

UNHA ANÁLISE DA INDEPENDENCIA NA AUDITORÍA DE CONTAS

ANA MARÍA MARTÍNEZ-PINA GARCÍA
Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas (ICAC)

RECIBIDO: 5 de marzo de 2013 / ACEPTADO: 4 de abril de 2013

Resumo: A virtude do proceso auditor depende de como transcorra na mente de quen o fai, de como se sucedan as súas fases, do seu contido e da súa finalización. A independencia do auditor convértese nun dos piares fundamentais do exercicio da actividade de auditoría de contas. O obxectivo deste traballo é analizar como se foi desenvolvendo este concepto tanto a nivel internacional como nacional, e anticipar as liñas de evolución nun futuro máis ou menos próximo. Para iso analízanse os principais textos normativos que configuraron a independencia do auditor, cuxa regulación pivotou sobre tres cuestións: os servizos que non pode prestar o auditor, os honorarios que percibe e a duración do contrato de auditoría. Conclúese con algunhas reflexións sobre a importancia da independencia do auditor e do seu sistema de control de calidade.

Palabras clave: Independencia / Oitava Directiva / Libro Verde / Control de calidade.

An Analysis of Independence in Audit Process

Abstract: The goodness of the audit process depends on how it happen in auditor's mind who does it, how it happen its phases, its content and completion. Auditor independence becomes one of the fundamental pillars of the exercise of audit activity. The aim of this paper is to analyze how this concept has been developed, both at international and national lines and anticipate future developments in more or less close. This analyzes the main legal texts that have shaped the independence of the auditor, whose regulation has pivoted on three issues: the services cannot provide the auditor, perceived fees and duration of the audit contract. We conclude with some reflections on the importance of auditor independence and quality control system.

Keywords: Auditor independence / Expectations gaps / Eighth Directive / Green Paper / Quality control.

1. INTRODUCCIÓN

A virtude do proceso auditor depende de como transcorra na mente de quen o fai, de como se sucedan as súas fases, do seu contido e da súa finalización. Por esta razón convén formularse, de maneira autónoma, dúas cuestións: a calidade dos obxectivos da auditoría e o curso da dinámica do proceso auditor na mente de quen o fai, que o leva a unha necesaria administración dos accidentes do proceso e a facerlle fronte con base na formación, na forza mental e no compromiso.

En referencia á primeira cuestión presentada, é teoría contrastada que cando os obxectivos da auditoría non están nitidamente formulados se tende a substituílos polo maior refinamento do método de traballo e colocar a este como obxectivo, que non o é, co que se establece un estado disfuncional. É por iso necesario fixar cal é o obxectivo dunha auditoría de contas, isto é, a revisión e verificación de determinados estados financeiros para, a continuación, poder aplicar de forma racional o método de traballo establecido para cumprir con este obxectivo.

Por outra parte, a segunda das cuestións enunciadas –a relativa ao proceso auditor– podería estruturarse en dúas partes: o encadramento, que é fixo e necesariamente preestablecido; e o seu contido, que é variable e dinámico. O encadramento é o inamovible, e está composto, entre outros, de tempo, de lugar ou de honorarios, todos eles delimitados no contrato de auditoría. Pola súa parte, o contido refírese ao dinámico, coas súas dúas técnicas: a propia do proceso auditor –contida na normativa de auditoría, de contabilidade ou doutra que resulte de aplicación– e a especificamente humana, que emerxe e regula a relación auditor-auditada; esta última ten aspectos que precisan un adestramento particular do auditor e de ningunha forma fiado á súa intuición.

No encadramento –sinatura do contrato de auditoría– e na relación auditor-auditada ao longo do contrato é clave a independencia do auditor de cara a que non contrate cunha entidade coa que garda determinada relación e coa que manteña a súa actitude ao longo de todo o traballo de auditoría. De forma inevitable ao longo desta relación ocorren accidentes, pero en maior número canto menos formación teña o auditor non só na técnica que lle é propia, senón na que afecta á relación humana auditor-auditado.

O obxectivo deste traballo é analizar como un dos piares do exercicio da actividade de auditoría de contas –a independencia– se foi desenvolvendo a nivel internacional e nacional, e como pode evolucionar nun futuro máis ou menos próximo. Para iso analízanse os principais textos normativos que foron configurando a independencia do auditor de cara a proporcionarlle ao lector as fontes necesarias para, se o desexa, poder profundar nos aspectos concretos recollidos en cada unha delas, e a facilitarlle a comprensión desta institución tal e como hoxe está regulada.

O traballo queda estruturado como segue. Logo desta introdución, na sección 2 faise unha breve referencia ao nacemento e á evolución da regulación da actividade de auditoría de contas. Na sección 3 resúmese o concepto de independencia, a súa regulación actual e o seu futuro. A sección 4 fai referencia ao mantemento do control de calidade desempeñado no traballo do auditor, mentres que, finalmente, na sección 5 se presentan as conclusións.

2. A REGULACIÓN DA ACTIVIDADE DE AUDITORÍA DE CONTAS

A auditoría de contas era unha actividade non regulada a nivel comunitario ata o ano 1984. Ata ese momento cada país tiña as súas propias normas que emanaban, fundamentalmente, das organizacións que aglutinaban os profesionais da auditoría, sendo pioneiros na súa emisión países como Reino Unido e Estados Unidos. A nivel internacional, no ano 1977 constitúese a Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants-IFAC), que reúne diferentes organizacións de profesionais de todo o mundo relacionados co ámbito da auditoría de contas. A IFAC ten entre os seus obxectivos desenvolver no eido internacional normas que regulen o exercicio da actividade de auditoría de contas.

É no ano 1984 cando se aproba a Directiva 84/253/CE, de 10 de abril, do Consello, relativa á autorización das persoas encargadas do control legal de documentos contables (coñecida como Oitava Directiva) (Consello da UE, 1984), na que se regula por primeira vez, na daquela Comunidade Económica Europea, a actividade de auditoría de contas a través dunha norma que xa non emana das organizacións profesionais de auditores de contas, senón dunha institución comunitaria con poder normativo.

A orixe da Oitava Directiva atopámola, á súa vez, noutra directiva, neste caso na Cuarta Directiva (Directiva 78/660/CEE) (Consello da UE, 1978), que esixe que as contas anuais de certas sociedades que alcanzan un determinado tamaño sexan controladas por unha ou por varias persoas autorizadas para efectuar este control. O obxectivo de dispoñer dunha regulación harmonizada, presente no nacemento e no devir da Unión Europea (UE), fixo necesario, unha vez recollida a obriga de controlar as contas anuais de determinadas sociedades, que a Oitava Directiva tratase de harmonizar as cualificacións das persoas autorizadas para efectuar o control legal dos documentos contables. Polo tanto, é este o punto de partida da regulación comunitaria en materia de auditoría de contas e, por iso, da independencia do auditor.

A Oitava Directiva traspúxose ao ordenamento xurídico español a través da Lei 19/1988, de 12 de xullo, de auditoría de contas (LAC) (Xefatura do Estado, 1988), que foi a primeira lei que en España regulou esta actividade.

Co paso do tempo, fíxose necesario reformar a Oitava Directiva do ano 1984, fundamentalmente de cara a conseguir unha maior regulación e harmonización dunha actividade que cos anos foi adquirindo un papel cada vez máis relevante polo interese público inherente a ela. Neste sentido, a actividade do auditor de contas alcanza unha maior relevancia pública nunha contorna económica e empresarial cada vez máis global e na que os axentes económicos demandan unha maior transparencia e fiabilidade da información financeira que facilitan as empresas. O auditor de contas convértese así nun valedor da información financeira reflectida nas contas anuais.

