



Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Universidad de León

Grado en Administración y Dirección de Empresas

Curso 2014 / 2015

La Independencia del Auditor de Cuentas: Principios y Normas.

The Independence of the External Auditor: Principles and Standards.

Realizado por la alumna Dña. Beatriz Aláez González

Tutelado por la Profesora Dña. María Belén Morala Gómez

León, a Septiembre de 2015

Índice de contenido

INTRODUCCIÓN	1
OBJETIVOS Y METODOLOGÍA	2
CAPÍTULO 1 . LA AUDITORÍA DE CUENTAS	4
1. LA AUDITORÍA DE CUENTAS	4
2. ORGANISMOS REGULADORES DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS.....	6
2.1. Organismos nacionales	6
2.2. Organismos supranacionales	8
2.2.1. La Comisión Europea	8
2.2.2. La Federación de Expertos Contables Europeos	8
2.2.3. La International Federation of Accountants	9
2.3. Marco normativo europeo	10
CAPÍTULO 2 . LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR	13
1. LA INDEPENDENCIA.....	13
2. NORMATIVA SOBRE INDEPENDENCIA DEL AUDITOR	16
2.1. La independencia del auditor en la Unión Europea.....	16
2.1.1. El Libro Verde del Auditor Legal.....	19
2.1.2. Recomendación “Independencia de los auditores de cuentas en la Unión Europea: Principios fundamentales”	21
2.1.3. La Octava Directiva.....	23
2.1.4. El Libro Verde del Auditor de 2010	25
2.2. La independencia del auditor en España	30
2.2.1. La Ley de Auditoría de 2015	32
2.3. Las Entidades de Interés Público.....	37
2.2.1. Diferencias entre el Reglamento de la Comisión y la Ley de Auditoría de Cuentas	38

CAPÍTULO 3 . LOS CÓDIGOS DE ÉTICA	41
1. EL CÓDIGO DE ÉTICA DE LA IFAC	41
1.1. La independencia en el Código de Ética	44
2. EL CÓDIGO DE ÉTICA DEL ICJCE	50
CAPÍTULO 4 . MEDIDAS PARA MEJORAR LA INDEPENDENCIA.....	53
1. LIMITACIÓN DE ACTIVIDAD: INCOMPATIBILIDADES	54
2. LIMITACIÓN TEMPORAL: ROTACIÓN	55
3. CONTROL DEL TRABAJO DEL AUDITOR.....	58
CONCLUSIONES	60
BIBLIOGRAFÍA	63
ANEXO	68

Índice de Cuadros

Cuadro 2.1. Respuestas a las preguntas del Libro Verde de 2010.....	28
Cuadro 2.2. Adaptación de la normativa española a la europea.....	31
Cuadro 2.3. Comparativa de los artículos de la Ley de Auditoría de Cuentas.....	33
Cuadro 2.4. Comparativa de la regulación sobre independencia entre la LAC 1988 y la LAC 2015.	36
Cuadro 2.5. Diferencias entre el Reglamento de la Comisión y la Ley 22/2015.	39
Cuadro 3.1. Amenazas a la independencia en el Código de Ética de la IFAC.....	49

Índice de Figuras

Figura 1.1. Jerarquía normativa en la Unión Europea y en España.....	12
Figura 2.1. Evolución de la regulación de la independencia en la Unión Europea.	18
Figura 2.2. Evolución de la regulación de la Auditoría en España.	32

Índice de Tablas

Tabla 4.1. Sociedades auditoras de empresas del Ibex 35 y antigüedad.	56
Tabla A.1. Servicios que ofrecen las diez Principales Empresas Auditoras en España .	68

Resumen: La función de los auditores es dar una opinión externa e independiente que certifique la fiabilidad y veracidad de los estados financieros de una empresa. Para ello, deben poseer ciertas cualidades personales y respetar una serie de normas para que su objetividad e integridad no se vea comprometida. Es en este contexto, donde la independencia juega un papel fundamental. La independencia es la cualidad indispensable para dotar a la profesión de auditoría el valor añadido que tiene, considerada de interés público, y es la base sobre la que se sustenta la confianza de los usuarios. Por ello, se plantea en este trabajo la necesidad de exponer cómo a través de la independencia, se pueden reforzar los principios fundamentales del auditor de cuentas cuando expresa su opinión: objetividad e integridad.

Palabras Clave: Auditoría, Auditor independiente, Normas.

Abstract: The Auditor's function is to make an external and independent opinion to certify the fiability and truth of the financial statements of a company. They must possess certain personal qualities and respect a set of standards for objectivity and integrity are not compromised. The independence is an indispensable quality to provide the auditing profession has the added value, considered of public interest, and is the foundation on which is based the trust of users. For this reason, this paper arises the need to expose how through independence can reinforce the fundamental principles of the auditor when expressing his opinion: objectivity and integrity.

Keywords: Audit, Independent auditor, Standards.

INTRODUCCIÓN

En los últimos años hemos visto cómo una serie de escándalos contables ponían en duda el valor de la auditoría de cuentas, y la integridad de los profesionales que revisaban la información económico-financiera de las empresas. Se ha cuestionado también si los auditores, en el ejercicio de su actividad, son capaces de emitir una opinión con absoluta objetividad, dado que sus propios clientes son quienes deciden a quien contratar para revisar sus estados contables.

En este contexto, es donde juega un papel fundamental la independencia, cualidad indispensable para dotar a la profesión de auditoría del valor añadido que tiene, no solo para las empresas sino para la sociedad en general, ya que los múltiples usuarios de la información contable desean disponer de una información libre de errores, que les evite tomar decisiones equivocadas.

La función de los auditores es dar una opinión externa e independiente que certifique la fiabilidad y veracidad de los estados financieros de una empresa, y es la independencia la justificación de que existan profesionales de la auditoría. *“Si no fuera por la existencia de la independencia, los auditores externos no tendrían razón de existir ya que sus funciones serían redundantes con otros profesionales que actúan en el mismo campo.”* (Fernández, Villanueva y Mareque, 2013: 12)

La importancia de la cualidad de independencia ha ido cambiando con el transcurso de los años. Aunque siempre se ha considerado como un valor fundamental por los organismos internacionales, ha sido en la última década, cuando las instituciones han adoptado un papel más activo con respecto a la regulación de la independencia. En parte, para atenuar los efectos provocados por la falta de confianza hacia los mercados financieros a raíz de la crisis económica.

Esta tendencia en la regulación viene impulsada con el objetivo de fortalecer la auditoría, así como, la integridad y objetividad de sus profesionales, siendo considerada como una profesión al servicio del interés público.

No obstante, la independencia no solo se garantiza mediante la imposición de un conjunto de normas, sino que es también una cualidad personal. *“La independencia es un estado mental, y no solo el resultado de determinados cumplimientos normativos.”*

Por tanto el auditor debe estar atento a los peligros que le impiden ser independiente, detectarlos, analizarlos y eliminarlos, o al menos mitigarlos convenientemente.”
(González Angulo, 2009)

Constituye pues, un hecho real, que la independencia es la característica fundamental del auditor, la que otorga fiabilidad a su opinión. Por ello, se plantea en este trabajo la necesidad de exponer cómo a través de la independencia, se pueden reforzar los principios fundamentales del auditor de cuentas cuando expresa su opinión: la objetividad e integridad.

OBJETIVOS Y METODOLOGÍA

En un primer momento, este estudio se centra en examinar la regulación sobre independencia del auditor, tanto a nivel internacional como nacional. El objetivo es observar cómo esa regulación ha ido evolucionando con el transcurso de los años para garantizar la confianza de los usuarios.

En segundo lugar, informar sobre las recomendaciones elaboradas por organismos internacionales para que el auditor pueda aplicar unos principios éticos fundamentales, con el propósito de reforzar su independencia de forma real y aparente.

El tercer objetivo es describir una serie de medidas que puedan ayudar al auditor de cuentas a incrementar o mejorar su independencia.

Por último, contrastar en qué medida se aplican disposiciones relativas a la independencia, como la rotación o la prestación de servicios adicionales.

En definitiva, el trabajo trata de responder a las siguientes cuestiones:

1. ¿Se refuerzan los principios éticos fundamentales del auditor de cuentas, integridad y objetividad, a través de la independencia?
2. ¿Se incrementa la calidad de las auditorías, así como su confianza, al aplicar medidas que fomenten la independencia del auditor?
3. ¿Resulta positiva la aplicación de ciertas prohibiciones al auditor de cuentas?

Para la consecución de los objetivos, y poder responder a las preguntas planteadas, se utilizará fuentes primarias y secundarias, como legislación y normativas, artículos de

revistas académicas, libros, documentos de instituciones públicas y privadas, noticias, así como otros trabajos de investigación.

También se han tomado como apoyo los materiales y conocimientos adquiridos en el Grado en Administración y Dirección de Empresas, especialmente los contenidos en la materia “Auditoría Financiera”.

Para concluir con la introducción, el trabajo queda organizado de la siguiente forma. El primer capítulo está dedicado a describir el marco conceptual de la auditoría de cuentas y los organismos que regulan dicha actividad.

En el segundo capítulo se desarrolla el concepto de independencia del auditor, y se hace un recorrido sobre las diferentes legislaciones existentes, tanto a nivel internacional como nacional, que se han considerado más relevantes.

El tercer capítulo, está dedicado a los Códigos de Ética, documentos que describen una serie de principios éticos para que los apliquen los profesionales contables y auditores en el ejercicio de su actividad.

El cuarto capítulo se centra en proponer y debatir una serie de medidas que pueden mejorar o incrementar la independencia del auditor. También se contrasta en qué medida las sociedades de auditoría están aplicando las disposiciones relativas a la independencia.

Por último, y para concluir el trabajo, se finaliza con exponer las conclusiones más relevantes, elaboradas en función de los objetivos descritos. También, en este epígrafe, se responderá a las cuestiones formuladas.

CAPÍTULO 1 . LA AUDITORÍA DE CUENTAS

1. LA AUDITORÍA DE CUENTAS

El Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas en su artículo 1, define a la auditoría así: *“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.”*

La auditoría de cuentas es una actividad profesional que consiste en revisar y verificar los estados contables, con el fin de determinar si reflejan la imagen fiel de la empresa, y si se han elaborado conforme a las normas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), para emitir un informe que contenga su opinión técnica.

Esta actividad debe ser llevada a cabo, de forma obligatoria, por un auditor de cuentas o sociedad de auditoría, que emitirá un informe que ponga de manifiesto si los estados contables reflejan de manera razonable la situación económico-financiera y los resultados de la sociedad auditada. Dicho informe ha de redactarse conforme a los requisitos, y en la forma, previstos en la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas.

En resumen, la auditoría de cuentas tiene los siguientes objetivos globales:

- Obtener una seguridad razonable que permita al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros.
- Emitir un informe con la opinión acerca de la fiabilidad y razonabilidad de los estados financieros.
- En caso de no poder emitir un informe a los usuarios de los estados financieros, el auditor denegará su opinión.

Dado que el objetivo principal es emitir un informe que exprese la opinión técnica de un profesional, las Normas Internacionales de Auditoría exponen que la actividad de auditoría debe desarrollarse por una persona cualificada e independiente, que cumpla una serie de requerimientos:

1. El auditor debe cumplir una serie de **requerimientos éticos** al realizar su actividad, así como, ser independiente.
2. Debe actuar con **escepticismo profesional**, teniendo en cuenta que habrá cuentas que contengan errores materiales o información oculta.
3. El auditor realizara su trabajo aplicando su **juicio profesional**.
4. El auditor establecerá mecanismos para reducir el **riesgo de auditoría**, y poder omitir su opinión tras la obtención de una conclusión razonable.
5. La auditoría se realizara siguiendo las **NIA** (Normas Internacionales de Auditoría).

Aunque en origen la auditoría surgió como medio de detección de fraudes, este concepto ha ido evolucionando, y en la actualidad se entiende que la profesión auditora es, además de una actividad de revisión de estados contables, un mecanismo que otorga confianza a la información económico-financiera.

También se produce lo que se conoce como *diferencias o gap de expectativas*, entre lo que la sociedad espera que deben hacer los auditores, y lo que ellos realmente hacen en el ejercicio de su profesión.

Los auditores realizan una actividad considerada de interés público. La Comisión Europea, en su Octava Directiva (CE, 2006) lo justifica afirmando que *“una amplia comunidad de personas e instituciones confían en la calidad del trabajo de un auditor legal.”* Una auditoría de calidad influye en los mercados económicos, incrementando su confianza y credibilidad, al realizar un control técnico y externo de los estados financieros, fomentando así la integridad de los mismos.

Debido a que los estados financieros auditados de las empresas son utilizados por muchos y diferentes tipos de usuarios (accionistas, acreedores, inversores, empleados...) es necesario garantizar la legalidad de la auditoría y establecer unas normas que otorguen calidad a la actividad profesional.

En España no existe un único texto legal que contenga todas las normas reguladoras de la auditoría de cuentas, sino que se encuentran recogidas en diferentes disposiciones.

Los textos donde se encuentran las principales normas reguladoras de la auditoría de cuentas en España son las siguientes:

- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. (LAC)
- Real decreto legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC).
- Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el TRLAC (RAC).
- Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES).
- Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (RRM).
- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC).

2. ORGANISMOS REGULADORES DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS

2.1. Organismos nacionales

En España los organismos que regulan y emiten las normas para el desarrollo de la actividad auditora son el Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas (ICAC) con la colaboración de las Corporaciones profesionales de derecho público.

El Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas (ICAC) es un organismo autónomo de la Administración del Estado adscrito al Ministerio de Economía y Competitividad, que cuenta con competencias propias de las actividades profesionales de contabilidad y de auditoría. Las principales funciones que desempeña el ICAC en materia de auditoría de cuentas son las siguientes:

1. Control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

2. Homologación y publicación de las Normas Técnicas de Auditoría (NTA) elaboradas por las Corporaciones profesionales, y elaboración o adaptación de las normas no desarrolladas por las Corporaciones profesionales.
3. Establecimiento, gestión y mantenimiento del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).
4. Elaboración de las normas de los exámenes de acceso a la profesión de auditoría de cuentas.
5. Formación de los auditores de cuentas.
6. Control, vigilancia y custodia de las fianzas de los auditores.
7. Ejercicio de la potestad sancionadora.

Por otro lado, se encuentran las Corporaciones profesionales de derecho público que representan a los auditores y sociedades de auditoría y son el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) y el REA+ REGA, formado por la fusión del Registro de Economista Auditores (REA) y el Registro General de Auditores (REGA).

