actividad de servicios o su ejercicio en sus respectivos territorios al cumplimiento de los siguientes requisitos... obligación de constituir un aval financiero, de participar en él o de suscribir un seguro con un prestador u organismo establecido en el territorio nacional. Ello no afectará a la posibilidad de los Estados miembros de exigir garantías de un seguro o financieras como tales, ni a los requisitos relativos a la participación en fondos colectivos de compensación, por ejemplo, para miembros de colegios u organizaciones profesionales;”

¹⁷ El examen de aptitud necesario para el acceso a la actividad, “...se realizará mediante el sistema de convocatoria única, a propuesta conjunta de las Corporaciones representativas de auditores de cuentas, y subsidiariamente por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas... La superación de estos exámenes permitirá el acceso a las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, en relación con el ejercicio de la actividad auditora, sin perjuicio de los requisitos específicos que puedan exigir los estatutos de cada Corporación.” Asimismo, ese precepto dispone que: “Reglamentariamente se establecerán las normas para la aprobación del contenido de los programas, la periodicidad, la composición del Tribunal, en el que habrá de constar al menos un miembro de cada una de las Corporaciones representativas de auditores de cuentas y el periodo de formación práctica”.

¹⁸ [Art. 14.6 de la Directiva de servicios.](#)

necesidad y proporcionalidad antes de su inclusión en el ordenamiento jurídico español.

Adicionalmente, el hecho de que se indique expresamente que “*La superación de estos exámenes permitirá el acceso a las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, en relación con el ejercicio de la actividad auditora...*”, puede suponer la sujeción a una especie de colegiación obligatoria impropia, lo que no coincide con lo indicado por el artículo 8.1 del APL. Conviene por tanto dejar claro que para el ejercicio de la actividad de auditoría no se requiere colegiación obligatoria, es decir, pertenencia a las referidas “corporaciones representativas de auditores de cuentas”.

- Auditores de cuentas y sociedades de auditoría de entidades de interés público (DA 8^a)¹⁹. La DA 8^a del APL atribuye a la Administración la capacidad para imponer requisitos a los operadores (número de auditores, número de empleados, recursos técnicos, etc...) que realizan auditorías a las entidades de interés público. Se considera que el establecimiento de estos requisitos limita injustificadamente²⁰ la autonomía organizativa de los operadores (de hecho no figuran en el Reglamento UE de auditoría citado) y crea barreras de entrada que pueden obstaculizar la competencia efectiva (la presencia de operadores) en este mercado.

III.2.2 Régimen de contratación para las auditorías obligatorias (art. 21 APL) y las auditorías de entidades de interés público (art. 37 APL).

El régimen de contratación que prevé el APL para las auditorías obligatorias presenta una serie de restricciones. En primer lugar, se observa una limitación temporal máxima y mínima para estos contratos: de tres a nueve años de duración. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 21 del APL: “*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***”

¹⁹ “Reglamentariamente se podrán determinar los requisitos relacionados con la estructura organizativa y la dimensión que deben cumplir los auditores de cuentas o las sociedades de auditoría que realizan las auditorías de las entidades de interés público. Entre dichos requisitos se incluirán los referidos al número de auditores de cuentas, al número de empleados, a la existencia de recursos técnicos y especializados en el tratamiento y análisis de cuestiones complejas y a la calidad contrastada de los sistemas de control internos, que sean proporcionales. En todo caso, los requisitos serán proporcionados y se modularán atendiendo a la complejidad de las labores de auditoría y a la magnitud de la entidad auditada”.

²⁰ No se considera acertada la justificación de la MAIN, que cita el artículo 24 bis.2 de la Directiva, y ello porque, tal y como se infiere del apartado 1 del referido artículo, no descansa en la Administración la responsabilidad de establecer los requisitos que se indican en el artículo mencionado, de manera que los operadores los verifiquen, sino que se les deja libertad para que se adapten a dichos criterios. De hecho, se deduce que la transposición en el APL va más en ese sentido, según lo que se observa en los artículos 26 y 27 aplicable de forma general, y los artículos 39 y 40 para el caso de las entidades de interés público.

