

**Guía de Actuación sobre
consideraciones en el cálculo de los
importes de honorarios en relación con
el CAP 70% - art. 4.2 RUE**

Octubre 2020

Guía de Actuación sobre consideraciones en el cálculo de los importes de honorarios en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

AVISO PRELIMINAR

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 del cálculo de los importes de honorarios en relación con el límite del 70% allí previsto. La Comisión de Independencia del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) ha considerado conveniente el clarificar qué consideraciones de imputación temporal deben tenerse en cuenta para la determinación de los importes de los servicios a incluir en el numerador y en denominador.

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, el Q&A emitido por la Comisión Europea del 3 de septiembre de 2014, así como los criterios aportados por el ICAC en la respuesta a la consulta número 2, publicada en el Boletín nº 110 de marzo de 2017; todo ello, con el fin de orientar a nuestros miembros en la interpretación y aplicación del citado artículo 4.2 del RUE. Asimismo, el presente documento deber leerse juntamente con la **Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE** (Guía de Actuación nº48), emitida por el ICJCE en diciembre de 2019, ya que ambos en su conjunto tienen por objeto el ofrecer pautas orientativas respecto a los criterios de cálculo de los importes de honorarios de los servicios que se mencionan en dicha Guía.

De este modo, el documento se emite en el firme convencimiento de que su contenido se ajusta a lo previsto en el citado artículo 4.2, pero sin ignorar que pueden existir otros criterios interpretativos y que es posible que en el futuro surjan otras pautas hermenéuticas, desde instancias nacionales o europeas y, en particular, desde el ICAC. Por ello, esta corporación estará atenta a esos avances, especialmente cuando procedan del ICAC, con el fin de poder actualizar este documento, puesto que el objetivo común estriba en ofrecer a los auditores de cuentas un marco estable con las debidas garantías, y que sea consistente con las mejores prácticas a nivel internacional, en especial en el contexto del marco regulatorio europeo.

En todo caso, queremos insistir en que este documento es meramente orientativo y pretende servir de herramienta de apoyo a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, en el análisis de algunas de las situaciones en las que ha de aplicar lo dispuesto en el artículo 4.2 del RUE. Sin embargo, la responsabilidad sobre las decisiones que se hayan de adoptar en relación con los asuntos tratados en él, son responsabilidad exclusiva de los auditores o sociedades de auditoría. A estos efectos, debe considerarse que el alcance y documentación del análisis efectuado dependerá de muchos factores, incluyendo las circunstancias concretas que haya que analizar en cada caso

Guía de Actuación sobre consideraciones en el cálculo de los importes de honorarios en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

ÍNDICE

	<u>Página</u>
1. INTRODUCCIÓN	3
2. IMPORTES DE HONORARIOS A CONSIDERAR EN EL NUMERADOR	4
3. IMPORTES DE HONORARIOS A CONSIDERAR EN EL DENOMINADOR	4
Anexo: Ejemplo ilustrativo cálculo del CAP 70% para el ejercicio "X"	6

Guía de Actuación sobre consideraciones en el cálculo de los importes de honorarios en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

1. INTRODUCCIÓN:

El artículo 4 del Reglamento (UE) nº 537/2014 (RUE), en su apartado 2, establece lo siguiente:

“Artículo 4.- Honorarios de auditoría

1 (..)

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 artículo 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 artículo 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.

3 (..)

4. (..)

Se hizo por tanto necesario el clarificar qué tipo de servicios deben ser tenidos en cuenta en el numerador y en el denominador para obtener el citado porcentaje. A tal efecto en diciembre de 2019 se emitió por parte del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) la **Guía de Actuación sobre consideraciones de la tipología de informes en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE** (Guía de Actuación nº48).

Con relación a la aplicación de este mismo artículo, se ha considerado conveniente el clarificar qué consideraciones de imputación temporal deben tenerse en cuenta para la determinación de los importes de los servicios a incluir en el numerador y en denominador. Nos estamos refiriendo a los distintos criterios que podrían considerarse: devengo, facturación o cobro, entre otros.

El presente documento deber leerse juntamente con la Guía de Actuación nº48 indicada, y ambos en su conjunto tienen por objeto el ofrecer pautas orientativas respecto a los criterios de cálculo de los importes de honorarios de los servicios que se mencionan en dicha Guía. Tal como se indica en la misma, se ha tenido en cuenta también 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 (se adjunta como Anexo II al final de este documento) así como el Q&A emitido por la Comisión Europea del 3 de septiembre de 2014. Asimismo, son de destacar los criterios aportados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en la respuesta a la consulta número 2, publicada en el Boletín nº 110 de marzo de 2017.