A reforma da Oitava Directiva do ano 1984 estivo precedida por unha importante reflexión no ámbito da Unión Europea (UE) a través da publicación no ano 1996 do «Libro Verde. Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea» (Comisión Europea, 1996) e da creación, a raíz da Comunicación da Comisión do ano 1998, do Comité de Auditoría, que publicou dúas recomendacións, destacando aquí a do ano 2002 sobre a independencia (Comisión Europea, 2002).

Finalmente, este proceso de reflexión e reforma culminou coa aprobación da Directiva 2006/43/CE, do Parlamento Europeo e do Consello, de 17 de maio, relativa á auditoría legal das contas anuais e das contas consolidadas (Parlamento Europeo e Consello da UE, 2006). Esta Directiva é moito máis ambiciosa que a primeira na medida en que xa non se limita a regular as normas de autorización para poder desenvolver a actividade de auditoría, senón que regula a actividade

en si mesma, abordando cuestións anovadoras a nivel comunitario como a responsabilidade dos auditores, os comités de auditoría, os sistemas de supervisión pública dos auditores e das sociedades de auditoría, o sistema de control de calidade, a independencia do auditor, a aplicación das Normas Internacionais de Auditoría, o rexistro dos auditores de contas, a formación continuada, as normas de ética, a cooperación internacional, o réxime de infraccións e sancións, ou a definición e disposicións específicas relativas ás entidades de interese público (EIP).

A Directiva do ano 2006 obrigou a todos os Estados membros (EE.MM.) da Unión Europea a modificar a súa normativa en materia de auditoría de contas. En España, a transposición da Directiva levouse a cabo a través da Lei 12/2010, de 30 de xuño (Xefatura do Estado, 2010), que deu lugar posteriormente á aprobación do Real decreto lexislativo 1/2011, de 1 de xullo, polo que se aproba o texto refundido da Lei de auditoría de contas (TRLAC) (Ministerio da Presidencia, 2011) e do Real decreto 1517/2011, de 31 de outubro, polo que se aproba o Regulamento de auditoría de contas (RAC) (Ministerio de Economía e Facenda, 2011).

De todo o anterior, como se pode ver na táboa 1, dedúcese que a actividade de auditoría de contas evolucionou de forma considerable, pasando en menos de trinta anos dun sistema de autorregulación a unha situación na que o lexislador europeo e español aprobaron un conxunto de normas xurídicas que tratan por riba de todo de velar pola protección do interese público que persegue o labor do auditor.

Táboa 1.- Adaptación da normativa española á europea

Regulación	Normativa UE	Normativa en España
As contas anuais de certas sociedades teñen que ser <i>controladas por persoas autorizadas</i>	Directiva 78/660/CEE do Consello, de 25 de xullo de 1978, relativa ás contas anuais de determinadas formas de sociedade	Real decreto lexislativo 1564/1989, de 22 de decembro, polo que se aproba o texto refundido da Lei de sociedades anónimas
<i>Cualificacións das persoas autorizadas</i> para efectuar o control legal dos documentos contables	Directiva 84/253/CE do Consello, de 10 de abril de 1984, relativa á autorización das persoas encargadas do control legal de documentos contables	Lei 19/1988, de 12 de xullo, de auditoría de contas (e as súas sucesivas modificacións) Real decreto 1636/1990, de 20 de decembro, polo que se aproba o Regulamento que desenvolve a Lei 19/1988, de 12 de xullo, de auditoría de contas (e as súas sucesivas modificacións)
<i>Regulación da actividade</i> de auditoría de contas: responsabilidade dos auditores, comités de auditoría, utilización de normas de auditoría, sistemas de supervisión da profesión e independencia do auditor	Directiva 2006/43/CE do Parlamento Europeo e do Consello da UE, de 17 de maio de 2006, relativa á auditoría legal das contas anuais e das contas consolidadas	Real decreto lexislativo 1/2011, de 1 de xullo, polo que se aproba o texto refundido da Lei de auditoría de contas Real decreto lexislativo 1517/2011, de 31 de outubro polo que se aproba o Regulamento que desenvolve o TRLAC

FONTE: Elaboración propia.

3. A INDEPENDENCIA DO AUDITOR

Unha vez analizada a normativa aprobada en materia de auditoría de contas, centrámonos en como se foi configurando a que poderíamos denominar pedra angular da actividade que nos ocupa, isto é, a independencia do auditor. Para iso, fai referencia ao desenvolvemento do concepto de independencia e á súa regulación.

3.1. DESENVOLVEMENTO DO CONCEPTO DE INDEPENDENCIA

A Directiva 84/253/CEE (Consello da UE, 1984) é o primeiro texto normativo que fai referencia á independencia das persoas autorizadas para efectuar o control legal das contas anuais e consolidadas, en concreto na súa sección III «Conciencia profesional e independencia» (artigos 23 a 27). Estes artigos prevén que os EE.MM. prescriban que estas persoas non poidan realizar un control legal cando non sexan independentes, de tal forma que en caso de quebrantar esta norma deben ser sancionadas. Así mesmo, establecen que os accionistas e os membros da administración da entidade auditada non deben intervir na realización da auditoría, de maneira que restrinxa a independencia de quen efectúe o control das contas anuais e consolidadas.

Sen dúbida, esta Directiva do ano 1984 foi un primeiro e importante paso de cara a regular esta cuestión; porén, á hora de traspoñer esa regulación, cada EE.MM. fíxoo a través de normas que diferían dun Estado a outro, na medida en que a Directiva non desenvolvía o concepto de independencia ou, o que é o mesmo, aqueles supostos, casos ou circunstancias nos que se considera que o auditor non é independente ou nos que existe unha ameaza á súa independencia. Neste sentido, o artigo 24 da Directiva establecía que: *“Los Estados miembros prescribirán que estas personas no puedan efectuar un control legal cuando no sean independientes según el derecho del Estado miembro que lo imponga”*.

Esta marxe de manobra que se lles deixa aos EE.MM. permitiu que en España a LAC do ano 1988 (Xefatura do Estado, 1988), que traspuxo a Directiva do ano 1984 (Consello da UE, 1984), regulase por primeira vez o concepto de independencia dunha forma máis detallada do que o facía a dita Directiva. Así, na súa primeira redacción, o artigo 8 da mencionada Lei establecía que *“los auditores de cuentas deberán ser independientes”*, e a continuación recollía uns *supostos de incompatibilidade*: 1) desempeñar cargos directivos, ser administradores ou empregados da entidade auditada; 2) ser accionistas ou socios da entidade auditada en determinadas porcentaxes; 3) ter un vínculo de consanguinidade ou afinidade ata o segundo grao cos directivos, administradores ou empregados da entidade auditada; e 4) os demais casos previstos noutras disposicións legais.

O sistema de independencia que arbitra a primeira redacción da LAC do ano 1988 é un sistema baseado en regras moi concretas (enfoque baseado en regras) sobre os casos en que se considera que o auditor non é independente e, polo tanto, non pode levar a cabo a auditoría. En definitiva, arbítranse unha serie de supostos

nos que a proximidade derivada de distintos tipos de relación entre o auditor e a entidade auditada minguan a independencia daquel.