Estas últimas se encuentran reguladas por el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) y cumplen una serie de requisitos: su actividad, establecida en los estatutos, debe ser la de auditoría de cuentas; al menos un 10 por ciento de los auditores inscritos en el ROAC tienen que pertenecer a la Corporación; y al menos un 15 por ciento de los auditores inscritos en el ROAC como ejercientes tienen que ser miembros de la Corporación. Las funciones de las Corporaciones profesionales de derecho público son las siguientes:

1. Elaborar y adaptar las Normas Técnicas de Auditoría (NTA).
2. Convocar y realizar los exámenes de acceso a la profesión de auditoría de cuentas.
3. Organizar e impartir cursos de formación teórica, así como, impartir actividades de formación continua.
4. Desarrollar las normas deontológicas y de conducta y vigilar su cumplimiento.

5. Colaborar con el ICAC en todos los asuntos relativos a la auditoría de cuentas así como proponer el procedimiento sancionador.
6. Control de la calidad del ejercicio de la actividad de la auditoría de cuentas.
7. Informar a los usuarios a través de publicaciones y ofrecer asesoramiento jurídico mediante la resolución de consultas.

2.2. Organismos supranacionales

2.2.1. La Comisión Europea

La Comisión Europea es el órgano ejecutivo de la Unión Europea, encargado de elaborar las propuestas legislativas y de aplicar las decisiones tomadas en el Parlamento y el Consejo Europeo.

Las principales funciones que desempeña la Comisión Europea son:

- Proponer leyes.
- Gestionar los fondos de la Unión Europea.
- Velar por el cumplimiento de la ley.
- Representación internacional de la Unión Europea.

Dentro de estas funciones, la Comisión Europea ha sido la encargada de regular en materia de contabilidad y auditoría, con la aprobación de diferentes Reglamentos y Directivas Comunitarias.

Esas regulaciones muestran el estilo armonizador que ha tenido la Comisión desde los años 70 para buscar así tanto unas normas y medidas que sirvan a los sistemas contables de los Estados miembros como un marco común y que la información financiera económica de las empresas sea útil, tanto para los usuarios como para la toma de decisiones (Fernández, Villanueva y Mareque, 2013).

2.2.2. La Federación de Expertos Contables Europeos

La Federación de Expertos Contables Europeos (FEE) es una organización sin ánimo de lucro fundada en Bélgica en 1986. Creada para representar la profesión contable en

Europa, está formada por 47 institutos de profesionales contables de 36 países, representando a más de 800.000 profesionales contables.

Los objetivos que persigue la FEE son:

1. Fomentar los intereses de la profesión contable europea.
2. Promover la cooperación y trabajar hacia la regulación y armonización de la contabilidad y la auditoría legal en Europa, tanto en el sector público como en el privado.
3. Identificar, analizar y contribuir al desarrollo de políticas públicas, colaborando con las instituciones de la Unión Europea y las organizaciones internacionales.
4. Ser el único miembro consultivo de la profesión contable de la Unión Europea.
5. Representar a la profesión contable a nivel internacional.

Entre sus actividades destaca su colaboración con la Comisión Europea, en concreto con su Comité de Auditoría, en el proceso de armonización contable y de auditoría.

2.2.3. La International Federation of Accountants

La *International Federation of Accountants* (IFAC) es una organización internacional creada en 1977 y formada en la actualidad por 175 miembros y asociados de 130 países, representando a un total de 2,84 millones de profesionales contables que desarrollan su actividad en el comercio, la industria, la administración pública y la educación. En España, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España forma parte de la IFAC desde su fundación.

Fue creada con el objetivo de servir al interés público, para proteger y defender la profesión contable y de auditoría, y que esta pueda ser reconocida como un valor líder a nivel mundial. Entre sus misiones se encuentra la de elaborar, adoptar y aplicar normas y directrices contables de alta calidad y velar por su cumplimiento.

La IFAC está compuesta por diferentes consejos y comités. Estos órganos se diferencian principalmente porque los consejos tienen la capacidad de emitir normas y los comités se dedican al estudio y aplicación de las mismas.

Los cuatro consejos emisores de normas que componen la IFAC son los siguientes:

- Consejo de Normas Internacionales de Auditoría (IAASB).
- Consejo de Normas Internacionales de Ética (IESBA).
- Consejo de Normas Internacionales de Formación (IAESB).
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB).

Por un lado, el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría (*International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB*) se encarga de emitir las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), en inglés *International Standards on Auditing (ISA)*, que posteriormente son aprobadas por la Unión Europea para homologarlas a nivel comunitario.

El Consejo de Normas Internacionales de Ética (*International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA*) se dedica a la emisión de normas éticas, incluyendo aquellas relativas a la independencia del auditor, a través de la elaboración y publicación de Códigos de Ética.

Por otra parte, se encuentra el Consejo de Normas Internacionales de Formación (*International Accounting Education Standards Board, IAESB*) que elabora normas para la formación académica de los profesionales en contabilidad, incrementando sus competencias laborales.

Por último, está el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (*International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB*) orientado a las normas de elaboración de estados financieros del ámbito de la Administración y el Sector público.

2.3. Marco normativo europeo

La encargada de llevar a cabo el proceso de armonización contable, en el ámbito europeo, ha sido la Comisión Europea. Aunque el proceso de armonización contable se inició en los años 70 con la publicación de la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983,

relativa a las cuentas consolidadas, es con la publicación de la Octava Directiva 84/253/CEE cuando comienza el proceso de armonización en materia de auditoría.

El punto de partida fue la adopción, en la Unión Europea, de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), normas elaboradas por el IAASB y publicadas por la IFAC. Las NIA son normas técnicas de auditoría, que se elaboran con el objetivo de promover y alcanzar la armonización de la auditoría a nivel internacional.

Con la entrada de España en la Unión Europea se introdujo la auditoría legal en nuestro país. Es a raíz de ese momento cuando la normativa emitida por los órganos comunitarios debe adaptarse o incorporarse a la regulación propia española. El organismo encargado de adaptar y publicar las NIA en España es el Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas, junto con las corporaciones profesionales.

La elaboración y publicación de las NIA crea un marco común en materia de contabilidad y auditoría entre los países integrantes de la Unión Europea, facilitando que la información económico-financiera sea más homogénea para los usuarios. La Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas establece en su artículo 26 que *“Los Estados miembros exigirán que los auditores legales y las sociedades de auditoría efectúen las auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión [...] Los Estados miembros podrán aplicar una norma nacional de auditoría mientras la Comisión no haya adoptado una norma internacional de auditoría que contemple el mismo aspecto.”*

Para entender las diferentes fuentes normativas que aparecen en este trabajo, a continuación se van a explicar brevemente los distintos textos que regulan la auditoría de cuentas tanto a nivel nacional como internacional.

En primer lugar están **los Reglamentos Comunitarios y las Directivas Comunitarias** elaboradas por el Consejo y la Comisión Europea. Ambos son actos legislativos vinculantes, pero se diferencian en que los Reglamentos son directamente aplicables a todos los Estados miembros y en todos sus elementos y las Directivas deben de ser incorporadas a las legislación de cada país pero se da libertad para que cada Estado elija la forma adecuada para incorporarla a su legislación.

Por otro lado están las **Recomendaciones**, que a diferencia de las anteriores no son vinculantes. En este caso, al no ser jurídicamente obligatorias, la Comisión ofrece su visión y opinión sobre cómo deberían ser las actuaciones llevadas a cabo por los diferentes Estados.

Fuera también del ámbito legislativo se encuentran los **Libros Verdes**. En este caso, la Comisión europea publica estos documentos con el fin de reflexionar y abrir un debate sobre un tema concreto, donde las partes interesadas puedan realizar sus propias propuestas.

A nivel nacional, se encuentran las **Leyes** y los **Reglamentos**. La ley es una norma jurídica emitida por el legislador y los reglamentos también son normas pero de rango inferior a la ley y lo emite el ejecutivo. En otras palabras, las leyes son normas jurídicas y los reglamentos son las reglas a través de las que se ejecuta la ley.

En la siguiente figura se muestra la jerarquía normativa en materia de auditoría a nivel nacional e internacional:

Figura 1.1. Jerarquía normativa en la Unión Europea y en España.



Fuente: elaboración propia.

CAPÍTULO 2 . LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR

1. LA INDEPENDENCIA

La actividad de auditoría de cuentas, como se indicaba en el primer capítulo, consiste en la revisión de los estados financieros de una sociedad, por parte de un experto, con el objetivo de emitir un informe que contenga su opinión acerca de la fiabilidad y la representación de la imagen fiel de dichos estados. Este profesional, además de contar con unos conocimientos técnicos para llevar a cabo su trabajo, debe poseer ciertas cualidades personales y respetar una serie de normas para que su objetividad e integridad no se vea comprometida. La independencia es, a fin de cuentas, la base sobre la que se sustenta la confianza de los usuarios en relación con el trabajo realizado por el auditor.

La independencia del auditor es un concepto que carece de una definición generalmente aceptada debido a su carácter subjetivo. En los últimos años se ha estado debatiendo acerca de qué significa ser independiente y cómo demostrar y proteger esta cualidad desde una perspectiva normativa.

La cualidad de independencia resulta fundamental en el desarrollo la auditoría de cuentas, llegando a ser una actividad carente de sentido si no se lleva a cabo por profesionales independientes. (Villacorta Hernández, 2007).

Para Martínez-Pina García (2013: 307) *“La independencia del auditor se convierte en uno de los pilares fundamentales del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.”*

El auditor debe realizar su trabajo sin que su opinión pueda verse comprometida, para ello debe ser absolutamente independiente de la sociedad auditada. En palabras de Mario Alonso Ayala (2013), presidente del ICJCE, *“La independencia es una de nuestras señas de identidad y sin ella nuestra profesión carecería de sentido.”*

Aunque siempre se ha considerado importante defender el deber de independencia, ha sido a raíz de los escándalos financieros iniciados con el caso Enron-Andersen¹ donde

¹ El caso Enron-Andersen fue un escándalo financiero surgido a raíz de la quiebra de la empresa estadounidense de energía Enron en 2001, provocando la disolución de Arthur Andersen, una de las cinco sociedades de auditoría más grandes del mundo, ya que se consideró que la quiebra de Enron fue causada por un fallo de auditoría.

se ha incrementado el desarrollo de medidas que regulen la independencia, ya que está estaba siendo cuestionada por los diferentes usuarios, repercutiendo en el prestigio de la profesión. *“Muchos usuarios de la información financiera han dejado de creer en la idea de que los auditores trabajan en pro del interés público sin que sea preciso someterlos a una extrema regulación. Los hechos han provocado la pérdida de la confianza y la solicitud de un marco regulador estricto que garantice, o al menos, reduzca al máximo la probabilidad de falta de independencia.”* (García-Benau y Vico, 2003: 26). Por eso, en la actualidad, la independencia se encuentra absolutamente regulada, teniendo consecuencias civiles y económicas para el auditor, incluso pudiendo llegar a ser inhabilitado para ejercer la actividad.

Mediante la Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se publicaron las Normas Técnicas de Auditoría (NTA), principios y requisitos que debía observar necesariamente el auditor de cuentas en el desempeño de su función para expresar una opinión técnica responsable. Las NTA se clasificaban en Normas generales, Normas sobre ejecución del trabajo y Normas sobre la preparación de informes.

Las normas encargadas de garantizar el principio de independencia se encontraban dentro del bloque de Normas Generales. Dividiéndose a su vez en:

1. Formación técnica y capacidad profesional. La persona encargada de realizar la auditoría debe haber recibido una formación técnica específica, tener capacidad profesional y la autorización legal para el ejercicio de su actividad.
2. Independencia, integridad y objetividad. El auditor de cuentas actuará bajo los principios de independencia, integridad y objetividad.
3. Diligencia profesional. El auditor de cuentas actuara con diligencia profesional, es decir, aplicará las normas establecidas para la realización del encargo y la emisión del informe.
4. Responsabilidad. El auditor de cuentas es el responsable de que tanto él como todo su equipo cumplan con las normas de auditoría.

5. Secreto profesional. El auditor debe mantener secreto profesional, es decir, confidencialidad sobre la información que obtenga durante el ejercicio de su actividad profesional.
6. Honorarios y comisiones. El auditor establecerá sus honorarios de manera que supongan un precio justo por el trabajo realizado.
7. Publicidad. El auditor no podrá anunciar sus servicios, siempre que esta publicidad esté orientada a la captación de clientes.

En la segunda norma sobre **Independencia, integridad y objetividad**, quedaba expuesto que *“El auditor de cuentas durante su actuación profesional, mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad.”*

Definiendo la independencia como *“una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones.”*

Para que el auditor sea y parezca independiente, debe de carecer de otros intereses diferentes al de la actividad de la auditoría de cuentas, así como, de influencias que comprometan su objetividad para expresar una opinión profesional.

Con la publicación de la Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), se cumplen los requisitos armonizadores sobre la auditoría, incluidos en la Directiva 2006/43/CE que obliga a los Estados miembros a realizar las auditorías de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por la IFAC.

Con la aprobación de las NIA-ES quedan derogadas las anteriores Normas Técnicas de Auditoría, siendo de obligado cumplimiento en los trabajos o encargos realizados a partir del 1 de enero de 2015, con independencia del ejercicio económico al que hagan referencia.

La primera de estas normas, la NIA 200: Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, aborda cuestiones relativas a las responsabilidades globales que tiene el **auditor independiente** en el ejercicio de su actividad. Así, esta NIA recoge los siguientes requerimientos:

1. Requerimientos éticos, incluyendo los relativos a la independencia
2. Escepticismo profesional
3. Juicio profesional
4. Evidencia de auditoría suficiente y riesgo de auditoría
5. Realización de la auditoría de conformidad de las NIA

En este capítulo, se va a hacer un repaso de las principales disposiciones, tanto normativas como recomendaciones, elaboradas y publicadas por la Comisión Europea en materia de independencia del auditor de cuentas. Posteriormente se analizarán las diferentes regulaciones sobre independencia desarrolladas dentro de la normativa española.

2. NORMATIVA SOBRE INDEPENDENCIA DEL AUDITOR

2.1. La independencia del auditor en la Unión Europea

Las primeras normas relativas a la obligación de realizar auditorías se establecieron a nivel europeo mediante la Cuarta y la Séptima Directiva. Pero es con la publicación de la Octava Directiva donde se habla por primera vez de la independencia como cualidad indispensable del auditor para poder efectuar su trabajo. El objetivo principal de estas tres directivas es conseguir que la información suministrada por las empresas europeas sea comparable.

