

## UN ANÁLISIS DE LA INDEPENDENCIA EN LA AUDITORÍA DE CUENTAS

ANA MARÍA MARTÍNEZ-PINA GARCÍA  
Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)

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

---

**Resumen:** La virtud del proceso auditor depende de cómo transcurra en la mente de quien lo hace, de cómo se sucedan sus fases, de su contenido y de su finalización. La independencia del auditor se convierte en uno de los pilares fundamentales del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas. El objetivo de este trabajo es analizar cómo se ha ido desarrollando este concepto tanto a nivel internacional como nacional, y anticipar las líneas de evolución en un futuro más o menos próximo. Para ello se analizan los principales textos normativos que han configurado la independencia del auditor, cuya regulación ha pivotado sobre tres cuestiones: los servicios que no puede prestar el auditor, los honorarios que percibe y la duración del contrato de auditoría. Se concluye con algunas reflexiones sobre la importancia de la independencia del auditor y de su sistema de control de calidad.

**Palabras clave:** Independencia / Octava Directiva / Libro Verde / Control de calidad.

### **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

La virtud del proceso auditor depende de cómo transcurra en la mente de quien lo hace, de cómo se sucedan sus fases, de su contenido y de su finalización. Por esta razón conviene plantearse, de manera autónoma, dos cuestiones: la calidad de los objetivos de la auditoría y el curso de la dinámica del proceso auditor en la mente de quien lo hace, que le lleva a una necesaria administración de los accidentes del proceso y a enfrenarlos con base en la formación, la fuerza mental y el compromiso.

En referencia a la primera cuestión presentada, es teoría contrastada que cuando los objetivos de la auditoría no están nítidamente formulados se tiende a sustituirlos por el mayor refinamiento del método de trabajo y a colocar este como objetivo, que no lo es, con lo que se establece un estado disfuncional. Es por ello necesario fijar cuál es el objetivo de una auditoría de cuentas, esto es, la revisión y verificación de determinados estados financieros para, a continuación, po-

der aplicar de forma racional el método de trabajo establecido para cumplir con este objetivo.

Por otra parte, la segunda de las cuestiones enunciadas –la relativa al proceso auditor– se podría estructurar en dos partes: el encuadre, que es fijo y necesariamente preestablecido; y su contenido, que es variable y dinámico. El encuadre es lo inamovible, y está compuesto, entre otros, de tiempo, lugar u honorarios, todos ellos delimitados en el contrato de auditoría. Por su parte, el contenido se refiere a lo dinámico, con sus dos técnicas: la propia del proceso auditor –contenida en la normativa de auditoría, de contabilidad o de otra que resulte de aplicación– y la específicamente humana, que emerge y regula la relación auditor-auditada; esta última tiene aspectos que precisan un entrenamiento particular del auditor y de ninguna forma confiable a su intuición.

En el encuadre –firma del contrato de auditoría– y en la relación auditor-auditada a lo largo del contrato, es clave la independencia del auditor de cara a que no contrate con una entidad con la que guarda determinada relación y con la que mantenga su actitud a lo largo de todo el trabajo de auditoría. De forma inevitable a lo largo de esta relación ocurren accidentes, pero serán en mayor número cuanto menos formación tenga el auditor, no solo en la técnica que le es propia sino en la que afecta a la relación humana auditor-auditado.

El objetivo de este trabajo es analizar cómo uno de los pilares del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas –la independencia– se ha ido desarrollando a nivel internacional y nacional, y cómo puede evolucionar en un futuro más o menos próximo. Para ello se analizan los principales textos normativos que han ido configurando la independencia del auditor de cara a proporcionar al lector las fuentes necesarias para, si lo desea, poder profundizar en los aspectos concretos recogidos en cada una de ellas, y a facilitarle la comprensión de esta institución tal y como hoy está regulada.

El trabajo queda estructurado como sigue. Después de esta introducción, en la sección 2 se hace una breve referencia al nacimiento y evolución de la regulación de la actividad de auditoría de cuentas. En la sección 3 se resume el concepto de independencia, su regulación actual y su futuro. La sección 4 hace referencia al mantenimiento del control de calidad desempeñado en el trabajo del auditor, mientras que, finalmente, en la sección 5 se presentan las conclusiones.