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**". Además, se impone una **prórroga tácita del contrato**, obligatoria, de tres años de duración.

Se considera que este régimen temporal no solo presenta riesgos para la competencia, ya que tienden a consolidar al operador incumbente dificultando la presencia de potenciales competidores, sino también para la fiabilidad de las propias auditorías por el *riesgo de captura* del auditor por la entidad auditada dado el amplio plazo de tiempo de relación contractual.

Además, la Directiva 2006/43/CE no contempla la imposición de este tipo de plazos mínimos y máximos de duración de los contratos (cuestión distinta es el régimen de los contratos de auditoría de entidades de interés público regulados por el Reglamento, véase infra). Adicionalmente, la posibilidad de que los periodos de renovación sucesivos puedan ser de hasta tres años introduce un riesgo de que los operadores tiendan a alinearse en esa cifra, no planteándose periodos inferiores en la práctica. Se recomendaría un replanteamiento de todo el régimen temporal,

Por último, por lo que se refiere a las **auditorías a entidades de interés público**, el artículo 17 del Reglamento UE 537/2014, aplicable únicamente a las entidades de interés público, regula la duración del encargo de auditoría. El apartado primero de este precepto dispone que la duración mínima será de un año y la máxima de diez, las cuales pueden ser incrementadas o reducidas, respectivamente, por el Derecho nacional.

En este contexto, el artículo 37 del APL incrementa la duración mínima de uno a tres años sin que aparentemente pueda evaluarse su justificación desde la óptica de su necesidad y proporcionalidad. Igualmente, amparándose en el Reglamento UE, se permite extender cuatro años más la duración máxima del contrato *"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"*.

Esta facultad de incrementar la duración total del contrato hasta 14 años constituye además un incentivo evidente a los operadores a la coordinación con la finalidad de contratar conjuntamente con la finalidad de cerrar el mercado durante más tiempo, lo que presenta efectos anticompetitivos que debieran evitarse.

III.2.3 Funciones atribuidas a la CNMC (DA 7ª y D.A 9ª).

A lo largo del APL se determina la intervención de la CNMC en varias cuestiones concretas que se relacionan con la función del ICAC de vigilancia regular de la evolución del mercado de servicios de auditoría de cuentas en el caso de entidades de interés público (artículo 42.2 e) del APL):

- la obligación de colaboración de la CNMC con el ICAC, a solicitud de éste, en la **elaboración de un informe anual** responsabilidad de este último en

el que se refleje la **evolución del mercado de servicios** de auditoría legal, **las principales operaciones** que hayan ocurrido en el sector que pudieran afectar a nivel de concentración del mercado y los **riesgos identificados** principalmente relativos al control de calidad.

- La **obligación de comunicación** de la CNMC al ICAC *cuando se considere que una operación o actividad puede poner en riesgo la competencia en el mercado de auditoría legal de entidades de interés público.*
- La **obligación de elaborar de forma conjunta entre el ICAC y la Red Europea de Competencia de un informe sobre la evolución del mercado de servicios de auditoría legal.** Dado que dicha Red la constituyen principalmente las autoridades de competencia de los Estados miembros de la UE, dicha función recaerá indirectamente en la propia CNMC.

Estas funciones presentan ciertos riesgos. Por un lado, a priori no existe una clara diferenciación entre las funciones de supervisión del mercado de auditoría atribuidas al ICAC en el APL y las funciones de supervisión y control de todos los mercados y sectores económicos atribuidas a la CNMC en su normativa específica²¹. Eso puede generar situaciones de cierta inseguridad jurídica en los operadores (por ejemplo, en caso de divergencia de criterios en uno y otro organismo). Por otro, no hay que olvidar que buena parte de las funciones que ostenta la CNMC por normativa específica son consecuencia del derecho comunitario por lo que cualquier modificación el status quo existente a este respecto debería tener esto en cuenta.