Así mesmo, o artigo 8 precisaba que o *período de cómputo* para as incompatibilidades comprenderá desde o exercicio no que se realizan os traballos de auditoría ata o terceiro ano anterior ao que se refiran os estados contables auditados, e se o auditor *cesa* nas súas funcións non poderá formar parte dos órganos de administración ou de dirección da empresa auditada nin ocupar un posto de traballo nela durante os tres anos seguintes ao seu cesamento. Trátase de preservar a independencia do auditor naqueles casos en que existira unha relación previa coa entidade auditada (durante os tres exercicios anteriores), así como de evitar conflitos de intereses cando o auditor cesa nas súas funcións.

Nesta primeira redacción da LAC recóllese o *régime de extensións* da independencia da entidade auditada ás súas sociedades vinculadas directa ou indirectamente, e do auditor ao seu cónxuxe e a outros auditores ou sociedades de auditoría cos que tiveran calquera vinculación.

Por último, tamén se regula o período mínimo e máximo de *duración do contrato* de auditoría, que desencadea nun sistema de rotación obrigatoria dos auditores de contas (comunmente coñecido como rotación “externa” ou “de firma”), na medida en que os auditores de contas non poden ser contratados por unha mesma empresa ou entidade por un prazo inferior a tres anos ou superior a nove, non podendo volver asinar un contrato coa entidade auditada ata pasados outros tres anos. Con iso perséguese evitar a familiaridade que puidera chegar a existir entre ambas as dúas partes do contrato.

Na táboa 2 preséntase un esquema da primeira regulación da independencia en España.

Táboa 2.- Sinopse da primeira regulación da independencia en España

Independencia LAC 1988
1) O auditor debe ser independente
2) Incompatibilidade:
a) Catro causas
b) Período de cómputo: tres anos anteriores ao exercicio que se audita
c) Extensión das causas de incompatibilidade ás sociedades vinculadas e ao cónxuxe do auditor
3) Duración do contrato e rotación obrigatoria: mínimo tres anos e máximo de nove anos

FONTE: Elaboración propia.

Co paso do tempo a actividade do auditor adquire unha maior importancia e a UE considera necesario non só que se prevea que o auditor debe ser independente, senón que se harmonice e se regule o concepto de independencia. O primeiro texto xurídico neste sentido atopámolo na Recomendación da Comisión de 16 de maio de 2002, sobre a independencia dos auditores de contas na UE: principios fundamentais (Comisión da UE, 2002). Esta Recomendación –que como tal, e a diferenza dunha directiva, non é de cumprimento obrigatorio para os EE.MM.– trata de establecer uns principios comúns (enfoque baseado en principios) sobre a in-

dependencia dos auditores, de tal forma que todos os EE.MM. teñan normas comúns coas que, en definitiva, se asegure a calidade das auditorías. A Recomendación tamén incorpora no seu anexo, en liña coa LAC do ano 1988, supostos específicos nos que o auditor non debe aceptar o traballo. A nivel internacional, a IFAC (2002) tamén publicou o seu código de ética cun enfoque moi similar ao da Recomendación europea.

Deseguido, destacamos a estrutura da Recomendación: un *marco* que contempla os aspectos xerais da independencia e que recolle, en primeiro lugar, que “*al realizar una auditoría legal, el auditor de cuentas debe ser independiente del cliente de auditoría, tanto de manera real como aparente*”; e a continuación indica os *principios* que deben presidir a independencia, así como as circunstancias específicas que poden dar lugar a *ameazas* á independencia. Na táboa 3 preséntanse estes principios.

Táboa 3.- Sinopse dos principios incluídos na Recomendación do Consello da UE (2002)

Independencia. Recomendación do Consello da UE (2002). Principios
1) Obxectividade, integridade e independencia
2) Responsabilidade e alcance
3) Ameazas e riscos con respecto á independencia:
a) De interese propio
b) De autorrevisión
c) De avogacía
d) De familiaridade ou de confianza
e) De intimidación
4) Sistemas de salvagardas
5) Divulgación dos honorarios

FONTE: Elaboración propia.

Pola súa importancia, descríbense deseguido cada un destes principios:

- 1) *Obxectividade, integridade e independencia.* O obxectivo último da auditoría é expresar unha opinión obxectiva de auditoría, e o principal medio para iso é que o auditor demostre que o proceso de auditoría se realiza de forma obxectiva, e para logralo debe actuar con imparcialidade, con honradez intelectual, con integridade e sen conflitos que puideran comprometer a súa independencia.
- 2) *Responsabilidade e alcance.* É responsabilidade do auditor o cumprimento xeral da normativa de auditoría, o que inclúe as normas de independencia. A responsabilidade alcanza non só ao cumprimento normativo por parte do auditor, senón tamén da rede á que, de ser o caso, pertenza, así como daquelas persoas que formen parte do equipo de encargo ou doutras que poidan influír no resultado da auditoría.
- 3) *Ameazas e riscos con respecto á independencia.* Para evitar ou resolver circunstancias que poidan comprometer a independencia do auditor, en primeiro lu-

gar cómpre identificar as ameazas á independencia que xorden de circunstancias concretas e, en segundo lugar, avaliar a súa importancia para ver se a súa independencia pode verse comprometida. As ameazas refírense a:

- a) *De interese propio*: por exemplo, ter un interese financeiro no cliente a través dunha participación directa ou indirecta no seu capital, dependencia excesiva dos honorarios de auditoría dun só cliente ou de servizos distintos ao de auditoría.
 - b) *De autorrevisión*: tomar decisións que teñen que ser tomadas polo órgano de xestión da entidade auditada, ou aqueles casos en que para levar a cabo o seu traballo o auditor debe avaliar encargos ou traballos previos que el executara (por exemplo, cando el mesmo elaborou as contas anuais ou cando prestou servizos de valoración que, posteriormente, ten que xulgar no seu labor como auditor de contas).
 - c) *De avogacía*: se o auditor toma partido a favor ou en contra do seu cliente nalgún procedemento (xudicial, negociación, etc.).
 - d) *De familiaridade ou de confianza*: confianza excesiva co cliente a través, por exemplo, dunha relación contractual demasiado prolongada.
 - e) *De intimidación*: que o auditor sexa disuadido de actuar obxectivamente mediante ameazas ou intimidación como, por exemplo, ante un cliente persuasivo ou dominante.
- 4) *Sistemas de salvagardas*. Cando existan ameazas á independencia, o auditor ten que ter en conta e documentar se se aplican debidamente as salvagardas para eliminar as ameazas ou reducilas a niveis aceptables que lle permitan realizar a auditoría. As salvagardas refírense a diversas responsabilidades no ámbito da auditoría:
- a) *Da entidade auditada*: esta tamén debe velar pola independencia do auditor, por exemplo, tanto na súa designación, asegurando que esta se efectúe en interese de todos os accionistas, como durante o encargo, a través dun control ou de comunicacións co auditor relativas á auditoría legal e a outros servizos distintos que se lle presten á entidade auditada.
Se o cliente da auditoría é unha entidade que non sexa de interese público, o auditor terá que ter en conta, por exemplo, a calidade e a cantidade do persoal do cliente de auditoría, porque ante un cadro de persoal insuficiente o auditor pode atoparse, sen querer, tomando decisións de xestión que non lle corresponden.
 - b) *Do sistema de control público*: que os EE.MM. dispoñan dun sistema de control de calidade das auditorías que permita comprobar o cumprimento da independencia (previsto na Recomendación da Comisión sobre control de calidade da auditoría legal na UE).
 - c) *Do auditor*: que os auditores apliquen salvagardas que garantan a súa independencia, mantendo o control das sociedades de auditoría, desenvolvendo políticas de independencia que permitan determinar cando pode o auditor aceptar un traballo en función das relacións existentes entre a sociedade de

auditoría, a súa rede e o cliente de auditoría e os seus afiliados, ou en función do seu tamaño ou da súa estrutura organizativa, documentando a avaliación da independencia nos papeis de traballo e supervisando a propia sociedade de auditoría o cumprimento do anterior.