## **2. LA REGULACIÓN DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA DE CUENTAS**

La auditoría de cuentas era una actividad no regulada a nivel comunitario hasta el año 1984. Hasta ese momento cada país tenía sus propias normas que emanaban, fundamentalmente, de las organizaciones que aglutinaban a los profesionales de la auditoría, siendo pioneros en su emisión países como Reino Unido y Estados Unidos. A nivel internacional, en el año 1977 se constituye la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants-IFAC), que reúne a diferentes organizaciones de profesionales de todo el mundo relacionadas

con el ámbito de la auditoría de cuentas. La IFAC tiene entre sus objetivos desarrollar a nivel internacional normas que regulen el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

Es en el año 1984 cuando se aprueba la Directiva 84/253/CE, de 10 de abril, del Consejo, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables (conocida como Octava Directiva) (Consejo de las Comunidades Europeas, 1984), en la que se regula por primera vez, en la entonces Comunidad Económica Europea, la actividad de auditoría de cuentas a través de una norma que ya no emana de las organizaciones profesionales de auditores de cuentas sino de una institución comunitaria con poder normativo.

El origen de la Octava Directiva lo encontramos, a su vez, en otra directiva, en este caso en la Cuarta Directiva (Directiva 78/660/CEE) (Consejo de las Comunidades Europeas, 1978), que exige que las cuentas anuales de ciertas sociedades que alcanzan determinado tamaño sean controladas por una o por varias personas autorizadas para efectuar este control. El objetivo de disponer de una regulación armonizada, presente en el nacimiento y en el devenir de la Unión Europea (UE), hizo necesario, una vez recogida la obligación de controlar las cuentas anuales de determinadas sociedades, que la Octava Directiva tratase de armonizar las cualificaciones de las personas autorizadas para efectuar el control legal de los documentos contables. Por lo tanto, es este el punto de partida de la regulación comunitaria en materia de auditoría de cuentas y, por ello, de la independencia del auditor. La Octava Directiva se traspuso al ordenamiento jurídico español a través de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) (Jefatura del Estado, 1988), que fue la primera Ley que en España reguló esta actividad.

Con el paso del tiempo, se hizo necesario reformar la Octava Directiva del año 1984, fundamentalmente de cara a conseguir una mayor regulación y armonización de una actividad que con los años fue adquiriendo un papel cada vez más relevante por el interés público inherente a ella. En este sentido, la actividad del auditor de cuentas adquiere una mayor relevancia pública en un entorno económico y empresarial cada vez más global y en el que los agentes económicos demandan una mayor transparencia y fiabilidad de la información financiera que facilitan las empresas. El auditor de cuentas se convierte así en un valedor de la información financiera reflejada en las cuentas anuales.

La reforma de la Octava Directiva del año 1984 fue precedida por una importante reflexión en el ámbito de la Unión Europea (UE) a través de la publicación en el año 1996 del «Libro Verde. Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea» (Comisión Europea, 1996) y de la creación, a raíz de la Comunicación de la Comisión del año 1998, del Comité de Auditoría, que publicó dos recomendaciones, destacando aquí la del año 2002 sobre independencia (Comisión Europea, 2002).

Finalmente, este proceso de reflexión y reforma culminó con la aprobación de la Directiva 2006/43/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas (Parlamento Europeo y Consejo de la UE, 2006). Esta Directiva es mucho más am-

biciosa que la primera en la medida en que ya no se limita a regular las normas de autorización para poder desarrollar la actividad de auditoría, sino que regula la actividad en sí misma, abordando cuestiones innovadoras a nivel comunitario como la responsabilidad de los auditores, los comités de auditoría, los sistemas de supervisión pública de los auditores y de las sociedades de auditoría, el sistema de control de calidad, la independencia del auditor, la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría, el registro de los auditores de cuentas, la formación continuada, las normas de ética, la cooperación internacional, el régimen de infracciones y sanciones, o la definición y disposiciones específicas relativas a las entidades de interés público (EIP).

