



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA



FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN Y
DIRECCIÓN DE EMPRESAS. UPV

LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR

Facultad de Administración y Dirección de Empresas

Universidad Politécnica de Valencia

Trabajo final de grado

Curso Académico 2018-2019

Realizado por: Begoña Benito Benedito

Dirigido por: Rafael Molero Prieto

Resumen

El trabajo consiste en un análisis del principio general de independencia de los auditores, estudiando el sistema mixto en el que se basa la normativa para establecer las posibles amenazas a la independencia del auditor, las medidas de salvaguarda que debe aplicar y las incompatibilidades que se pueden dar a la hora de realizar el encargo de auditoría. Se recoge tanto la independencia personal como la independencia de la firma y su evolución desde la primera ley de auditoría hasta la ley actual.

Asimismo, se diferencia entre el principio general de independencia y el régimen para auditores de Entidades de Interés Público. Para cada caso se analizan las causas de incompatibilidad, facilitando el entendimiento mediante ejemplos. También se analizan para cada régimen el periodo de vigencia de las incompatibilidades y la rotación del auditor para cada caso.

Palabras clave

Independencia, amenazas, medidas de salvaguarda, rotación del auditor; Entidades de Interés Público (EIP); Normas Internacionales de Auditoría (NIAs)

Abstract

The work consists of an analysis of the general principle of independence of the auditors, studying the mixed system on which the regulations are based to establish the possible threats to the auditor's independence, the safeguard measures to be applied and the incompatibilities that may be applied. Give when carrying out the audit assignment. It includes both personal independence and the independence of the firm and its evolution from the first audit law to the current law.

Likewise, it differs between the general principle of independence and the regime for auditors of Public Interest Entities. For each case, the reasons of incompatibility are analysed, facilitating understanding through examples. The period of validity of the incompatibilities and the rotation of the auditor for each case are also analysed for each regime.

Key words

Independence, threats to independence, safeguards, auditor rotation, PIE (Public Interest Entity); International Standards on Auditing (ISA).

ÍNDICE

1. Introducción	1
1.1. Objeto y objetivos del TFG.....	1
1.2. Justificación asignaturas relacionadas.....	2
2. La actividad de la auditoría	3
2.1. Objetivo de la auditoría.....	3
2.2. Historia y evolución.....	4
3. Organismos de control	8
4. Marco Normativo	11
5. Requerimientos éticos	14
6. Régimen General de Independencia	17
6.1. Principio general de independencia.....	17
6.2. Amenazas y salvaguardas.....	18
6.3. Extensiones.....	25
6.4. Causas de incompatibilidad.....	29
6.5. Prohibiciones posteriores.....	48
6.6. Honorarios.....	50
7. Régimen para auditores de Entidades de Interés Público (EIP)	51
7.1. Causas de incompatibilidad.....	51
7.2. Periodo de vigencia de las incompatibilidades.....	56
7.3. Honorarios.....	57
7.4. Rotación.....	59
8. Conclusión	62
Bibliografía	64

Índice de ilustraciones

Ilustración 1: Principales objetivos de la auditoría.....	4
Ilustración 2: Esquema de análisis sugerido por el ICJCE.....	19
Ilustración 3: Esquema de amenazas a la independencia.....	20
Ilustración 4: Familiares del auditor principal responsable (APR).....	25
Ilustración 5: Familiares con vínculos estrechos de la persona afectada por la incompatibilidad.....	26
Ilustración 6: Personas/entidades que comprometan la independencia del auditor....	28
Ilustración 7: Ejemplo 1.Incompatibilidad derivada de situaciones personales.....	30
Ilustración 8: Ejemplo 2.Incompatibilidad derivada de situaciones personales.....	31
Ilustración 9: Ejemplo 3.Incompatibilidad derivada de situaciones personales.....	32
Ilustración 10: Ejemplo 4.Incompatibilidad derivada de situaciones personales.....	33
Ilustración 11: Ejemplo 5.Incompatibilidad derivada de situaciones personales.....	34
Ilustración 12: Ejemplo 6.Incompatibilidad derivada de situaciones personales.....	38
Ilustración 13: Ejemplo 7.Incompatibilidad por servicios prestados.....	44
Ilustración 14: Ejemplo 8.Incompatibilidad por servicios prestados.....	44
Ilustración 15: Ejemplo 9.Incompatibilidad por servicios prestados.....	46
Ilustración 16: Ejemplo 10.Incompatibilidad por servicios prestados.....	46
Ilustración 17: Ejemplo 12.Incompatibilidad por servicios prestados en EIP.....	55
Ilustración 18: Limitación de los honorarios por servicios ajenos a la auditoría.....	57
Ilustración 19: Rotación del auditor o sociedad auditora.....	60
Ilustración 20: Rotación del auditor principal responsable.....	61

1. INTRODUCCIÓN

1.1 OBJETO Y OBJETIVOS DEL TFG

El objeto de este trabajo final de carrera es el estudio de la independencia del auditor como principio fundamental en el desarrollo del trabajo de la auditoría de cuentas, tanto a nivel nacional como a nivel europeo.

El objetivo principal es analizar la normativa reguladora del principio de independencia, así como su continua actualización y adaptación a la normativa europea.

Previamente al análisis del régimen de independencia, se tratan los conceptos relacionados con el objeto del tema, necesarios para un mejor entendimiento de la normativa que regula el principio de independencia en la auditoría.

Así pues, en primer lugar se trata la actividad de la auditoría en términos generales, recogiendo en el epígrafe 2 los objetivos principales de la actividad. En este mismo epígrafe, se realiza un recorrido desde los inicios de la actividad hasta la actualidad, pasando por las principales leyes que han regulado la actividad de la auditoría durante su historia.

En segundo lugar se tratan en el epígrafe 3 los principales organismos que regulan la actividad, distinguiendo entre el organismo de supervisión pública y otras corporaciones que revisan la actuación del auditor. A continuación, se trata el marco normativo que es de aplicación a los trabajos de auditoría realizados en España para entidades que son de interés público y para las que no lo son en el epígrafe 4. Se señalan también los requerimientos éticos de la auditoría, entre los que se encuentra la independencia, objeto del trabajo.

Por último, se analizan en los epígrafes 5, 6 y 7 la independencia, los requerimientos necesarios para cumplir tal principio y las situaciones que pueden provocar una amenaza; debiendo abstenerse de realizar el encargo cuando el auditor no pueda mitigarlas de forma que se garantice su independencia. Para ello, se diferencia entre el principio general de independencia y el régimen aplicable a las entidades de interés público, cuyos requisitos son más estrictos.

1.2 JUSTIFICACIÓN DE LAS ASIGNATURAS

Durante el grado estudiado, se han cursado asignaturas relacionadas con los diferentes aspectos de la empresa y de su entorno. Para la realización de este trabajo se han empleado conceptos y técnicas estudiados en diferentes asignaturas cursadas a lo largo del grado, entre las que se encuentran:

➤ Introducción a la contabilidad

Una presentación del marco conceptual de la información contable y el proceso de generación de la misma. Esta asignatura permite adquirir los conceptos básicos relacionados con la contabilidad, así como la elaboración del ciclo contable, la formulación de las cuentas y la contabilización de hechos contables.

➤ Introducción a la Auditoría

Es la asignatura relacionada directamente con el trabajo realizado. En la asignatura se presenta la actividad de la auditoría y los procedimientos que se deben llevar a cabo para evaluar los estados financieros de una sociedad y poder emitir una opinión mediante el informe de auditoría. Entre los temas de estudio, se trata la independencia del auditor como requerimiento ético de la actividad.

➤ Contabilidad Financiera y de Sociedades

En la asignatura se estudian las normas incluidas en el Plan General de Contabilidad de 2007. Se tratan los temas relacionados con las operaciones en las sociedades tales como su constitución, las ampliaciones y reducciones de capital, fusiones o escisiones entre otras. La asignatura aporta el conocimiento relacionado con la contabilidad de las sociedades y la capacidad para interpretar la información contable.

➤ Análisis y Consolidación Contable

La asignatura permite obtener conocimientos para interpretar y analizar la situación económica- financiera de una empresa a partir de sus estados contables. Desde una perspectiva general, la asignatura permite comprender la situación de la empresa, sus puntos fuertes, sus puntos débiles y acciones a llevar a cabo para su mejora.

➤ Derecho de la empresa

Esta asignatura facilita al alumno la interpretación de las leyes así como la adquisición de los conocimientos relacionados con las normas jurídicas que regulan la actividad económica.

2. LA ACTIVIDAD DE LA AUDITORÍA

2.1 OBJETIVO DE LA AUDITORÍA

Tal y como se define en la Real Academia Española (RAE), la auditoría consiste en “Examinar la gestión económica de una entidad a fin de comprobar si se ajusta a lo establecido por ley o costumbre”.

Las sociedades auditadas formulan sus estados financieros bajo el marco normativo de información financiera que les resulte de aplicación. Posteriormente, un experto independiente, el auditor, es el encargado de realizar un examen a las cuentas anuales mediante la aplicación de técnicas de revisión y verificación conformes con las normas y principios de la actividad. Dichas técnicas no tratan solo de verificar que los saldos reflejados en los estados financieros son correctos, sino que permiten expresar una opinión sobre la contabilidad en general y hechos que afecten a la sociedad. Una vez finalizada la revisión y verificación, el auditor o sociedad auditora emiten el informe de auditoría que refleja su opinión respecto a la razonabilidad de los estados financieros de la sociedad auditada. La opinión puede ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada.

La emisión de la opinión sobre dichas cifras hace de la auditoría una actividad necesaria para aportar transparencia e incrementar la fiabilidad de la documentación contable presentada por los responsables de las entidades. El trabajo de auditoría alcanza un elevado nivel de certeza pero no absoluto, debido a las limitaciones inherentes al trabajo de auditoría, tales como la aplicación del juicio profesional a la hora de decidir las pruebas que se llevan a cabo. Es por ello que se debe obtener un nivel de evidencia suficiente que permita reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.

Asimismo, la actividad de la auditoría se basa en informar tanto a nivel externo como interno de la empresa de cuál es, en definitiva, la situación real de ésta.

Por una parte y de cara al funcionamiento interno de la empresa, la auditoría se considera una herramienta de evaluación y control para la sociedad. Permite analizar la eficiencia del trabajo realizado por la sociedad, evaluar el control de ésta y tomar las decisiones necesarias para aumentar el rendimiento y mejorar los resultados. Normalmente, los demandantes de la información sobre la situación de la empresa son los socios y administradores.

Por otra parte y de cara al entorno de la empresa, la auditoría informa a un amplio colectivo social interesado en la información económico- financiera de ésta por mantener o poder mantener en el futuro relaciones con la sociedad. Los usuarios interesados son normalmente inversores, entidades bancarias, clientes o proveedores. La opinión del auditor sobre la situación de la sociedad les aporta un grado mayor de confianza y garantía a la hora de tomar decisiones.

Por tanto, el informe de auditoría “es un eslabón importante en la fiabilidad general del sistema y por lo mismo, sensu contrario, el que tales informes no cumplan dicha finalidad puede ocasionar gravísimos perjuicios tanto a los intereses generales como a los particulares de los sujetos que adopten decisiones apoyadas en un conocimiento no preciso de la realidad de dicha empresa.” (STS, 08-04-2008.)

Ilustración 1. Principales objetivos de la auditoría



Fuente: Elaboración propia.2019

2.2 HISTORIA Y EVOLUCIÓN

La auditoría tiene sus orígenes en la Edad Media, época donde se incrementaron las actividades comerciales y en la que nacieron las primeras rutas comerciales como la “Ruta de la Seda”. Con el crecimiento de dichas actividades, surgió la necesidad de que una persona imparcial a la sociedad se encargara de supervisar, vigilar y controlar las actividades llevadas a cabo por los empleados de las sociedades para verificar que los ingresos eran los correctos y detectar cualquier posible error o fraude existente. Existían organizaciones de profesionales que desarrollaban actividades de auditoría,

entre las que encontramos el Consejo Londinense de Inglaterra fundado en el año 1310 y el Colegio de Contadores de Venecia de 1581.

Sin embargo, fue en Inglaterra a finales del siglo XVIII durante la Revolución Industrial, cuando la actividad experimentó un mayor desarrollo y se reconoció por primera vez como una profesión independiente. Las empresas pasaron de ser sociedades familiares a grandes sociedades con mayor diversificación del capital y control interno. Los accionistas de sociedades con actividad comercial principalmente y los terceros interesados, hacían uso de la actividad de la auditoría para obtener un mayor grado de seguridad y confianza en la veracidad de los estados financieros.

Por el contrario, hasta los años 70 en España la actividad era conocida únicamente por aquellas sociedades con participaciones de capital en el extranjero, donde estaba más desarrollado y expandido el trabajo del auditor. El resto de sociedades demandaba puntualmente la auditoría o ésta les era impuesta por las autoridades para verificar operaciones tales como la compra – venta de sociedades.

Fue con la entrada de España en la Comunidad Económico Europea (CEE) en 1986 cuando el país tuvo que adaptarse a la normativa europea y seguir su política de transparencia y fiabilidad de la información económica financiera de las empresas y entidades auditadas.

Así pues, con el objetivo de regular la actividad de auditoría y seguir en línea con la normativa europea, se estableció la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Esta ley define la auditoría como una actividad profesional con el objetivo de contribuir a la transparencia y fiabilidad de la información financiera divulgada por las empresas.

Con el paso de los años y la necesidad de adaptar la normativa a los cambios en la economía, las relaciones comerciales y la sociedad, nació la Ley 12/2010 de 30 de Junio de Auditoría de Cuentas, por la que se modifica la Ley 19/1988 de 12 de Julio. La nueva Ley de Auditoría de Cuentas no suponía únicamente la actualización de la normativa a la estructura empresarial y financiera española, sino que suponía la armonización con la normativa europea y la adaptación a la Octava Directiva.

Los principales aspectos que se modificaron en la Ley 12/2010 de 30 de Junio de Auditoría de Cuentas fueron:

1. Aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), que suponen la homogeneización con el resto de países de la Unión Europea.

2. Un control de calidad externo a las sociedades de auditoría por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), el cual se consolida como supervisor público.
3. La publicación de un informe anual de transparencia por parte de las firmas que auditen entidades de interés público y la obligatoriedad de rotación del auditor cada siete años.
4. Establecimiento de un sistema de principios, en el que el auditor evalúa las amenazas y aplica medidas de salvaguarda para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable, fortaleciendo así el principio de independencia.

Tras la adaptación de la normativa española a la normativa europea y la adopción de nuevas medidas en la ley, se dio lugar un hecho detonante en la economía que produjo la desconfianza en la veracidad de los estados financieros de las sociedades y el trabajo realizado por el auditor: la crisis financiera de 2008.

Este fenómeno, iniciado con la burbuja inmobiliaria en Estados Unidos en el año 2006, supuso la pérdida de seguridad en los mecanismos de control y en las instituciones que velan por el funcionamiento del mercado. El trabajo realizado por los auditores y la calidad de éste, llegaron a ponerse en entredicho por la pérdida de confianza de los inversores. Todo ello llevó a la necesidad de efectuar modificaciones en el marco normativo comunitario para garantizar su suficiencia y adecuación.

Ante tal situación, la Unión Europea tomó medidas para reconducir la economía y devolver la confianza en el trabajo del auditor. Los cambios realizados se reflejaron en la Directiva 2014/56/UE y el Reglamento (UE) 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo el 16 de abril de 2014, los cuales modifican el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. La primera aplicable a todas las auditorías legales en la Unión Europea; la segunda aplicable a las Entidades de Interés Público (EIP) y sus respectivas firmas auditoras.

En resumen, los principales objetivos perseguidos con la nueva normativa comunitaria son:

- Fortalecer la independencia y objetividad del auditor.
- Reforzar el mercado de auditoría.
- Aumento de la transparencia en el trabajo del auditor.

Los cambios normativos europeos fueron recogidos en un único cuerpo normativo en España, la Ley de Auditoría de Cuentas 22/2015, de 20 de julio (LAC 22/2015 en adelante). Por tanto, dicha ley incluye los requerimientos recogidos en la Directiva

aplicables a todas las auditorías y los requerimientos del Reglamento Europeo, aplicable a las Entidades de Interés Público (EIP).

Las principales modificaciones llevadas a cabo por la LAC 22/2015 respecto de la ley anterior, la Ley 12/2010, se simplifican en:

- a) Nuevos requisitos que deben ser incluidos en el Informe de Auditoría, tales como la descripción de los riesgos de incorrecciones materiales más significativos.
- b) Obligatoriedad de contar con una Comisión de Auditoría en el caso de que la sociedad sea considerada Entidad de Interés Público.
- c) Informe adicional presentado por los auditores a la Comisión de Auditoría, que incluye entre otros, las deficiencias significativas del sistema de control interno.
- d) Ampliación de incompatibilidades y servicios prohibidos para las Entidades de Interés Público.
- e) Nuevas restricciones en el régimen de contratación y rotación del auditor, diferenciando la duración en Entidades de Interés Público y el resto de sociedades.
- f) Limitaciones en la concentración de los honorarios, siendo más restrictivas en las Entidades de Interés Público.