- **Cuarta Directiva: Cuentas anuales de las sociedades de capitales.** La Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad regula las características de las cuentas anuales y el informe de gestión para las sociedades anónimas y las de responsabilidad limitada. En el artículo 51 de dicha directiva se establece la obligatoriedad de someter a control externo, es decir, a auditar las cuentas

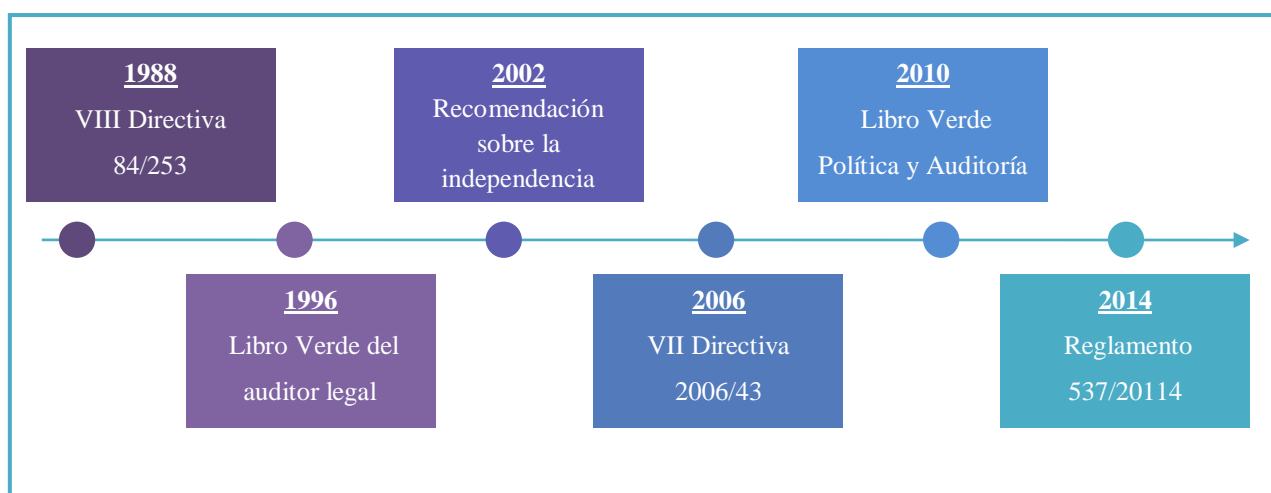
anuales de las sociedades, excepto aquellas sociedades que puedan presentar balance abreviado.

- Artículo 51.1.a *“Las sociedades deberán hacer controlar las cuentas por una o varias personas habilitadas en virtud de la ley nacional para el control de cuentas.”*
- Artículo 51.1. b *“La o las personas encargadas del control de las cuentas, deberán verificar igualmente la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio.”*
- **Séptima Directiva: Cuentas consolidadas de las sociedades de capitales.** En esta Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas se regulan las cuentas consolidadas de los grupos de empresas. En el artículo 37 de la Séptima Directiva se establece que las cuentas consolidadas están obligadas a auditarse.
 - Artículo 37.1 *“La empresa que establezca las cuentas consolidadas deberá hacerlas controlar por una o varias personas facultadas para el control de cuentas en virtud del derecho del Estado miembro al que esté sujeta esta empresa.”*
- **Octava Directiva: Autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables.** Esta Octava Directiva 84/253/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1984, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables consta de una sección tercera, denominada *“Conciencia profesional e independencia”*, donde se establece la obligación de que los auditores de cuentas sean independientes y que realicen su actividad con conciencia profesional. También se establece que si no se cumple la condición de independencia, los auditores pueden ser sancionados, y así deben garantizarlo los Estados miembros.
 - Artículo 24. *“Los Estados miembros prescribirán que estas personas no puedan efectuar un control legal cuando no sean independientes según el derecho del Estado miembro que lo imponga.”*

Tanto en materia de auditoría como en independencia del auditor, la Unión Europea ha continuado elaborando disposiciones con el objetivo de coordinar las diferentes normativas nacionales, para conseguir una uniformidad en la información financiera, destacando:

- ❖ El Libro Verde “Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea”
- ❖ Recomendación de la Comisión, de 16 de mayo de 2002, “Independencia de los auditores de cuentas en la Unión Europea: Principios fundamentales.”
- ❖ 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.
- ❖ El Libro Verde “Política y auditoría: lecciones de la crisis.”
- ❖ Reglamento (UE) n °537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión Texto pertinente a efectos del EEE.

Figura 2.1. Evolución de la regulación de la independencia en la Unión Europea.



Fuente: elaboración propia.

2.1.1. El Libro Verde del Auditor Legal

En 1996, la Comisión Europea redacta el Libro Verde del Auditor Legal denominado “*Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea*”. El objetivo era crear un documento de consulta para los profesionales y los Estados miembros y completar la escasa información contenida en la Octava Directiva (CE, 1984) relativa a la función del auditor, su responsabilidad civil y su independencia, después de que estas cualidades fueran cuestionadas tras el acontecimiento de una serie de escándalos financieros internacionales.

Los principales temas desarrollados en el Libro Verde son:

- Las funciones del auditor legal: definición del auditor legal y cuestiones relativas al informe de auditoría.
- La posición del auditor legal: aptitud, independencia y posición que tiene que tomar el auditor dentro de las sociedades.
- La responsabilidad civil del auditor legal.
- Otros: auditoría en pequeñas sociedades, sistemas de auditoría en grupos y libre prestación de servicios.

Con la aprobación de la Octava Directiva de 1984 se estableció que el auditor debía ser independiente, pero al no existir un marco común que estableciera que se entiende por independencia, los diferentes Estados miembros aplicaron su propio criterio. El Libro Verde del auditor legal plantea las siguientes cuestiones con respecto a la independencia, presentadas entre los párrafos 4.7 y 4.17 del documento.

Párrafo 4.7. El **auditor legal debe ser independiente**, ya que es la característica que demuestra su objetividad profesional.

Párrafo 4.8. Debe tenerse en cuenta tanto la independencia “de espíritu”, es decir, considerar todos los elementos relacionados con la actividad llevada a cabo, así como la independencia “de cara al exterior”, evitando que un tercero pueda poner en duda la objetividad del auditor.

Párrafos 4.9 – 4.12. Existen una serie de **amenazas** que ponen en duda la independencia real del auditor:

- Se ha criticado que los auditores puedan disminuir su profesionalidad y tomen decisiones más “prácticas” por el miedo a perder su trabajo.
- Las empresas sacan a concurso los contratos de los auditores con el objetivo de disminuir su precio y poder presionarles.
- El incremento de la competencia y concentración de grandes sociedades de auditoría provoca que disminuyan los honorarios de los auditores, llegando incluso a cobrar por debajo de sus costes reales. Las sociedades ofrecen, entonces, otro tipo de servicios con el propósito de aumentar sus ingresos.
 - Se cuestiona la prestación o no de otros servicios adicionales, llegando a dos conclusiones. Puede tener un efecto positivo, ya que así conocerá mejor la actividad y negocio del cliente. Además, no está demostrado que la prestación de otros servicios reduzca la objetividad del auditor.
 - Puede tener un efecto negativo, ya que existen opiniones que consideran que la relación entre recibir honorarios por otros servicios si perjudica la objetividad del auditor.

Párrafos 4.13 – 4.15. Se recomienda implantar **medidas de salvaguarda** para reducir las amenazas. Entre estas:

- Limitar los servicios adicionales que preste el auditor.
- Prohibir actividades que influyan en la toma de decisiones de la empresa del cliente, como por ejemplo, elaborar estados financieros, valorar activos o pasivos, etc.
- Exigir que se desglosen los honorarios recibidos por la auditoría y por los otros servicios.
- Aplicar un sistema de rotación obligatoria para evitar una relación “amigable” con el cliente. Existen opiniones opuestas con respecto a esta medida, ya que la rotación obligatoria mostraría objetividad, pero también podría afectar a la calidad del trabajo. Por eso, se propone que la rotación se produzca en los socios auditores y no en las empresas.

Párrafos 4.16 – 4.17. En **conclusión**, aunque la independencia es una cuestión fundamental para garantizar la objetividad de la profesión, aún no existe acuerdo sobre su definición y qué medidas tomar para garantizarla.

2.1.2. Recomendación “Independencia de los auditores de cuentas en la Unión Europea: Principios fundamentales”

Ante la falta de una definición consensuada sobre qué es ser independiente dentro de la UE y la existencia de diferentes normativas nacionales, en 2002 la Comisión Europea redacta una recomendación donde propone una serie de principios que sirvan de referencia para que los Estados miembros los apliquen. Esta recomendación se denominó *“Independencia de los auditores de cuentas en la Unión Europea: Principios fundamentales”*.

Antes de pasar a explicar su contenido, es necesario mencionar que para regular la independencia existen dos planteamientos:

1. El primero, basado en principios, mediante el que se crea una estructura sólida en la que los auditores justifican sus acciones.
2. El segundo, basado en normas detalladas, en el que se indica lo que está permitido y lo que está prohibido, creando un sistema muy rígido.

La Comisión Europea ha seguido el primer planteamiento, basado en principios, para desarrollar esta Recomendación, ya que otorga más flexibilidad a los auditores para poder reaccionar y responder de manera rápida en un entorno en constante evolución como es el de la actividad empresarial y en concreto el de la auditoría.

En este documento se establecen los principios fundamentales sobre independencia y a quien se dirigen esos principios, también se mencionan las amenazas a la independencia y medidas de salvaguarda aplicables para reducirlas. La recomendación de la Comisión contiene las siguientes cuestiones:

1. El **auditor** de cuentas legal **debe ser independiente, de forma real y aparente**.
2. **Requisitos fundamentales:**

- Objetividad, integridad e independencia. Los principios que deben regir en el opinión del auditor debe ser la objetividad e integridad, y su forma de demostrarlo es a través de la independencia.
- Responsabilidad y alcance. Debe ser el propio auditor el responsable de asegurar la independencia, involucrando también a todos aquellos que puedan influir en el resultado del encargo.

3. Amenazas y riesgos a la independencia.

- Amenazas:
 - Interés propio. Una amenaza a la independencia del auditor es poseer un interés financiero en la empresa del cliente que pueda influir en el resultado de la auditoría legal.
 - Autorrevisión. Hace referencia a la capacidad del auditor de mantener la objetividad en los procesos de autorrevisión.
 - Abogacía. Surge cuando el auditor se posiciona a favor o en contra del cliente, en procedimientos legales.
 - Familiaridad o confianza. Influencia que se produce sobre el auditor cuando establece relaciones cercanas o duraderas con el cliente.
 - Intimidación. Riesgo de que cliente amenace o intimide al auditor, poniendo en peligro su objetividad.
- Riesgos: El nivel de riesgo se establecerá en función de las amenazas y su repercusión sobre la independencia. La evaluación del riesgo se realizará teniendo en cuenta los servicios prestados al cliente antes y durante el trabajo, así como la propia relación mantenida con el cliente.

4. Sistemas de salvaguardas para reducir las amenazas.

- Salvaguardas de las entidades auditadas:
 - Impacto de la estructura de gestión. El auditor debe tener en cuenta si la estructura de gestión de la empresa auditada le ofrece salvaguardas a las amenazas sobre independencia. Dos medidas que se pueden tomar son: que

la dirección no realice el nombramiento del auditor, y comunicar otros servicios prestados por la firma de auditoría al cliente.

- Participación del órgano de control. El auditor y el órgano de control de la empresa deberían mantener diálogo por escrito como medida de salvaguarda.
- Control de calidad. Con el propósito de asegurar la independencia del auditor, se recomienda contar con un sistema de control de calidad que lo supervise. Esos sistema deben cumplir los requisitos de Recomendación de la Comisión sobre el “*Control de calidad de la auditoría legal en la UE*” (CE, 2000).
- Salvaguardas globales del auditor de cuentas.
 - Propiedad y control de las sociedades de auditoría. En las sociedades de auditoría, la mayoría de los votos deben poseerlo profesionales habilitados por la UE para realizar auditorías legales.
 - Sistema interno de salvaguarda de la sociedad de auditoría. El auditor debe contar con un sistema de salvaguardas que forme parte de su estructura de gestión y del sistema de control interno. Este sistema de salvaguardas tiene que establecerse por escrito para poder realizar posteriormente el control de calidad.

5. **Divulgación de honorarios.** Para que no se cuestione la independencia del auditor cuando realiza otros servicios distintos al de auditoría, deben publicarse de forma desglosada los honorarios percibidos por dichos servicios.

2.1.3. *La Octava Directiva*

Después de la publicación de Recomendaciones en materia de auditoría, se avanza en el objetivo de armonizar los requisitos de auditoría legal en la UE y exigir la aplicación de una sola normativa internacional de auditoría, mediante la aprobación de 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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

Los auditores deben respetar las normas éticas, debido al interés público de su profesión y actuar con integridad y objetividad. Para ello, la Comisión adoptará las normas incorporadas en el Código de Ética de la IFAC.

El Capítulo IV de la presente directiva trata sobre la ética profesional, la independencia, objetividad, confidencialidad y secreto profesional del auditor. A continuación se recogen las principales disposiciones sobre independencia.

Capítulo IV: Ética Profesional, Independencia, Objetividad, Confidencialidad y Secreto Profesional

Artículo 22. Independencia e integridad.

Los Estados miembros se asegurarán de que:

1. Los **auditores** legales y las sociedades **sean independientes** y no formen parte de los órganos de decisión de la empresa auditada.
2. **No exista relación financiera, legal, comercial, laboral o de otro tipo**, entre el auditor legal y el cliente, incluyendo la prestación de servicios adicionales a la auditoría. Las amenazas a la independencia tienen que minimizarse con la aplicación de salvaguardas, llegando incluso a no llevar a cabo el trabajo de auditoría si la independencia se ve comprometida.
3. **Se documenten** en los papeles de trabajo tanto **las amenazas** existentes como las salvaguardas aplicadas.

Artículo 24. Independencia y objetividad de los auditores legales que realizan la auditoría legal en nombre de las sociedades de auditoría.