La Directiva del año 2006 obligó a todos los Estados miembros (EE.MM.) de la Unión Europea a modificar su normativa en materia de auditoría de cuentas. En España, la trasposición de la Directiva se llevó a cabo a través de la Ley 12/2010, de 30 de junio, (Jefatura del Estado, 2010) que dio lugar posteriormente a la aprobación del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) (Ministerio de Presidencia, 2011) y del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de Auditoría de Cuentas (RAC) (Ministerio de Economía y Hacienda, 2011).

De todo lo anterior, como se puede ver en la tabla 1, se deduce que la actividad de auditoría de cuentas ha evolucionado de forma considerable, pasando en menos de treinta años de un sistema de autorregulación a una situación en la que el legislador europeo y español han aprobado un conjunto de normas jurídicas que tratan por encima de todo de velar por la protección del interés público que persigue la labor del auditor.

**Tabla 1.-** Adaptación de la normativa española a la europea

Regulación	Normativa UE	Normativa en España
Las cuentas anuales de ciertas sociedades tienen que ser <i>controladas por personas autorizadas</i>	Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad	Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas
<i>Cualificaciones de las personas autorizadas para efectuar el control legal de los documentos contables</i>	Directiva 84/253/CE del Consejo, de 10 de abril de 1984, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables	Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (y sus sucesivas modificaciones) 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 (y sus sucesivas modificaciones)
<i>Regulación de la actividad de auditoría de cuentas: responsabilidad de los auditores, comités de auditoría, utilización de normas de auditoría, sistemas de supervisión de la profesión e independencia del auditor</i>	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	Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el TRLAC

FUENTE: Elaboración propia.

### 3. LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR

Una vez analizada la normativa aprobada en materia de auditoría de cuentas, nos centramos en cómo se ha ido configurando la que podríamos denominar piedra angular de la actividad que nos ocupa, esto es, la independencia del auditor. Para ello, se hace referencia al desarrollo del concepto de independencia y a su regulación.

#### 3.1. DESARROLLO DEL CONCEPTO DE INDEPENDENCIA

La Directiva 84/253/CEE (Consejo de la UE, 1984) es el primer texto normativo que hace referencia a la independencia de las personas autorizadas para efectuar el control legal de las cuentas anuales y consolidadas, en concreto en su sección III «Conciencia profesional e independencia» (artículos 23 a 27). Estos artículos prevén que los EE.MM. prescriban que estas personas no puedan realizar un control legal cuando no sean independientes, de tal forma que en caso de quebrantar esta norma deben ser sancionadas. Asimismo, establecen que los accionistas y los miembros de administración de la entidad auditada no deben intervenir en la realización de la auditoría de manera que restrinja la independencia de quien efectúe el control de las cuentas anuales y consolidadas.

Sin duda, esta Directiva del año 1984 fue un primer e importante paso de cara a regular esta cuestión; sin embargo, a la hora de trasponer esa regulación, cada EE.MM. lo hizo a través de normas que diferían de un Estado a otro, en la medida en que la Directiva no desarrollaba el concepto de independencia o, lo que es lo mismo, aquellos supuestos, casos o circunstancias en los que se considera que el auditor no es independiente o en los que existe una amenaza a su independencia. En este sentido, el artículo 24 de la 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”*.

Este margen de maniobra que se deja a los EE.MM. permitió que en España la LAC del año 1988 (Jefatura del Estado, 1988), que traspuso la Directiva del año 1984 (Consejo de la UE, 1984), regulase por primera vez el concepto de independencia de una forma más detallada de lo que lo hacía dicha Directiva. Así, en su primera redacción, el artículo 8 de la mencionada Ley establecía que *“los auditores de cuentas deberán ser independientes”*, y a continuación recogía unos *supuestos de incompatibilidad*: 1) desempeñar cargos directivos, ser administradores o empleados de la entidad auditada; 2) ser accionistas o socios de la entidad auditada en determinados porcentajes; 3) tener un vínculo de consanguineidad o afinidad hasta segundo grado con los directivos, administradores o empleados de la entidad auditada; y 4) los demás casos previstos en otras disposiciones legales.