3. ORGANISMOS DE CONTROL

Son las organizaciones encargadas de elaborar la normativa y principios fundamentales, que constituyen la fuente de información del auditor, al mismo tiempo regulan y representan a los auditores.

3.1 SISTEMA DE CONTROL INTERNO

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas (ICAC en adelante) es un Organismo Autónomo, adscrito al Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

La función principal del ICAC es la supervisión pública y el control de la actividad de auditoría. Adicionalmente se destacan las siguientes funciones:

- Establecer y mantener el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), así como autorizar e inscribir a los auditores para ejercer su actividad.
- Adopción de las normas éticas, normas de control de calidad interno y normas técnicas y la revisión de su cumplimiento
- Continua formación de los auditores
- Vigilancia de la evolución de la auditoría en las entidades de interés público
- Régimen disciplinario
- Sistema de inspecciones e investigación

El ICAC debe ser independiente, transparente y contar con los conocimientos técnicos para el desarrollo de su función. Tal y como se obtiene de la normativa europea, el ICAC debe cooperar con el resto de sistemas de supervisión de los estados miembros para asegurar una elevada calidad de la auditoría de la Unión Europea.

Los órganos rectores del ICAC son:

- Presidente: nombrado por el Gobierno de España, se encarga de la representación legal del ICAC
- Comité de Auditoría de Cuentas: formado por el Presidente del ICAC y un máximo de trece miembros entre los que se encuentran representantes del Tribunal de Cuentas, del Banco de España o de la Abogacía del Estado entre otros. Entre sus funciones se encuentran la determinación de las normas para el examen de acceso al ROAC; la resolución de consultas planteadas por los auditores; o la publicación de las normas de auditoría, ética y calidad interna.

- Consejo de Contabilidad: formado por el Presidente del ICAC y por los representantes de los organismos que tengan competencias de regulación en materia contable del sistema financiero. Su función es valorar la idoneidad y adecuación de las propuestas normativas o de interpretación de interés general.

3.2 CORPORACIONES

Entre las corporaciones representativas de cuentas destacan:

- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España

Institución privada representativa de los auditores y sociedades que operan en España. Asimismo, se reconoce como una Corporación de Derecho Público, asociada al Ministerio de Economía y Competitividad.

Las principales funciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE en adelante), se resumen en:

- Promoción y difusión de la relevancia del auditor en la actividad económica y el incremento de la transparencia.
- Asegurar la calidad de los miembros del ICJCE
- Servicios de calidad técnica a los miembros
- Defensa de los intereses colectivos
- Cumplimiento de los principios de integridad, independencia y competencia profesional
- Formación constante de sus miembros

Los órganos que forman el ICJCE son:

- Presidente: dirige y representa la Corporación, ostenta la representación legal del ICJCE y preside el Consejo Directivo y la Comisión Permanente.
- Consejo Directo: órgano encargado de fomentar las actividades del ICJCE; encargado de la dirección y administración del Instituto; concertar la celebración de las Asambleas Generales; proposición de oposiciones para nuevos miembros del Instituto; establecer mecanismos para asegurar la profundidad y calidad de los trabajos de auditoría.

- Comisiones: las comisiones que forman el ICJCE son la Comisión Nacional de Deontología; Comisión Técnica y de Calidad; Comisión de Depymes; Comisión de Regulación; Comisión de Formación; Comisión del Registro de Auditores Judiciales y Forenses; Comisión de Auditores del Sector Público y Comisión de Independencia entre otras.
- Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Economistas

El Registro de Economista Auditores del Consejo General de Economistas (REA+ REGA en adelante) es un órgano del Consejo General de Economistas encargado de fomentar la renovación de la auditoría en España y formado por más de 70.000 economistas.

Por una parte, el REA+REGA impulsa la actividad de la auditoría en España formando parte de organizaciones nacionales e internacionales; por otra parte trata de dar apoyo a los miembros que forman parte de la organización mediante su formación y desarrollo y el control de calidad de su trabajo.

Las principales funciones del REA+REGA son:

- Preparar las normas y procedimientos de la auditoría
- Convocar el examen de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) que permite ejercer de auditor.
- Controlar la calidad del trabajo realizado por los auditores

En resumen, el REGA+REGA tiene “el objetivo de favorecer la calidad del trabajo de los auditores, como garantía de transparencia hacia la sociedad y con el reto de luchar contra la concentración actual existente en el mercado.”
(Puig de Travy, C. 2013)

4. MARCO CONCEPTUAL

La relevancia de la auditoría en su contribución a la estabilidad financiera ha llevado a la normativa que regula dicha actividad a un proceso continuo de cambio con el objetivo de adaptarse a la situación de cada momento.

En el año 2014, tras las devastadoras consecuencias derivadas de la crisis financiera que acabaron con la confianza en la veracidad de los estados financieros de las empresas, la Unión Europea presentó la Directiva 2014/56/UE y el Reglamento (UE) nº537/2014 como medidas de refuerzo de la actividad de la auditoría.

La Directiva 2014/56/UE y el Reglamento (UE) nº537/2014 recogen los cambios en la normativa que fortalecen la independencia y calidad de las auditorías, en especial reforzando las de las entidades de interés público. Dada la relevancia de estas últimas sociedades por su complejidad, se regula su normativa en el Reglamento (UE) nº537/2014, donde se incluyen los requisitos específicos aplicables a dichas entidades.

Así pues, tanto la Directiva 2014/56/UE como el Reglamento (UE) nº537/2014 son de aplicación a todas las auditorías legales de los Estados miembros de la Unión Europea. Es por ello, que en España, la nueva normativa europea se recoge en una sola Ley, la Ley de Auditoría de Cuentas 22/2015 de 20 de Julio.

La Ley de Auditoría de Cuentas 22/2015 incluye:

- Régimen de acceso para ejercer la auditoría
- Requisitos del desarrollo de la actividad de la auditoría, incluyendo los principios de objetividad e independencia, la emisión del informe y normas de organización del auditor
- Régimen de control y sancionador que garantizan la correcta aplicación de la normativa.

Por otra parte, es también de aplicación en el ejercicio de la auditoría, una serie de principios que se resumen en: principios generales, principios relacionados con los conceptos básicos de auditoría y los principios relacionados con el proceso de auditoría. Así pues,

- 1) Los principios generales son los requisitos previos para la realización del trabajo de auditoría y entre los que encontramos la ética e independencia, el control de calidad y gestión y habilidades del equipo de auditoría.

- 2) Los principios relacionados con los conceptos básicos de auditoría son, el riesgo de auditoría, juicio profesional y escepticismo profesional, materialidad, comunicación y documentación.
- 3) Los principios relacionados con el proceso de auditoría, señalados en la Norma Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores 200 (ISSAI-ES 200), son la comunicación de los términos del trabajo de fiscalización, planificación, conocimiento de la entidad auditada, y valoración de riesgos entre otros.

El principio general sobre el cual se va a desarrollar el trabajo es el principio de la ética e independencia, dado que se trata de un pilar básico en el trabajo de auditoría en el que reside la confianza que se deposita en todo informe de auditoría, donde el auditor debe cumplir los requerimientos éticos relevantes, incluyendo los relacionados con la independencia.

A lo largo del desarrollo del trabajo, analizaremos los aspectos relativos a la independencia distinguiendo entre las entidades que no son de interés público y las que sí lo son, dado que la norma es más restrictiva en estas últimas. Por ello, definimos en primer lugar qué es una Entidad de Interés público (EIP en adelante) y que requerimientos deben cumplir las sociedades para ser consideradas como tal.

En la normativa europea se consideran EIP, tal y como se define en el punto 13 del Reglamento 537/2014:

- Entidades cotizadas cuyos valores se admitan a negociación en un mercado regulado
- Entidades de crédito
- Empresas de seguros
- Entidades que sean de interés público en algún Estado miembro.

Adicionalmente, los estados miembros de la Unión Europea pueden designar otras sociedades como entidades de interés público. En España, la LAC 22/2015 y el Reglamento de Auditoría de Cuentas, amplían el concepto de entidades de interés público, incluyendo como EIP también las siguientes sociedades:

- Entidades cuyos valores sean admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil.
- Entidades de servicios de inversión e inversión colectiva que a fecha de cierre tengan mínimo 5.000 clientes o 5.000 partícipes durante dos ejercicios consecutivos.

- Fondos de pensiones con un mínimo de 10.000 partícipes durante dos ejercicios consecutivos.
- Fundaciones bancarias, entidades de pago, de dinero electrónico.
- Entidades que durante dos ejercicios consecutivos, excedan los 2.000.000.000 de euros de importe neto de cifra de negocios y los 4.000 empleados.
- Grupos de sociedades en los que la dominante sea entidad de interés público.

5. REQUERIMIENTOS ÉTICOS

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) son un conjunto de requisitos y reglas profesionales que debe tener un Contador Público y Auditor al realizar la inspección o auditoría financiera de una sociedad, garantizando la calidad y veracidad de su trabajo. Las NIA son emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board (IASSB)) que pertenece a la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accounts (IFAC)).

El IFAC es la organización mundial que regula la actividad de la auditoría y está formado por los siguientes Consejos:

- Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y de Aseguramiento (IAASB)
- Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB)
- Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA)
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB)

Dichos consejos son los emisores de las normas éticas, normas de control de calidad y NIAs, entre otras.

Tras los escándalos financieros de los últimos años, la crisis financiera y la pérdida de confianza en el trabajo del auditor, son de gran relevancia los principios de ética recogidos en el *Código de Ética Para Profesionales de la Contabilidad*. (IESBA, 2009). Dada la relevancia pública de la actividad de la auditoría, el auditor debe aplicar los principios recogidos en el Código de Ética, con el objetivo de emitir una opinión objetiva e independiente de los estados financieros.

Los principios recogidos en el Código IESBA son considerados el marco de referencia internacional, en el que se basa la normativa española. Así pues, los principios éticos recogidos en la LAC 22/2015 son:

➤ Competencia profesional:

El auditor debe aplicar sus conocimientos teóricos y prácticos a la hora de realizar el trabajo de auditoría. Sus conocimientos deben mantenerse de forma continuada, poniéndose al día de las técnicas profesionales y normativa vigente, por lo que deberán recibir continua formación.

➤ Diligencia debida:

Hace referencia al especial deber de cuidado que debe tener el auditor a la hora de aplicar la normativa, justificando y documentado las conclusiones alcanzadas. Así pues, otro auditor con los mismos documentos debería llegar a las mismas conclusiones.

➤ Integridad:

El auditor debe ser honesto y sincero en el ejercicio de su actividad, actuando con rectitud y compromiso frente a circunstancias de riesgo.

➤ Objetividad:

Implica actuar con imparcialidad y sin conflictos de intereses que puedan comprometer la independencia. Para ello, debe ser totalmente independiente, evitando intereses, influencias indebidas, favoritismos o prejuicios.

➤ Independencia:

La independencia es el principio fundamental de la auditoría que se define como la ausencia de intereses o influencias que puedan perturbar la objetividad del auditor.

Dos conceptos relevantes en los que debe basarse la independencia del auditor son el escepticismo profesional y juicio profesional.

Por una parte, el escepticismo profesional implica que el auditor debe mantenerse en alerta ante cualquier incorrección material que pueda surgir en las cuentas analizadas. Es decir, no creer todo lo que digan, indagar en los asuntos de la sociedad y obtener evidencia.

El auditor mantendrá una actitud de escepticismo cuando revise las estimaciones de la dirección y cuando realicen la evaluación crítica de la evidencia obtenida.

Por otra parte, juicio profesional que implica la aplicación del conocimiento, formación práctica y experiencia del auditor de forma adecuada a las circunstancias. Debe documentar adecuadamente el juicio que ha aplicado.

Adicionalmente, en el Código IESBA se recogen los siguientes principios:

➤ Confidencialidad:

Los profesionales que realicen el trabajo de auditoría deben guardar el secreto profesional, es decir, no revelar información confidencial sin autorización, ni utilizar dicha información para ventaja personal o de terceros.

Tal y como señala el ICAC, "las firmas de auditoría, entendiendo como tales tanto a los auditores de cuentas individuales como las sociedades de

auditoría, e incluyendo a las de pequeña dimensión (...) estarán obligados a asegurar que quién firma el informe de auditoría, los socios auditores, y los auditores designados para actuar en nombre de una sociedad auditora mantengan el secreto de cuanta información conozcan en relación con la actividad de auditoría desarrollada por dicha firma, no pudiendo hacer uso de la misma para fines distintos a los de la propia auditoría de cuentas.” (98/JUNIO 2014, BOICAC (Boletín Oficial del ICAC))

➤ Profesionalidad:

Conlleva la obligación de cumplir con la normativa aplicable, evitando cualquier situación que pueda desacreditar a la profesión, es decir, las situaciones ante las cuales un tercero bien informado concluiría que afectan negativamente a la reputación del auditor.

La aplicación de dichos principios es necesaria para obtener un trabajo de auditoría de calidad, que es esencial en la auditoría, “no solo porque así podremos mejorar nuestra credibilidad, sino porque la auditoría es un instrumento básico para la generación de confianza entre los agentes económicos y, en última instancia, para promover el crecimiento de la economía.” (Alonso, M. 2016)

En los siguientes apartados se realizará un análisis del principio de independencia. En la normativa española, se establece un sistema mixto que se basa por una parte en un esquema de amenazas y medidas de salvaguarda; por otra parte en un régimen de incompatibilidades.

6. REGIMEN GENERAL DE INDEPENDENCIA

6.1 PRINCIPIO GENERAL DE INDEPENDENCIA

La normativa española establece que el auditor de cuentas y sociedades auditoras deben ser independientes de las entidades auditadas. En el caso de que la independencia se pueda ver comprometida, el auditor deberá abstenerse de realizar el encargo de auditoría.

El auditor, no será capaz de preservar su independencia respecto de la entidad auditada y por tanto deberá abstenerse de actuar cuando concurren los siguientes hechos:

- Cuando el auditor participe en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada ya que supondría una amenaza a la independencia para la cual no existe medida de salvaguarda posible que la elimine o reduzca a un nivel aceptable.
No obstante, no se considerará que el auditor participe en la gestión o toma de decisiones cuando realice las comunicaciones sobre auditoría al cliente durante el trabajo de auditoría.
- Cuando se de alguna causa de incompatibilidad, que analizaremos en los siguientes puntos, relacionadas con:
 - Incompatibilidades por situaciones personales y por servicios prestados
 - Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo
 - Honorarios
 - Incompatibilidades en las Entidades de Interés Público (EIP)

El organismo encargado de supervisar el cumplimiento del principio de independencia es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), tal y como hemos visto en el epígrafe 3.3. Así pues, el ICAC es considerado “el organismo encargado de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia, así como de valorar en cada trabajo concreto la posible falta de independencia de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría” (SAP Granada, Sección 3ª de 07-12-2012.)

6.2 AMENAZAS Y SALVAGUARDAS

Para garantizar el cumplimiento del principio de la independencia, los auditores se rigen por un sistema de principios en el cual el auditor valora las amenazas que se pueden dar ante diferentes situaciones que puedan comprometer la situación de independencia frente a la entidad auditada. Tras la valoración de las amenazas, el auditor debe adoptar las medidas de salvaguarda que eliminen o reduzcan a un nivel aceptable dichas amenazas.

En el caso de que las medidas de salvaguarda no sean capaces de eliminar o reducir considerablemente la amenaza, el auditor deberá abstenerse de realizar el encargo de auditoría.

Asimismo, se establece en el artículo 15.3 de la LAC 22/2015 que los procedimientos llevados a cabo por el auditor “serán adecuados a la dimensión de la actividad de la auditoría del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, serán objeto de revisión periódica y se aplicarán de manera individualizada, en su caso, para cada trabajo de auditoría, debiendo documentarse en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas”.