Además, estas funciones atribuidas ex novo a la CNMC por este APL no presentan un adecuado reflejo en lo referente a la dotación de esta última de recursos humanos o presupuestarios adicionales, máxime cuando esas funciones presentan una indefinida y permanente periodicidad.

Se recomendaría por tanto una mayor precisión de la función de supervisión atribuida al ICAC, deslindando la misma de la genérica función atribuida a la CNMC, debiendo mencionarse expresamente en el APL que en ningún caso aquellas podrán solaparse con las competencias que ostenta legalmente ésta.

Adicionalmente, y en la medida en que el APL otorga competencias al ICAC sobre supervisión del mercado de auditoría, sería aconsejable atribuirle la obligación legal de poner en conocimiento de la CNMC cualesquiera hechos, conductas o prácticas de las que pueda sospechar o deducir que existen indicios de prácticas contrarias a las funciones de la CNMC recogidas en su Ley de creación, ya sea como como autoridad de competencia y/o de regulación.

²¹ Art. 5.1 de la Ley 3/2013 de 4 de junio, de creación de la CNMC, además de las remisiones efectuadas a la Ley 15/2007 de 3 de julio de defensa de la competencia.

III.2.4 Papel de las corporaciones profesionales (art. 2.4 APL).

Según dispone el artículo 2.4 del APL: “Las normas técnicas de auditoría, las normas de ética y las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría se elaborarán, adaptarán o revisarán... por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas...”

Sólo en el caso de que dichas Corporaciones de Derecho público no lleven a cabo esta función podrán ser sustituidas en el ejercicio de la misma por el ICAC. Esta relevante función regulatoria de la actividad de auditoría, en lo relativo a la elaboración de las normas técnicas de auditoría y de control de calidad, parece exceder las funciones de ordenación de la profesión contempladas en la Ley de Colegios profesionales²²), y presenta el riesgo de la presencia de un incentivo a la imposición injustificada de límites al ejercicio, restringiendo la competencia efectiva en el sector²³ por parte de los operadores incumbentes. Se recomendaría su replanteamiento o, en caso de mantenerse, una evaluación desde la óptica de los principios de necesidad y proporcionalidad²⁴, pudiendo ser más razonable en cualquier caso que de estas funciones se encargue el ICAC.

²² Ley 2/1974, de 13 de febrero, sobre Colegios Profesionales. De acuerdo con el artículo 1.3 de la LCP, “*Son fines esenciales de estas Corporaciones la ordenación del ejercicio de las profesiones...*”. Ésta ha de centrarse en funciones propias, como, paradigmáticamente, de la ética y deontología profesional, como se expresa en el artículo 5 i) de la LCP: “Ordenar en el ámbito de su competencia la actividad profesional de los colegiados, velando por la ética y dignidad profesional y por el respeto debido a los derechos de los particulares y ejercer la facultad disciplinaria en el orden profesional y colegial.”

²³ Asimismo, el artículo 32.4 b) de la Directiva dispone que: “*La autoridad competente tendrá la responsabilidad última de la supervisión de... la adopción de normas de ética profesional, de control de calidad de las sociedades de auditoría y de la actividad de auditoría, excepto cuando dichas normas sean adoptadas o aprobadas por otras autoridades del Estado miembro;*” Se completa con los apartados 4.bis y 4.ter, que podrían permitir la designación de autoridades para desempeñar las funciones contempladas en la Directiva de auditoría, así como la delegación de las funciones entre las que se encuentran las del apartado 32.4 b) mencionado. Sin embargo, se considera que con la redacción reseñada no se garantiza la exigencia de la Directiva “*de forma que se eviten los conflictos de interés*”, al menos en lo que respecta a la perspectiva de competencia, debido a los riesgos que presenta la autorregulación.