El sistema de independencia que arbitra la primera redacción de la LAC del año 1988 es un sistema basado en reglas muy concretas (enfoque basado en reglas) sobre los casos en que se considera que el auditor no es independiente y, por lo tanto, no puede llevar a cabo la auditoría. En definitiva, se arbitran una serie de

supuestos en los que la proximidad derivada de distintos tipos de relación entre el auditor y la entidad auditada merma la independencia de aquel.

Asimismo, el artículo 8 precisaba que el *período de cómputo* para las incompatibilidades comprenderá desde el ejercicio en el que se realizan los trabajos de auditoría hasta el tercer año anterior al que se refieran los estados contables auditados, y si el auditor *cesa* en sus funciones no podrá formar parte de los órganos de administración o dirección de la empresa auditada ni ocupar un puesto de trabajo en ella durante los tres años siguientes a su cese. Se trata de preservar la independencia del auditor en aquellos casos en que haya existido una relación previa con la entidad auditada (durante los tres ejercicios anteriores), así como de evitar conflictos de intereses cuando el auditor cesa en sus funciones.

En esta primera redacción de la LAC se recoge el *régimen de extensiones* de la independencia de la entidad auditada a sus sociedades vinculadas directa o indirectamente, y del auditor a su cónyuge y a otros auditores o sociedades de auditoría con los que tuvieran cualquier vinculación.

Por último, también se regula el período mínimo y máximo de *duración del contrato* de auditoría, que desencadena en un sistema de rotación obligatoria de los auditores de cuentas (comúnmente conocido como rotación “externa” o “de firma”), en la medida en que los auditores de cuentas no pueden ser contratados por una misma empresa o entidad por un plazo inferior a tres años o superior a nueve, no pudiendo volver a firmar un contrato con la entidad auditada hasta pasados otros tres años. Con ello se persigue evitar la familiaridad que pueda llegar a existir entre ambas partes del contrato.

En la tabla 2 se presenta un esquema de la primera regulación de la independencia en España.

**Tabla 2.-** Sinopsis de la primera regulación de la independencia en España

Independencia LAC 1988
1) El auditor debe ser independiente
2) Incompatibilidad:
a) Cuatro causas
b) Período de cómputo: tres años anteriores al ejercicio que se audita
c) Extensión de las causas de incompatibilidad a las sociedades vinculadas y al cónyuge del auditor
3) Duración del contrato y rotación obligatoria: mínimo de tres años y máximo de nueve

FUENTE: Elaboración propia.

Con el paso del tiempo la actividad del auditor adquiere una mayor importancia y la UE considera necesario no solo que se prevea que el auditor debe ser independiente sino que se armonice y se regule el concepto de independencia. El primer texto jurídico en este sentido lo encontramos en la Recomendación de la Comisión de 16 de mayo de 2002 sobre la independencia de los auditores de cuentas en la UE: principios fundamentales (Comisión Europea, 2002). Esta Recomendación—que como tal, y a diferencia de una Directiva, no es de cumplimiento obligatorio para los EE.MM.— trata de establecer unos principios comunes (enfo-

que basado en principios) sobre la independencia de los auditores, de tal forma que todos los EE.MM. tengan normas comunes con las que, en definitiva, se asegure la calidad de las auditorías. La Recomendación también incorpora en su anexo, en línea con la LAC del año 1988, supuestos específicos en los que el auditor no debe aceptar el trabajo. A nivel internacional la IFAC (2002) también publicó su código de ética con un enfoque muy similar al de la Recomendación europea.

A continuación, destacamos la estructura de la Recomendación en un *marco* que contempla los aspectos generales de la independencia y que recoge, en primer lugar, que “*al realizar una auditoría legal, el auditor de cuentas debe ser independiente del cliente de auditoría, tanto de manera real como aparente*”; y a continuación indica los *principios* que deben presidir la independencia así como las circunstancias específicas que pueden dar lugar a *amenazas* a la independencia. En la tabla 3 se presentan estos principios.

**Tabla 3.-** Sinopsis de los principios incluidos en la Recomendación del Consejo de la UE (2002)

Independencia. Recomendación del Consejo de la UE (2002). Principios
1) Objetividad, integridad e independencia
2) Responsabilidad y alcance
3) Amenazas y riesgos con respecto a la independencia:
a) De interés propio
b) De autorrevisión
c) De abogacía
d) De familiaridad o de confianza
e) De intimidación
4) Sistemas de salvaguardas
5) Divulgación de los honorarios

FUENTE: Elaboración propia.