Paga a pena destacar que as salvagardas non só son responsabilidade do auditor, senón que tamén son responsables delas, e polo tanto de velar pola independencia, a entidade auditada e o supervisor da actividade de auditoría.

- 5) *Divulgación de honorarios*: o auditor debe demostrar que a súa independencia non se ve comprometida pola prestación a un cliente de auditoría de servizos distintos dos de auditoría polos cales percibe honorarios moi elevados. Para iso deberían desagregarse as distintas clases de servizos que presta o auditor.

Tras o *marco* e os *principios*, a Recomendación desenvolve as *circunstancias específicas* que poden supoñer unha ameaza á independencia do auditor, que implican a adopción das correspondentes salvagardas e, se é o caso, o rexeitamento do encargo de auditoría, e que se enuncian na táboa 4.

Táboa 4.- Sinopse das principais ameazas sobre o principio de independencia

Independencia. Recomendación do Consello da UE (2002). Posibles ameazas
1) Intereses financeiros
2) Relacións empresariais
3) Emprego co cliente de auditoría
4) Cargo directivo ou de supervisión no cliente de auditoría
5) Establecemento do emprego na empresa de auditoría
6) Familia e demais relacións persoais
7) Servizos distintos de auditoría: exemplos:
a) Preparación de documentos contables e estados financeiros
b) Preparación e posta en práctica de sistemas de tecnoloxía da información financeira
c) Servizos de valoración
d) Participación na auditoría interna do cliente de auditoría
e) Actuación para o cliente de auditoría na resolución de conflitos
f) Contratación de altos directivos
8) Honorarios de auditoría e distintos dos de auditoría
9) Litixios
10) Persoal que actúa durante un período longo de tempo (rotación)

FONTE: Elaboración propia.

Pola súa parte, no ano 2002 apróbbase en España a Lei 44/2002, de 22 de novembro, de medidas de reforma do sistema financeiro (Xefatura do Estado, 2002), froito en gran medida de certos escándalos financeiros tanto na contorna internacional coma na nacional (Enron, WorldCom ou Gescartera), que supuxeron a perda de confianza no auditor de contas e algún dos cales motivou a desaparición de Arthur Andersen tras 89 anos de traxectoria no mundo da auditoría.

A Lei 44/2002 trata de reforzar a regulación da actividade e, fundamentalmente, a independencia do auditor. Así, seguindo a Recomendación da Comisión do

ano 2002 (Consello da UE, 2002), dáselle unha nova redacción ao artigo 8 da LAC. Da reforma destacan as seguintes cuestións, que se sintetizan na táboa 5.

- 1) *O auditor debe ser e parecer independente.* A Lei 44/2002 recolle, en sintonía coa citada Recomendación, a precisión de que o auditor debe ser independente do cliente de auditoría, tanto de maneira real como aparente. Esta dobre vertente da independencia xa se viña sinalando en diversas normas a nivel internacional, tales como a mencionada Recomendación do ano 2002 ou o código de ética da IFAC (2002).

A independencia aparente está relacionada co concepto de diferenza de expectativas, que distingue entre o que fai un auditor e o que os usuarios da información financeira esperan del. É dicir, tan importante é que o auditor execute o seu traballo tomando en consideración os principios, ameazas ou incompatibilidades ata agora esbozados (independencia real) como que os usuarios perciban que é independente do seu cliente (independencia aparente).

A dificultade en observar o cumprimento da independencia real, que se sitúa no plano interno do auditor á hora de aceptar a un cliente e de executar o seu traballo, fixo que se acudise á vertente aparente da independencia, máis palpable por parte dos usuarios da información financeira e que pode xerar maior confianza.

En regulacións posteriores abandónase o concepto de independencia aparente e consolídase o concepto de independencia real. Por que? Quizais pola maior regulación da independencia a través non só de principios, senón de regras máis taxativas, porque se insta a o control de calidade ao que están suxeitos os propios auditores e que implica que eles mesmos reforcen a súa independencia a través de procedementos internos, ou pola obriga de documentar as ameazas e salvagardas nos papeis de traballo. Todo iso contribúe a que os usuarios teñan unha maior percepción da independencia do auditor.

- 2) *Amplíanse os supostos de incompatibilidade.* Este é un punto importante na medida en que se pasa de catro supostos de incompatibilidade a doce. De entre os novos supostos de incompatibilidade destacan, entre outros e nos termos previstos no novo artigo 8, a levanza material ou a preparación de estados financeiros da auditada, a prestación de certos servizos de valoración ou de auditoría interna, a prestación de servizos de avogacía ou a percepción de honorarios derivados da prestación de servizos de auditoría e distintos do de auditoría a un só cliente, sempre que constitúan unha porcentaxe indebidamente elevada do total dos ingresos anuais do auditor de contas. Polo tanto, pode apreciarse que a nova redacción deste artigo se inspira claramente na mencionada Recomendación do ano 2002, incorporando novas causas de incompatibilidade presentes no sistema de ameazas recollido naquela.
- 3) *Sistema de rotación.* No ano 1995, a través da disposición adicional sexta da Lei 2/1995, de 23 de marzo, de sociedades de responsabilidade limitada (Xefatura do Estado, 1995), modificouse o réxime de rotación dos auditores de contas.

Estableceuse que o período inicial de duración do contrato de auditoría non podía ser inferior a tres anos nin superior a nove, e que transcorrido ese prazo os auditores podían ser contratados anualmente. É dicir, o réxime de rotación obrigatoria da firma de auditoría (rotación “externa”) aos nove anos que se instaurou coa LAC do ano 1988 xamais viu a luz, na medida en que no ano 1995 se modifica a Lei nos termos expostos.

No ano 2002 volve modificarse o réxime de rotación, pasando da non existencia desde o ano 1995 de ningunha obriga a este respecto a un sistema de rotación que poderíamos denominar rotación “interna”. Neste sentido, establécese a rotación obrigatoria, pero neste caso do auditor de contas responsable do traballo de auditoría e da totalidade dos membros do seu equipo, transcorridos sete anos, para auditorías de entidades sometidas a supervisión pública, de sociedades cuxos valores estean admitidos a negociación en mercados secundarios oficiais de valores, ou de sociedades cuxo importe neto da cifra de negocios sexa superior aos 30 millóns de euros. Terán que transcorrer tres anos para que esas persoas poidan volver auditar a entidade correspondente.

- 4) *Réxime sancionador*. O incumprimento das causas de incompatibilidade artículase como un infracción moi grave.
- 5) *Supervisión pública da independencia*. Atribúeselle de forma expresa ao ICAC a función de velar polo adecuado cumprimento do deber de independencia e de valoralo en cada traballo concreto.

Táboa 5.- Sinopse das novidades introducidas na normativa española no ano 2002

Independencia. Novidades LAC 2002
1) O auditor debe <i>ser e parecer</i> independente
2) Causas de <i>incompatibilidade adicionais</i>
3) <i>Rotación obrigatoria cada sete anos do responsable do traballo de auditoría e do equipo</i> para auditorías de entidades sometidas a supervisión pública, cotizadas ou con cifra de negocios superior aos 30 millóns de euros
4) Refórzase o <i>sistema de supervisión e disciplinario</i> da independencia a través do ICAC

FONTE: Elaboración propia.