1. Los Estados miembros se asegurarán de que **no formen parte de la auditoría legal los propietarios de la firma de auditoría y los miembros de los órganos administrativos y de gestión de la empresa auditada.**

En 2014, se aprobó la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas. En el presente trabajo, no se va a dedicar un epígrafe a comentar esta octava directiva de 2014 por no contener variaciones significativas en materia de independencia con respecto a la octava directiva de 2006.

2.1.4. El Libro Verde del Auditor de 2010

En 2010 se elabora un nuevo Libro Verde, “*Política de auditoría: lecciones de la crisis*”, que recoge la opinión de diferentes colectivos relacionados con la auditoría, el objetivo de la Comisión es fortalecer la cualidad de independencia de los auditores. En el capítulo 3 del documento, denominado “*Gobernanza e independencia de las sociedades de auditoría*” se desarrollan cuestiones como los conflictos de interés, la rotación del auditor, la prestación de servicios adicionales al de auditoría y la transparencia y estructura de las sociedades de auditoría. A continuación se enumeran las principales cuestiones que se plantean en el Libro Verde en materia de independencia.

Capítulo 3. Gobernanza e independencia de las sociedades de auditoría

1. Nombramiento y remuneración de los auditores

Se plantea que pueda existir conflicto de interés ya que el auditor es nombrado y remunerado por el propio cliente. Proponiendo que estas tareas las realice un tercero y no la empresa auditada.

- (16) *¿Existe un conflicto por el hecho de que el auditor sea nombrado y remunerado por la entidad auditada? ¿Qué mecanismos alternativos recomendaría usted en este contexto?*
- (17) *¿Estaría justificado el nombramiento por un tercero en determinados casos?*

2. Rotación obligatoria

Aunque la Octava Directiva ya recoge que los socios auditores roten con cierta regularidad, ahora se plantea si también debería rotar la propia sociedad auditora.

- (18) *¿Debería limitarse en el tiempo la continuidad del contrato con sociedades de auditoría? En caso afirmativo, ¿cuál debería ser la duración máxima del contrato con una sociedad de auditoría?*

3. Servicios distintos de la auditoría

No existiendo prohibición concreta de prestar servicios adicionales, salvo que la independencia del auditor se vea amenazada, se cuestiona si se deberían prohibir dichos servicios como ocurre en Francia, y crear sociedades que tengan como única actividad la auditoría.

- (19) *¿Convendría prohibir la prestación de servicios distintos de la auditoría por parte de sociedades auditoras? ¿Debería aplicarse esta prohibición a todas las sociedades y a sus clientes o únicamente a determinados tipos de entidades, como las entidades financieras sistémicas?*

4. Estructura de honorarios

Se debate si se deben limitar los honorarios percibidos por un único cliente en relación con los ingresos totales percibidos.

- (20) *¿Habría que regular el nivel máximo de honorarios que una sociedad de auditoría puede percibir de un único cliente?*

5. Transparencia, gobierno y estructura de las firmas de auditoría

5.1. Publicación de los estados financieros

Se introducen cuestiones relativas a la transparencia de la sociedad de auditoría, cuestionando si sus estados financieros también deberían ser auditados. Si estas auditorías se llevan a cabo por empresas de la competencia surgirían nuevos conflictos, por lo que deberían realizarse por órganos legales o públicos.

- (21) *¿Sería aconsejable introducir nuevas normas en materia de transparencia de los estados financieros de las sociedades de auditoría?*

5.2. Requisitos organizativos

Con el objetivo de reducir los conflictos de interés e incrementar la independencia, se deben emprender medidas que refuercen el gobierno corporativo de la sociedad de auditoría.

- (22) *¿Qué otras medidas podrían preverse con respecto a la gobernanza de las sociedades de auditoría para mejorar la independencia de los auditores?*

5.3. Revisión de las normas de propiedad y del modelo de sociedad de personas

Se considera revisar las disposiciones recogidas en la Octava Directiva, que obliga a los auditores a poseer la mayoría de los derechos de voto y a controlar el consejo de administración.

- (23) *¿Convendría explorar estructuras alternativas para que las sociedades de auditoría puedan obtener capital de fuentes externas?*

5.4. Auditorías de grupos

Existe la preocupación sobre la supervisión de grandes grupos de auditoría que operan en múltiples países y mueven gran volumen de recursos. Se propone introducir medidas que permitan al auditor de grupos llevar a cabo su función y responsabilidades.

- (24) *¿Apoya usted las sugerencias con respecto a los auditores de grupos? ¿Tiene alguna otra idea en esta materia?*

Las respuestas enviadas a todas estas cuestiones fueron publicadas en 2011 por la Comisión. Estas respuestas fueron clasificadas en función de los diferentes colectivos implicados, como se muestra en el cuadro 2.1, siguiendo el siguiente orden:

- Opinión de los profesionales de auditoría. Dividiéndose a su vez entre los Colegios Profesionales, las Grandes Multinacionales de auditoría (*Big Four*)² y las Firmas de Auditoría Medianas y Pequeñas.
- Opinión de los inversores.
- Opinión de las autoridades públicas.
- Opinión de los académicos.

² *Big Four* es el término en inglés utilizado para referirse a las cuatro multinacionales de auditoría más importantes: Deloitte, PricewaterhouseCoopers (PwC), Ernst & Young (EY) y KPMG.

Cuadro 2.1. Respuestas a las preguntas del Libro Verde de 2010.

1. Nombramiento del auditor	
Se cuestiona si hay un conflicto por el hecho de que el auditor sea nombrado y pagado por la entidad auditada. Además, también se cuestiona si estaría justificado el nombramiento por un tercero en determinados casos.	
Opinión de profesionales de auditoría	
<i>Colegios profesionales</i>	La mayoría ve el Código verde y los Comités de Auditoría ³ como suficiente para frenar cualquier riesgo que afecte a la independencia.
<i>Multinacionales de auditoría</i>	Consideran que el sistema actual es el adecuado siempre que haya un Comité de Auditoría efectivo.
<i>Auditoras medianas y pequeñas</i>	Hay que evitar el nombramiento del auditor por parte del equipo de gestión de la empresa auditada
Opinión de los inversores	
Se oponen a que el papel de la auditoría sea el de una inspección reglamentaria, donde el nombramiento, la remuneración y la duración del contrato fuese responsabilidad de un regulador, en lugar de la propia empresa.	
Opinión de las autoridades públicas	
Reconocen la existencia de un conflicto inherente, no obstante, se muestran contrarias a un control público que prohíba a la entidad auditada el nombramiento y la remuneración de los auditores en todos los casos.	
Opinión de los académicos	
Proponen una mejora de la transparencia de las tarifas estableciendo un límite inferior.	
2. Rotación del auditor	
En general, rechazan la rotación de los auditores.	
Opinión de profesionales de auditoría	
<i>Colegios profesionales</i>	Rechazan la rotación
<i>Multinacionales de auditoría</i>	Rechazan la rotación obligatoria ya que creen que dañan la calidad de la auditoría.

³ Es un comité de supervisión independiente dentro del consejo directivo de una empresa. El propósito del comité de auditoría es ayudar al consejo directivo a supervisar la fiabilidad de los estados contables, la eficacia de los sistemas de control interno, el cumplimiento del código de conducta ético; y la independencia y desempeño de los auditores externos.

<i>Auditoras medianas y pequeñas</i>	La rechazan ya que consideran que no es compatible con su dimensión porque aumentarían sus costes, no mejoraría la calidad y aumentaría la concentración en el sector.
Opinión de los inversores	
No la apoyan pero solicitan una mayor transparencia de las empresas a la hora de nombrar al auditor.	
Opinión de las autoridades públicas	
A favor de la rotación	
Opinión de los académicos	
Creen que sería positivo, además recomiendan un tiempo máximo de auditoría y un proceso de información en el que el viejo auditor informase al nuevo.	
3. Servicios de no auditoría	
Se cuestiona si deberían prohibirse la prestación de servicios distintos a los de auditoría.	
Opinión de profesionales de auditoría	
<i>Colegios profesionales</i>	Se oponen a la prohibición de prestar servicios distintos al de auditoría.
<i>Multinacionales de auditoría</i>	Se oponen a la prohibición, ya que consideran que debilita la independencia general de las auditoras.
<i>Auditoras medianas y pequeñas</i>	Están a favor ya que consideran que es una medida importante para mantener la independencia.
Opinión de los inversores	
Se observan 3 líneas de pensamiento:	
<ul style="list-style-type: none"> • Algunos creen en las prohibiciones de servicios que no tienen nada que ver con la auditoría, ya que generan conflictos de interés. • Otros opinan que deben de existir requisitos para mitigar los riesgos de los servicios de no auditoría. • Por último, hay quienes piensan que debería de existir una mayor comunicación entre los servicios de no auditoría llevados por el auditor para que, tanto accionistas como el Comité de Auditoría puedan tener información útil y relevante 	
Opinión de las autoridades públicas	
No debe de ser prohibida porque ayuda a aumentar el conocimiento del auditor y eso ayudará a mejorar la calidad de la auditoría.	

Opinión de los académicos	
A favor de la prohibición ya que la mayoría considera que la prohibición de las actividades de no auditoría son el mayor garante de independencia.	
4. Nivel máximo de tarifas	
Apoyan establecer un límite a los honorarios que una auditora pueda percibir de un cliente	
Opinión de profesionales de auditoría	
<i>Colegios profesionales</i>	A favor.
<i>Multinacionales de auditoría</i>	A favor.
<i>Auditoras medianas y pequeñas</i>	A favor.
Opinión de los académicos	
Los límites máximos de honorarios por parte de un cliente a los auditores les siguen pareciendo muy altos y apoyan una limitación al 10%.	
5. Transparencia, gobierno y estructura de las firmas de auditoría	
Consideran que se podrían buscar vías alternativas, siempre y cuando salvaguarden la independencia del auditor y los regímenes de responsabilidad.	
Opinión de profesionales de auditoría	
<i>Multinacionales de auditoría</i>	Están a favor de de estructuras alternativas de forma voluntaria.
<i>Auditoras medianas y pequeñas</i>	La mayoría en contra de que se reúna capital de fuentes externas.

Fuente: elaboración propia a partir de Fernández, Villanueva y Mareque (2013)

2.2. La independencia del auditor en España

En España, se ha ido adaptado la normativa comunitaria a la nacional, en los plazos previstos e introduciendo los cambios establecidos. Asimismo se han implantando los preceptos que la normativa española no contemplaba como muestra el cuadro 2.2. Las principales normas adaptadas que contienen regulación sobre la independencia del auditor son:

Cuadro 2.2. Adaptación de la normativa española a la europea.

Normativa Europea	Adaptación Normativa Española
Directiva 84/253/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1984, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables.	Ley 19/1988 , de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas
Recomendación de la Comisión, de 16 de mayo de 2002 , “Independencia de los auditores de cuentas en la Unión Europea: Principios fundamentales.”	Ley 44/2002 , de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero
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.	Ley 12/2010 , de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas
Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas. Reglamento 537/2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.	Ley 22/2015 , de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas .

Fuente: elaboración propia.

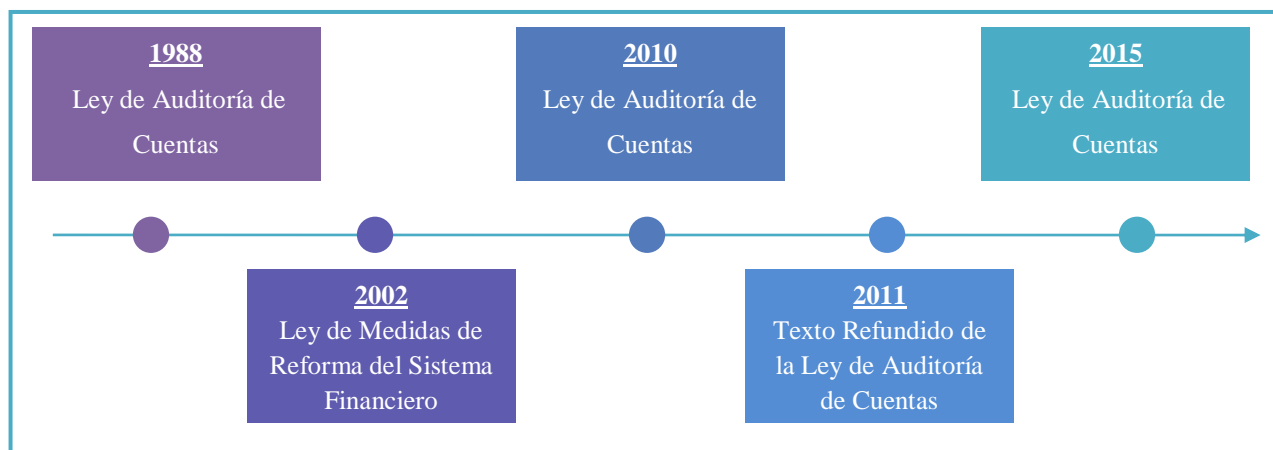
Con la aprobación de la Ley 12/2010 de Auditoría de Cuentas se incorpora a la normativa nacional la Directiva 2006/43/CE, y se modifican también ciertos aspectos contenidos en la Ley 19/1988. En concreto, relacionados con la independencia del auditor, las principales modificaciones introducidas son:

- Se modifica el deber de independencia, ya no hay que parecer independiente, sino serlo. El principio general de independencia incluye la aplicación de medidas de salvaguarda.
- Se obliga al auditor a documentar los sistemas de salvaguardas que les permitan detectar y minimizar las amenazas a su independencia.

- Se modifican las situaciones o servicios incompatibles con la prestación del servicio de auditoría, y se reduce el periodo de cómputo de incompatibilidades de tres a dos años.
- Se incorpora el concepto de “red”, afectando las incompatibilidades no solo al auditor sino a las personas o entidades que conformen la red del auditor o sociedad de auditoría.
- Se añade un artículo nuevo, que recoge un conjunto de prohibiciones para los años siguientes al del trabajo de auditoría.
- Se incluyen requisitos específicos para las auditorías de entidades de interés público.

Posteriormente, con el Real decreto legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas se unifica toda la normativa aplicada a la auditoría de cuentas en España recogida hasta ese momento en diferentes textos.

Figura 2.2. Evolución de la regulación de la Auditoría en España.



Fuente: elaboración propia.