Por su importancia, se describen a continuación cada uno de estos principios:

- 1) *Objetividad, integridad e independencia.* El objetivo último de la auditoría es expresar una opinión objetiva de auditoría, y el principal medio para ello es que el auditor demuestre que el proceso de auditoría se realiza de forma objetiva; para lograrlo debe actuar con imparcialidad, con honradez intelectual, con integridad y sin conflictos que pudieran comprometer su independencia.
- 2) *Responsabilidad y alcance.* Es responsabilidad del auditor el cumplimiento general de la normativa de auditoría, lo que incluye las normas de independencia. La responsabilidad alcanza no solo al cumplimiento normativo por parte del auditor sino por parte de la red a la que, en su caso, pertenezca, así como de aquellas personas que formen parte del equipo de encargo o de otras que pueden influir en el resultado de la auditoría.
- 3) *Amenazas y riesgos con respecto a la independencia.* Para evitar o resolver circunstancias que puedan comprometer la independencia del auditor, en primer lugar hay que identificar las amenazas a la independencia que surgen de cir-

cunstancias concretas y, en segundo lugar, evaluar su importancia para ver si su independencia puede verse comprometida. Las amenazas se refieren a:

- a) *De interés propio*: por ejemplo, tener un interés financiero en el cliente a través de una participación directa o indirecta en su capital, dependencia excesiva de los honorarios de auditoría de un solo cliente o de servicios distintos al de auditoría.
  - b) *De autorrevisión*: tomar decisiones que tienen que ser tomadas por el órgano de gestión de la entidad auditada, o aquellos casos en que para llevar a cabo su trabajo el auditor debe evaluar encargos o trabajos previos que él ha ejecutado (por ejemplo, cuando él mismo ha elaborado las cuentas anuales o cuando ha prestado servicios de valoración que, posteriormente, tiene que enjuiciar en su labor como auditor de cuentas).
  - c) *De abogacía*: si el auditor toma partido a favor o en contra de su cliente en algún procedimiento (judicial, negociación, etc.).
  - d) *De familiaridad o confianza*: confianza excesiva con el cliente a través, por ejemplo, de una relación contractual demasiado prolongada.
  - e) *De intimidación*: que el auditor sea disuadido de actuar objetivamente mediante amenazas o intimidación como, por ejemplo, ante un cliente persuasivo o dominante.
- 4) *Sistemas de salvaguardas*. Cuando existan amenazas a la independencia, el auditor tiene que tener en cuenta y documentar si se aplican debidamente las salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a niveles aceptables que le permitan realizar la auditoría. Las salvaguardas se refieren a diversas responsabilidades en el ámbito de la auditoría:
- a) *De la entidad auditada*: esta debe también velar por la independencia del auditor, por ejemplo, tanto en su designación, asegurando que esta se efectúe en interés de todos los accionistas, como durante el encargo, a través de un control o de comunicaciones con el auditor relativas a la auditoría legal y a otros servicios distintos que se presten a la entidad auditada.  
Si el cliente de la auditoría es una entidad que no sea de interés público, el auditor tendrá que tener en cuenta, por ejemplo, la calidad y la cantidad del personal del cliente de auditoría, porque ante un cuadro de personal insuficiente el auditor puede encontrarse, sin querer, tomando decisiones de gestión que no le corresponden.
  - b) *Del sistema de control público*: que los EE.MM. dispongan de un sistema de control de calidad de las auditorías que permita comprobar el cumplimiento de la independencia (previsto en la Recomendación de la Comisión sobre control de calidad de la auditoría legal en la UE).
  - c) *Del auditor*: que los auditores apliquen salvaguardas que garanticen su independencia, manteniendo el control de las sociedades de auditoría, desarrollando políticas de independencia que permitan determinar cuándo puede el auditor aceptar un trabajo en función de las relaciones existentes

entre la sociedad de auditoría, su red y el cliente de auditoría y sus afiliados, o en función de su tamaño o de su estructura organizativa, documentando la evaluación de la independencia en los papeles de trabajo y supervisando la propia sociedad de auditoría el cumplimiento de lo anterior.