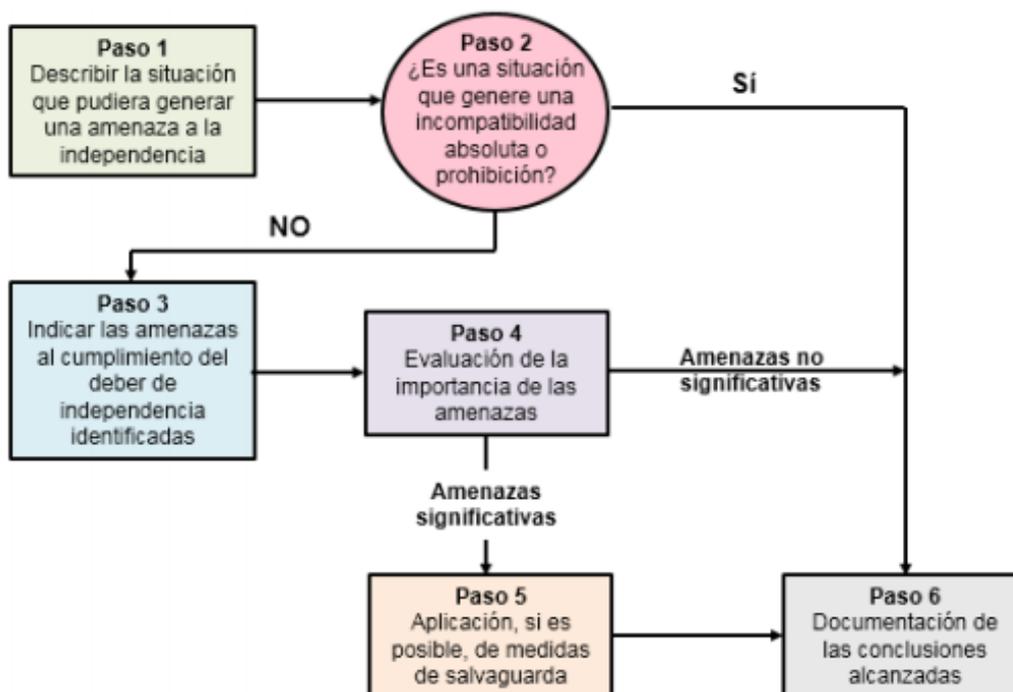
A la hora de valorar la importancia de la amenaza que pueda provocar una determinada situación, el auditor debe tener en cuenta los siguientes factores:

- “Condición, cargo o influencia de las personas o entidades implicadas;
- La naturaleza del factor o circunstancia que origina la amenaza;
- La concurrencia de otras circunstancias de las que puedan surgir otras amenazas;
- Los servicios y relaciones mantenidos con la entidad auditada;
- El contexto en que se realiza la auditoría de cuentas”

(Quintana Navío, J., *et al.* 2017).

El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) emitió una *Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas* como herramienta para el auditor a la hora de detectar las amenazas y aplicar las medidas correspondientes. En la guía se recomienda el seguimiento de un proceso de seis pasos ante la identificación de una cualquier situación, reflejados en la *Ilustración 2*.

Ilustración 2. Esquema de análisis sugerido por el ICJCE



Fuente: Presentación Independencia. Carmen Rodríguez (Departamento Técnico del ICJCE). Valencia, 19 de enero de 2017.

Analizando en detalle los pasos del esquema anterior que refleja el procedimiento propuesto por el ICJCE:

1. En primer lugar, el auditor debe describir la situación que pudiera provocar una amenaza a la independencia. El auditor debe explicar si existen conflictos de intereses o algún tipo de relación, como servicios prestados a la sociedad ajenos a la auditoría o relaciones de familiaridad que puedan comprometer la independencia. En el caso de que se trate de un cliente de auditoría, cabría consultar el período de vigencia de las incompatibilidades.
2. En segundo lugar, el auditor debe concluir si la situación genera o no una incompatibilidad absoluta o prohibición que supongan la abstención del trabajo de auditoría por no existir medidas de salvaguarda que eliminen o reduzcan a un nivel aceptable las amenazas generadas.

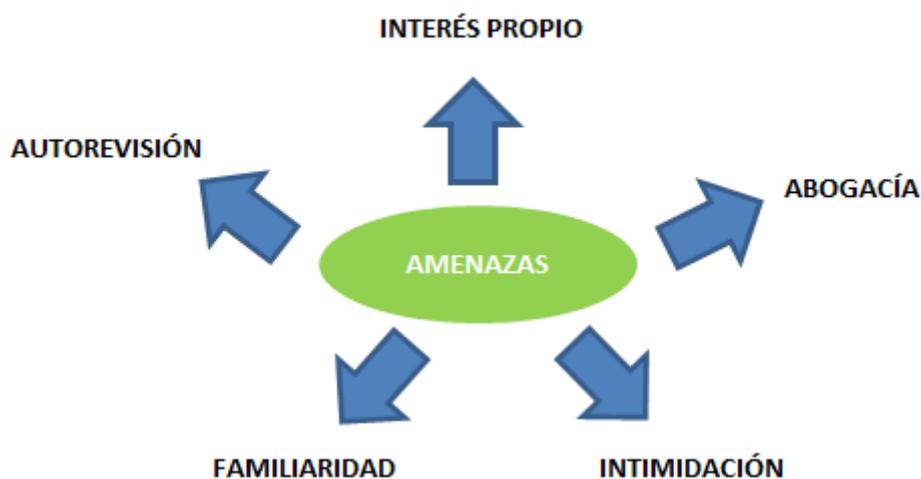
3. A continuación, en el caso en el que la situación no genere una incompatibilidad absoluta, se indicarán las amenazas a la independencia detectadas.

4. Valorar si las amenazas son significativas.

En el caso en el que se identifique una amenaza de las señaladas en la *Ilustración 3* y se clasifique como no significativa, será necesaria la aplicación de medidas de salvaguarda, siempre que se justifiquen las razones de dicha conclusión. En el caso de no estar suficientemente justificadas o la conclusión no sea correcta, podrían derivar en incumplimiento.

Por el contrario, si la amenaza resulta significativa, se procederá a aplicar las medidas de salvaguarda pertinentes para eliminarla o reducirla de manera que no afecte a la independencia del auditor.

Ilustración 3. Esquema de Amenazas a la independencia del auditor



Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley de Auditoría de Cuentas (2019)

5. Aplicar las medidas de salvaguarda correspondientes para eliminar o reducir las amenazas identificadas.

Las medidas de salvaguarda se adoptaran siguiendo el tipo de amenaza a la que deben hacer frente y la relevancia de las mismas. Periódicamente se realizará una revisión del análisis realizando, validando la vigencia de las conclusiones y el correcto funcionamiento de las salvaguardas.

6. Documentar las conclusiones alcanzadas por el auditor tras aplicar las medidas de salvaguarda y concluir se compromete la independencia en el trabajo de la auditoría.

La firma auditora debe documentar los procedimientos llevados a cabo durante todo el ejercicio hasta la emisión del informe de auditoría.

El auditor se abstendrá de seguir o establecer la relación con el cliente cuando se encuentre ante una incompatibilidad o prohibición; cuando las medidas de salvaguarda aplicadas ni eliminen ni reduzcan a un nivel aceptablemente bajo la amenaza.

En resumen, la falta de emisión del informe o renuncia a la continuidad con el contrato de auditoría quedará justificada tan solo por justa causa. La ley entiende por “justa causa” alguna de las siguientes circunstancias:

- “Existencia de amenazas que comprometan la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad auditora” (Art.5.2.a. LAC 22/2015)
- “Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos” (Art.5.2.b. LAC 22/2015)

A continuación analizamos las principales situaciones que suponen una amenaza a la independencia del auditor y que pudieran generar una incompatibilidad o prohibición, señaladas en la *Ilustración 3*.

a) Interés propio

Amenaza en la cual un interés financiero u otro tipo, incluido el motivado por intereses económicos comunes, puedan ejercer influencia sobre el juicio o comportamiento del auditor.

Ejemplos de amenazas por interés propio serían que el auditor poseyera acciones de la entidad auditada; que el auditor o firma auditora realizaran transacciones con la entidad auditada; o que el auditor mantuviera un interés financiero común con el cliente del encargo.

b) Autorrevisión

Amenaza que se da cuando el auditor, para poder realizar el trabajo de auditoría, deba revisar o evaluar un resultado o criterio que ha sido emitido anteriormente por él mismo, sobre información financiera o estados auditados.

A la hora de identificar la amenaza, el ICJCE propone el siguiente planteamiento:

1. Detectar si se han obtenido “resultados, juicios o criterios” relacionados con datos o información.
2. Detectar si dichos resultados pueden ser utilizados por la sociedad auditada en la toma de decisiones que tengan efecto en los estados financieros.
3. Si el auditor “llevará a cabo en la realización del trabajo de auditoría procedimientos que supongan revisiones o evaluaciones de estos resultados, juicios o criterios”.

Ejemplos de amenazas por autorrevisión serían que el auditor hubiera preparado los estados financieros objeto de auditoría; que un miembro del equipo de auditoría hubiera sido recientemente administrador o directivo de la entidad auditada; o que el auditor prestara un servicio que afectara a la información financiera.

c) Abogacía

Amenaza que surge cuando la sociedad de auditoría promueve la posición a favor o en contra de la entidad auditada, poniendo en peligro su objetividad.

Ejemplos de amenaza por abogacía serían que el auditor actuara como abogado del cliente en litigios contra terceros; que el auditor promocionara la compra de acciones de la entidad auditada; o que el auditor defiendiera los intereses de un cliente situándose en contra de los intereses de otro de sus clientes.

d) Familiaridad o confianza

Cuando la relación de la sociedad auditada con accionistas, administradores o altos cargos sea muy cercana y el auditor pueda mostrarse afín a sus intereses o aceptar con facilidad el trabajo.

Asimismo, “En todo caso la existencia de una relación prolongada entre el auditor o sociedad de auditoría y la entidad auditada, implica una amenaza a la familiaridad...” Además se añade más adelante “En todo caso deberá tener la consideración de significativa la amenaza de familiaridad en los supuestos en que la relación contractual sea superior a 10 años” (110/JUNIO DE 2017, BOICAC (Boletín Oficial del ICAC))

Ejemplos de amenaza por familiaridad serían que el administrador o responsable del área contable de la entidad auditada tuviera un vínculo familiar con algún miembro del equipo de auditoría; que existiera una amistad entre un

miembro del equipo de auditoría con responsabilidad y el responsable del área económico-financiera de la sociedad auditada.

e) Intimidación

Amenaza que se da cuando el auditor es disuadido o condicionado por presión inapropiada causada por la entidad auditada, incluyendo intentos de ejercer influencias indebidas.

Ejemplos de amenaza por intimidación serían que la entidad auditada amenace a la sociedad de auditoría con rescindir el contrato; que los auditores sean presionados para rebajar los honorarios reduciendo la extensión del trabajo; o que la sociedad auditada acepte regalos o invitaciones por parte del cliente, con un valor significativo.

Una vez identificadas las amenazas, el auditor debe proceder a su eliminación o reducción a un nivel aceptablemente bajo, es decir, aplicar salvaguardas. Las salvaguardas se dividen en:

- Salvaguardas a nivel firma
Las medidas que debe llevar a cabo el auditor para garantizar el cumplimiento de los requisitos éticos que le sean aplicables. Por ejemplo obtener confirmaciones de independencia de los miembros del equipo de auditoría; nombrar a un responsable que se encargue del cumplimiento del Sistema de Control de Calidad Interno de la sociedad auditadora; nombramiento de diferentes socios para prestar diferentes servicios en una misma entidad.
- Salvaguardas a nivel de situación
Ejemplos de estas medidas sería nombrar a un auditor ajeno para que revise el trabajo realizado; rotación de los miembros del equipo de auditoría; acabar con la relación empresarial que pudiera generar amenaza.
- Salvaguardas a nivel de entidad auditada
Serían medidas por parte de la entidad auditada el nombramiento del auditor por una persona ajena a la dirección; llevar a cabo procedimientos internos de calidad; supervisar la relación con la sociedad auditadora.

Con tal de ver de manera práctica qué medidas de salvaguarda serían aplicables a las amenazas, de manera que puedan garantizar la independencia del auditor, vemos los siguientes ejemplos:

EJEMPLOS DE AMENAZAS Y MEDIDAS DE SALVAGUARDA APLICABLES

Ejemplo 1

Suponemos que una firma de auditoría “A” va a llevar a cabo la auditoría de la sociedad “B”. Un miembro del equipo de auditoría posee acciones de la sociedad B. Esta situación puede considerarse una amenaza a la independencia por interés propio. Asimismo, la sociedad A presta servicios distintos del de auditoría a la sociedad B, lo que podría derivar en una amenaza por autorrevisión.

Ante dicha situación, cabría adoptar las medidas de salvaguardas pertinentes. Por una parte, la sociedad A podría obtener las confirmaciones de independencia del personal de la firma auditora que vaya a prestar tanto los servicios de auditoría como aquellos que vayan a llevar a cabo los servicios ajenos a esta. Adicionalmente, podría nombrar equipos de trabajos diferentes para la prestación de cada servicio; apartar del equipo de auditoría a aquellas personas que pudieran suponer una incompatibilidad; o rechazar la prestación de cualquier servicio cuando sea incompatible. Por parte de la sociedad B, que es la entidad auditada podría nombrar un equipo interno para la realización del servicio ajeno a la auditoría; involucrarse significativamente en el servicio prestado por la firma auditora; o realizar valoraciones internas sobre los resultados obtenidos por el auditor.

Ejemplo 2

Suponemos que la firma auditora “A” es defensora de la sociedad “B” por un litigio con un tercero. Asimismo, la sociedad A lleva prestando servicios de auditoría a la sociedad B desde hace 12 años. Dichas situaciones pueden suponer una amenaza a la independencia por abogacía y familiaridad.

Entre las posibles medidas de salvaguarda aplicables se encontraría la asignación de diferentes equipos para cada servicio; que la sociedad A no pueda establecer relaciones contractuales o cerrar acuerdos en nombre de la sociedad B; valorar si es significativa la incidencia que pueda causar el litigio sobre los estados financieros; realizar controles de calidad del trabajo del auditor. La sociedad B podría llevar a cabo medidas tales como la toma de decisiones respecto a su estrategia procesal; evaluar el trabajo llevado a cabo por la sociedad A e implantarlo cuando lo considere adecuado.

6.3 EXTENSIONES

Las incompatibilidades no se extienden tan solo al auditor o sociedad auditora, sino que también se extienden a personas o entidades que puedan encontrarse en situaciones que comprometan la independencia del auditor.

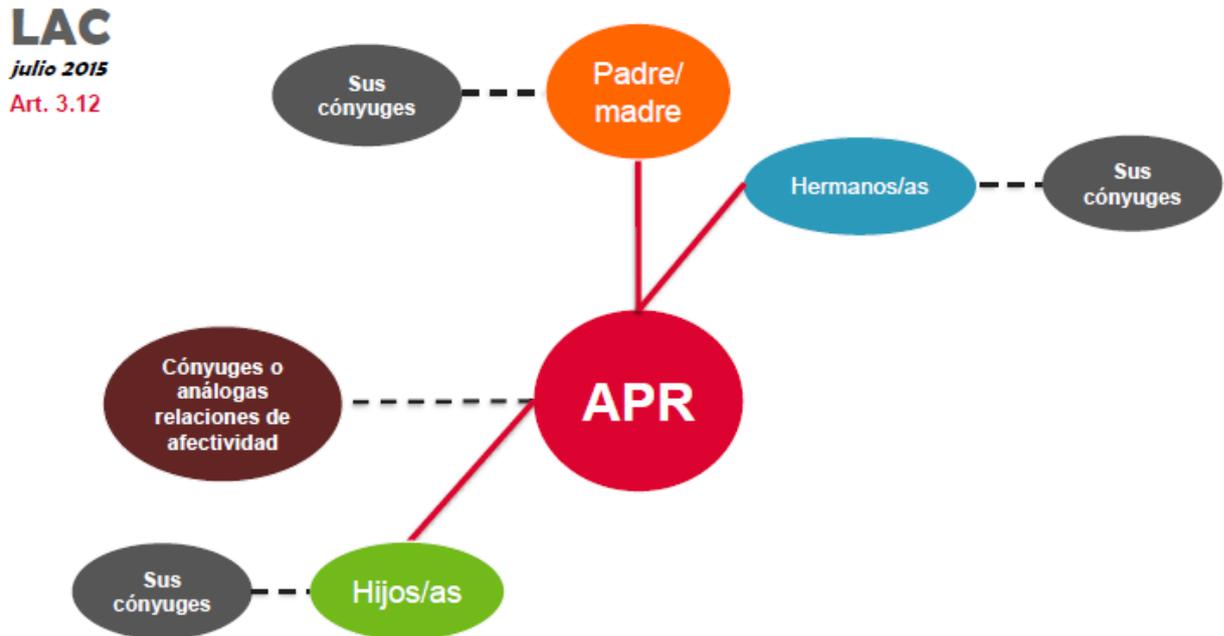
Por ello, definimos en primer lugar el perímetro de auditoría:

- FAMILIARES

La normativa distingue dos tipos de vínculos familiares:

a) Familiares del auditor principal responsable.

Ilustración 4. Familiares del auditor principal responsable (APR).