2.2.1. La Ley de Auditoría de 2015

El 21 de julio, se publicó en el BOE la nueva Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas, que entrará en vigor el 17 de junio de 2016 para los trabajos de auditoría de las cuentas anuales de ejercicios económicos iniciados a partir de esa fecha. El objetivo de esta Ley es adaptar a la normativa nacional la Directiva 2014/56/UE relativa a la auditoría legal

de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas y el Reglamento 537/2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.

Tanto la Directiva 2014/56/UE como el Reglamento 537/2014 se aprobaron para mejorar la calidad de las auditorías legales y reforzar así la confianza de los usuarios en medio de una situación de incertidumbre económica y financiera ocasionada por la crisis económica de los últimos años.

En el siguiente cuadro se muestra una comparativa de los artículos relativos a la independencia recogidos en las leyes españolas, desde la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, hasta la actualidad. Se puede observar que el papel del legislador ha evolucionado, siendo más riguroso y completo.

Cuadro 2.3. Comparativa de los artículos de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas. (LAC, 1988)	Ley 12/2010 de Auditoría de Cuentas. (LAC, 2010)	Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. (TRLAC, 2011)	Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas. (LAC, 2015)
Artículo 8	Artículo 8. Independencia	Sección 1. ^a Independencia.	Sección 2. ^a Independencia.
8.1. Principio general: ser y parecer independientes	8.1. Principio general: ser independientes. Deberán aplicar medidas de salvaguarda para detectar las amenazas a la independencia, evaluarlas, reducirlas y, si es posible, eliminarlas.	Artículo 12. Principio general de independencia y deber de adopción de medidas de salvaguardas.	Artículo 14. Principio general de independencia. Los auditores deberán ser independientes Artículo 15. Identificación de amenazas y adopción de medidas de salvaguarda

LAC, 1988	LAC, 2010	TRLAC, 2011	LAC, 2015
<p>8.2. El ICAC es el encargado de velar por el cumplimiento del deber de independencia.</p> <p>Supuesto de incompatibilidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Cargos directivos y administrativos de la entidad auditada. b. Interés financiero. c. Vínculos de consanguinidad o afinidad. d. Llevanza o preparación de contabilidad. e. Diseño de sistemas de tecnología de la información. f. Servicios de valoración. g. Servicios de auditoría interna. h. Mantenimiento de relaciones empresariales. i. Servicios de abogacía. j. Participación de la contratación de directivos. k. Prestación de servicios distintos al de auditoría. l. Honorarios de un solo cliente, elevado respecto al total. 	<p>8.2. El ICAC es el encargado de velar por el cumplimiento del deber de independencia</p> <p>8.3. Supuestos de incompatibilidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Cargos directivos y administrativos de la entidad auditada. b. Interés financiero. c. Vínculos de consanguinidad o afinidad. d. Llevanza o preparación de contabilidad. e. Servicios de valoración. f. Servicios de auditoría interna. g. Servicios de abogacía. h. Honorarios de un solo cliente, elevado respecto al total. 	<p>12.2. El ICAC es el encargado de velar por el cumplimiento del deber de independencia</p> <p>Artículo 13. Causas de incompatibilidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Cargos directivos y administrativos de la entidad auditada. b. Interés financiero. c. Vínculos de consanguinidad o afinidad. d. Llevanza o preparación de contabilidad. e. Servicios de valoración. f. Servicios de auditoría interna g. Servicios de abogacía. h. Honorarios de un solo cliente, elevado respecto al total. 	<p>14.5. El ICAC es el encargado de velar por el cumplimiento del deber de independencia</p> <p>Artículo 16. Causas de incompatibilidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Circunstancias derivadas de situaciones personales: <ul style="list-style-type: none"> 1. Cargos directivos y administrativos de la entidad auditada. 2. Interés significativo directo. 3. Realizar operaciones con instrumentos financieros. 4. Solicitar o aceptar obsequios o favores. b. Circunstancias derivadas de servicios prestados: <ul style="list-style-type: none"> 1. Llevanza o preparación de contabilidad. 2. Servicios de valoración 3. Servicios de auditoría interna 4. Servicios de abogacía 5. Servicios de procedimientos de control interno

LAC, 1988	LAC, 2010	TRLAC, 2011	LAC, 2015
8.3. Periodo de cómputo temporal incompatibilidades.	Artículo 8 bis. Periodo de cómputo temporal.	Artículo 14. Periodo de cómputo temporal	Artículo 21. Periodo de vigencia de las incompatibilidades
8.4. Duración contrato.	Artículo 8 ter Extensiones subjetivas de las causas de la incompatibilidad	Artículo 15. Extensiones subjetivas a las entidades vinculadas con la entidad auditada.	Artículo 17. Extensiones subjetivas a entidades vinculadas o con una relación de control con la entidad auditada
		Artículo 16. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en familiares próximos del auditor de cuentas firmantes.	Artículo 18. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en familiares de los auditores principales responsables.
		Artículo 17. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en la red auditora	Artículo 19. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría
		Artículo 18. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en la red no auditora	Artículo 20. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor o la sociedad de auditoría.
	Artículo 8 quáter. Contratación y rotación.	Artículo 19. Contratación y rotación.	Artículo 22. Régimen de contratación.
	Artículo 8 quinquies. Prohibiciones.	Artículo 20. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría.	Artículo 23. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría
	Artículo 8 sexies. Honorarios	Artículo 21. Honorarios y transparencia en la remuneración de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría.	Artículo 24. Honorarios y transparencia en la remuneración de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría. Artículo 25. Causas de abstención por honorarios percibidos.

Fuente: elaboración propia.

Se puede observar que la regulación sobre independencia tiene mayor extensión, abarcando cada vez un número mayor de capítulos:

- **LAC 1988:** Artículo 8
- **LAC 2010:** Artículo 8. Independencia
- **TRLAC 2011:** Sección 1.ª Independencia. Artículos 12-22
- **LAC 2015:** Sección 2.ª Independencia. Artículos 14-25

Una de las medidas más importantes que se han introducido en la normativa española es la aplicación de salvaguardas para detectar y reducir las amenazas a la independencia, incluyendo la opción de no realizar el trabajo de auditoría, si el auditor no dispone de la independencia requerida.

También se incrementan los supuestos de incompatibilidad, y se delimitan las situaciones ya establecidas, ofreciendo un listado más completo. Asimismo, se reduce el periodo de cómputo de las incompatibilidades pasando de 3 a 2 años.

Se modifica también el artículo sobre la rotación, pasando de ser obligatoria para el auditor y todo su equipo en la Ley 19/1988 a, en la actualidad, solo para el auditor firmante del informe.

En el siguiente cuadro, y a modo de resumen, se recogen una serie de diferencias entre la Ley de Auditoría de 1988 y la última Ley aprobada, el 21 de julio de 2015.

Cuadro 2.4. Comparativa de la regulación sobre independencia entre la LAC 1988 y la LAC 2015.

Preceptos	Ley 19/1988	Ley 22/2015	Comparativa
Definición del deber de independencia	Definición: <i>Los auditores deberán ser y parecer independientes.</i>	Definición: <i>Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes.</i> Además deben aplicar medidas de salvaguarda	Nuevas obligaciones: <ul style="list-style-type: none"> • Se incluyen a las sociedades de auditoría • Establecer sistemas de salvaguardas
Causas de incompatibilidad	La ley abarca varias situaciones de incompatibilidades.	Se añaden situaciones que son causa de incompatibilidad y se completan las ya establecidas.	La Ley 22/2015 es más rigurosa que la Ley 19/1988

Preceptos	Ley 19/1988	Ley 22/2015	Comparativa
Cómputo temporal de las incompatibilidades	3 años	2 años	Se reducción el cómputo temporal de las incompatibilidades
Concepto de red	No se considera	Se incluyen personas o entidades que pertenecen a la red del auditor, y supuestos de incompatibilidades.	Más riguroso y completo
Rotación	Rotación obligatoria para el auditor y el equipo de auditoría.	Rotación obligatoria para el auditor firmante del informe.	Menos restrictiva en la nueva ley
Prohibiciones	No se consideran	Se incluyen prohibiciones al auditor después de la realización del trabajo de auditoría.	Más riguroso y restrictivo

Fuente: elaboración propia.

2.3. Las Entidades de Interés Público

En 2014, la Comisión Europea publica el Reglamento 537/2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, y la Ley 22/2015 establece un capítulo diferente para la normativa de las entidades de interés público (en adelante, EIP).

Esta tendencia en la regulación viene impulsada con el fin de que las auditoras de las EIP tengan una calidad elevada, y mejorar la confianza del público en los estados financieros de las sociedades.

Se empezará definiendo que son las EIP. El artículo 15 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas define las entidades que tendrán consideración de EIP, en relación a la actividad de auditoría de cuentas, siendo las siguientes:

- a) *Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, así como las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control*

atribuido al Banco de España y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.

- b) Las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 150 partícipes o accionistas, las sociedades gestoras que administren dichas Instituciones, así como las empresas de servicios de inversión*
- c) Las sociedades de garantía recíproca, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.*
- d) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 500 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.*
- e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios o plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 200.000.000 de euros o a 1.000 empleados, respectivamente.*
- f) Los grupos de sociedades en los que se integren las entidades contempladas en los párrafos anteriores.*

Con la aprobación de la Ley 12/2010, de 30 de junio, una de las modificaciones fue la incorporación del concepto de EIP en la normativa española de auditoría. En ese momento se obligó a las auditoras de EIP a que publicasen un informe anual de transparencia, a la rotación obligatoria del auditor firmante y, en algunos casos, a que las entidades tuvieran una Comisión de Auditoría.

2.2.1. Diferencias entre el Reglamento de la Comisión y la Ley de Auditoría de Cuentas

El objetivo del Reglamento 537/2014 es fijar una serie de requerimientos especiales para las auditoras de las EIP como diferentes servicios prohibidos, normas acerca de los honorarios percibidos por servicios distintos a los de auditoría, obligación de rotación y periodos máximos de contratación. Se establecen estos requisitos con el fin de reforzar la independencia del auditor y evitar los conflictos de interés que puedan surgir.

La ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas establece en su *Capítulo IV De la auditoría de cuentas en entidades de interés público*, las normas para las auditoras de EIP, siendo de aplicación lo establecido en el Reglamento 537/2014 así como, las peculiaridades establecidas en dicha ley.

En este epígrafe se van a comparar las diferencias recogidas en el Reglamento de la Comisión y la última Ley aprobada sobre Auditoría de Cuentas en España, en relación con la independencia del auditor, ya que es el objeto de estudio del este trabajo. Para ello se van a presentar las diferencias encontradas en el siguiente cuadro.

Cuadro 2.5. Diferencias entre el Reglamento de la Comisión y la Ley 22/2015.

Reglamento 537/2014	Ley 22/2015
<p>Artículo 5. Prohibición de prestar servicios ajenos a la auditoría.</p> <p>La prohibición abarca al auditor legal, a la sociedad de auditoría y a los miembros que formen parte de la red del auditor y de la sociedad.</p>	<p>Artículo 39. Incompatibilidades y servicios prohibidos.</p> <p>Se incluye también a los familiares de los auditores responsables.</p>
<p>Periodo de cómputo: Desde el ejercicio anterior al del periodo auditado hasta la emisión del informe de auditoría.</p>	<p>Periodo de cómputo: Se incluyen los dos años siguientes a la finalización del trabajo de auditoría.</p>
<p>Artículo 17. Duración del encargo de auditoría.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Encargo inicial: mínimo un año renovable. • Periodo máximo: no podrá exceder de diez años, ya sea por el encargo inicial o por el encargo inicial junto con las renovaciones. 	<p>Artículo 40. Contratación, rotación y designación de auditores de cuentas o sociedades de auditoría.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Encargo inicial: periodo mínimo de tres años. • Periodo máximo: no podrá exceder de diez años incluidas las prorrogas.
<p>Ampliación del periodo máximo:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Veinte años: transcurrido el periodo máximo de diez años se realiza una convocatoria pública de ofertas para la auditoría. – Veinticuatro años si una vez transcurrido el periodo máximo de diez años y se ha contratado simultáneamente a más de un auditor o sociedad de auditoría y se realice un informe conjunto de auditoría. 	<p>Ampliación del periodo máximo:</p> <p>Después del periodo máximo de diez años se pueden prorrogar cuatro años más, siempre que se contrate a otro auditor y se haga auditoría conjunta.</p>

Reglamento 537/2014	Ley 22/2015
<p>Rotación: Los principales socios auditores responsables de la auditoría legal deberán dejar de participar a los siete años desde la fecha de su designación.</p>	<p>Rotación: Una vez transcurridos cinco años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría.</p>
<p align="center">Artículo 4. Honorarios de auditoría.</p> <p>Servicios distintos a la auditoría: Los honorarios percibidos por servicios distintos a la auditoría no podrán exceder del 70 por ciento de la media de los honorarios durante los tres últimos ejercicios consecutivos de la entidad auditada.</p>	<p align="center">Artículo 41. Honorarios y transparencia.</p> <p>Servicios distintos a la auditoría: Cuando los honorarios percibidos por servicios diferentes a la auditoría representen más del 15 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor durante los tres últimos ejercicios consecutivos, deberá abstenerse de realizar la auditoría del ejercicio siguiente.</p>

Fuente: elaboración propia.

CAPÍTULO 3 . LOS CÓDIGOS DE ÉTICA

Diferentes usuarios e instituciones confían en la opinión dictada por el auditor, considerando que el informe sobre los estados financieros se ha elaborado en un entorno de absoluta objetividad. Esta circunstancia hace que la profesión de auditoría de cuentas sea considerada como una profesión social y conlleve, para el auditor, cierta responsabilidad pública por la repercusión que tiene su actividad en la confianza de los usuarios y de los mercados financieros.

Como se ha ido poniendo de manifiesto en este trabajo, el auditor de cuentas además de ser una persona cualificada tiene que cumplir una serie de requerimientos éticos, incluyendo el de independencia, para fortalecer el prestigio y la calidad de la profesión.

Es por este motivo que resulta necesario desarrollar e implantar códigos de ética *“para ayudar a mejorar el comportamiento profesional de los miembros de la corporación, reforzar la credibilidad de la profesión frente a terceros, y crear una referencia para el público en general.”* (Juan Caramazana, 2007)

1. EL CÓDIGO DE ÉTICA DE LA IFAC

La IFAC, en cumplimiento de su misión de servir al interés público fortaleciendo la profesión contable mediante el desarrollo de normas internacionales para fomentar la convergencia de la normativa contable, ha publicado el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad.