Merece la pena destacar que las salvaguardas no son solo responsabilidad del auditor sino que también son responsables de ellas, y por lo tanto de velar por la independencia, la entidad auditada y el supervisor de la actividad de auditoría.

- 5) *Divulgación de honorarios.* El auditor debe demostrar que su independencia no se ve comprometida por la prestación a un cliente de auditoría de servicios distintos de los de auditoría por los cuales percibe honorarios muy elevados. Para ello se deberían desglosar las distintas clases de servicios que presta el auditor.

Tras el marco y los principios, la Recomendación desarrolla *circunstancias específicas* que pueden suponer una amenaza a la independencia del auditor, que implican la adopción de las correspondientes salvaguardas y, si es el caso, el rechazo del encargo de auditoría, y que se enuncian en la tabla 4.

**Tabla 4.-** Sinopsis de las principales amenazas sobre el principio de independencia

Independencia. Recomendación del Consejo de la UE (2002). Posibles amenazas
1) Intereses financieros
2) Relaciones empresariales
3) Empleo con el cliente de auditoría
4) Cargo directivo o de supervisión en el cliente de auditoría
5) Establecimiento del empleo en la empresa de auditoría
6) Familia y demás relaciones personales
7) Servicios distintos de auditoría; ejemplos:
a) Preparación de documentos contables y estados financieros
b) Preparación y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera
c) Servicios de valoración
d) Participación en la auditoría interna del cliente de auditoría
e) Actuación para el cliente de auditoría en la resolución de conflictos
f) Contratación de altos directivos
8) Honorarios de auditoría y distintos de los de auditoría
9) Litigios
10) Personal que actúa durante un período largo de tiempo (rotación)

FUENTE: Elaboración propia.

Por su parte, en el año 2002 se aprueba en España la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero (Jefatura del Estado, 2002), fruto en gran medida de ciertos escándalos financieros tanto en el entorno internacional como en el nacional (Enron, WorldCom o Gescartera) que supusieron la pérdida de confianza en el auditor de cuentas y alguno de los cuales motivó la desaparición de Arthur Andersen tras 89 años de trayectoria en el mundo de la auditoría.

La Ley de 2002 trata de reforzar la regulación de la actividad y, fundamentalmente, la independencia del auditor. Así, siguiendo la Recomendación de la Comisión del año 2002 (Consejo de la UE, 2002), se da una nueva redacción al artículo 8 de la LAC. De la reforma destacan las siguientes cuestiones, que se sintetizan en la tabla 5.

- 1) *El auditor debe ser y parecer independiente.* La Ley de 2002 recoge, en sintonía con la Recomendación, la precisión de que el auditor debe ser independiente del cliente de auditoría, tanto de manera real como aparente. Esta doble vertiente de la independencia ya se venía recogiendo en diversas normas a nivel internacional, tales como la mencionada Recomendación o el código de ética de la IFAC (2002).

La independencia aparente está relacionada con el concepto de diferencia de expectativas, que distingue entre lo que hace un auditor y lo que los usuarios de la información financiera esperan de él. Es decir, tan importante es que el auditor ejecute su trabajo tomando en consideración los principios, amenazas o incompatibilidades hasta ahora esbozados (independencia real) como que los usuarios perciban que es independiente de su cliente (independencia aparente).

La dificultad en observar el cumplimiento de la independencia real, que se sitúa en el plano interno del auditor a la hora de aceptar a un cliente y de ejecutar su trabajo, hizo que se acudiese a la vertiente aparente de la independencia, más palpable por parte de los usuarios de la información financiera y que puede generar mayor confianza.

En regulaciones posteriores se abandona el concepto de independencia aparente y se consolida el concepto de independencia real ¿Por qué? Quizá por la mayor regulación de la independencia a través no solo de principios sino de reglas más taxativas, porque se instaura el control de calidad al que están sujetos los propios auditores y que implica que ellos mismos refuercen su independencia a través de procedimientos internos, o por la obligación de documentar las amenazas y salvaguardas en los papeles de trabajo. Todo ello contribuye a que los usuarios tengan una mayor percepción de la independencia del auditor.