Por último, paga a pena citar algunhas sentenzas que, a raíz da modificación que tivo lugar no ano 2002, foron ditadas en distintas instancias xudiciais, unha vez esgotada a vía administrativa, e que están relacionadas cos supostos de incompatibilidade:

- Cargo de administración do auditor na entidade auditada. Sentenza do Tribunal Supremo de 18 de setembro de 2003.
- Cargo de emprego e vínculos cos responsables da área económica da entidade auditada. Sentenza do Tribunal Supremo de 26 de maio de 2003.
- Levanza de contabilidade da entidade auditada. Sentenza da Audiencia Nacional de 3 de marzo de 2009.

- Cargos directivos e de administración (desempeño de poderes de representación na entidade auditada). Sentenza da Audiencia Nacional de 31 de marzo de 2005.
- Letrado e asesor da entidade auditada. Sentenza do Tribunal Supremo de 4 de outubro de 2005.
- Actividades de preparación e colaboración na levanza da contabilidade. Sentenza da Audiencia Nacional de 5 de outubro de 2011.

3.2. REGULACIÓN ACTUAL

A Directiva 2006/43/CE do Parlamento Europeo e do Consello da UE, de 17 de maio, relativa á auditoría legal das contas anuais e das contas consolidadas (Parlamento Europeo e Consello da UE, 2006), é a que incorpora a regulación obrigatoria da independencia para todos os EE.MM. A regulación da Directiva é moito menos detallada que a prevista na Recomendación, posto que con carácter xeral as directivas comunitarias impoñen unha “obriga de resultado” que esixe a cada Estado membro a súa consecución a través da correspondente transposición. Antes de pasar a analizar a independencia na Directiva, cómpre destacar que unha das novidades máis importantes que se incorporan, e que está intimamente relacionada coa independencia, é o *concepto de rede* das sociedades de auditoría.

En liña co previsto na Recomendación do ano 2002, a Directiva recolle un sistema de ameazas e salvagardas, e abre a porta a un sistema de incompatibilidades. O artigo 22 regula a independencia e a obxectividade do auditor. No literal deste artigo non se fala de independencia aparente e si se apela a que os EE.MM. deben asegurarse de que o *auditor sexa independente* da entidade auditada e que non participe no *proceso de toma de decisións* daquela. Para iso, os EE.MM. aseguraranse de que un auditor *non realice* unha auditoría se existen determinadas relacións (comerciais, laborais ou doutro tipo) entre o auditor, a sociedade de auditoría ou a súa rede e a entidade auditada, fronte ás cales unha terceira parte obxectiva, razoable e informada puidera concluír que a independencia está comprometida (quizais aquí si se recolle o espírito da independencia aparente fronte a un terceiro).

Así mesmo, identifícanse unha serie de *factores que poden comprometer a independencia* e ante os cales o auditor ten que aplicar *salvagardas* para atenualos. Deste modo, se a pesar de aplicar as salvagardas correspondentes a independencia segue en interdito, o auditor absterase de realizar a auditoría. Entre os factores que poden comprometer a independencia, destacan os seguintes: 1) autorrevisión, 2) interese propio, 3) avogacía, 4) familiaridade, e 5) confianza e intimidación.

Destaca como novidade a necesidade de *documentar nos papeis de traballo* do auditor todas as ameazas significativas á independencia e as salvagardas aplicadas para atenualas. Esta documentación é moi relevante, dado que por todos é sabido, e así foi ratificado a través de numerosas sentenzas na vía xudicial, que os papeis de traballo constitúen a proba fundamental do traballo levado a cabo polo auditor.

A Directiva introduce o concepto de entidade de interese público (EIP) como aquela cuxos valores son negociables nun mercado regulado, entidades de crédito, entidades aseguradoras e calquera outra que designen os Estados membros como, por exemplo, aquelas que sexan de importancia pública significativa pola natureza da súa actividade, o seu tamaño ou o seu número de empregados.

Para as *auditorías de EIP*, a normativa é máis estrita, e nos casos de autorrevisión ou de interese propio obrígaselles aos Estados membros a que, cando resulte adecuado para protexer a independencia, lle impidan ao auditor realizar a auditoría. Adicionalmente, aos auditores de EIP esíxelles confirmar por escrito a súa independencia ao comité de auditoría, informalo dos servizos adicionais prestados á entidade auditada, examinar conxuntamente as ameazas e salvagardas adoptadas e, por último, a rotación obrigatoria dos principais socios auditores responsables de realizar unha auditoría cada sete anos, sen que poidan volver participar na auditoría desa entidade ata que non transcorreran dous anos.

Por último, tamén se incorporan dúas cuestións que tratan de reforzar a independencia: a primeira relativa aos honorarios de auditoría e a segunda relacionada coa designación e co cesamento do auditor.

Polo que respecta aos *honorarios de auditoría*, esíxelles aos Estados membros que garantan a existencia de normas que establezan que os honorarios de auditoría non estean influídos ou determinados pola prestación de servizos adicionais á entidade auditada e que non se baseen en ningún tipo de continxencia. É dicir, trátase de preservar que a calidade e a obxectividade do traballo de auditoría non se vexa menoscabada por servizos distintos ao de auditoría que, quizais, fagan máis rendible a actividade do auditor no seu conxunto, pero que vaian en detrimento da calidade da actividade de auditoría de contas en sentido estrito. Para reforzar esta formulación, a propia Directiva modifica a Cuarta Directiva, relativa ás contas anuais de determinadas sociedades, na que se incorpora a obriga de informar na memoria acerca dos honorarios cargados pola sociedade ao seu auditor tanto por servizos de auditoría como por servizos distintos. En España esta obriga xa se impuxo no ano 2002 a través da disposición adicional décimo cuarta da Lei 44/2002, de 22 de novembro (Xefatura do Estado, 2002).

En relación coa *designación auditor*, esíxese que se leve a cabo pola xunta xeral de accionistas ou a través doutro sistema sempre que se garanta a independencia do auditor fronte a quen formulan as contas anuais (os administradores) ou fronte aos órganos de xestión da entidade. Trátase de fomentar a independencia entre quen debe xestionar e responder da actividade da empresa e quen debe revisar as súas contas sen intervir en ningún caso na xestión ou na toma de decisións. Na mesma liña, e de cara a salvagardar a independencia e profesionalidade do auditor, este non pode ser *cesado* por unha diverxencia de opinións sobre o tratamento contable dunha determinada operación, senón que unicamente poderá selo se media xusta causa, coa obriga posterior de comunicarlle o cesamento ao órgano supervisor da actividade de auditoría de contas.

Na táboa 6 preséntase un pequeno resumo das novidades incorporadas na Oitava Directiva.

España traspuxo a Directiva do ano 2006 a través da Lei 12/2010, de 30 de xuño, que posteriormente supuxo a aprobación do TRLAC (Xefatura do Estado, 2010) e do seu regulamento de desenvolvemento no ano 2011 (Ministerio de Economía e Facenda, 2011). O certo é que antes da aprobación destes textos normativos a nova regulación sobre independencia practicamente xa se incorporara en España a través da modificación de LAC do ano 1988, no ano 2002 (Xefatura do Estado, 2002). Na táboa 7 destácanse as principais novidades que incorporou a modificación da LAC no ano 2010 e que, posteriormente, se plasmaron no TRLAC do ano 2011.