Este Código, publicado en julio de 2009, ha sido desarrollado por el *International Ethics Standards Board for Accountant (IESBA)*, consejo encargado de elaborar y emitir normas éticas de alta calidad para que las apliquen profesionales contables de todo el mundo. Resulta de obligado cumplimiento para los miembros adheridos al IFAC, no pudiendo aplicar normas menos exigentes que las contenidas en este código.

El Código se estructura en tres partes, en la parte A se establece un marco conceptual, y en las partes B y C se explica cómo aplicar dicho marco mediante la descripción de situaciones concretas:

- **Parte A: Aplicación general del código.** Establece los principios de ética que debe seguir todo profesional de la contabilidad.

- **Parte B: Profesionales de la contabilidad en ejercicio.** Se describen las posibles amenazas que existen a los principios de ética y las salvaguardas que se deben aplicar para eliminarlas o evitarlas.
- **Parte C: Profesionales de la contabilidad de la empresa.** Esta parte es similar a la B, con la diferencia de que va destinada a los profesionales de la contabilidad en la empresa.

Los cinco **principios éticos** fundamentales que deben cumplir todos los profesionales del ámbito contable son:

- a) Integridad:** *“ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales”*
- b) Objetividad:** *“no permitir que prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales”*
- c) Competencia y diligencia profesionales:** *“mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes basados en los últimos avances de la práctica, de la legislación y de las técnicas y actuar con diligencia y de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables”*
- d) Confidencialidad:** *“respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales y, en consecuencia, no revelar dicha información a terceros sin autorización adecuada y específica, salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni hacer uso de la información en provecho propio o de terceros”*
- e) Comportamiento profesional:** *“cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar a la profesión”*

La aplicación de estos principios, de forma completa y adecuada, refuerza indudablemente la credibilidad y sostenibilidad de la profesión contable y de auditoría frente a terceros, siendo la mejor tarjeta de presentación de la que dispone un profesional. (Alió, Ferrer y Rodríguez, 2010)

En la parte A del Código, se proporciona a los profesionales el marco conceptual que deben aplicar con el objetivo de identificar y hacer frente a las amenazas a los principios fundamentales, ya que sería imposible analizar cada una de las circunstancias y hechos que supongan amenazas, debido a las características intrínsecas de cada negocio.

Marco conceptual que deben aplicar los profesionales de la contabilidad y auditoría:

1. Identificar las posibles amenazas que impidan cumplir con los principios fundamentales.
2. Evaluar las amenazas identificadas.
3. Aplicar medidas de salvaguarda con el fin de eliminar las amenazas o reducirlas hasta niveles aceptables.

Debido a que sería imposible examinar cada una de las circunstancias concretas que supondrían amenazas, el Código las clasifica:

- Amenaza de interés propio: la amenaza de que la existencia de un interés propio, ya sea financiero o de otro tipo, influya negativamente en el juicio o comportamiento del contable o auditor.
- Amenaza de autorrevisión: la amenaza de no revisar correctamente los juicios hechos con anterioridad por otro profesional o servicios prestados por el u otra persona y que van a servir de base para el trabajo actual.
- Amenaza de abogacía: amenaza derivada del posicionamiento del profesional a favor o en contra de su cliente.
- Amenaza de familiaridad: la amenaza que surge por una larga o estrecha relación entre el profesional y el cliente.
- Amenaza de intimidación: la amenaza derivada de situación de presión por parte del cliente, intentando influir en la objetividad del profesional de la contabilidad.

Por otra parte, se indican las salvaguardas que se deben aplicar para reducir o eliminar las anteriores amenazas. Estas se clasifican en dos grupos:

- a) Salvaguardas instituidas por la profesión o por las disposiciones legales y reglamentarias, incluyendo: requerimientos teóricos y prácticos de acceso a la profesión, requerimientos de formación continuada, normas profesionales, revisiones por organismos externos...
- b) Salvaguardas en el entorno de trabajo: distinguiéndose entre las que se pueden llevar a cabo para una firma de auditoría de forma general y las que son destinadas para un trabajo específico de auditoría.

Tras esta exposición acerca del Código, su estructura y principios fundamentales, se van a desarrollar los aspectos que contiene en relación con la independencia del auditor.

1.1. La independencia en el Código de Ética

El Código exige que los auditores sean independientes tanto mental como aparentemente, y para aclarar cómo se consigue y mantiene la independencia, le dedica dos epígrafes, la *Sección 290: Independencia – Encargos de auditoría y de revisión*, y la *Sección 291: Independencia – Otros encargos que proporcionan un grado de seguridad*. Estas dos secciones están contenidas dentro de la parte B del Código y tienen una extensión bastante amplia, representando 95 páginas de un total de 162 que tiene el Código.

Debido a la extensión de estos dos epígrafes, en el presente trabajo solo se tratará la información que contiene el Código en la Sección 290 sobre las circunstancias que suponen una amenaza a la independencia del auditor, así como si resulta o no posible aplicar salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.

Previamente, aclarar que las amenazas a la independencia no afectan solamente al auditor ejerciente individual, sino que el Código define una serie de individuos y entidades a los que también se les exige independencia frente al cliente. Siendo estos:

- La firma de auditoría.
- La red a la que pertenece, en su caso, la firma de auditoría.
- El equipo del encargo, incluyendo a los socios y a los empleados.

- Familiares inmediatos

En los siguientes apartados, cuando se haga referencia a la independencia del auditor y las amenazas que le comprometen su objetividad, se estará incluyendo también a los anteriores individuos y entidades indicadas.

Interés financiero

El interés financiero de un auditor en relación con su cliente provoca una amenaza de interés propio. Este interés financiero puede ser directo o indirecto.

El primer caso, interés financiero directo, se considera cuando el beneficiario tiene control o capacidad de decisión sobre la estrategia de inversión, generando una amenaza relevante y ninguna salvaguarda aplicable podrá reducir el riesgo a niveles aceptables.

En el segundo caso, interés financiero indirecto, deberá analizarse la materialidad del mismo, si se considera que el interés es indirecto material tendrá el mismo tratamiento que en el caso del interés directo. Si es indirecto podrán aplicarse las salvaguardas oportunas para reducir la amenaza.

Préstamos y avales

La concesión de un préstamo o aval a un auditor o a un familiar, por parte de un cliente dedicado al negocio bancario o similar, puede comprometer la independencia, originando una amenaza de interés propio.

Si el préstamo o aval no se concede bajo condiciones normales, la amenaza surgida es tan importante que no se podrán aplicar salvaguardas para reducirlas, y no se podrán aceptar. En cambio, si se firma bajo condiciones normales de mercado si se podrán aplicar salvaguardas.

Relaciones empresariales

Mantener relaciones empresariales entre el auditor y el cliente puede originar amenazas de interés propio o de intimidación.

Si el interés financiero es material no se podrán aplicar salvaguardas debido a la importancia significativa y no se establecerá la relación empresarial. En caso contrario,

si el interés financiero es inmaterial se aplicarán las salvaguardas necesarias para reducir la amenaza a un nivel insignificante.

Relaciones familiares y personales

Las relaciones familiares o personales entre el auditor y el cliente, o empleados del cliente, pueden suponer amenazas a la independencia de tres tipos, de interés propio, de familiaridad o de intimidación.

En este caso habría que evaluar la responsabilidad del familiar implicado, así como lo estrecha que es la relación personal, o si puede influir en la toma de decisiones de la empresa. Si estos hechos fueran muy significativos la única medida posible es retirar del equipo de auditoría a la persona implicada, no pudiéndose tomar medidas de salvaguardas.

Relación de empleo con un cliente de auditoría

Si antiguos miembros del equipo de auditoría son administradores o directivos del cliente o tienen influencia sobre la preparación de sus estados financieros, se genera una amenaza de familiaridad o de intimidación.

Si en la actualidad continua existiendo una relación estrecha entre los implicados, no se podrían aplicar salvaguardas para reducir la amenaza. En caso contrario, si ya no existe relación significativa podrán aplicarse las salvaguardas oportunas para reducir las amenazas a niveles aceptables.

Asignaciones temporales de personal

La cesión de personal por parte de la firma de auditoría a un cliente puede originar una amenaza de autorrevisión.

Solo podrá prestarse ayuda por un periodo de tiempo corto, y el personal cedido estará en todo momento supervisado por el cliente de la auditoría. Se analizarán las amenazas que puedan surgir y se aplicarán las salvaguardas necesarias en su caso.

Relación de servicio reciente con un cliente de auditoría

Si un miembro del equipo de auditoría ha sido recientemente administrador, directivo o empleado del cliente y ha tenido influencia significativa en la elaboración de los estados

financieros se origina una amenaza de interés propio, de autorrevisión o de familiaridad.

Si el miembro del equipo de auditoría ha formado parte de la empresa durante el periodo cubierto por el informe de auditoría, la amenaza es tan importante que no podrán aplicarse salvaguardas y el implicado no podrá formar parte del equipo de trabajo. En cambio, se aplicarán salvaguardas si formó parte de la empresa del cliente antes del periodo cubierto por el informe de auditoría.

Relación como administrador o directivo de un cliente de auditoría

Si un socio o empleado de la firma de auditoría es a su vez administrador o directivo de un cliente se genera una amenaza de autorrevisión y de interés propio tan relevante que no se podrá aplicar salvaguarda alguna, no pudiendo ningún socio o empleado actuar como administrador o directivo del cliente.

Vinculación prolongada del personal sénior con un cliente de auditoría (rotación)

Si un mismo personal sénior realiza durante un periodo de tiempo prolongado el encargo de auditoría de un cliente se producen amenazas de familiaridad y de interés propio. En este caso, se evaluarán las amenazas que puedan producirse y se aplicarán las salvaguardas para minimizarlas a niveles aceptables.

Prestación de servicios que no proporcionan un grado de seguridad a clientes de auditoría

La prestación de otros servicios diferentes al encargo de auditoría por parte de la firma puede que no proporcione un grado de seguridad a sus clientes en relación a sus cualificaciones y especialización. Puede, además, originar amenazas de autorrevisión, de interés propio y de abogacía.

Debido a la pluralidad de los negocios y el desarrollo de los mercados financieros existen multitud de servicios que no proporcionan un grado de seguridad a los clientes de auditoría. Habría que analizar en cada caso si existen amenazas a la independencia y si se pueden aplicar salvaguardas para reducirlas. Si por el contrario la amenaza es tan significativa que no puede reducirse a un nivel aceptable, no se podrá prestar dicho servicio.

El Código establece alguno de esos servicios que no proporcionan un grado de seguridad a los clientes de auditoría. A continuación se muestra el tipo de amenaza que originan los servicios que vienen recogidos en el Código:

- Preparación de registros contables y de estados financieros: amenaza de autorrevisión.
- Servicios de valoración: amenaza de autorrevisión.
- Servicios fiscales: amenaza de autorrevisión y abogacía.
- Servicios de auditoría interna: amenaza de autorrevisión.
- Servicios de sistema de tecnología de la información: amenaza de autorrevisión.
- Servicios de apoyo en litigios: amenaza de autorrevisión o abogacía.
- Servicios jurídicos. amenaza de autorrevisión o abogacía.
- Servicios de selección de personal: amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación.
- Servicios de asesoramiento en finanzas corporativas: amenaza de abogacía y autorrevisión.

Por último, el Código, en su *Sección 290: Independencia – Encargos de auditoría y de revisión*, también incluye otras cuestiones que suponen amenazas a la independencia y objetividad del auditor y se indican a continuación:

Honorarios

Representa una amenaza de interés propio o de intimidación que los honorarios procedentes de un solo cliente representen una parte importante de los honorarios totales de la firma de auditoría.

Regalos e invitaciones

Se originan también amenazas de interés propio o de familiaridad al aceptar regalos o invitaciones de un cliente. Salvo que el valor del regalo sea insignificante, la amenaza que se origina es tan importante que no se podrán aplicar salvaguardas.

En el siguiente cuadro, se muestra un resumen de las amenazas a la independencia del auditor y a los principios fundamentales. Así como, el tipo de amenazas que representan y si se pueden aplicar o no salvaguardas para reducirlas a un nivel aceptable.

Cuadro 3.1. Amenazas a la independencia en el Código de Ética de la IFAC.

Amenaza	Tipo de amenaza	Se aplican salvaguardas
Intereses financieros	A. de interés propio	No: interés financiero directo o indirecto material.
		Si: interés indirecto.
Préstamos y avales	A. de interés propio	No: concedido bajo condiciones no normales.
		Si: concedido bajo condiciones normales.
Relaciones empresariales	A. de interés propio	No: interés financiero material.
	A. de intimidación	Si: interés financiero inmaterial.
Relaciones familiares y personales	A. de interés propio	No: Relación muy estrecha, puesto de alta responsabilidad o capacidad de influir en las decisiones.
	A. de familiaridad A. de intimidación	Si: en caso contrario.
Relación de empleo con un cliente de auditoría	A. de familiaridad	No: la relación continúa durante el trabajo de auditoría.
	A. de intimidación	Si: la relación no continúa.
Asignaciones temporales de personal	A. de autorrevisión	Si
Relación de servicio reciente con un cliente de auditoría	A. de interés propio	No: relación durante el periodo cubierto por el informe.
	A. de autorrevisión A. de familiaridad	Si: relación antes del periodo cubierto por el informe.

Amenaza	Tipo de amenaza	Se aplican salvaguardas
Relación como administrador o directivo de un cliente de auditoría	A. de interés propio A. de autorrevisión	No
Vinculación prolongada del personal sénior con un cliente de auditoría (rotación)	A. de interés propio A. de familiaridad	Si
Prestación de servicios que no proporcionan un grado de seguridad a clientes de auditoría:	A. de interés propio A. de autorrevisión A. de abogacía	No: cuando no pueda ser reducida la amenaza a un nivel aceptables.
		Si: cuando pueda reducirse a un nivel aceptable.
Honorarios	A. de interés propio A. de intimidación	Si
Regalos e invitaciones	A. de interés propio A. de familiaridad	No, salvo que el valor del regalo sea insignificante.

Fuente: elaboración propia.

2. EL CÓDIGO DE ÉTICA DEL ICJCE⁴

El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) forma parte activa de la IFAC desde su fundación, por lo que su Código de Ética es de obligado cumplimiento para todos sus miembros desde marzo de 2010, cuando el ICJCE lo tradujo al español y lo publicó.