Guía de Actuación sobre consideraciones en el cálculo de los importes de honorarios en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

2. IMPORTES DE HONORARIOS A CONSIDERAR EN EL NUMERADOR

Respecto a los servicios ajenos a la auditoría a incluir en el numerador, el literal del artículo 4.2 del RUE hace referencia a conceptos tales como (el subrayado es nuestro) “...preste...servicios...” y “... los honorarios totales percibidos por estos servicios...”, que podrían estar sujetos a diferentes interpretaciones.

La nota “**Monitoring the fee cap of non-audit services**”, emitida por el CEAOB, en su página 3 aborda este aspecto en su respuesta a la siguiente pregunta:

“What is the basis of calculation of statutory audit and NAS fees?”

Statutory audit fees to be considered for the calculation of the cap should be the ones corresponding to the audit of the financial statements paid on average during the three financial years of reference of the PIE.

Regarding the NAS, reference should be made to the time of realization, irrespective of when these fees are billed or paid.”

En relación con los servicios ajenos a la auditoría se establece una referencia al momento de la prestación, cuyo traslado a importes monetarios debería realizarse aplicando una tarifa horaria adecuada o grado de avance del trabajo. Este criterio es asimilable al concepto del devengo. No obstante, y considerando la complejidad que puede llegar a suponer calcular con precisión el devengo de un servicio, en aquellos casos en los que la facturación de un trabajo se encuentre razonablemente acompañada con el grado de avance o el devengo del mismo, podría asimilarse que, la facturación sería una medida equiparable para usar en el cálculo del CAP.

3. IMPORTES DE HONORARIOS A CONSIDERAR EN EL DENOMINADOR

Respecto a los servicios de auditoría a incluir en el denominador, el literal del artículo 4.2 hace referencia al concepto de (el subrayado es nuestro) “... los honorarios satisfechos en los tres últimos ejercicios”

La misma respuesta reflejada en el apartado anterior respecto a la pregunta incluida en la nota “**Monitoring the fee cap of non-audit services**”, emitida por el CEAOB, alude también a los honorarios de auditoría (el subrayado es nuestro) “...cap should be the ones corresponding to the audit of the financial statements paid on average during the three financial years ...”.

Mucho más clarificador es lo expresado en la respuesta dada por el ICAC a la consulta número 2 del BOICAC 110. Del apartado 3.b de la misma destacamos lo siguiente:

“b.- En cuanto a la determinación del porcentaje del 70% entre honorarios derivados de servicios distintos de auditoría y del servicio de auditoría, a que se refiere el artículo 4.2 del RUE, deben tenerse en cuenta atendiendo a lo establecido en dicho artículo, las siguientes reglas de cómputo:

...

iv) El límite máximo de honorarios por servicios distintos a los de auditoría en el cuarto ejercicio y siguientes vendrá determinado por el resultado de aplicar el 70% a la cifra resultante de la media de los honorarios por servicios de auditoría correspondientes a los tres últimos ejercicios anteriores a dicho ejercicio, de tal forma que en ningún caso podrá superarse el importe límite así obtenido en dicho cuarto ejercicio.

Guía de Actuación sobre consideraciones en el cálculo de los importes de honorarios en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

Por ejemplo, el importe máximo por la prestación de servicios distintos a los de auditoría en el ejercicio X vendrá determinado por la aplicación del 70% a la cifra correspondiente a la media de honorarios por servicios de auditoría correspondientes a los tres ejercicios anteriores al ejercicio X. Es decir, si por servicios de auditoría los honorarios hubiesen sido de: 305 (en el X-1); 300 (en el X-2); y 295 (en el X-3), la media sería 300, por lo que el importe máximo de los honorarios correspondientes a la prestación de servicios distintos a los de auditoría en el ejercicio X no podría superar la cifra de 210 (el 70% de la media).

...”

El literal del artículo 4.2 “satisfechos” y la respuesta del CEAOB (“pagados”) podrían llevar a dos interpretaciones diferentes, considerar los honorarios pagados durante los tres anteriores ejercicios económicos, independientemente del ejercicio al que se refiere la auditoría o, dado que estamos hablando de los tres ejercicios anteriores al ejercicio al que se refiere el cálculo, y, por tanto, por norma general, los honorarios de esas auditorías ya han sido “satisfechos” o “pagados”, habría que considerar los honorarios en relación a las auditorías de los tres ejercicios anteriores independientemente del momento temporal en que se hayan producido los pagos.