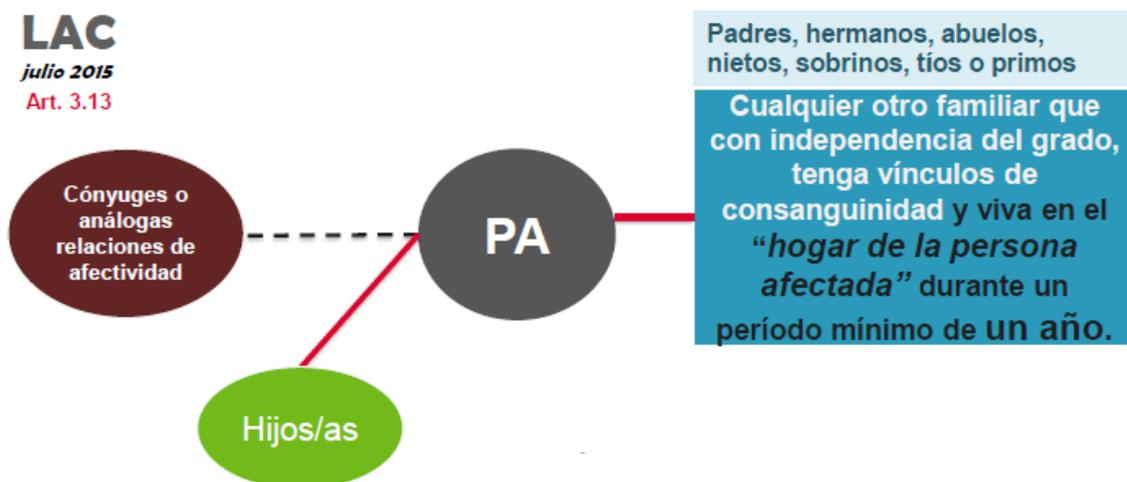


LAC
julio 2015
Art. 3.12

Fuente: *Presentación Independencia. Carmen Rodríguez (Departamento Técnico del ICJCE). Valencia, 19 de enero de 2017.*

- b) Familiares con vínculos estrechos de la persona afectada por la incompatibilidad.

Ilustración 5. Familiares con vínculos estrechos de la persona afectada por la incompatibilidad. (PA).



Fuente: *Presentación Independencia*. Carmen Rodríguez (Departamento Técnico del ICJCE). Valencia, 19 de enero de 2017.

▪ RED AUDITORA

Dentro de la red auditora encontramos las personas o entidades que tienen una relación directa con el auditor o sociedad auditora.

a) Equipo del encargo

Se define el equipo de encargo como “personal del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría que participen en la realización de un trabajo de auditoría de cuentas concreto, incluyendo a quienes, siendo socios o no, sean empleados o cualquier persona cuyos servicios estén a disposición o bajo el control del auditor de cuentas o la sociedad de auditoría.” (Art. 3.11. LAC 22/2015)

Sin embargo, tal y como establece la Norma Internacional de Auditoría (NIA 220.7 (d)), no están incluidos los expertos externos que contrata la sociedad auditora o una entidad de la red auditora.

b) Personas con capacidad de influir en el encargo

Se incluye cualquier persona, diferente del auditor principal, que tenga capacidad de influir en el resultado final de la auditoría o que participe en la gestión o supervisión de la auditoría y por tanto pueda ejercer influencia directamente en el trabajo de auditoría; independientemente de que sea o no auditor y de que forme parte o no de la sociedad auditora.

De la definición anterior, cabe recalcar quienes son los que “tienen capacidad para influir en el resultado final de la auditoría de cuentas” que quedan definidos en el Reglamento de la Auditoría de Cuentas (RAC):

- Las que participan en la aceptación y realización del trabajo (auditor firmante, gerente o gerentes, socios de otras disciplinas que hayan prestado servicios significativos para la auditoría y las encargadas del control de calidad)
- Los socios que, aunque no sean socios de auditoría, sean responsables de supervisar gestionar o valorar el trabajo de auditoría y puedan influir en la valoración y conclusiones alcanzadas.

c) Socios de la sociedad de auditoría y auditores y sociedades auditoras vinculadas.

Engloba los socios de la sociedad auditora, los socios comunes con las vinculadas y los auditores y sociedades auditoras vinculadas directa o indirectamente. Las entidades vinculadas a la entidad auditada son las definidas en la legislación como aquellas sociedades con las que exista una relación de control mediante la existencia de una misma unidad de decisión.

d) Otros empleados cuya actividad sea revisada por el auditor e intervenga en las actividades de auditoría.

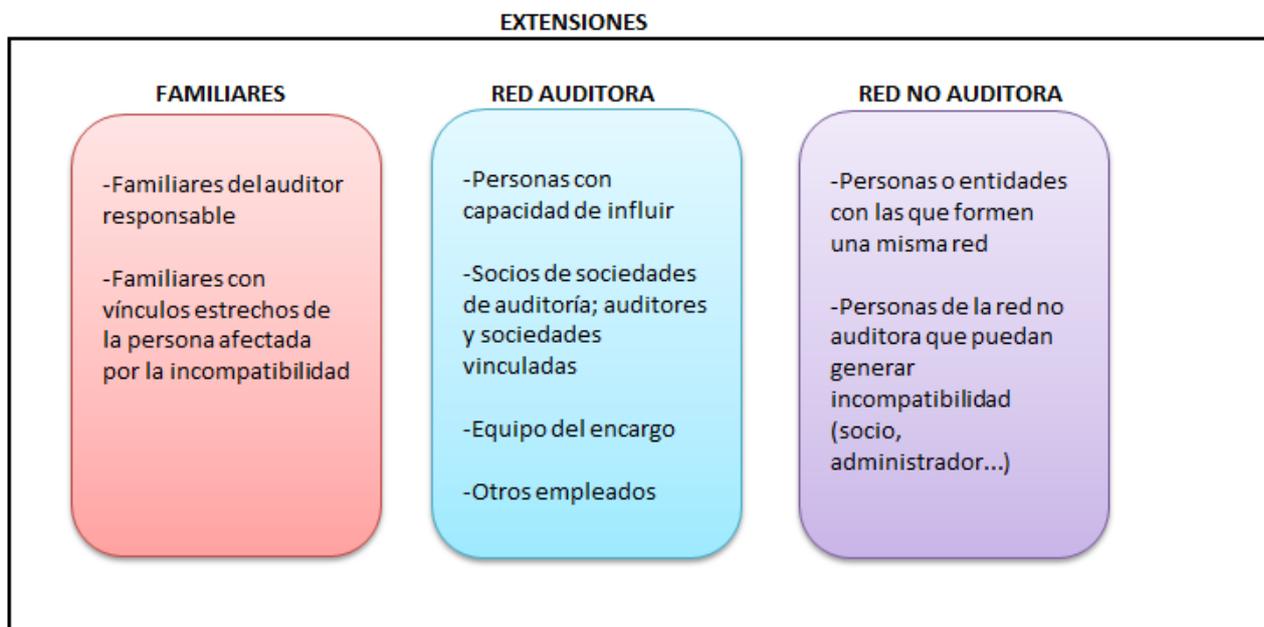
Dentro de la red auditora cabe incluir también “, a otros auditores de cuentas (Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC)) contratados, durante los doce meses anteriores a la fecha a la que se refieren los modelos, para llevar a cabo procedimientos de seguimiento del sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas o para realizar procedimientos de auditoría durante el trabajo de campo de un encargo de auditoría de cuentas” (Ferrer Pastor, C.2015)

▪ RED NO AUDITORA

Dentro de la red no auditora encontramos las personas o entidades que pueden originar amenazas a la independencia del auditor. Así pues, se incluyen:

- a) Las personas o entidades con las que formen una misma red (excluyendo las que pertenezcan a la red auditora):
- La sociedad de auditoría
 - Los auditores principales responsables, excluyendo a los auditores principales responsables de los componentes significativos del conjunto consolidable, en el caso de las auditorías de cuentas consolidadas.
- b) Personas de la red no auditora que pueden generar incompatibilidades:
- Socio
 - Administrador
 - Secretario del órgano de administración

Ilustración 6. Personas o entidades capaces de comprometer la independencia del auditor



Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley de Auditoría de Cuentas 22/2015. (2019)

6.4 CAUSAS DE INCOMPATIBILIDAD

Con tal de garantizar la independencia del auditor respecto de la entidad auditada, la normativa establece una serie de situaciones o circunstancias que suponen una incompatibilidad para el auditor y por las cuales debe abstenerse de realizar el encargo. El sistema de reglas establece como incompatibilidades “aquellas circunstancias que concurriendo en el auditor, en la sociedad de auditoría, la Ley de Auditoría presume *iuris et iure* que dejan de gozar de la suficiente independencia en el ejercicio de la actividad de la auditoría respecto de una empresa o entidad determinada” (TEROL GÓMEZ, R. 2016).

La normativa divide las incompatibilidades en dos grupos según el tipo de circunstancias que concurran. Por una parte, se encuentran las incompatibilidades derivadas de situaciones personales. Por otra parte, las incompatibilidades derivadas de servicios prestados.

1) SITUACIONES PERSONALES

Se dará una incompatibilidad cuando el auditor, la sociedad auditadora, familiares o alguien que forme parte de la red auditora y red no auditora (con las excepciones que se indiquen para cada caso) se encuentre en alguna de las siguientes situaciones:

a) OSTENTAR CARGOS EN LA ENTIDAD AUDITADA

Tal y como se señala en el Artículo 16.a) de la LAC 22/2015, se dará una incompatibilidad cuando formen parte del órgano de administración, sean directivos o apoderados u ocupen un puesto de empleo en la sociedad auditada.

Adicionalmente, también será causa de incompatibilidad tener la condición de responsable del área financiera o del control interno de la sociedad auditada.

En resumen, las siguientes condiciones serán las que originen una amenaza de familiaridad, interés propio o autorrevisión ante las cuales no hay medida de salvaguarda que garantice la independencia del auditor:

➤ Ser miembro del órgano de administración:

Se considera incompatibilidad “por haber desempeñado el cargo del Secretario del Consejo de Administración de la sociedad auditada, ser Letrado de la sociedad y existir una serie de relaciones con la propia sociedad y consejeros de la misma; ello determina una vinculación constante directa y remunerada con dicha sociedad que puede limitar la

imparcialidad del auditor, y que atenta contra el principio general de independencia” (STS, 18-09-2003)

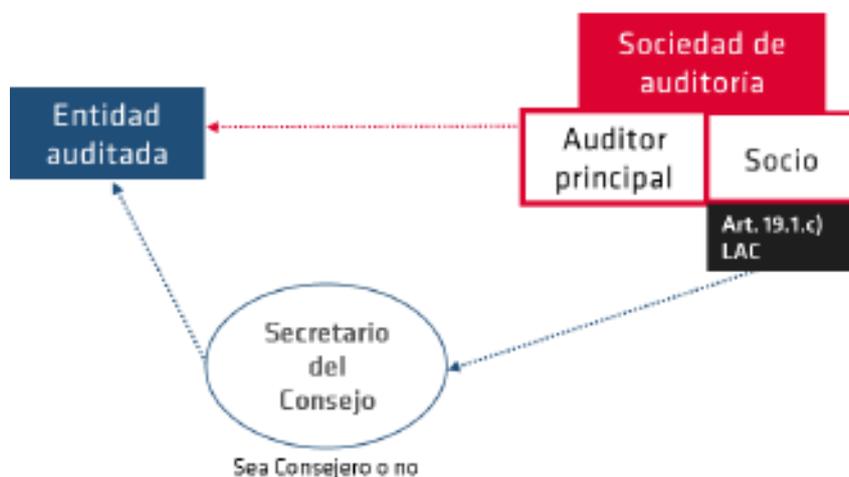
La incompatibilidad se extiende a los familiares del auditor principal que formen parte del consejo de administración de la sociedad auditada, su dominante, sus asociadas o aquella entidad en la que la auditada ejerza un control.

Se extenderá a la red auditora siempre que las personas y entidades que forman parte de esta, ostenten cargos en el órgano de administración de la entidad auditada, su dominante o sobre las vinculadas en las que ejerza control.

Se extenderá también a los familiares vinculados a la red auditora que fueran administradores en la entidad auditada, su dominante, una controlada o asociada.

Por último, se extenderá a la red no auditora de la sociedad auditada y sus vinculadas y a los familiares de los miembros de la red no auditora cuando puedan influir en el resultado del trabajo por razones de estructura y dimensiones de la sociedad auditora.

Ilustración 7. Ejemplo 1. Incompatibilidad derivada de situaciones personales

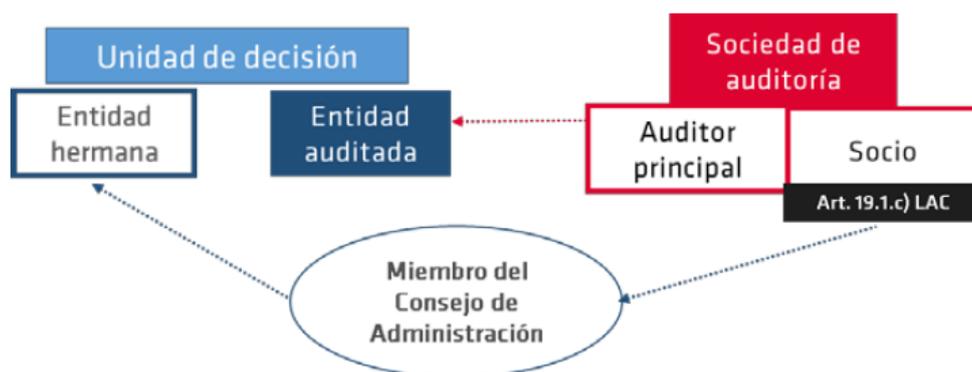


Fuente: *Presentación Independencia*. Carmen Rodríguez (Departamento Técnico del ICJCE). Valencia, 19 de enero de 2017.

En el ejemplo de la *Ilustración 7* suponemos una entidad que está siendo auditada por una sociedad auditora. La entidad auditada le ofrece el cargo de Secretario del Consejo a un socio de la sociedad auditora, distinto del auditor principal, que no ha intervenido en el trabajo de auditoría ni ha ejercido ninguna influencia.

Dado que la incompatibilidad de formar parte del órgano de administración se extiende a los socios, distintos del auditor principal, que formen parte de la sociedad auditora; la situación contemplada generaría una incompatibilidad para la sociedad auditora y por tanto, no cumpliría con el principio general de independencia.

Ilustración 8. Ejemplo 2. Incompatibilidad derivada de situaciones personales



Fuente: Presentación Independencia. Carmen Rodríguez (Departamento Técnico del ICJCE). Valencia, 19 de enero de 2017.

En el segundo ejemplo se observa que uno de los socios que forma parte de la sociedad auditora, distinto del auditor principal, es a su vez, miembro del Consejo de Administración de una sociedad. Dicha sociedad está vinculada a la entidad auditada ya que se encuentran bajo la misma unidad de decisión.

La situación supondría una incompatibilidad, ya que al formar parte de del consejo de Administración de una entidad que está bajo la misma unidad de decisión que la entidad auditada, se presumiría que el auditor no goza con la independencia suficiente para realizar el encargo.

➤ **Ser directivo o apoderado**

Cuando se pertenezca al órgano de dirección de la sociedad auditada o se tenga responsabilidades en dependencia del órgano de administración o consejero delegado.

El cargo de directivo “no sólo es incompatible para el ejercicio de la auditoría de cuentas de la empresa en cuestión su director gerente y la sociedad de auditoría en la que participa,(...) sino que también lo son el resto de los socios de la sociedad de auditoría que actúen a título individual, ya que existe una vinculación directa entre el primero y los

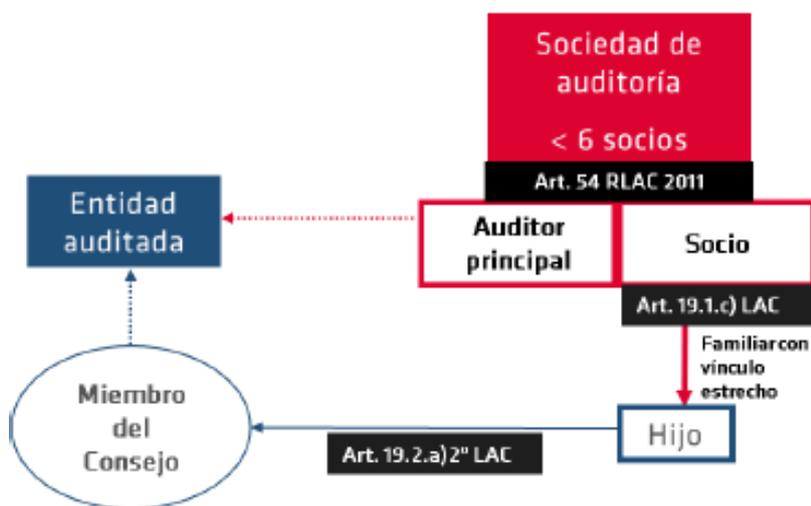
segundos, que se concreta en un acuerdo de carácter profesional a través de la participación de todos ellos en una sociedad de auditoría y siéndole, por consiguiente, de aplicación la extensión de la incompatibilidad” (05/MAYO DE 1991, BOICAC (Boletín Oficial del ICAC))

Se extenderá también a los familiares de los auditores principales que desempeñen el cargo en la entidad auditada, la dominante o en aquellas controladas o asociadas y significativas para la entidad.