²⁴ En la página 21 del informe de la extinta CNC IPN 71/12 Ingenieros Agrónomos se precisa: “*A las organizaciones profesionales, de acuerdo con la legislación vigente, no les corresponde la función de regular las profesiones, si bien sí les corresponde la de ordenar la actividad profesional y, con límites, la de controlar la referida actividad*”. Asimismo, en la página 14 del IPN 73/12 Colegio Ingenieros técnicos agrícolas: “[...] *Debe recordarse que a las organizaciones profesionales, de acuerdo con la legislación vigente, no les corresponde la función de regular las profesiones, si bien se les reconoce la de ordenar la actividad profesional. Por lo tanto, de la redacción propuesta ha de suprimirse la expresión referida a “regular” la profesión.*”

III.2.5 Subcontratación de servicios profesionales por el ICAC (DA 3ª).

La Disposición adicional tercera del APL prevé que, cuando las necesidades de servicio lo requieran y se acredite adecuadamente la insuficiencia de medios, sea posible acudir a la contratación de terceros para la realización de labores meramente instrumentales dentro de las funciones de inspección, investigación o comprobación que correspondan al ICAC.

A este respecto, el apartado 2 dispone lo siguiente: “En la ejecución de inspecciones relativas a auditores de cuentas o sociedades de auditoría que no auditen entidades de interés público, y exclusivamente para la realización de meras labores instrumentales, se podrá contratar, bien con las Corporaciones representativas de los auditores, bien con terceros”.

Hemos de recordar el criterio reiterado de esta autoridad de competencia en relación con la actuación de los Colegios profesionales en el mercado²⁵. Por un lado, la prohibición de que los Colegios compitan en el mercado de servicios con sus colegiados, pues se considera que el mercado de servicios profesionales ha de quedar restringido a los propios operadores, sean personas físicas o jurídicas, y en ningún caso a sus entidades corporativas, cuyos fines y funciones son sustancialmente diferentes.

Por otro, la prohibición de que los Colegios intermedien entre la oferta y la demanda de servicios²⁶. Como es obvio, las corporaciones profesionales no van a prestar por sí mismas los servicios, sino que atribuirán el encargo a profesionales para que éstos lo realicen. En estas condiciones, y desde la perspectiva de competencia, se erigen en intermediarios entre la oferta y la demanda de servicios, hurtándosela al mercado, sin que se determine en el APL cómo se van a atribuir dichos encargos²⁷.

Adicionalmente, plantean dudas ciertos requisitos contemplados en dicha disposición: “Que sean auditores de cuentas no ejercientes y que no pertenezcan a sociedades de auditoría” y “Que sean independientes de los auditores de cuentas sometidos a inspección”. Se considera que, en el caso de que se estén

²⁵ Informe de Proyecto Normativo 110/13 relativo al Anteproyecto de Ley de Servicios y Colegios Profesionales.

²⁶ Segunda recomendación: “Por otro, la prohibición de que los Colegios intermedien entre la oferta y la demanda de servicios, por ejemplo, estableciendo sistemas de reparto de la oferta. Esta cuestión ha quedado también establecida por la extinta CNC en diversos IPNs. Se recomienda establecer expresamente esta prohibición en el APL, salvo para aquéllos casos expresamente previstos por la Ley en atención a una razón imperiosa de interés general suficientemente justificada”.

²⁷ Recordemos que, por ejemplo, en el Informe de la extinta CNC sobre los Colegios Profesionales tras la transposición de la Directiva de Servicios, en el apartado 3.2.2.7 (Otras prácticas relacionadas con la función colegial de ordenación de la profesión) menciona como prácticas contrarias a la competencia el establecimiento de turnos rotatorios y los turnos de reparto, así como los mecanismos compensatorios.

externalizando servicios profesionales de auditoría por insuficiencia de medios, han de ser profesionales que ofrezcan las mismas garantías que los auditores ordinarios. La creación de un mercado paralelo diferenciado no se considera justificada y podría estar dirigido al mantenimiento de un conjunto relativamente amplio de auditores no ejercientes²⁸, de forma que se reduzcan los incentivos a la competencia por la vía de la ausencia de incentivos a entrar en el mercado.

²⁸ Recordemos que éste sería el colectivo definido que podría optar a estos contratos con la Administración, que puede ascender, según los datos de la MAIN, a 1.476 auditores, frente a los 2.487 que sí estarían como ejercientes.