El criterio establecido por el ICAC en la consulta mencionada se decanta por la segunda interpretación y es clara, en el sentido de que los importes a incluir en el denominador deben referirse a los acordados por la auditoría de estos tres últimos ejercicios, independientemente de su fecha de facturación o cobro.

Idéntico criterio de referencia temporal se aplicará en la determinación de los importes de aquellos honorarios, o la parte de ellos, por servicios de los tres últimos ejercicios consecutivos que, según lo establecido en los apartados **“5 Auditoría de las Cuentas Anuales o de los estados Financieros Consolidados de un Grupo de Sociedades”**, **“6. Informes de Aseguramiento Razonable sobre el Sistema de Control Interno sobre la Información Financiera (Normas emitidas por el IAASB y por el PCAOB)”** y **“7. Revisiones Limitadas de Acuerdo con la Norma ISRE 2410”** de la Guía de Actuación nº48, se considere que debieran ser incluidos en el denominador del cálculo del CAP 70%.

En el caso de aquellos servicios que se concluya que sus honorarios deben computarse parcialmente en el denominador, la parte restante que debe computarse en el numerador se atribuirá al mismo ejercicio que se ha atribuido la parte del denominador. Es decir, si, por ejemplo, el 80% de los honorarios de un servicio prestado entre los ejercicios X y X+1 se concluye que deben computarse como honorarios de auditoría del ejercicio X, el 20% restante se considerará como honorarios por servicios ajenos a la auditoría también del ejercicio. El resto de los honorarios por servicios ajenos a la auditoría se atribuirán temporalmente siguiendo los criterios generales descritos en el apartado 2 de esta Guía.

En el Anexo adjunto a esta Guía, se incluye un ejemplo ilustrativo del cálculo del CAP 70% para facilitar una mejor comprensión de lo indicado en los párrafos anteriores.

Esta Guía y el Anexo adjunto constituyen una unidad y no pueden considerarse de manera separada. Por tanto, la correcta interpretación del anexo sólo puede realizarse a partir de la Guía que lo acompaña.

Guía de Actuación sobre consideraciones en el cálculo de los importes de honorarios en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE

Anexo

Ejemplo ilustrativo del cálculo del CAP 70% para el ejercicio "X"

	Ejercicios			A efectos de cálculo del CAP
	X-3	X-2	X-1	Ejercicio X
<u>Servicios prestados</u>				
Servicios ajenos a la auditoría				
Servicios de los apartados 5, 6 o 7	100	110	120	130
Otros	200	250	180	220
Auditoría legal	400	410	420	440
<u>Numerador:</u>				
Servicios de los apartados 5, 6 o 7				26 (**)
Otros				220
<u>Denominador:</u>				
Auditoría legal	400	410	420	
Parte de los apartados 5, 6 o 7 usada en la auditoría (*)	80	88	96	Media= 498
				246
				49,40%
				< 70% (art. 4.2 RUE)

La parte sombreada en gris indica los datos que son usados en el cómputo para el cálculo CAP en el ejercicio X y así poder comprobar si se cumple con el límite del 70% establecido en el artículo 4.2 del RUE o si se ha excedido este. Como se puede observar en el ejemplo, el cálculo del CAP resulta en un 49,40% que, en este caso, está por debajo del límite del 70%.

(*) A efectos del ejemplo, se considera que el 80% de los honorarios por los servicios de los apartados 5, 6 o 7 se utilizan efectivamente como evidencia en trabajos de auditoría legal (Guía de actuación nº48).

El porcentaje utilizado del 80% es meramente ilustrativo a efectos del ejemplo. Cada auditor de cuentas o sociedad de auditoría estimará, caso a caso y en función de los parámetros incluidos en la Guía de actuación nº48, el porcentaje que resulte adecuado dadas sus circunstancias.

(**) El 20% de los honorarios por los servicios de los apartados 5, 6 o 7 es la parte no usada en la auditoría.

El 80% de los honorarios por los servicios de los apartados 5, 6 o 7 del ejercicio X es la parte que, a efectos del ejemplo, ha sido utilizada como evidencia en la auditoría de ese ejercicio, y que computará como honorarios de auditoría del mismo en el cálculo del CAP de los ejercicios X+1 a X+3.

La correcta interpretación de este Anexo sólo puede realizarse a partir la "Guía de actuación sobre consideraciones en el cálculo de los importes de honorarios en relación con el CAP 70% - art. 4.2 RUE", ya que constituyen una unidad y no pueden considerarse de manera separada.

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.