Las personas o entidades que formen parte de la red auditora generarán una incompatibilidad cuando sean directivos de la entidad auditada o sus vinculadas y también en su dominante cuando se trate de otros empleados que se encuentren bajo el control del auditor. Los familiares vinculados a la red auditora cuando puedan influenciar en el trabajo de auditoría por razones de estructura y dimensión de la sociedad auditora.

Por último, se extenderá a la red no auditora de la sociedad auditada y sus vinculadas y a los familiares cuando sea por razón de estructura y dimensión puedan influenciar en el trabajo de auditoría.

Ilustración 9. Ejemplo 3. Incompatibilidad derivada de situaciones personales



Fuente: Presentación Independencia. Carmen Rodríguez (Departamento Técnico del ICJCE). Valencia, 19 de enero de 2017.

La situación que se desprende de la *Ilustración 9* es que el hijo de un socio de la sociedad de auditoría, distinto del que actúa como auditor principal, es miembro del consejo directivo de la entidad auditada.

Dicha situación generaría una incompatibilidad que atenta contra el principio general de independencia.

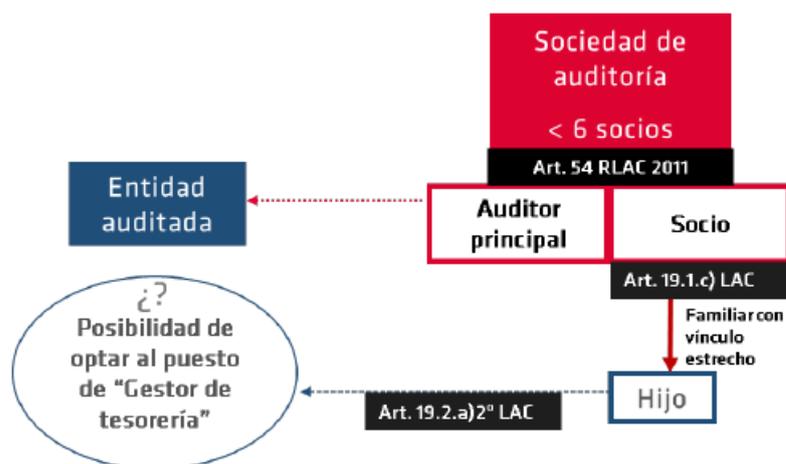
➤ **Ser empleado**

La persona que preste sus servicios a cambio de una retribución a una persona o entidad por cuenta ajena.

Se extenderá a los familiares cuyo trabajo pueda influir de manera significativa en información relacionada con los estados financieros; a la red auditora de la sociedad auditada y sus vinculadas ; extendiéndose también a su dominante en el caso de otros empleados controlados por el auditor. Los familiares de la red auditora cuando por razón de estructura y dimensión puedan influenciar en el trabajo de auditoría.

Se extenderá a la red no auditora cuando afecten a la elaboración de información financiera significativa.

Ilustración 10. Ejemplo 4. Incompatibilidad derivada de situaciones personales



Fuente: Presentación Independencia. Carmen Rodríguez (Departamento Técnico del ICJCE). Valencia, 19 de enero de 2017

En el ejemplo se observa que el hijo de un socio de la sociedad auditora, distinto del auditor principal, va a optar al puesto de gestor de tesorería de la entidad auditada. La situación no generaría una incompatibilidad para el auditor, pero cabría evaluar las amenazas por familiaridad e interés propio y aplicar las posibles medidas de salvaguarda que las eliminen o reduzcan hasta un nivel aceptablemente bajo.

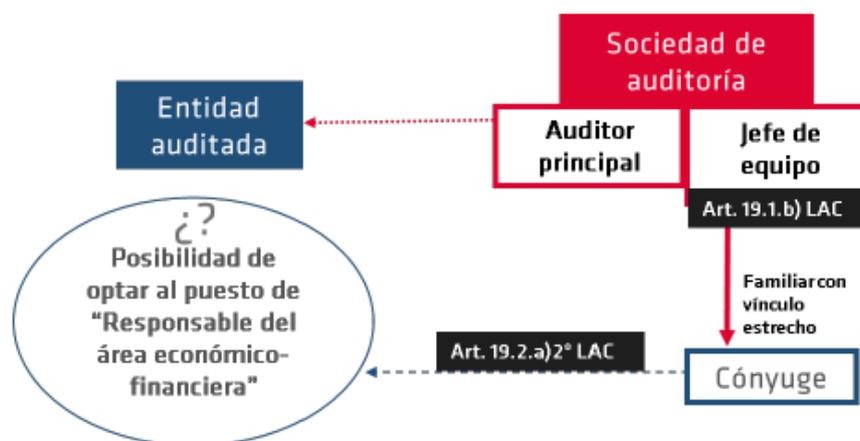
➤ Ser **responsable del área económico financiera**

Sean empleados o contratados mercantilmente, “quienes ocupen un cargo de responsabilidad en relación con la dirección o de supervisión de dicha área o quienes, cualquiera que sea su vinculación jurídica o cargo en la entidad, puedan ejercer una influencia determinante en las políticas contables de la entidad auditada.” (Terol Gómez, R. 2016)

Se extenderá a los familiares, personas y entidades relacionadas directamente con el auditor principal y los familiares de estas últimas, que desempeñen el cargo en la entidad auditada, la dominante o aquella entidad en la que la auditada ejerza un control.

Asimismo, se extenderá a la red no auditora de la sociedad auditada y sus vinculadas y a los familiares de los miembros de la red auditora que puedan influir en el resultado de la auditoría por razones de estructura y dimensión de la sociedad auditora.

Ilustración 11. Ejemplo 5. Incompatibilidad derivada de situaciones personales



Fuente: Presentación Independencia. Carmen Rodríguez (Departamento Técnico del ICJCE). Valencia, 19 de enero de 2017

El ejemplo 7 se muestra una situación en la que el cónyuge del jefe del equipo del encargo de auditoría va a optar al puesto de “Responsable del área económico-financiera” de la entidad auditada. En caso de ser contratado como tal, la situación generaría una incompatibilidad para la sociedad auditora y por tanto no cumpliría con el principio de independencia.

➤ **Ser supervisor o responsable del control interno**

Se dará cuando la persona o entidad tenga responsabilidades para revisar o controlar los procedimientos y las políticas de la sociedad auditada.

Se extenderá a los familiares y red auditora cuando desempeñen el cargo en la entidad auditada, en su dominante y controladas que sean significativas. Los familiares de los socios de la sociedad auditora y empleados bajo control del auditor, que formen parte de la red auditora, generarán incompatibilidad cuando puedan influenciar el trabajo de auditoría por razones de estructura y dimensión de la sociedad auditora.

Se extenderá a la red no auditora de la sociedad auditada y sus vinculadas y a los familiares cuando, por razón de estructura y dimensión puedan influenciar en el trabajo de auditoría.

b) TENER INTERESES FINANCIEROS SIGNIFICATIVOS O REALIZAR OPERACIONES CON INSTRUMENTOS FINANCIEROS

Se considerará incompatibilidad tener un interés significativo directo en la sociedad auditada por la posesión de un bien o derecho; o por la existencia de un contrato con la misma.

Existirá incompatibilidad siempre que exista el interés financiero significativo en la entidad auditada y sus vinculadas, exceptuando aquellos que se posean de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva.

Las instituciones de inversión colectiva (IIC) tal y como se define en el Artículo 1.1 de Artículo 1.1.Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva son “aquellas que tienen por objeto la captación de fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos e invertirlos en bienes, derechos, valores u otros instrumentos, financieros o no, siempre que el rendimiento del inversor se establezca en función de los resultados colectivos.

No solo será causa de incompatibilidad la tenencia de instrumentos financieros sino que también lo será la realización de negocios con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados por la entidad auditada o sus vinculadas. Igualmente se exceptúan los instrumentos que se posean a través de las ICC.

Se considera interés financiero la concurrencia de alguna de las siguientes situaciones:

- Tenencia o compromiso de tenencia de participaciones
- Aceptación de los derechos de participación en beneficios
- Titularidad de instrumentos financieros derivados
- Derechos de voto
- Concesión o garantía de préstamos
- Aceptación de préstamos o garantías (exceptuando cuando se traten de entidades financieras)

Tendrá la calificación de significativo, tal y como indica el artículo 46,2 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, cuando:

- “Cuando suponga más del 10% del patrimonio personal del auditor de cuentas
- Alcance de forma directa o indirecta, al menos, un 5% del capital social, de los derechos de voto o del patrimonio de la entidad auditada, o de un 0,5% cuando la entidad auditada tenga la consideración de entidad de interés público
- Aunque no se alcance el porcentaje previsto en la letra b), cuando, como consecuencia de dicho interés, y mediante las entidades vinculadas a la entidad auditada o a la entidad auditora, se está en situación de poder influir en la gestión de la entidad auditada o en el resultado de la auditoría” (Artículo 46.2 del Reglamento de Auditoría)

La incompatibilidad **por interés financiero** se extiende a los familiares con vínculos estrechos del auditor principal que posean intereses financieros y que sean significativos en el caso en el que los posea de una entidad vinculada. El resto de familiares que posea intereses significativos en la entidad auditada, en la dominante, en la vinculada o en la que ejerza control; para los cónyuges de dichos familiares existirá incompatibilidad cuando posean instrumentos significativos en la entidad auditada y su dominante o muy significativos en las sociedades controladas por la auditada.

Se extiende también a la red auditora cuando posean interés significativo directo en la entidad auditada o sus vinculadas. Asimismo, cuando las personas con capacidad de influir en el encargo, el equipo del encargo y sus familiares, posean instrumentos financieros en la entidad auditada y vinculada si fueran significativos. El resto de personas que forman la red auditora y sus familiares, cuando posean instrumentos financieros en la entidad auditada, su dominante y controlada o asociada que sea significativa.

Se extiende, por último, a la red no auditoría cuando tengan un interés significativo en la entidad auditada, su dominante o en la que ejerza control cuando pueda influir el trabajo de auditoría por su dimensión.

La incompatibilidad **por realización de operaciones** con instrumentos financieros se extiende a familiares con vínculos estrechos del auditor principal que realicen operaciones en la entidad auditada, su dominante, o una vinculada en la que ejerza control. El resto de familiares que realice operaciones con instrumentos financieros en la entidad auditada, generará incompatibilidades cuando éstos sean significativos o muy significativos para el caso de los cónyuges. Respecto a la red auditora, generarán incompatibilidad cuando operen con instrumentos de la entidad auditada o de sus vinculadas. Se extenderá a los familiares de la red auditora que operen en la entidad auditada, su dominante, una controlada o asociada para el caso de las personas que pueden influir en el encargo o formen parte del equipo de auditoría; el resto de la red auditora tan solo cuando opere en la entidad auditada y el volumen de operaciones sea significativo.

Se extiende también a la red no auditora cuando tengan un interés significativo en la entidad auditada, su dominante o en la que ejerza control cuando pueda influir el trabajo de auditoría por su dimensión.

En el caso en el que la sociedad hubiera adquirido un interés financiero con posterioridad al nombramiento del auditor, contará con un mes desde que tuvo conocimiento de tal situación para eliminar dicho interés. Si no fuera posible, se ampliara el plazo hasta la emisión del informe, a partir de la cual el auditor deberá abstenerse de emitir informe.

Ilustración 12. Ejemplo 6 Incompatibilidad derivada de situaciones personales



Fuente: Presentación Independencia. Carmen Rodríguez (Departamento Técnico del ICJCE). Valencia, 19 de enero de 2017

En esta situación, el hermano del auditor principal posee una participación significativa en el capital social de la entidad auditada. A su vez, el cónyuge del hermano del auditor principal, opera mediante la compra-venta de acciones cuyo valor es muy significativo. Ambas situaciones generarían incompatibilidad y por tanto atentarían contra la independencia del auditor.

c) SOLICITUD O ACEPTACIÓN DE OBSEQUIOS O FAVORES

La solicitud o aceptación de obsequios o favores por parte de la entidad auditada es considerada incompatibilidad, a no ser que el valor de éstos sea insignificante.

Se entiende por obsequios o favores cualquier bien, servicio, dinero o préstamo que se le ofrezca al auditor con intención de desarrollar una relación con éste.

Se extienden dichas incompatibilidades a los familiares y la red auditora que acepten obsequios o favores de la entidad auditada o sus vinculadas. También se extenderá a los familiares con vínculos estrechos de la red auditora que acepten obsequios de la entidad auditada.

2) SERVICIOS PRESTADOS

No solo las causas de incompatibilidad derivan de las situaciones personales contempladas anteriormente, sino que también son generadas por la prestación de servicios distintos de la auditoría. Así pues, se dará una incompatibilidad cuando el auditor, la sociedad auditora, familiares o alguien que forme parte de la red auditora y red no auditora (con las excepciones que se indiquen para cada caso) presten alguno de los servicios expuestos a continuación.

Cabe mencionar, antes de enumerar los servicios incompatibles, que tal y como se señala en la siguiente consulta del ICAC, “no se contemplan expresamente ni como prohibición ni como circunstancia causante de incompatibilidad la prestación por parte del auditor de cuentas de los servicios de traducción de las cuentas anuales formuladas y auditadas a cualquier idioma.” (113/MARZO 2018 BOICAC (Boletín Oficial del ICAC)).

Por tanto, el servicio de traducción no se considera incompatibilidad ni prohibición, ni supone una amenaza a la independencia del auditor.

Asimismo, el servicio de asesoría fiscal tampoco sería considerado incompatible, salvo excepciones, tal y como señala la siguiente sentencia “no parece razonable considerar incompatible la prestación de servicios de auditoría con el asesoramiento fiscal, de modo general y sin que concurra ninguna circunstancia relevante añadida a la mera prestación de servicios de asesoría fiscal.” (STS, 26-02-2018.)

a) SERVICIOS DE CONTABILIDAD

La preparación de los estados financieros, registros contables o los asuntos relacionados con la contabilidad de la entidad auditada se consideran una amenaza a la independencia de autorrevisión, para la que no se establece medida de salvaguarda posible que pueda eliminarla o reducirla.

Sin embargo, no se considera incompatibilidad la comunicación a la entidad auditada de cualquier incorrección en las cuentas, puesto que se incluye en el proceso de la auditoría.

En cambio, el ICAC establece que “la prestación por el auditor de servicios de conversión de las cuentas anuales para su presentación conforme a las NIIF-UE debe señalarse que en la normativa reguladora del régimen de independencia de los auditores de cuentas se contemplan expresamente como prohibición o como circunstancia causante de incompatibilidad por tratarse de servicios de contabilidad o

preparación de los registros contables o los estados financieros.” (113/MARZO 2018 BOICAC (Boletín Oficial del ICAC)). Por tanto, el servicio de conversión de las cuentas anuales para su presentación conforme a las NIIF-UE (Normas Internacionales de Información Financiera) es incompatible.

Dado que puede llevar a confusión la prohibición o no de determinadas actividades contables, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) emitió un listado de ejemplos de actividades permitidas y actividades prohibidas en la “Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas” (ICJCE, 2015). Algunas de los ejemplos son:

- Actividades permitidas:
 - Identificar y facilitar la normativa que sea de aplicación
 - Dar cursos de formación en materia contable donde el contenido del material sea de carácter general
 - Comentar requerimientos contables para facilitar a terceros
 - Dar asesoramiento metodológico para establecer un Plan de Acción de Implantación

- Actividades prohibidas
 - Definir un Plan de Acción de Implantación
 - Elaborar un Manual Contable
 - Establecer tratamientos contables a operaciones de la sociedad auditada
 - Realizar asientos contables

b) SERVICIOS DE VALORACIÓN

Es considerada causa de incompatibilidad la prestación de servicios de valoración a la entidad auditada. El Artículo 16.1 de la LAC 22/2015 establece dos requisitos para que el servicio no genere una incompatibilidad:

- “Que no tengan un efecto directo o tengan un efecto de poca importancia relativa, por separado o de forma agregada, en los estados financieros auditados;
- Que la estimación del efecto en los estados financieros auditados esté documentada de forma exhaustiva en los papeles de trabajo correspondientes al trabajo de auditoría.”