Táboa 6.- Sinopse das novidades incorporadas na Oitava Directiva

Independencia. Novidades Directiva 2006
1) Concepto de <i>rede</i> . A independencia tamén pode verse afectada polas relacións entre a entidade auditada e a rede á que pertence o auditor
2) O auditor debe <i>ser independente</i> da entidade auditada
3) <i>Factores</i> que poden comprometer a independencia (ameazas)
4) Necesidade de <i>documentar</i> nos papeis de traballo as ameazas e as salvagardas aplicadas
5) Para as <i>auditorías de entidades de interese público</i> , os EE.MM. poden impedirle ao auditor realizar a auditoría nos casos de autorrevisión ou de interese propio
6) <i>Honorarios</i> de auditoría
7) Regras de <i>nomeamento e cesamento</i> do auditor

FONTE: Elaboración propia.

Táboa 7.- Sinopse das novidades incluídas na normativa nacional no ano 2010

Independencia. Novidades LAC 2010 (TRLAC 2011)
1) O auditor ou a sociedade de auditoría deben <i>ser independentes</i>
2) Sistema de ameazas e salvagardas: a) os auditores de contas para asegurar a súa independencia deberán establecer <i>medidas de salvagarda</i> fronte ás <i>ameazas</i> á independencia que poden proceder de factores como a autorrevisión, o interese propio, a avogacía, a familiaridade ou a confianza, ou a intimidación; e b) introdúcese a obriga de <i>documentar</i> os sistemas de salvagarda que permitan detectar e responder ás ameazas á independencia
3) Incompatibilidades: a) para garantir que o auditor <i>se absteña de participar no proceso de toma de decisións da entidade auditada</i> , revísanse as causas de <i>incompatibilidade</i> e o seu contido desenvólvese de forma detallada no RAC; b) período de cómputo das incompatibilidades: <i>un ano</i> anterior ao exercicio que se audita (en lugar de tres); c) as prohibicións posteriores á finalización do traballo de auditoría redúcense a un período de <i>dous anos</i> ; e d) incorpórase o concepto de <i>rede e concrétese o concepto de vinculación</i> para os efectos da extensión das incompatibilidades do auditor ás entidades vinculadas á auditada e a situacións que concorren nos familiares próximos ao auditor e en persoas ou entidades directamente relacionadas con este
4) <i>Contratación e rotación</i> : a) <i>prórroga tácita</i> por un prazo de tres anos se á finalización do período de contratación inicial ou de prórroga deste ningunha das partes manifesta a súa vontade en contra; b) <i>debe comunicárselle ao ICAC a rescisión</i> do contrato, e non constitúe xusta causa de rescisión (único motivo que a xustifica) a diverxencia de opinións sobre tratamentos contables ou procedementos de auditoría; c) <i>rotación obrigatoria do auditor de contas asinante</i> (e non do seu equipo de auditoría) cando no sétimo ano a entidade auditada sexa unha entidade de interese público ou a súa cifra de negocios sexa superior aos 50 millóns de euros
5) Os <i>honorarios</i> correspondentes aos servizos de auditoría non poderán estar influídos pola prestación de servizos adicionais á entidade auditada nin poderán basearse en ningún tipo de continxencia

FONTE: Elaboración propia.

Quizais pague a pena destacar que por primeira vez se incorpora ao ordenamento xurídico español a través dunha norma de rango legal o sistema de ameazas e salvagardas consolidado no ámbito internacional, e a obriga para o auditor de documentar a súa aplicación. Este sistema convive na nosa normativa cos xa tradicionais supostos de incompatibilidade ante os que a única solución é non realizar o traballo de auditoría, é dicir, que a normativa recolle dous sistemas ou un sistema mixto de cara a velar pola independencia.

Por último, lémbrese que a independencia do auditor está regulada actualmente nos artigos 12 a 21 do TRLAC e nos artigos 43 a 54 do RAC.

3.3. O FUTURO EN MATERIA DE INDEPENDENCIA

De forma similar ao que ocorreu a principios dos anos 2000, momento no que os sucesivos escándalos financeiros de determinadas empresas motivaron unha importante reforma da normativa en materia de auditoría de contas, a crise financeira que empezou a poñerse claramente de manifesto no ano 2007 propiciou outro debate internacional sobre o papel do auditor e o seu marco normativo.

A nivel comunitario, a Comisión Europea presentou o 13 de outubro de 2010 en Bruxelas o seu «Libro Verde. Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea» (Comisión Europea, 2010), no que se avoga por que as auditorías, xunto coa supervisión e co goberno corporativo, contribúan á estabilidade financeira. O «Libro Verde» formula unha serie de preguntas sobre varias áreas relativas á actividade de auditoría de contas, entre as que, por suposto, se inclúe a independencia.

A Comisión recibiu case 700 respostas de todos os sectores interesados na materia. A raíz desas respostas, en novembro de 2011 publicáronse dúas propostas de modificación normativa en materia de auditoría de contas: unha proposta de modificación da vixente redacción (2006) da Oitava Directiva (Comisión Europea, 2011b) e unha Proposta de regulamento sobre os requisitos específicos para a auditoría legal das entidades de interese público (Comisión Europea, 2011c).

A proposta de regulamento é a máis anovadora na medida en que é a primeira vez que a actividade de auditoría de entidades de interese público pretende regularse a través dun regulamento comunitario que, como tal, é obrigatorio e de directa aplicación en todos os EE.MM. (sen necesidade, polo tanto, da súa posterior transposición a cada ordenamento xurídico interno). A Comisión considera que, dada a importancia da auditoría das entidades de interese público, que son as que habitualmente levan a cabo operacións transfronteirizas, un regulamento é o instrumento xurídico máis adecuado para dispoñer dunha regulación única de directa e simultánea aplicación en todos os EE.MM.

Como se reforza o sistema de independencia na proposta de regulamento? Fundamentalmente, introdúcense novidades en cuestións que ao longo destes anos contribuíron a garantir esa independencia, sobre todo relacionadas cos honorarios que percibe o auditor, cos servizos incompatibles e coa duración

do contrato (rotación). A modo de resumo cómpre destacar as seguintes propostas:

- a) Limitacións en relación cos *honorarios*: os honorarios recibidos pola prestación de determinados servizos alleos á auditoría serán como máximo o 10% da suma que a entidade auditada satisfixera pola auditoría. Se os honorarios totais pagados por unha entidade de interese público supoñen máis do 20% do total dos honorarios anuais percibidos polo auditor, ou ben máis do 15% do total deses honorarios durante dous anos consecutivos, o auditor deberá comunicarlle tanto ao comité de auditoría como á autoridade competente.
- b) Regúlanse tres tipos de *servizos alleos aos servizos de auditoría*: os que pode prestar o auditor, pero que están limitados ao 10% dos honorarios por auditoría (*lista branca*); os que poden realizarse con autorización do comité de auditoría ou do órgano de supervisión (*lista gris*); e os servizos prohibidos (*lista negra*).

Sociedades de auditoría puras: establécese que aquela sociedade de auditoría que perciba máis de 1/3 de ingresos anuais por auditoría de grandes entidades de interese público e que pertenza a unha rede cuxos membros perciban en conxunto uns ingresos anuais por auditoría superiores aos 1.500 millóns de euros na UE non poderá prestar ningún servizo alleo á auditoría, é dicir, debería operar como unha “firma de auditoría pura”.