El ICJCE, en cambio, publica un propio Código de Ética justificando su necesidad *“por el hecho de que uno de los rasgos esenciales de la profesión de auditoría es la responsabilidad pública del auditor en relación con la información financiera, lo cual va más allá de la satisfacción de las necesidades de cada cliente en particular.”* (ICJCE).

⁴ Aunque otras Corporaciones profesionales de derecho público elaboran códigos de ética, se ha escogido el del ICJCE por ser el único disponible vía web para todos los usuarios.

Este Código ha sido elaborado por la Comisión Nacional de Deontología y aprobado por los órganos del ICJCE. Para su elaboración se han basado en el Código de Ética de la IFAC, pero su extensión es mucho más reducida, no teniendo más de 12 páginas.

En primer lugar, se hace una breve introducción justificando la necesidad del código, y luego se establece el marco conceptual que se va a aplicar.

Posteriormente, se desarrollan los principios éticos fundamentales que deben aplicar los auditores en el ejercicio de su actividad, siendo estos:

- A. Integridad
- B. Objetividad
- C. Competencia y diligencia profesional
- D. Secreto profesional
- E. Profesionalidad.

Por último, se encuentra un apartado dedicado a las amenazas y salvaguardas. En este epígrafe se clasifican los diferentes tipos de amenazas existentes:

- a) Amenazas a los intereses propios
- b) Amenazas de autorrevisión
- c) Amenazas de abogacía o de mediación
- d) Amenazas de familiaridad
- e) Amenazas de intimidación

A continuación, se indica que se aplicarán las salvaguardas para eliminar o reducir esas amenazas. Dichas salvaguardas tienen su origen en la aplicación de las normas y de la legislación vigente y el código las clasifica así:

- *Requisitos de formación, entrenamiento y experiencia para tener acceso a la profesión*
- *Requisitos de formación profesional continuada*

- *Normas profesionales*
- *Procedimientos de control y disciplinarios profesionales o regulados*
- *Revisión externa por un tercero legalmente facultado de los informes, comunicaciones o información generados por profesionales de la auditoría*
- *Sistemas de denuncia adecuados y debidamente divulgados, bajo la tutela de la profesión o de un regulador*

En este apartado, y para concluir, también se indica que el auditor en el ejercicio de su actividad puede encontrarse con situaciones que le provoquen un conflicto profesional, debiendo analizar los hechos y circunstancias que lo provocan y aplicando las salvaguardas oportunas. Si aun así, no encuentra una salida podrá consultar a las Corporaciones profesionales, y como última alternativa, si no encuentra la resolución del conflicto deberá renunciar al encargo del cliente.

CAPÍTULO 4 . MEDIDAS PARA MEJORAR LA INDEPENDENCIA

Como ya se ha puesto de manifiesto en este trabajo, la independencia es una cualidad imprescindible que debe poseer el auditor para poder realizar su trabajo con absoluta objetividad. Es uno de los principios fundamentales de la auditoría de cuentas, llegando incluso a carecer de sentido si no se lleva a cabo por profesionales independientes.

Después de explicar las diferentes normas relativas a la independencia y los Códigos de Ética aplicables a la profesión de auditoría, en este capítulo se van a exponer un conjunto de medidas que pueden incrementar la independencia del auditor de cuentas.

En la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero se proponen una serie de medidas para mejorar la actividad de la auditoría de cuentas:

- *Transparencia en la remuneración de los auditores.* Los auditores deberán publicar, en la memoria de las cuentas anuales, las horas y honorarios facturados a cada cliente, distinguiendo los de auditoría y los de otros servicios prestados.
- *Medidas para su rotación.* Será obligatoria la rotación del auditor de cuentas y de su equipo, pero no de la firma de auditoría. Tendrán que transcurrir como mínimo tres años para que dicho auditor y su equipo puedan volver a auditar al mismo cliente.
- *Comité de Auditoría.* Las sociedades que coticen en mercados de valores deberán tener un Comité de Auditoría.
- *Introducción de nuevas incompatibilidades para los auditores de cuentas.* La ley 44/2002 modifica el artículo 8 de la Ley de Auditoría de Cuentas de 1988, incluyendo mas supuestos de incompatibilidades.

Para Villacorta Hernández (2007: 3), después de analizar las medidas propuestas por la normativa española, existen tres medidas fundamentales que pueden conseguir alcanzar la independencia del auditor, siendo estas:

1. *Fijar incompatibilidad con otras actividades: limitación de actividad.*
2. *Establecer la rotación obligatoria: limitación temporal.*
3. *Mejorar el control del trabajo del auditor.*

1. LIMITACIÓN DE ACTIVIDAD: INCOMPATIBILIDADES

La primera medida es la limitación de la actividad del auditor, es decir, fijar una serie de servicios que sean incompatibles con el de la auditoría de cuentas.

La normativa española recoge una serie de actividades que son incompatibles con la realización del trabajo de auditoría, como puede ser la prestación de servicios de contabilidad, valoración, abogacía, auditoría interna, etc.; y aquellos en los que el auditor tenga capacidad de influir en decisiones importantes del cliente.

Aunque el auditor y la sociedad de auditoría tengan prohibidas la prestación de un conjunto de servicios o actividades, la realidad es que las grandes firmas de auditoría tienen un entramado de sociedades que prestan servicios diferentes al cliente. *“De esta forma cada división, que es una persona jurídica propia, realiza una actividad, y todas las divisiones de la multinacional, ofrecen un servicio global e integrado”*. (Montoya y Villacorta Hernández, 2011: 6)

En el Anexo A, se ofrece una tabla con todos los servicios que ofrecen las diez Principales Empresas de Auditoría en España, incluyendo los de no auditoría.⁵

La justificación de que las auditoras realicen otro tipo de actividades, viene explicada por la fuente de ingresos que suponen, llegando incluso a ser mayores que los percibidos por la propia actividad auditora. Por ejemplo, en el año 2000 la facturación de la firma Andersen a Enron fue de 52 millones de dólares, 25 por servicios de auditoría y 27 por asesoramiento jurídico.

Existen opiniones contradictorias entre los académicos con respecto a la fijación de incompatibilidades. Algunos no consideran la prohibición de servicios adicionales, sino que proponen que se publiquen los honorarios e ingresos percibidos por todas las actividades a un mismo cliente. (Paz Ares, 1996: 108)

En cambio, desde un punto legislativo, esta medida si ha sido aceptada e implantada a nivel internacional, ya que es de fácil aplicación y puede obtener resultados positivos en la independencia y objetividad del auditor.

⁵ Se ha tomado como referencia el artículo *“Las diez principales auditoras facturan un 10,5% más en 2014”*, del periódico digital *eleconomista.com*. Recuperado de <http://www.eleconomista.es/empresas-finanzas/noticias/6584784/03/15/Las-diez-principales-auditoras-facturan-un-105-mas-en-2014.html>

Por eso, se puede afirmar que la fijación de actividades incompatibles con la auditoría es positiva e imprescindible para lograr la independencia del auditor, en especial aquellas relacionadas con la consultoría (Villacorta Hernández, 2007; Montoya y Villacorta Hernández, 2011).

2. LIMITACIÓN TEMPORAL: ROTACIÓN

La segunda medida para mejorar la independencia es la rotación obligatoria de los auditores de cuentas, es decir, la limitación temporal de sus servicios a un mismo cliente.

En este contexto, existen variedad de opiniones con respecto a la implantación de la rotación obligatoria, ya que es una cuestión que aporta beneficios e inconvenientes al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

Los defensores de no limitar temporalmente al auditor, consideran que la calidad de su trabajo se incrementa con el paso de los años, debido a que conocen mejor al cliente, y también provoca que se reduzcan costes. En palabras de Paz Ares (1996, 105) “[...] *no solo porque al acortar la secuencia natural de las inversiones de arranque, eleva de manera sustancial los costes de la auditoría, sino también porque en absoluto garantiza una mejor calidad de la auditoría.*”

En general, y como se observó con las respuestas enviadas a la Comisión Europea para la publicación del Libro Verde del 2010 “*Política de Auditoría: Lecciones de Crisis*”, la mayoría de los actores implicados rechazan la rotación obligatoria, a excepción de los Organismos públicos y los académicos.

Desde un punto de vista de la calidad de la auditoría se podría crear un debate acerca de la implantación o no de la rotación obligatoria. Pero dado que este trabajo se centra en la independencia del auditor, fijar una limitación temporal es imprescindible para obtenerla.

Uno de los argumentos a favor de la rotación obligatoria, es la estrecha relación que puede producirse entre el auditor y el cliente, provocando una amenaza a la independencia debido a la “familiaridad”. También, las relaciones de larga duración pueden ocasionar presiones del cliente sobre el auditor.

Otro argumento a favor es que los errores no detectados por un auditor durante un largo periodo de tiempo, podrían solventarse con el cambio de auditor. Para Montoya y Villacorta Hernández (2011) *“La rotación obligatoria generaría un mecanismo de evaluación temporal de los auditores, es decir, los auditores entrantes controlarían el trabajo de las firmas salientes, por lo que los posibles fallos de auditoría no se perpetuarían indefinidamente.”*

La normativa española, en la Ley de Auditoría de Cuentas de 1988, establecía la rotación obligatoria del auditor y su equipo cada nueve años, en cambio, con la actual Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas, la obligación solo es aplicable al auditor firmante, y se incrementa el periodo a diez años, pudiéndose prorrogar otros cuatro si se realiza una auditoría conjunta con otro auditor, siendo esta nueva ley menos restrictiva.

En cambio, la normativa es más estricta con las EIP, obligando a rotar a los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, transcurridos cinco años desde el contrato inicial y debiendo pasar tres años para que puedan volver a participar en la auditoría de la entidad auditada. El objetivo es evitar escándalos contables como los ya acontecidos, por eso *“A las compañías que coticen en el MAB (Mercado Alternativo Bursátil) se les exigirá un auditor que estará especialmente vigilado para evitar casos pasados (como el escándalo de Gowex)⁶”* (De Guindos, 2015).

Una noticia publicada en 2014 acerca de las sociedades que auditan a las empresas del Ibex 35, puso de manifiesto que las Cuatro Grandes firmas de auditoría, conocidas como las *Big Four*, revisaban las cuentas de todas las empresas cotizadas, y además, lo hacían durante largos periodos de tiempo.

Tabla 4.1. Sociedades auditoras de empresas del Ibex 35 y antigüedad.

	Empresas del Ibex 35	Año de primera auditoría	Nº de años misma firma
Deloitte	Abertis	2012	2
	Acciona (1)	1990	24
	ACS (1)	1990	24
	Amadeus	1999	15

(1) Antes de 2002 Arthur Andersen.

⁶ Gowex es una empresa de telecomunicaciones española acusada en 2014 de falsear sus cuentas, provocando la desconfianza de los usuarios hacia la labor de los auditores.

Deloitte	B. Santander (1)	1990	24
	Bankinter	2006	8
	BBVA (1)	1990	24
	Caixabank (1)	1990	24
	Ebro Foods	2009	5
	FCC (1)	1991	23
	Inditex	2013	1
	OHL (1)	1988	26
	Repsol (1)	1990	24
	Repsol (1)	1990	24
	ArcelorMittal	2008	6
	Ferrovial	2010	4
	Antigüedad media clientes	15.31 años	
Ernst & Young	Bankia	2013	1
	IAG	2011	3
	Iberdrola	2006	8
	Jazztel	2010	4
	Mapfre	1990	24
	Mediaset	2008	6
	Sacyr	2003	11
	Telefónica	2005	9
	Viscofan	2007	7
	Antigüedad media clientes	8.11 años	
KPMG	Dia	1992	22
	Grifols	1990	24
	Indra	1992	22
	Red eléctrica	2013	1
	Antigüedad media clientes	17.25 años	
PwC	B. Popular	1990	24
	B. Sabadell	1990	24
	BME	2013	1
	Gamesa	2011	3
	Gas Natural	1990	24
	Técnicas reunidas	2003	11
	Antigüedad media clientes	13.54 años	
Antigüedad media de los clientes de las G4		13.54 años	

Fuente: Cagliani y Medina (2014)

Como puede observarse, Deloitte audita las cuentas de 16 empresas⁷ en el Ibex 35, Ernst & Young (EY) a 9 sociedades, PricewaterhouseCoopers (PwC) cuenta con 6 clientes y KPMG audita las cuentas de 4 sociedades.

De estas 35 grandes sociedades cotizadas, quince llevan más de 20 años con el mismo auditor. Este hecho contrasta con la rotación obligatoria de los auditores de las EIP impuesta por la Comisión Europea, estableciendo un periodo máximo de diez años, pudiéndose prorrogar otros diez siempre que se saque a concurso este segundo periodo. Este segundo plazo puede prorrogarse hasta 14 años, (24 años en total), si la auditoría es compartida por dos empresas auditoras.

Dado el posicionamiento de la UE, a favor de la rotación obligatoria, las firmas de auditoría de las sociedades del Ibex 35 tendrán que intercambiarse los clientes, o realizar trabajos conjuntos de auditoría, para cumplir los requerimientos establecidos por la Comisión en un plazo de seis años.

En general, las auditoras establecen relaciones demasiado largas con sus clientes. La desaparecida firma de auditoría Andersen llevaba 32 años auditando a la empresa financiera Freddie Mac y 53 años a la aerolínea Delta Airlines. Aunque estos ejemplos sean extremos, debemos fijarnos en la experiencia pasada, y evitar en la medida de lo posible que vuelvan a suceder situaciones similares.

Por eso, con el fin de garantizar la independencia del auditor, es necesario e imprescindible limitar de forma temporal los servicios prestados por una firma auditora a un mismo cliente (Villacorta Hernández, 2007).

3. CONTROL DEL TRABAJO DEL AUDITOR

La tercera, y última medida para incrementar la independencia del auditor, es mejorar los controles externos a su trabajo. En este sentido, existen dos alternativas, que el control lo efectúe un organismo independiente, o que se haga a través de una autorrevisión de las empresas de auditoría. En España, el encargado de supervisar y

⁷ Con la quiebra de Arthur Andersen, Deloitte absorbió la mayoría de sus clientes. Deloitte argumenta que no lleva tantos años auditando a dichas empresas, pero en documentos depositados en la CNMV, se observó que Deloitte realiza la mayoría de sus informes con el mismo número de CIF y de ROAC que utilizaba Arthur Andersen en sus últimos años de actividad. (Cagliani y Medina, 2014).

controlar la actividad de la auditoría, así como de sancionar, es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Volviendo al caso Enron-Andersen, se hizo evidente la necesidad de fijar mayores controles a los auditores debido a que Andersen aun teniendo dudas de la fiabilidad de las cuentas de Enron siguió aprobándolas durante años.