Quedan definidos en el Reglamento de Auditoría los servicios de valoración como la atribución de valor a un activo, compromiso o actividad empresarial mediante el uso de técnicas y metodologías o combinación de estas.

c) SERVICIOS DE AUDITORÍA INTERNA

Se considerará causa de incompatibilidad la prestación del servicio de auditoría interna, a no ser que, tal y como establece el Artículo 16.1.b) de la LAC 22/2015, el órgano de gestión de la entidad sea el encargado de:

- “Sistema global de control interno;
- Determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna;
- Consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna”

Para que no se genere la incompatibilidad, en el contrato suscrito debe quedar constancia de que el auditor o sociedad auditora no son los encargados de las decisiones sobre la gestión y control de la auditoría interna, sino que es competencia y responsabilidad del órgano de gestión.

Pese a no generar una prohibición en el caso en el que se den los requisitos anteriores, sí se generará una amenaza de autorrevisión “debido a la posibilidad de que se consideren los resultados de la evaluación por parte de la auditoría interna para determinar la naturaleza, alcance y momento de realización de los procedimientos de auditoría de cuentas, sin evaluarlos adecuadamente o sin aplicar el mismo nivel de escepticismo profesional que sería aplicado si el trabajo de auditoría interna se hubiese realizado por personas que no pertenecen a la sociedad de auditoría.” (Quintana Navío, J., *et al.* ,2017). Para eliminar o reducir a un nivel aceptablemente bajo, se llevará a cabo el procedimiento indicado en el apartado 6.2, de aplicación de medidas de salvaguarda.

d) SERVICIOS DE ABOGACÍA

La incompatibilidad entre servicio de abogacía y auditoría ha generado gran controversia por la disparidad en la regulación de ambas actividades y el número de sociedades que ofrecen ambos servicios a sus clientes.

El artículo 16.1b) de la LAC 22/2015 establece la incompatibilidad para dicho servicio salvo que se cumplan los siguientes requisitos:

- “Dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes
- Sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado.”

Se considerará que dos consejos de administración son diferentes cuando, tal y como se indica en el Reglamento de Auditoría, no haya coincidencia en la mayoría de sus miembros. Si ambos Consejos estuvieran formados por un número par de miembros, se considerarán diferentes cuando la mitad de uno de ellos constituya la mitad del otro.

En el supuesto en el que se prestaran servicios de abogacía en la resolución de litigios, cumpliéndose los requisitos anteriores y con cantidades involucradas no significativas, no se originaría una incompatibilidad pero sí posibles amenazas de abogacía y autorrevisión.

La prestación de servicios de abogacía para operaciones tales como fusiones, podrían originar también amenazas de autorrevisión.

Ante tales amenazas, el auditor deberá evaluarlas y aplicar las medidas de salvaguarda correspondientes para eliminarlos o reducirlas a un nivel aceptablemente bajo.

e) SERVICIOS DE DISEÑO Y CONTROL INTERNO

Se establece como última causa de incompatibilidad, la prestación de servicios de diseño y control de los procedimientos para la elaboración de la información financiera, así como de los sistemas informáticos de la información financiera. No se considerará incompatibilidad cuando concurren las siguientes causas:

- El sistema global de control interno de la entidad auditada sea responsabilidad de ésta.
- La entidad auditada asuma también las responsabilidades relacionadas con el diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento de dicho sistema siguiendo las especificaciones establecidas.

En el caso en el que la sociedad auditora cumpla los requisitos y preste el servicio de diseño y control, deberá dejarse constancia en el contrato suscrito de las medidas adoptadas, las instrucciones y especificaciones establecidas por la sociedad auditada.

Pese a no generar una incompatibilidad cuando se cumplan los requisitos anteriores, se generará una amenaza de autorrevisión por ser la sociedad auditora la que revise los procedimientos y sistemas de control realizados por ella misma. Para eliminar o reducir a un nivel aceptable tales amenazas, se deberán evaluar y aplicar las medidas de salvaguarda correspondientes.

En el supuesto en el que los servicios prestados de diseño y control no estén relacionados con el control interno de la información financiera, no se generarán amenazas a la independencia.

Las incompatibilidades derivadas de la prestación de servicios se extienden a:

- Familiares del auditor principal que presenten dichos servicios en la entidad auditada, su dominante o una entidad sobre la cual ejerza control y sea significativa.
- La red auditora cuando presten los servicios a la entidad auditada o en sus controladas.

En el caso de que el servicio sea prestado por empleados bajo control del auditor y que intervengan directamente en el trabajo de auditoría, se extenderá a la entidad auditada, sus controladas y su dominante.

- La red no auditora cuando preste servicios en la entidad auditada o sus controladas y sean significativas para la entidad auditada.

Cabe señalar que cuando se presten servicios contables a la entidad auditada, las incompatibilidades se extienden también a:

- Familiares de las personas y entidades que formen la red auditora y que presten servicios contables en la entidad auditada o en las que ejerza control y sean significativas.
- Familiares de los empleados que forman parte de la red auditora y se encuentran bajo el control de auditores, interviniendo en los procedimientos de auditoría, que presten servicios generarán incompatibilidad por razones de estructura y dimensión de la sociedad auditora cuando puedan existir influencias en el trabajo de auditoría.

- Familiares de la red no auditora que presten servicios y puedan influenciar el trabajo de auditoría por razón de estructura y dimensión de la sociedad auditora.

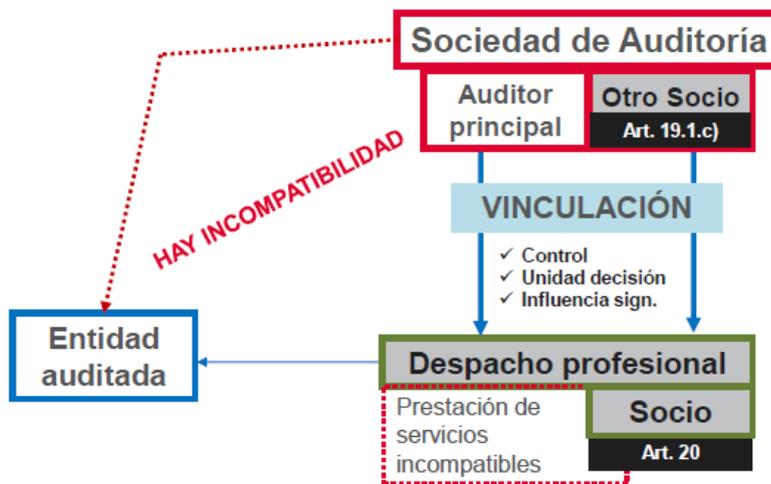
Ilustración 13. Ejemplo 7. Incompatibilidad por servicios prestados



Fuente: Quintana Navío, J., et al. (2017). Memento práctico Francis Lefebvre: Auditoría de Cuentas.

En el ejemplo se observa que el hijo de un socio de la sociedad auditora, distinto del auditor principal, forma parte de un despacho profesional que presta servicios de contabilidad y preparación de los estados financieros a la entidad auditada. Al tratarse de un familiar con vínculo estrecho y dado que por razón de estructura y dimensión de la sociedad auditora (menos de 6 socios) puede influir en el trabajo de auditoría, se consideraría una incompatibilidad.

Ilustración 14. Ejemplo 8 Incompatibilidad por servicios prestados



Fuente: Presentación Independencia. Carmen Rodríguez (Departamento Técnico del ICJCE). Valencia, 19 de enero de 2017

En el ejemplo 14 se observa una sociedad auditora que tiene vinculación directa con un despacho profesional sobre el cual ejerce control e influencia significativa. Dicho despacho presta servicios a la entidad auditada, lo que genera una incompatibilidad y por lo que el auditor no goza de la independencia suficiente.

3) VIGENCIA DE LAS INCOMPATIBILIDADES

En relación con el tiempo en el que está vigente la causa de incompatibilidad, cabe hacer nuevamente la distinción entre incompatibilidades derivadas situaciones personales e incompatibilidades derivadas de servicios prestados.

A) SITUACIONES PERSONALES

El periodo de vigencia comprenderá desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan los estados financieros auditados hasta la fecha de finalización del trabajo de auditoría.

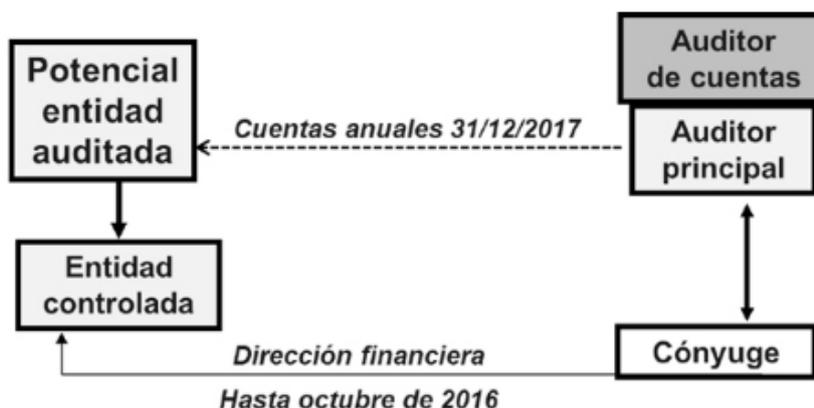
Tal y como hemos explicado anteriormente, en el caso en el que haya un interés significativo directo se deberá resolver antes del nombramiento del auditor; si el instrumento financiero fuera posterior al nombramiento, se dispondrá de un mes para su eliminación o hasta la emisión del informe de auditoría en el supuesto en el que el auditor no pueda resolverlo por causas ajenas.

En el caso en el que la entidad auditada realice operaciones tales como fusiones o adquisiciones, el auditor deberá identificar cualquier incompatibilidad y solucionarla en un plazo de tres meses.

B) SERVICIOS PRESTADOS

El periodo de vigencia comprenderá desde el inicio del ejercicio al que corresponden los estados financieros auditados, hasta la fecha de finalización del trabajo de auditoría.

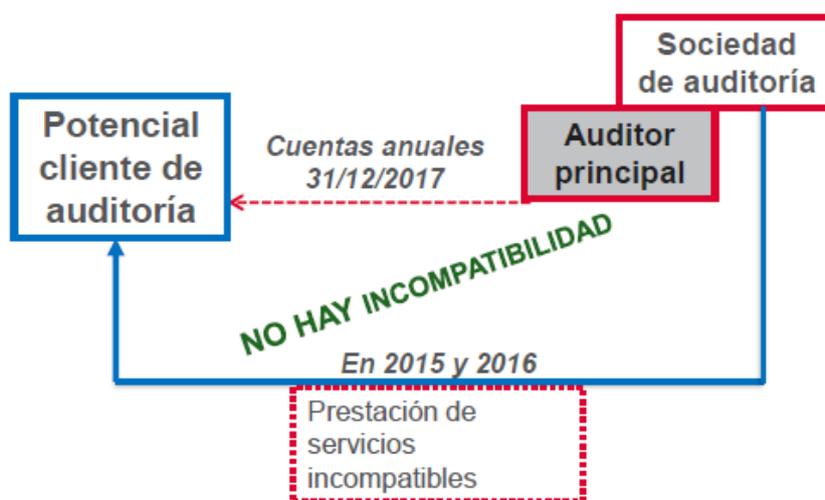
Ilustración 15. Ejemplo 9 Incompatibilidad por servicios prestados



Fuente: Quintana Navío, J., et al. (2017). *Memento práctico Francis Lefebvre: Auditoría de Cuentas*.

En esta situación, el cónyuge del auditor principal del encargo de auditoría ha ejercido el puesto de director financiero hasta el mes de octubre de 2016 en una sociedad controlada por la entidad auditada. Tal y como hemos comentado en el análisis de las incompatibilidades y sus extensiones a familiares, la situación supondría una incompatibilidad por ostentación de cargo (art. 18.2.a) 3 LAC 22/2015). Dado que los estados financieros auditados son del ejercicio 2017 y no ha transcurrido el período necesario, la incompatibilidad por ostentación de cargo continúa vigente.

Ilustración 16. Ejemplo 10 Incompatibilidad por servicios prestados



Fuente: *Presentación Independencia*. Carmen Rodríguez (Departamento Técnico del ICJCE). Valencia, 19 de enero de 2017

En este caso se plantea una incompatibilidad derivada de servicios prestados por la sociedad auditora ajenos a la auditoría. Dichos servicios se prestaron en los años 2015 y 2016; puesto que los estados financieros auditados son del ejercicio 2017, la incompatibilidad no estaría vigente.

6.5 PROHIBICIONES POSTERIORES

Las prohibiciones que se establecen en la normativa están relacionadas principalmente con dos de las situaciones personales que originan incompatibilidades. La duración de dichas prohibiciones será de un año desde la finalización de la auditoría. Las prohibiciones señaladas son:

- Formar parte del órgano de administración o dirección
- Ocupar un puesto de trabajo
- Tener intereses financieros significativos directos o indirectos

Dichas prohibiciones serán tanto en la auditada como en aquellas en las que la entidad auditada ejerza el control.

Las prohibiciones serán aplicables a:

- Auditores, distintos del auditor principal, que tengan responsabilidad en el trabajo de auditoría y puedan tener influencia sobre el resultado; independientemente de que sean o no socios de la sociedad auditora.
- Socios o auditores que formen parte de la sociedad auditora que no hayan intervenido ni tenido capacidad de influir en el trabajo de auditoría; salvo que dejaran de tener antes vinculación con la sociedad auditora y no se vea comprometida la objetividad.
- El equipo del encargo

Se exceptúan las situaciones en las que, habiendo dejado de tener vinculación con la sociedad auditora, “el interés financiero se derive de causas sobrevenidas no imputables al auditor de cuentas, o se adquiriera en condiciones normales de mercado por el auditor de cuentas, o por el socio de la sociedad de auditoría o auditor designado para realizar auditorías en nombre de ésta” (Artículo 23 LAC 22/2015)

Ejemplo 11

Suponiendo un empleado de la sociedad auditora que va a aceptar un puesto de empleo en la entidad auditada, pero no genera una incompatibilidad, la sociedad deberá evaluar cómo afecta a su independencia e identificar cualquier amenaza.

En primer lugar, la sociedad deberá apartar al empleado del equipo de auditoría y designar a una persona encargada de revisar el trabajo realizado por dicho empleado y las decisiones significativas que pudiera haber tomado durante la auditoría.

En el caso en el que el empleado pasara a desempeñar un puesto en la entidad auditada en el que pudiera ejercer influencia en la preparación de los estados financieros, la sociedad auditora deberá asegurarse de que no existen relaciones significativas con el profesional:

- Que el empleado no tenga derecho a recibir ningún beneficio excepto lo establecido por contrato
- Que la cantidad a percibir no sea significativa para la sociedad auditora
- Que la persona no participe en las actividades comerciales de la firma

Una vez se establezca que no existen relaciones significativas, se deberán evaluar las amenazas de familiaridad e intimidación que puedan surgir, considerando:

- Puesto que desempeñe en la entidad auditada
- Relación que vaya a tener con el equipo de auditoría
- Duración del período en el que trabajó en la sociedad auditora
- Función que desarrolló en la sociedad auditora

En los casos en que sea necesario, se aplicarán las medidas de salvaguarda que eliminen o reduzcan a un nivel aceptablemente bajo las amenazas identificadas.

6.6 HONORARIOS

Los honorarios de los auditores, es decir, la cantidad de dinero que perciben por la realización del trabajo de auditoría, deberán ser fijados previamente a la realización de éste y cumpliendo los siguientes requisitos:

- No estarán influenciados por la prestación de servicios adicionales al de auditoría. Asimismo, la sociedad debe informar al ICAC de las horas y honorarios percibidos para cada tipo de servicio que haya prestado.
- No tendrán carácter contingente, considerándose como tal los que derivan de una fórmula preestablecida según los resultados de alguna transacción o del trabajo realizado de auditoría. Sin embargo, no serán considerados como contingentes los que se establezcan por resolución judicial.
- No se basarán en cambios en las circunstancias que afecten a la base respecto a la cual se fijó el importe de los honorarios.
- Por la realización del trabajo de auditoría no podrán percibir otra remuneración.

Con tal de evitar posibles amenazas a la independencia por interés propio e intimidación, se establecen unas limitaciones en relación a los honorarios; debiendo abstenerse el auditor de realizar el encargo cuando:

- Durante tres ejercicios consecutivos los honorarios devengados de la prestación de servicios (tanto de auditoría como el resto de servicios) prestados a la **entidad auditada por parte del auditor**, representen más del 30% del total de ingresos del auditor o sociedad auditora.
- Durante tres ejercicios consecutivos los honorarios devengados de la prestación de servicios (tanto de auditoría como el resto de servicios) prestados a la **entidad auditada y sus vinculadas por parte del auditor y quienes forman la red de auditoría**, representen más del 30% del total de ingresos anuales del auditor o sociedad auditora y su red.