En definitiva, por primeira vez nun texto normativo comunitario de obrigada aplicación incorpórase o sistema de incompatibilidades (a través da “lista negra”), tan tradicional e arraigado no noso ordenamento xurídico interno.

- c) Duración do encargo (*rotación*): o contrato de auditoría inicial terá unha duración mínima de dous anos e só poderá renovarse unha vez. A duración máxima de ambos os dous encargos consecutivos non poderá superar os seis anos. Se o encargo consecutivo se realizou por dous auditores (auditorías conxuntas), a duración máxima non poderá ser superior a nove anos para cada auditor. Transcorrido o período máximo de duración do encargo, o auditor non poderá realizar unha nova auditoría á mesma entidade ata que non transcorreran catro anos como mínimo.

Estas propostas foron elaboradas pola Comisión Europea. Actualmente están sendo obxecto dun profundo debate no Consello da UE e tamén analizadas polo Parlamento Europeo. O seu devir é incerto, na medida en que unha boa parte delas son anovadoras, e chegar a un consenso non é tarefa fácil, por iso introdúcese neste punto a título informativo pero coa cautela de que o debate europeo pode alterar o seu contido.

4. CONTROL DE CALIDADE E INDEPENDENCIA

O mantemento dun nivel de calidade necesario no desempeño do traballo do auditor foi un obxectivo fundamental perseguido pola normativa. En España pu-

blicouse unha Norma técnica sobre control de calidade (ICAC, 1993), e a nivel comunitario a Recomendación da Comisión de 15 de novembro de 2000 sobre o control de calidade da auditoría legal na Unión Europea: requisitos mínimos (Comisión da UE, 2000). A regulación do control de calidade foi evolucionando ata os nosos días e aínda que a súa análise, sen dúbida moi interesante, non é obxecto deste traballo, paga a pena deterse na relación actual entre control de calidade e independencia.

O artigo 6 do TRLAC establece que a actividade de auditoría de contas se realizará con suxeición á propia Lei, ao seu regulamento, así como ás normas de auditoría, de ética e de control de calidade interno dos auditores de contas e sociedades de auditoría.

En España, a norma en vigor que desenvolve o control de calidade interno é a que se aprobou a través da Resolución de 26 de outubro de 2011 do ICAC, pola que se publica a Norma de control de calidade interno (NCCI) (ICAC, 2011) dos auditores de contas e sociedades de auditoría, que incorpora e adapta ao noso ordenamento xurídico a Norma internacional de control de calidade número 1 (ISQC 1, nas súas siglas en inglés), emitida pola IFAC (2009a).

A NCCI trata de fixar os controis internos que debe establecer o auditor no seu traballo de cara a que este se desenvolva de forma adecuada e de acordo coas esixencias previstas na normativa, de tal forma que se garanta a calidade do seu traballo. Para iso o auditor ten que establecer un sistema de control de calidade que comprenda políticas e procedementos que contemplan os seguintes elementos:

- a) A persoa ou as persoas que asuman dentro da firma a responsabilidade última e de funcionamento do sistema de control de calidade.
- b) O cumprimento por parte da firma de auditoría e do seu persoal dos requirimentos de ética aplicables, e entre eles e por riba de todos a independencia.
- c) A aceptación e a continuidade de clientes, de tal forma que se garanta que a firma pode aceptar un cliente porque ten competencia para realizar o encargo e capacidade para iso (tempo e recursos), tras considerar a integridade do cliente e, ademais, porque non está incurso en causa de incompatibilidade ou porque se existen ameazas á independencia adoptou as salvagardas oportunas.
- d) O persoal suficiente, competente, capaz e independente que poida realizar os encargos.
- e) A realización dos encargos, de tal forma que estes se efectúen de acordo co previsto na normativa de auditoría de contas a través de sistemas de revisión dos traballos do persoal con menos experiencia, dun adecuado sistema de consultas, etcétera.
- f) O seguimento das anteriores políticas e procedementos.

Vemos, polo tanto, que os sistemas de control de calidade interno dos auditores teñen que ter políticas e procedementos que garantan a independencia da firma de auditoría e do seu persoal fronte ao cliente. Na NCCI estas políticas e proce-

dementos están descritos nos apartados 20 e seguintes. En termos xerais deben permitir que o persoal coñeza cales son os seus requirimentos de independencia a través das oportunas comunicacións por parte da firma de auditoría. Estas comunicacións comprenden tanto a información sobre as causas de incompatibilidade e da necesidade de adoptar as salvagardas oportunas ante posibles ameazas, nos termos previstos no TRLAC e na súa normativa de desenvolvemento, como comunicacións por parte dos socios acerca dos encargos, e en especial sobre o alcance dos servizos que se van prestar, co obxectivo de evitar a prestación de servizos que puideran ser incompatibles ou que puideran supoñer unha ameaza á independencia. Así mesmo, o persoal, unha vez informado debidamente da normativa vixente sobre independencia e das características dos encargos, deberá notificar canto antes calquera relación que puidera supoñer unha ameaza ou un incumprimento da independencia.

Todas estas políticas e procedementos deben estar recollidos no manual de control de calidade dos auditores, e a execución daquelas ten que estar documentada nos papeis de traballo.

5. CONCLUSIÓNS

A independencia do auditor, clave no exercicio da súa actividade, trata de garantir que aquel non interveña no proceso de toma de decisións da entidade, do que unicamente ela é responsable.

A independencia foi evolucionado ao longo dos anos, pasando dunha situación de autorregulación que emanaba dos profesionais da auditoría a outra na que se articula a nivel da UE unha normativa común. Esta normativa está baseada no sistema que con carácter xeral xira en torno a ameazas e salvagardas, e quizais nun futuro, de forma análoga ao que ocorre no sistema español, tamén nun sistema de incompatibilidades directas no que xa non cabe adoptar salvagardas para garantir a independencia, senón unicamente non aceptar o encargo.

A regulación da independencia do auditor pivotou *grosso modo* sobre tres cuestións: os servizos que non pode prestar o auditor, os honorarios que percibe e a duración do contrato de auditoría. A través da regulación dos servizos que non se poden prestar trátase de garantir que cando o auditor revise e verifique as contas anuais da sociedade non se vexa influenciado pola súa intervención previa, dunha ou doutra forma, na elaboración das contas ou no proceso de toma de decisións ou de xestión da empresa auditada.

Polo que respecta aos honorarios que percibe o auditor por prestar servizos que, aínda que distintos ao de auditoría de contas en sentido estrito, si están permitidos, a súa regulación trata de evitar que por ser aqueles moi elevados prexudiquen a calidade do servizo propio de revisión e de verificación das contas anuais que, en definitiva, é a actividade principal do auditor.

En último lugar, a duración do contrato de auditoría e o sistema de rotación tratan de evitar a excesiva confianza ou familiaridade entre a sociedade auditada e

o auditor, que pode minguar, entre outros, o escepticismo profesional que en todo caso debe estar presente na revisión das contas anuais.

Finalmente, cómpre apuntar que, a pesar de que evidentemente a responsabilidade de velar pola independencia é en primeiro lugar do auditor, e para iso a norma proporciónalle unha serie de ferramentas, tamén existen outros suxeitos responsables de coidar dela. En primeiro lugar, a propia entidade auditada, que ten que ser cautelosa á hora de demandarlle certos servizos ao auditor, así como na relación que mantén con el ao longo do contrato, debendo ser consciente de que a auditoría de contas lle proporciona, sen dúbida, un valor engadido á calidade da información financeira que rende a terceiros. En segundo lugar, o supervisor da actividade de auditoría de contas, entre cuxas funcións está a de velar por que se aplique correctamente a normativa en vigor en materia de independencia.