En España, el ICAC ha multado con 12 millones de euros a Deloitte acusada de no ser independiente con respecto a Bankia, ya que era a la vez auditor y consultor de su cliente, y se consideró que no actuó de forma objetiva cuando el banco salió a bolsa (Segovia, 2014).

Este hecho muestra la complejidad del sistema actual cliente-auditor, ya que las características intrínsecas al negocio provocan que el auditor no pueda ser completamente independiente. Por un lado, aunque la ley obligue a que las cuentas sean auditadas por un experto independiente, la realidad es que es el propio cliente quien decide y nombra al auditor. Por otro lado, los auditores con el fin de captar clientes e incrementar sus ingresos, se han convertido en proveedores de un conjunto de servicios adicionales, como el asesoramiento o la consultoría.

Con el fin de mejorar los controles a la auditoría, se podrían tomar medidas como la asignación de los auditores por organismos públicos, o la creación de un organismo independiente y público que audite a todas las sociedades.

Para Montoya y Villacorta Hernández (2011), la implantación de estas dos medidas no es recomendable, ya que no sería realmente eficiente para los procedimientos de auditoría. Primero, porque la asignación pública de auditores provocaría efectos negativos en el mercado. Y, en segundo lugar, la creación de un organismo público que audite a todas las sociedades eliminaría los beneficios generados por la existencia de la competencia empresarial.

CONCLUSIONES

Como se ha puesto de manifiesto en la introducción de este estudio, durante los últimos años algunos sectores han desconfiado de la labor de los auditores de cuentas, cuestionando si existía una independencia real con respecto a sus clientes, y si sus principios éticos fundamentales, objetividad e integridad, se garantizaban.

Para dar respuesta al primer objetivo, en este trabajo se ha realizado un recorrido por las principales normativas sobre independencia con el propósito de observar la evolución de las mismas. Los legisladores, en su afán de incrementar la calidad y fortalecer la auditoría, y darle el valor que tiene como profesión de interés público, han llevado a cabo un papel activo en la regulación de la independencia. En los últimos años se han ido implantando una serie de medidas con el fin de incrementar la independencia de los auditores. Algunas de esas medidas han sido establecer una serie de amenazas y riesgos a la independencia del auditor, implantar sistemas de salvaguarda para detectar y reducir dichas amenazas, prohibición de prestar ciertos servicios adicionales al de la auditoría e implantar la rotación obligatoria.

Con el segundo objetivo se pretendía informar sobre las diferentes recomendaciones existentes para que los auditores puedan aplicar una serie de principios éticos, incluyendo el de la independencia. Para la consecución de este objetivo, se han comentado en este trabajo los Códigos de Ética elaborados por Organismos internacionales como la IFAC y Corporaciones profesionales como el ICJCE. Estos Códigos buscan fortalecer el prestigio y la calidad de la profesión, e incluyen medidas para que los auditores puedan ser independientes tanto de forma real como aparente.

En referencia al tercer objetivo, en este trabajo se han propuesto y debatido qué medidas son las más adecuadas para fortalecer e incrementar la independencia. Después de observar las opiniones de diferentes actores implicados, se ha llegado a la conclusión de que las medidas más adecuadas para fortalecer la independencia son: establecer un conjunto de incompatibilidades que limiten la actividad realizada por el auditor; fijar una limitación temporal o rotación obligatoria de su cargo con respecto a un mismo cliente; e incrementar y mejorar los controles externos al trabajo del auditor.

Para responder al último objetivo, contrastar en qué medida se aplican las disposiciones relativas a la independencia, se han analizado los servicios adicionales prestados por las sociedades auditoras, así como los años que las empresas pertenecientes al Ibex 35 han sido auditadas por la misma firma. Comprobando que algunas disposiciones no se aplican correctamente para dar respuesta al problema de la independencia. Por un lado, las firmas de auditoría han creado un entramado de sociedades para prestar servicios diferentes a un mismo cliente, y por otro lado, las relaciones establecidas entre los clientes y las sociedades de auditoría son demasiado largas.

En cuanto a las preguntas planteadas, en este trabajo se ha cuestionado si la cualidad de independencia refuerza los principios éticos fundamentales, objetividad e integridad. La opinión dictada por el auditor de cuentas debe regirse por estos dos principios esenciales, y es garantizando la independencia cuando se ven reforzadas la objetividad e integridad de los auditores.

Otra conclusión que se desprende del trabajo, es que a través de la independencia se incrementa la calidad de las auditorías y el prestigio de los profesionales, así como la confianza de los usuarios hacia el trabajo realizado por el auditor.

Se concluye también, que el papel activo que han tomado los legisladores en los últimos años, a través de la aplicación de ciertas prohibiciones a los auditores, ha sido positivo para garantizar la independencia en la profesión auditora. Pero, en este sentido, sería difícil llegar a aplicar un conjunto exhaustivo de prohibiciones, ya que existen múltiples situaciones y circunstancias que pueden darse en las relaciones empresariales, y que pueden poner en riesgo la independencia del auditor.

Pero la independencia no se consigue solo aplicando un conjunto de normas y principios, es también un estado mental, y es el propio auditor el más interesado en hacer que se garantice, ya que esta cualidad es la que otorga valor a su profesión.

Algunas de las medidas para garantizar la independencia, comentadas en este trabajo, se siguen debatiendo en la actualidad por los diferentes organismos internacionales, y en algunos casos resulta difícil llegar a una conclusión unánime. Además, la independencia y la aplicación de medidas para protegerla es una cuestión de actualidad, y la aprobación de las últimas leyes y reglamentos así lo corrobora. Por eso, sería interesante

continuar con este trabajo y observar cómo evolucionan los últimos cambios normativos para garantizar la independencia.

BIBLIOGRAFÍA

- ALIÓ SANJUÁN, S., FERRER PASTOR, C., Y RODRÍGUEZ, C. (2010). El Código de Ética de IFAC: un nuevo horizonte para la auditoría de cuentas. *Partida doble*, (224), 80-92.
- ALONSO AYALA, M. (2013). Entrevista a Mario Alonso, presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. *Audidores*, (20), 19-23.
- CAGLIANI, G. y MEDINA, A. (22 de abril de 2014). Quince grupos del Ibex llevan 20 años con el mismo auditor. *Expansión.com*. Recuperado de <http://www.expansion.com/2014/04/22/mercados/1398197549.html>. (Consultado el 10 de agosto de 2015)
- CARAMAZANA, J. (22 de noviembre de 2007) El ICJCE presenta un nuevo código ético de la profesión durante el Congreso Nacional del Auditores. *El Confidencial*. Recuperado de http://www.elconfidencial.com/mercados/2007-11-22/el-icjce-presenta-un-nuevo-codigo-etico-de-la-profesion-durante-el-congreso-nacional-de-audidores_864880/ (Consultado el 15 de julio de 2015)
- DE GUINDOS, L. (13 de febrero de 2015). Nueva Ley de Auditoría: rotación cada 10 años, honorarios limitados y hasta 11 servicios incompatibles. *Expansión.com*. Recuperado de <http://www.expansion.com/2015/02/13/economia/1423814213.html>. (Consultado el 12 de Agosto de 2015)
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M.A., VILLANUEVA VILLAR, M., Y MAREQUE ÁLVAREZ -SANTULLANO, M. (2013). La Independencia del Auditor. Justificación de la Auditoría de Cuentas. *Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas*. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/Documentos/PUBLICACIONES/289.pdf>. (Consultado el 3 de junio de 2015)
- GARCÍA BENAÚ, M. A., Y VICO MARTÍNEZ, A. (2003). Los escándalos financieros y la auditoría: pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis. *Revista valenciana de economía y hacienda*, (7), 25-48. Recuperado de

<http://www.academiacarceller.net/apuntes/cont-internacional/debate2-7.pdf.pdf>.

(Consultado el 19 de junio de 2015)

GONZALO ANGULO, J.A. (2009). Entrevista a José Antonio Gonzalo Angulo, Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). *Newsletter AECA "Actualidad Contable"*, (44). Recuperado de <http://www.aeca.es/actualidadnic/articulojagonzalo.htm>. (Consultado el 27 de junio de 2015)

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS (ICJCE) (2010). Código de Ética profesional. Recuperado de http://www.icjce.es/adjuntos/images/pdfs/GRAL/publicacion_codigo_etica.pdf. (Consultado el 14 de julio de 2015)

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2009). *Code of Ethics for Professional Accountants International*. Traducido al español por el ICJCE. Recuperado de <http://www.icjce.es/adjuntos/images/pdfs/CALIDAD/codigodeeticaifaccastellanoinallogosnuevos.pdf>. (Consultado el 13 de julio de 2015)

MARTÍNEZ-PINA GARCÍA, A.M. (2013). Un análisis de la independencia en la auditoría de cuentas. *Revista Galega de Economía*, 22 (1), 307-328. Recuperado de https://www.usc.es/econo/RGE/Vol22_1/castelan/bt6c.pdf. (Consultado el 17 de junio de 2015)

MONTOYA, J.L.; Y VILLACORTA HERNÁNDEZ, M.A. (2011). La cualidad de independencia en la auditoría de cuentas. Presentado en el *XVI Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*. Granada, 21 de septiembre. Recuperado de http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xvicongresoaecca/cd/162a.pdf. (Consultado el 5 de julio de 2015)

PAZ ARES, C. (1996). *La Ley, el mercado y la independencia del auditor*. Madrid: Civitas.

SEGOVIA, C. (10 de septiembre de 2014). Economía sanciona a Deloitte con 12 millones por su papel en Bankia. *El Mundo*. Recuperado de

<http://www.elmundo.es/economia/2014/09/09/540f572f268e3e2a7e8b458a.html>.

(Consultado el 19 de agosto de 2015).

VILLACORTA HERNÁNDEZ, M.A. (2007). La independencia del auditor de cuentas externo. *Revista del CES Felipe II*, (6). Recuperado de <http://www.cesfelipesecondo.com/revista/articulos2007/art04.pdf>. (Consultado de 2 de julio de 2015)

Legislación.

Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad. (DO L 222 de 14.8.1978)

Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas. (DO L 193 de 18.7.1983)

Octava Directiva 84/253/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1984, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables. (DO L 126 de 12.5.1984)

Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas. (BOE núm. 169, de 15.07.1988)

Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría.

Libro Verde de la Comisión, de 24 de julio de 1996, sobre la función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea. (DO C 321 de 28.10.1996)

Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil. (BOE núm. 184, de 31.07.1996).

Recomendación 2002/590/CE, de la Comisión de 16 de mayo de 2002, Independencia de los auditores de cuentas en la UE: principios fundamentales. (DO L 266 de 11.10.2005)

Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero. (BOE núm. 281, de 23.11.2002).

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, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo. (DO L 157 de 9.6.2006)

Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. (BOE núm. 159, de 1.07.2010).

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital. (BOE núm. 161, de 3.07.2010).

Libro Verde de la Comisión, de 13 de octubre de 2010, sobre política de auditoría: lecciones de la crisis. (DO C 561 de 13.10.2010)

Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. (BOE núm. 157, de 02.07.2011).

Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. (BOE núm. 266, de 04.11.2011).

Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España. (BOE núm. 272, de 13.11.2013).

Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas. (DO L 158 de 27.5.2014)

Reglamento (UE) n °537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión Texto pertinente a efectos del EEE. (DO L 158 de 27.5.2014)

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. (BOE núm. 173, de 21.07.2015).

Páginas web consultadas

ADADE www.adade.es/

Auren www.auren.com/es-ES

BDO www.bdo.es/

Comisión Europea http://ec.europa.eu/index_es.htm

Deloitte www.deloitte.es/

Ernst & Young (EY) www.ey.com/ES/es/home

Fédération Des Experts Comptables Européens <http://www.fee.be/>

Grant Thornton www.grantthornton.es/

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España <http://www.icjce.es/>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas <http://www.icac.meh.es/>

International Accounting Education Standards Board www.iaesb.org/

International Auditing and Assurance Standards Board www.iaasb.org/

International Ethics Standards Board for Accountants www.ethicsboard.org/

International Federation of Accountants <https://www.ifac.org/>

International Public Sector Accounting Standards Board www.ipsasb.org/

KPMG www.kpmg.com/es/es/paginas/default.aspx

Mazars www.gassorsm.com/es/

PricewaterhouseCooper (PwC) www.pwc.es/

REA+REGA <http://rea-rega.economistas.es/>

RSM Gassó www.gassorsm.com/es/

ANEXO

Tabla A.1. Servicios que ofrecen las diez Principales Empresas Auditoras en España

FIRMA		SERVICIOS							
Deloitte	Auditoría	Financial Advisory	Human Capital	Legal	Operaciones	Governance, Risk and Compliance	Estrategia	Fiscal	Tecnología
PwC	Auditoría	Consultoria	Tax & Legal Services	Grandes Cuestiones	Soluciones de PwC	Latin American Centre of Excellence	Tax Management y Accounting Services	Gobierno responsable en la empresa	Crecimiento inteligente
EY	Auditoría	Fiscales y legales	Transacciones	Consultoría	Global Business Networks	Operador Económico Autorizado	Servicios de Cambio Climático y Sostenibilidad	Empresa familiar	French Business Network
KPMG	Auditoría	Abogados	Advisory	Sectores					
BDO	Auditoría & Assurance	Advisory	Abogados y Asesores Tributarios	Outsourcing	Soluciones de Negocio				

FIRMA		SERVICIOS							
Grant Thornton	Auditoría	Fiscal y legal	Advisory	Consultoría	Gobierno Corporativo	Servicios en el área concursal	Servicios de apoyo a la internacionalización	Servicios al Sector Público	Salidas al MAB
Auren	Auditoría y Assurance	Abogados y Asesores Fiscales	Consultoría	Corporate					
RSM Gassó	Auditoría	Corporate finance	Transacciones	Risk advisory	Responsabilidad social corporativa	IT Advisory			
MAZARS	Auditoría	Financial Advisory Services	Legal	Fiscal	Governance, Risk Management & Compliance	Servicios Actuariales	Consultoría	Outsourcing	Cooperación Internacional
ADADE	Auditoría	Servicios jurídicos	Servicios económicos y contables	Asesoría	Formación	Consultoría	Recursos Humanos	Protección de Datos	Prevención de riesgos laborales

Fuente: elaboración propia.