Dado que dichas limitaciones pueden perjudicar a los auditores y sociedades de auditoría de reducida dimensión, por basar sus ingresos en un reducido número de clientes, el artículo 25.3 de la LAC 22/2015 establece que reglamentariamente se determinarán los criterios a tener en cuenta para el caso de auditores de cuentas o sociedades de auditoría que inicien su actividad, así como de auditores de cuentas y sociedades de auditoría pequeñas.

7. REGIMEN PARA AUDITORES DE ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO (EIP)

Con la Ley de Auditoría de Cuentas del 2015, el concepto de entidades de interés público se delimitó y por tanto el número de EIPs se redujo. No obstante, la nueva ley estableció unos requerimientos más restrictivos a la hora de garantizar la independencia del auditor en dichas entidades. Tal y como hemos comentado en el apartado del Marco Normativo, a las entidades de interés público les es de aplicación la Ley de Auditoría de Cuentas 22/2015 y el Reglamento (UE) 537/2014.

En los siguientes apartados se procede a analizar los requerimientos específicos de la normativa para las entidades que se consideran de interés público.

7.1 CAUSAS DE INCOMPATIBILIDAD Y SERVICIOS AJENOS A LA AUDITORÍA

Respecto a las incompatibilidades que se presentan en dichas entidades cabe diferenciar, al igual que en el régimen general, las incompatibilidades derivadas de situaciones personales y las derivadas de servicios prestados.

Para las incompatibilidades derivadas de situaciones personales en EIP les será de aplicación las del régimen general, las incompatibilidades y sus extensiones para cada situación expuestas en el apartado D) 1) del régimen general. Sin embargo, el período de vigencia de dichas incompatibilidades variará, siendo para las EIPs de dos años en vez de uno a partir de la fecha de finalización del trabajo de auditoría.

En cuanto a las incompatibilidades derivadas de servicios prestados, se establecen los servicios prohibidos ajenos a la auditoría, las excepciones, las extensiones y el período de vigencia en el Reglamento UE/537/2014 y que analizamos en los apartados sucesivos.

1) SERVICIOS PROHIBIDOS DENTRO DE LA UNIÓN EUROPEA

Se establece la prohibición de prestar servicios ajenos a la auditoría a la EIP auditada, su dominante o sobre las cuales ejerza control la EIP dentro de la Unión Europea (UE) por parte del auditor o sociedad de auditoría y las personas o entidades que formen la red auditora. Los servicios prohibidos son:

- a) Servicios fiscales que estén relacionados con:
 - Impuesto sobre las rentas del trabajo
 - Derechos de aduana

- b) Servicios que conlleven la participación en la gestión o toma de decisiones de la sociedad
- c) Servicios contables
- d) Servicios relacionados con las nóminas
- e) Servicios de diseño y control interno
- f) Servicios jurídicos relacionados con
 - Asesoramiento
 - Negociación por cuenta de la entidad auditada
 - Defensa ante posibles litigios
- g) Servicio de auditoría interna
- h) Servicios vinculados a la financiación, estructura y distribución del capital y la estrategia de inversión
- i) Promoción, negociación o suscripción de acciones
- j) Servicios de recursos humanos:
 - Cargos directivos que puedan influenciar los estados financieros
 - Estructuración del diseño organizativo
 - Control de costes

Adicionalmente se establecen los siguientes servicios que podrán prestarse cuando se cumplan unos requisitos que indica la normativa:

- a) Servicios fiscales relacionados con:
 - Preparación de impuestos tributarios
 - Búsqueda de subvenciones públicas e incentivos fiscales. No será prohibido cuando la legislación exija al auditor que preste dichos servicios a la entidad auditada.
 - Inspecciones fiscales de las autoridades tributarias. No será prohibido cuando la legislación exija al auditor que preste dichos servicios a la entidad auditada.
 - Cálculo de impuestos y pagos diferidos
 - Asesoramiento
- b) Servicios de valoración

Los requisitos que se deberán cumplir para que el auditor o sociedad auditora puedan prestar dichos servicios serán:

- Que los servicios prestados no tengan un efecto significativo en los estados contables objeto de la auditoría.

- Que el efecto en los estados financieros por la prestación de dichos servicios quede reflejado en el informe para el comité de auditoría.
- El auditor o sociedad auditora respete los principios de independencia establecidos en la Directiva.

Las incompatibilidades se extenderán a los familiares de los auditores principales que presenten dichos servicios en la EIP auditada, en una entidad dominante o en una entidad sobre la cual la EIP ejerza control y sea significativa en términos de importancia relativa. Asimismo, las incompatibilidades se extienden a la red auditora.

Por una parte, se derivará en incompatibilidad el servicio prestado por las personas con capacidad para influir en el trabajo de la auditoría, el equipo de encargo y otros socios de la firma o sociedades de auditoría con vinculación cuando presten el servicio a la EIP auditada, en su dominante o en sus entidades controladas.

Por otra parte, será incompatible el servicio prestado por los empleados a cargo del auditor que intervengan directamente en las actividades de auditoría cuando presten dichos servicios en la EIP auditada, su dominante o en una entidad sobre la que ejerza control y sea significativa en términos de importancia relativa.

En los servicios de contabilidad y preparación de los estados financieros, la incompatibilidad se extenderá también a los familiares de las personas con capacidad de influir y al equipo del encargo que presten dicho servicio en la EIP auditada o una sobre la que ejerza el control y sea significativa para la entidad auditada.

Asimismo, se extenderá a los familiares con vínculos estrechos de los socios de la firma, otros auditores con vinculación y empleados bajo el control del auditor y que intervengan en las actividades de auditoría cuando presten dicho servicio en la EIP auditada o una controlada y significativa para la entidad de auditada si pudiera existir posibilidad de influenciar el resultado de la auditoría por razón de estructura y dimensión de la sociedad auditora.

2) SERVICIOS AJENOS A LA AUDITORIA PERMITIDOS

El auditor y la red a la que pertenezca podrán prestar servicios distintos al de auditoría a la entidad auditada cuando dichos servicios no se encuentren entre los servicios prohibidos del listado anterior y se cumplan las siguientes condiciones:

- Se evalúen las amenazas a la independencia y se apliquen las medidas de salvaguarda pertinentes para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptablemente bajo.

- El comité de auditoría de la EIP auditada autorice la prestación de dichos servicios.

Tal y como se señala en consulta 1 del 2017 realizada al ICAC, para la prestación de servicios ajenos a la auditoría “el auditor debe obtener la autorización por parte de la Comisión de Auditoría de una entidad de interés público española (...) con independencia de si el servicio prestado se ha llevado a cabo o no en España” (109/MARZO 2017 BOICAC (Boletín Oficial del ICAC) Consulta N°1)

Adicionalmente se señala en la consulta del ICAC que en el caso en el que el auditor preste servicios ajenos a la auditoría a una EIP y a su matriz que también se considere EIP, “sería necesario examinar con la Comisión de Auditoría y, por tanto, recabar la autorización para cada servicio por la Comisión de Auditoría de ambas entidades, dado que la independencia debe salvaguardarse respecto a la entidad que se audita y puede resultar afectada por situaciones o servicios que no concurren en la otra entidad.” (109/MARZO 2017 BOICAC (Boletín Oficial del ICAC) Consulta N°1)

Cuando los servicios permitidos sean los servicios fiscales o los servicios de valoración nombrados en el apartado 1 de servicios prohibidos en la UE, el comité de auditoría formulará las directrices a seguir.

3) SERVICIOS AJENOS A LA AUDITORIA PRESTADOS FUERA DE LA UNION EUROPEA

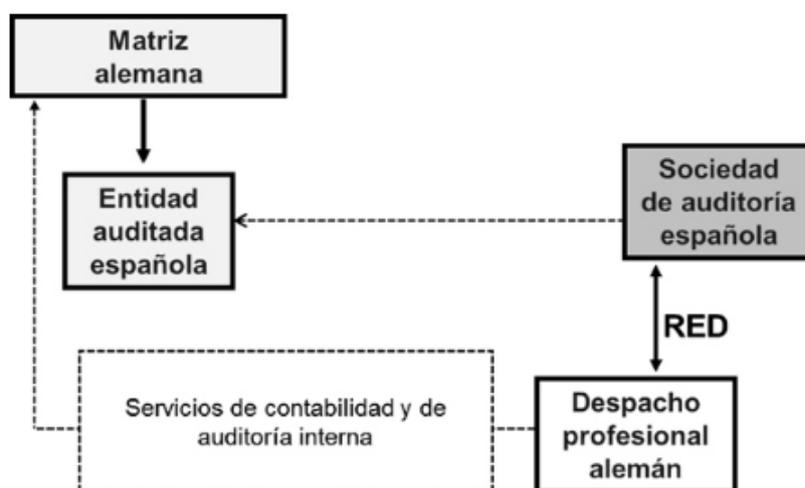
La consulta se indica en la consulta anterior que en el caso en el que un miembro de la red del auditor preste un prohibido a una entidad controlada por la EIP auditada y que pertenezca a un tercer país, no será necesaria la autorización del comité de auditoría. Sin embargo, “Sí sería necesario debatir con dicha Comisión la amenaza derivada de la prestación de dicho servicio y las salvaguardas” (109/MARZO 2017 BOICAC (Boletín Oficial del ICAC) Consulta N°1)

Así pues, el auditor o sociedad auditadora deberá evaluar si su independencia se ve afectada por la prestación de servicios prohibidos a una entidad constituida en un tercer país y controlada por la EIP auditada con el objetivo de aplicar las medidas necesarias para garantizar dicha independencia.

Los servicios prohibidos dentro de la UE nombrados en el primer apartado, afectarán siempre a la independencia, pero se podrán dar dos situaciones:

- Las situaciones que afecten siempre a su independencia de manera que no hayan medidas de salvaguarda posibles para mitigar dichos efectos. Dichos situaciones son:
 - Participación en la toma de decisiones de la entidad auditada
 - Prestación de los siguientes servicios:
 - Intervención en la gestión o toma de decisiones
 - Servicios contables
 - Servicios de diseño y control interno
- Las situaciones que provoquen una amenaza a la independencia ante las que se puedan adoptar medidas de salvaguarda que las eliminen o reduzcan a un nivel aceptablemente bajo. Estos servicios prohibidos dentro de la UE podrán ser prestados siempre que no afecten a su criterio profesional:
 - Servicios fiscales
 - Servicios relacionados con las nóminas
 - Servicios de valoración
 - Servicios jurídicos
 - Servicios de auditoría interna
 - Financiación, estructura y distribución del capital
 - Promoción, suscripción o negociación de acciones
 - Recursos humanos

Ilustración 17. Ejemplo 12. Incompatibilidad por servicios prestados en EIP



Fuente: Quintana Navío, J., et al. (2017). *Memento práctico Francis Lefebvre: Auditoría de Cuentas*.

En la imagen se observa que una entidad que el despacho profesional alemán, que forma parte de la red auditora, presta servicios de contabilidad y auditoría interna a una empresa alemana, la cual es matriz de la EIP auditada. Dado que tanto los servicios contables como servicios de auditoría son servicios prohibidos, no podría realizarse el trabajo de auditoría por no poder garantizar su independencia.

7.2 PERIODO DE VIGENCIA DE LAS INCOMPATIBILIDADES

El auditor o sociedad auditora y los miembros de la red auditora deberán abstenerse de realizar los servicios incompatibles en la entidad auditada, su matriz o las entidades que controle desde el inicio del periodo auditado hasta la fecha de emisión del informe de auditoría.

En el caso de los servicios relacionados con el control de la información financiera o diseño de los sistemas informáticos de información financiera, el período de vigencia se ampliará, siendo desde el inicio del ejercicio anterior al ejercicio a auditor y hasta la fecha de emisión del informe de auditoría. En un primer momento, el Reglamento UE ampliaba el período de vigencia para los servicios jurídicos, pero se modificó posteriormente mediante la corrección de errores del texto publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea el 27 de mayo de 2014 (DOUE, 2014)

7.3 HONORARIOS

En primer lugar, cabe destacar la prohibición de honorarios contingentes, al igual que en el régimen general, no considerándose como tal aquellos que se establezcan por resolución judicial.

En segundo lugar, la ley establece que los honorarios totales por servicios prestados a la EIP auditada, su matriz o las entidades sobre las que ejerza el control, durante tres años consecutivos; no pueden exceder el 70% de la media de los honorarios de auditoría recibidos durante los últimos tres años consecutivos por la auditoría de la EIP y su matriz, sus controladas y los estados financieros consolidados cuando corresponda. En resumen, la limitación de los honorarios por servicios prestados ajenos a la auditoría sería:

Ilustración 18. Limitación de los honorarios por servicios ajenos a la auditoría



Fuente: Elaboración propia a partir del Reglamento (UE) 537/2014

Cabe tener en cuenta las siguientes consideraciones a la hora de establecer la limitación de los honorarios:

- Se tendrán en cuenta los honorarios de la matriz de la EIP y las entidades controladas por la EIP independientemente de la localización geográfica. Por tanto se considerarán tanto las que estén ubicadas en la UE como las que estén en un tercer país.
- No computaran ni los servicios prestados por los miembros de la red del auditor ni los honorarios que éstos perciban por el ejercicio de la auditoría.

- El límite no aplicará durante los tres primeros ejercicios consecutivos, sino que se aplicará en el cuarto ejercicio consecutivo, comenzando de nuevo en el caso en el que uno de los tres primeros no se presenten servicios ajenos a la auditoría.
- La EIP deberá tener consideración de tal durante los tres ejercicios anteriores y el cuarto en el que se realice el cálculo del límite. Además, tanto los servicios prestados ajenos al de auditoría como el de auditoría, deberán ser prestados por el mismo auditor o sociedad auditora durante los tres años consecutivos.

Por último, respecto a la limitación de los honorarios de servicios prestados ajenos a la auditoría, cabe señalar “Los honorarios a computar por servicios distintos a auditoría no incluirán los servicios prestados cuando se exija por la legislación nacional o de la Unión Europea que se presten por el auditor o sociedad de auditoría de la entidad.” (110/JUNIO 2017 BOICAC (Boletín Oficial del ICAC))

Con tal de evitar la dependencia indebida de los honorarios devengados que origina amenazas de interés propio e intimidación a la independencia del auditor, se establecen unas limitaciones en los honorarios; debiendo abstenerse de realizar el encargo cuando:

- Durante tres ejercicios consecutivos, los honorarios devengados de la prestación de servicios (tanto de auditoría como el resto de servicios) prestados a la **entidad auditada por parte del auditor**, representen más del 15% del total de ingresos del auditor o sociedad auditora.
- Durante tres ejercicios consecutivos, los honorarios devengados de la prestación de servicios (tanto de auditoría como el resto de servicios) prestados a la **entidad auditada y a sus vinculadas por parte del auditor y de quienes forman parte de la red de auditoría**, representen más del 15% del total de ingresos del auditor o sociedad auditora.

Sin embargo, cuando la sociedad de auditoría sea considerada pequeña o mediana y habiendo evaluado las amenazas y aplicado las medidas de salvaguarda correspondientes, la Comisión de auditoría podrá autorizar la realización del trabajo de auditoría en el ejercicio inmediatamente siguiente. El trabajo de auditoría solo podrá ser autorizado una vez en este caso y debe quedar justificado.

7.4 ROTACIÓN

Tras los escándalos financieros de los últimos tiempos y con el objetivo de garantizar la independencia del auditor, se establecen requerimientos de rotación en las sociedades que tienen interés público. El ICAC señala que “la existencia de una relación prolongada entre el auditor o sociedad de auditoría y la entidad auditada debe valorarse como una amenaza a la familiaridad, con independencia de los años en los que dicha entidad haya tenido o no la consideración de EIP(...) Entre las circunstancias a tener en cuenta para determinar la importancia de la amenaza podrán figurar, entre otras, la duración total del encargo, la permanencia del equipo y personal de auditoría y el grado de responsabilidad mantenida ” (109/MARZO 2017 BOICAC (Boletín Oficial del ICAC) Consulta N°3)

Así pues, el Reglamento establece rotación a dos niveles: a nivel auditor o sociedad auditadora y a nivel miembros del equipo del encargo.

1. Rotación a nivel auditor o sociedad de auditoría

La normativa establece una duración mínima de contratación del auditor de tres años y una contratación máxima de 10 años, incluidas las prórrogas.

Sin embargo, una vez finalizado el período de contratación máximo de 10 años, podrá prorrogarse 4 años más en el caso en el que se contrate al mismo auditor junto con otro auditor o sociedad de auditoría y realicen un trabajo conjunto de auditoría (Coauditoría), siempre que sea propuesto por el Comité de auditoría.

Una vez finalice dicho periodo, ni el auditor o sociedad auditadora ni ningún miembro de la red de auditoría, podrán realizar la auditoría de la EIP hasta que transcurran 4 años desde el último ejercicio auditado.