Para finalizar, e relacionado con este último punto, unha última reflexión: ao longo deste artigo destacou de forma reiterada a importancia da independencia do auditor respecto da entidade auditada. É por iso que a mesma independencia ten que existir entre o supervisor do auditor e o supervisor da entidade auditada. O primeiro controlará que o auditor aplique correctamente a normativa que regula como ten que levar a cabo a revisión das contas anuais dunha sociedade, mentres que o segundo controlará que esa sociedade cumpre coa normativa que a leva a elaborar as contas anuais e a rendición en termos xerais da información financeira nelas recollida. Se ambas as dúas funcións conflúen nun mesmo organismo, parece que non hai dúbida da existencia dun posible conflito de intereses, e iso sen prexuízo dos necesarios sistemas de colaboración que deben existir entre os supervisores que desenvolvan as dúas funcións.

Afortunadamente, en España pode predicarse a independencia do sistema de supervisión no sentido apuntado ao existir organismos supervisores da actividade de determinadas sociedades a raíz da cal se formulan as contas anuais, e un organismo supervisor da actividade do auditor de contas. Entre os primeiros atópanse organismos como o Banco de España, a Dirección Xeral de Seguros e Fondos de Pensións ou a Comisión Nacional do Mercado de Valores; pola súa parte, o organismo encargado de supervisar a actividade de auditoría de contas de todo tipo de sociedades é o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas.

BIBLIOGRAFÍA

- ALIÓ SANJUAN, S.; FERRER PASTOR, C.; RODRÍGUEZ, C. (2010): "El Código de Ética de la IFAC: un nuevo horizonte para la auditoría de cuentas", *Partida Doble*, 224, pp. 80-92.
- ALVARADO RIQUELME, M.; PEREDA SIGÜENZA, J.M. (2001): "La independencia del auditor: propuestas de reforma en los ámbitos español y europeo", *Revista Técnica*, 18, pp. 36-47.
- COMISIÓN EUROPEA (1996): «Libro Verde. Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea». [COM (96) 338 final, de 24/07/96]. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, nº C 321, de 28/10/96.

- COMISIÓN EUROPEA (2000): Recomendación de la Comisión, de 15 de noviembre de 2000, sobre el control de calidad de la auditoría legal en la Unión Europea: requisitos mínimos. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, nº L 91, de 31/03/01.
- COMISIÓN EUROPEA (2002): Recomendación de la Comisión de 16 de mayo de 2002. Independencia de los auditores de cuentas en la UE: principios fundamentales. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, nº L 191, de 19/07/02. Bruselas: Comisión Europea.
- COMISIÓN EUROPEA (2010): «Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de la crisis». [COM (2010) 561 final, de 13/10/10]. Bruselas: Comisión Europea.
- COMISIÓN EUROPEA (2011a): Resumen de respuestas al «Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de la crisis» de la Comisión Europea. Bruselas: Comisión Europea.
- COMISIÓN EUROPEA (2011b): Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas. [COM (2011) 778 final, de 30/11/11]. Bruselas: Comisión Europea.
- COMISIÓN EUROPEA (2011c): Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público. [COM (2011) 779 final, de 30/11/11]. Bruselas: Comisión Europea.
- CONSEJO DE LA UE (1978): Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, nº L 222, de 14/08/78.
- CONSEJO DE LA UE (1984): Directiva 84/253/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1984, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, nº L 126, de 12/05/84.
- ESPAÑA. JEFATURA DEL ESTADO (1988): Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 169, de 15/07/88.
- ESPAÑA. JEFATURA DEL ESTADO (1995): Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada. *Boletín Oficial del Estado*, nº 71, de 24/03/95.
- ESPAÑA. JEFATURA DEL ESTADO (2002): Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero. *Boletín Oficial del Estado*, nº 281, de 23/11/02.
- ESPAÑA. JEFATURA DEL ESTADO (2010): Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria. *Boletín Oficial del Estado*, nº 159, de 01/07/10.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1990): Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 308, de 25/12/90.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2011): Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio. *Boletín Oficial del Estado*, nº 266, de 04/11/11.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE JUSTICIA (1989): Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 310, de 27/12/89.
- ESPAÑA. MINISTERIO DE LA PRESIDENCIA (2011): Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 157, de 02/07/11.

- GARCÍA BENAÚ, M.A.; VICO GÓMEZ, A. (2003): "Los escándalos financieros y la auditoría: pérdida y recuperación de la confianza de una profesión en crisis", *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, 7, pp. 25-48.
- GONZALO ANGULO, J.A. (2012): "Tiempos de cambio para la auditoría de cuentas", *Noticias de la Unión Europea*, de 01/08/12.
- GONZALO ANGULO, J.A.; CASTELLANOS RUFO, E. (2010): "La reforma de 2010 en la Ley de Auditoría de Cuentas", *Partida Doble*, 224, pp. 22-55.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (1993): Resolución de 16 de marzo de 1993, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre control de calidad. Madrid: ICAC.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (2011): Resolución de 26 de octubre de 2011, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. Madrid: ICAC.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2002): *Code of Ethics for Professional Accountants*. New York, NY: IFAC.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2009a): *International Standard on Quality Control 1. Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and other Assurance and Related Services Engagements*. New York, NY: IFAC.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2009b): *Code of Ethics for Professional Accountants*. (Revised July 2009). New York, NY: IFAC.
- LÓPEZ GAVIRA, R. (2005): "La profesión de auditoría: ¿crisis real o aparente?", *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 70, pp. 44-47.
- MANZANO CUADRADO, A.; MARTÍN HERRANZ, P. (2012): "Libro Verde de la auditoría en la Unión Europea y propuestas legislativas derivadas", *News Unión Europea*, 67 (septiembre), pp. 29-40.
- MARTÍNEZ LAGUNA, L.; RODRÍGUEZ MARTÍN, A.; YUBERO HERMOSA, P. (2006): "La independencia del auditor y los conflictos de interés en auditoría", *Partida Doble*, 180, pp. 54-67.
- MARTÍNEZ LAGUNA, L.; YUBERO HERMOSA, P. (2007): "La armonización de los requisitos de auditoría legal: La nueva Octava Directiva", *Partida Doble*, 186, pp. 56-69.
- MARTÍNEZ-PINA, A. (2008): *Psiquiatría y psicoanálisis en el marco de las neurociencias*. Madrid: Biblioteca Nueva.
- PARLAMENTO EUROPEO; CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (2006): Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo. *Diario Oficial de la Unión Europea*, nº L 157, de 09/06/06.
- QUICK, R. (2012): "EC Green Paper Proposals and Audit Quality", *Accounting in Europe*, 9 (1), pp. 17-38.
- RODRÍGUEZ, C. (2007): "Independencia del auditor: tendencias a nivel internacional", *Auditores*, 4, pp. 46-53.
- RUBIO HERRERA, E. (2012): "Nuevo marco normativo de la actividad de auditoría de cuentas en el ámbito mercantil (I)", *Revista de la Asociación de Interventores y Auditores del Estado*, 5, pp. 52-88.
- RUBIO HERRERA, E. (2012): "Nuevo marco normativo de la actividad de auditoría de cuentas en el ámbito mercantil (y II)", *Revista de la Asociación de Interventores y Auditores del Estado*, 6, pp. 46-81.