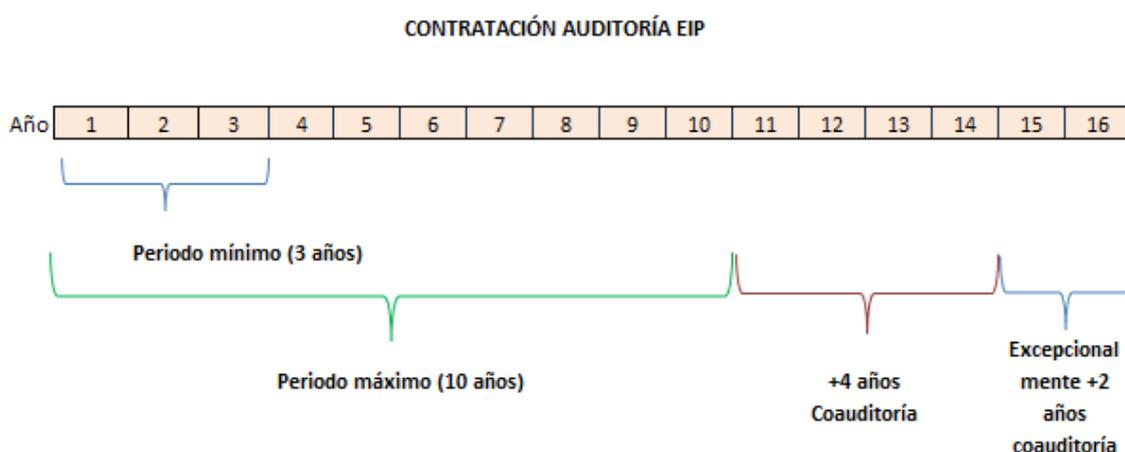
Como excepción, si la EIP lo solicita al ICAC, éste puede otorgar una prórroga de dos años máximo para que el auditor continúe realizando la coauditoría junto con otro auditor.

Así pues, el auditor rotará una vez alcanzada la duración máxima del contrato de auditoría. La duración del contrato se calculará a partir de la fecha del primer ejercicio auditado de la EIP en el que se nombró al auditor.

Dada la situación en la que una sociedad no era considerada EIP con la normativa anterior a la Reglamento (UE) nº537/2014 (RUE en adelante) pero dadas las modificaciones en la definición de EIP, es considerada EIP bajo la normativa actual, en

lo relacionado a la rotación, “para el cómputo del número de ejercicios consecutivos que hubiesen auditado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del RUE, deberán tomarse como referencia las condiciones para tener la consideración de EIP establecidas en la normativa aplicable en la citada fecha de entrada en vigor del RUE” (111/SEPTIEMBRE 2017 BOICAC (Boletín Oficial del ICAC)). Por tanto, en dicha situación el ejercicio inicial a partir del cual se computaran los años para la rotación, será el primer ejercicio en el que fue considerada EIP, es decir con la entrada en vigor del RUE.

Ilustración 19. Rotación del auditor o sociedad auditora



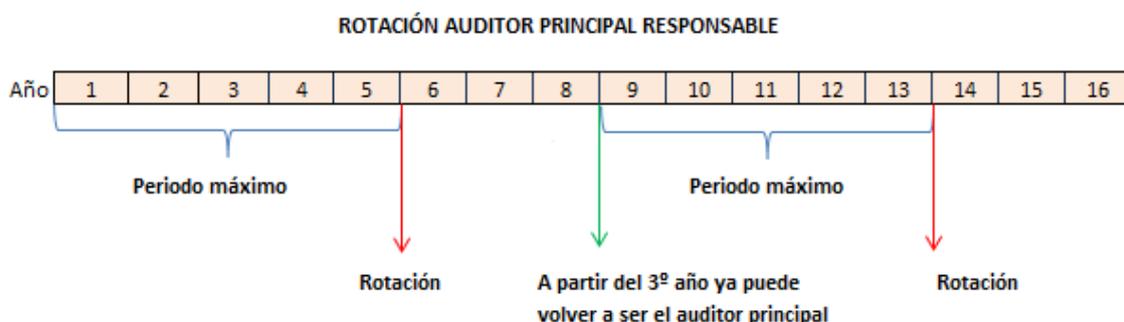
Fuente: Elaboración propia a partir del Reglamento (UE) 537/2014

2. Rotación a nivel miembros del equipo de auditoría de la EIP

Para la rotación de los miembros del equipo la normativa establece:

- Los auditores principales responsables rotarán una vez transcurran 5 años desde el contrato inicial y podrán volver cuando transcurran 3 años en los que no participen en la auditoría de la EIP.
- Se aplicará un mecanismo de rotación gradual para el personal de mayor antigüedad involucrados en la auditoría que incluya al menos a los auditores legales y se aplique de manera escalonada y de forma proporcional con la escala y complejidad de las actividades llevadas a cabo. La eficacia del procedimiento deberá ser demostrada al ICAC.

Ilustración 20. Rotación del auditor principal responsable



Fuente: Elaboración propia a partir del Reglamento (UE) 537/2014

Rotación en entidades no consideradas EIP

En cambio, para las sociedades que no tengan la consideración de interés público, la normativa no establece la obligación de rotación del auditor. El auditor será contratado por un período de mínimo tres años y máximo nueve. Posteriormente, tendrán la posibilidad de realizar prórrogas de periodos máximos de tres años.

Sin embargo, para poder llevar a cabo la auditoría, se deberá analizar la amenaza por familiaridad o interés propio en la que pueda derivar una relación prolongada, analizando si es significativa o no y aplicando las medidas de salvaguarda necesarias en el caso de que lo sean. Así pues el ICAC señala que “una relación prolongada entre el auditor o sociedad de auditoría y la entidad auditada, implica una amenaza a la familiaridad (...) En todo caso deberá tener la consideración de significativa la amenaza de familiaridad en los supuestos en que la relación contractual sea superior a 10 años. (109/MARZO 2017 BOICAC (Boletín Oficial del ICAC) Consulta)

8. CONCLUSIÓN

La independencia es considerada por la mayor parte de los auditores, su entorno y la sociedad concedora de la actividad, como una de las piezas fundamentales para a la hora de realizar un correcto y completo trabajo de auditoría.

Tal y como se ha comentado a lo largo del trabajo, tras los sucesos ocurridos durante la crisis financiera que afectan directamente a las entidades, las sociedades auditoras se han visto fuertemente afectadas gran cantidad de veces. Para combatir dicha situación, los auditores deben crear confianza en la sociedad, ofreciendo un trabajo de calidad y transparente. Sin embargo, se debe tener en cuenta que la actividad de la auditoría no ofrece una certeza absoluta de la veracidad de los estados financieros, dado que sería imposible en las grandes sociedades analizar cada transacción realizada durante un ejercicio contable. Es por ello, que se debe tener esa consideración a la hora de juzgar el trabajo de auditoría y su implicación en los fraudes de las empresas.

Es por la relevancia que supone el trabajo de auditoría para la sociedad, por lo que se debe asegurar la independencia tanto del auditor como de su equipo y las personas y entidades que forman parte del entorno.

No es tarea fácil el cumplimiento del principio de independencia en las grandes sociedades auditoras, las llamadas Big 4, que son Deloitte; Price Waterhouse and Cooper (PwC); Ernest & Young (EY) y KPMG (Klynved, Peat, Marwick y Goerdeler, siglas de los fundadores de la firma). Dichas sociedades son sociedades multiservicios, es decir, que a parte del servicio de auditoría ofrecen normalmente servicios de consultoría, servicios fiscales o legales entre otros. La realización de otras prácticas distintas de la auditoría, que en la mayoría de casos aportan un beneficio mayor a la empresa que el aportado por el trabajo de la auditoría, puede suponer una pérdida en la calidad del trabajo y una amenaza a la independencia.

Sin embargo, cabe destacar la adaptabilidad de la normativa regulatoria de la actividad a la situación de las sociedades auditoras en la actualidad en los diferentes países, donde se les exige cada vez unos requisitos más estrictos relacionados con la independencia para poder llevar a cabo el ejercicio de la auditoría.

Por tanto, podría destacar la evolución de la independencia en la auditoría y sus continuas modificaciones con el objetivo de adaptarse a los cambios y de llegar a una armonización contable. Es por ello, que desde mi humilde opinión, podría decir que la

normativa relacionada con la independencia continuará desarrollándose, buscando y aproximándose a un mayor nivel de calidad del trabajo e intentando favorecer tanto a las pequeñas sociedades de auditoría que basan sus beneficios en el ejercicio de dicha actividad, como a las grandes sociedades auditoras, en las que la auditoría tan solo supone una parte de sus beneficios, pero que destacan por su experiencia y capacidad de adaptación en grandes empresas de diferentes sectores.

BIBLIOGRAFIA

05/MAYO DE 1991, BOICAC (Boletín Oficial del ICAC). “*Sobre la existencia o no de incompatibilidad para que uno de los socios de una sociedad de auditoría pueda actuar, a título individual, como auditor de cuentas de una entidad en la que otro socio de la misma sociedad de auditoría ostente el cargo de director-gerente.* ICAC Consulta N°2

<http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=13&print=true>

98/JUNIO 2014, BOICAC (Boletín Oficial del ICAC) “. “*Sobre aspectos relacionados con el deber de secreto al que se encuentran sujetos los auditores de cuentas, en el cumplimiento de determinados requerimientos de las normas de auditoría y de la Norma de Control de Calidad Interno.*” ICAC Consulta N°1. <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=508>

109/MARZO 2017 BOICAC (Boletín Oficial del ICAC) Consulta N°1. “*Actuaciones del auditor de cuentas de una entidad de interés público con la Comisión de Auditoría cuando presta servicios ajenos a la auditoría, según lo exigido en los artículos 5.4 y 5.5 del Reglamento (UE) nº 537/2014.*” ICAC Consulta N°1 <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=561>

109/MARZO 2017 BOICAC (Boletín Oficial del ICAC) Consulta N°3 “*Cómputo del plazo de duración máxima del encargo de auditoría en entidades de interés público en relación con la rotación del auditor de cuentas, según los artículos 17 del Reglamento (UE) nº 537/2014 y 40 de la Ley de Auditoría de Cuentas. Abre ventana nueva.*” ICAC Consulta N°3.

<http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=563>

110/JUNIO 2017 BOICAC (Boletín Oficial del ICAC). “*Sobre la aplicación de la circunstancia prevista en el artículo 4.2 del Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril de 2014, referida al porcentaje límite que no deben superar los honorarios por servicios distintos de auditoría percibidos, así como sobre cuál es el primer ejercicio en que dicha circunstancia resulta de aplicación.*” ICAC Consulta N°2. <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=567>

110/JUNIO DE 2017, BOICAC (Boletín Oficial del ICAC). “*Sobre el cómputo del periodo de duración máxima del contrato de auditoría en el caso de fusión de distintas entidades de interés público dando lugar a nueva entidad de este tipo, cuando el auditor que venía auditando las entidades fusionadas es también el de la nueva entidad.*” ICAC Consulta N°4.

<http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=569>

111/SEPTIEMBRE 2017 BOICAC (Boletín Oficial del ICAC) “*Sobre la normativa a tener en cuenta para determinar el primer ejercicio en el cómputo del plazo de contratación a efectos de establecer la obligación de rotación en determinadas circunstancias.*” ICAC. Consulta N°1

<http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=571>

113/MARZO 2018 BOICAC (Boletín Oficial del ICAC). “*Sobre cómo afecta al régimen de independencia de los auditores de las cuentas la prestación de servicios de traducción de las cuentas anuales formuladas y auditadas o de conversión de las cuentas anuales para su presentación conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera.*” ICAC

Consulta N°8. <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=589>

Alonso, M. (2016). “*Los auditores: guardianes o sabuesos*”. Expansión 07/06/2016

<https://www.icjce.es/adjuntos/auditores-guardianes-sabuesos.pdf>

Consejo General de Economistas. “*REA+REGA*” Consultada el día 20 de junio de 2019, en

<https://rea.economistas.es/>

DOUE 27 de mayo de 2014. "Corrección de errores del Reglamento (UE) no 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" Diario Oficial de la Unión Europea
<https://www.boe.es/doue/2014/170/L00066-00066.pdf>

España. Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. *BOE*, núm.173 de 21/07/2015.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-8147>

España. Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio. *BOE*, núm.266 <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-17395>

España. Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva. *BOE*, núm. 265 <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-20331>

Ferrer Pastor, C (2015). *Audidores de cuentas o sociedades de auditoría vinculados con el auditor de cuentas firmante*. Circular ES 11/2015, 24 de junio de 2015. ICJCE.
https://www.icjce.es/adjuntos/Circular_ES11_2015.pdf

IESBA, 2009. *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* por el International Ethics Standards Board of Accounts (IESBA) de la International Federation of Accounts (IFAC), julio de 2009. <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/codigo-de-etica-para-profesionales-de-la-contabilidad.pdf>

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) "Quiénes somos". Consultada el 12 de junio de 2019, en http://www.icac.meh.es/ICAC/Quienes_Somos.aspx

ICJCE (2015) "Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas" Marzo 2015
https://www.icjce.es/adjuntos/ga_39_%20servicios_asesoramiento.pdf

Instituciones Públicas de Control Externo- ICEX (2014) "Principios generales de la fiscalización o auditoría financiera" ISSAI-ES 200 <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/export/sites/default/.content/pdf/NormasManuales/ISSAI-ES/02-ISSAI-ES-200.pdf>

Puig de Travy, C (2013) en el Consejo Directivo del REA+REGA. "El REA+REGA Auditores, del Consejo General de Economistas, se convierte en la mayor corporación de auditores con el 60% de los profesionales de auditoría" Consejo General de Economistas. 03/07/2013
<https://rea.economistas.es/cust-notas/el-rearega-auditores-del-consejo-general-de-economistas-se-convierte-en-la-mayor-corporacion-de-auditores-con-el-60-de-los-profesionales-de-la-auditoria/>

Quintana Navío, J., et al. (2017). *Memento práctico Francis Lefebvre: Auditoría de Cuentas*. Madrid: Francis Lefebvre

SAP Granada, Sección 3ª de 07-12-2012. "Sentencia de la Sección 3ª de la Audiencia Provincial de Granada de 7 de diciembre de 2012" en CAMPUZANO, A., et al. (2016). *Comentario de la Ley de Auditoría de Cuentas*. Valencia: Tirant lo Blanch.

STS, 18-09-2013. *Sentencia del Tribunal Supremo, 18 de septiembre 2003* en CAMPUZANO, A., et al. (2016). *Comentario de la Ley de Auditoría de Cuentas*. Valencia: Tirant lo Blanch.

STS, 26-02-2018. Sentencia del Tribunal Supremo Sentencia 99/2018, 26 Feb. Recurso 1390/2015. “Compatibilidad de los servicios de auditoría de cuentas con los de asesoría fiscal a la sociedad auditada” <http://www.poderjudicial.es/search/openDocument/a39f32720ba5b989>

STS, 08-04-2008. *Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sección 3ª, de 8 de abril de 2008: Ponente: Sr. D.Eduardo Espín Templado.*<http://www.rdmf.es/wp-content/uploads/2008/05/sts-contencioso-8-abril-2008-auditoria.pdf>

TEROL GÓMEZ, R (2016). “El estatuto jurídico del auditor de cuentas” en Campuzano, A., et al. (2016). *Comentario de la Ley de Auditoría de Cuentas*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Unión Europea. 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. *Diario Oficial de la Unión Europea*. <https://www.boe.es/doue/2014/158/L00077-00112.pdf>

Unión Europea. 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 as cuentas anuales y de las cuentas consolidadas. *Diario Oficial de la Unión Europea*. <http://www.icac.meh.es/Documentos/Directiva%202014%2056%20UE.pdf>

UYARRA, E. (2016). “Sobre el nombramiento de auditores y fijación de sus honorarios por el Registro Mercantil” en *Auditoría, Noticias y novedades*, 15 de mayo. <https://estebanuyarra.com/sobre-el-nombramiento-de-auditores-y-fijacion-de-sus-honorarios-por-el-registro-mercantil/>

UYARRA, E. (2019). “Renuncia a realizar la auditoría de cuentas en los supuestos de incumplimiento de la obligatoriedad de auditarse” en *Auditoría, Legislación*, 2 de febrero. <https://estebanuyarra.com/renuncia-a-realizar-la-auditoria-de-cuentas-en-los-supuestos-de-incumplimiento-de-la-obligatoriedad-de-auditarse/>

UYARRA, E. (2017). “La incompatibilidad de los honorarios de auditoría en la nueva normativa” en *Auditoría, Control de calidad, Ley de Auditoría*, 16 de diciembre. <https://estebanuyarra.com/la-incompatibilidad-de-los-honorarios-de-auditoria-en-la-nueva-normativa/>