- 2) *Se amplían los supuestos de incompatibilidad.* Este es un punto importante en la medida en que se pasa de cuatro supuestos de incompatibilidad a doce. De entre los nuevos supuestos de incompatibilidad destacan, entre otros y en los términos previstos en el nuevo artículo 8, la llevanza material o la preparación de estados financieros de la auditada, la prestación de ciertos servicios de valoración o de auditoría interna, la prestación de servicios de abogacía o la percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a un solo cliente, siempre que constituyan un porcentaje indebidamente elevado del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas. Por lo tanto, se puede apreciar que la nueva redacción de este artículo

se inspira claramente en la Recomendación del año 2002, incorporando nuevas causas de incompatibilidad presentes en el sistema de amenazas recogido en aquella.

- 3) *Sistema de rotación*. En el año 1995, a través de la disposición adicional sexta de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (Jefatura del Estado, 1995), se modificó el régimen de rotación de los auditores de cuentas. Se estableció que el período inicial de duración del contrato de auditoría no podía ser inferior a tres años ni superior a nueve, y que transcurrido ese plazo los auditores podían ser contratados anualmente. Es decir, el régimen de rotación obligatoria de la firma de auditoría (rotación “externa”) a los nueve años que se instauró con la LAC del año 1988 jamás vio la luz, en la medida en que en el año 1995 se modifica la Ley en los términos expuestos.

En el año 2002 se vuelve a modificar el régimen de rotación, pasando de la no existencia desde el año 1995 de ninguna obligación a este respecto a un sistema de rotación que podríamos denominar rotación “interna”. En este sentido, se establece la rotación obligatoria, pero en este caso del auditor de cuentas responsable del trabajo de auditoría y de la totalidad de los miembros de su equipo, transcurridos siete años, para auditorías de entidades sometidas a supervisión pública, de sociedades cuyos valores estén admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, o de sociedades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea superior a los 30 millones de euros. Tendrán que transcurrir tres años para que esas personas puedan volver a auditar a la entidad correspondiente.

- 4) *Régimen sancionador*. El incumplimiento de las causas de incompatibilidad se articula como una infracción muy grave.
- 5) *Supervisión pública de la independencia*. Se atribuye de forma expresa al ICAC la función de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia y de valorarlo en cada trabajo concreto.

**Tabla 5.-** Sinopsis de las novedades introducidas en la normativa española en el año 2002

Independencia. Novedades LAC 2002
1) El auditor debe <i>ser y parecer</i> independiente
2) Causas de <i>incompatibilidad adicionales</i>
3) <i>Rotación obligatoria cada siete años del responsable del trabajo de auditoría y del equipo</i> para auditorías de entidades sometidas a supervisión pública, cotizadas o con cifra de negocios superior a 30 millones de euros
4) Se refuerza el <i>sistema de supervisión y disciplinario</i> de la independencia a través del ICAC

FUENTE: Elaboración propia.

Por último, merece la pena citar algunas sentencias que, a raíz de la modificación que tuvo lugar en el año 2002, han sido dictadas en distintas instancias judiciales, una vez agotada la vía administrativa, y que están relacionadas con los supuestos de incompatibilidad:

- Cargo de administración del auditor en la entidad auditada. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de septiembre de 2003.
- Cargo de empleo y vínculos con los responsables del área económica de la entidad auditada. Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2003.
- Llevanza de contabilidad de la entidad auditada. Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de marzo de 2009.
- Cargos directivos y de administración (desempeño de poderes de representación en la entidad auditada). Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de marzo de 2005.
- Letrado y asesor de la entidad auditada. Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 2005.
- Actividades de preparación y colaboración en la llevanza de la contabilidad. Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de octubre de 2011.

### 3.2. REGULACIÓN ACTUAL

La Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas (Parlamento Europeo y Consejo de la UE, 2006) es la que incorpora la regulación obligatoria de la independencia para todos los EE.MM. La regulación de la Directiva es mucho menos detallada que la prevista en la Recomendación, puesto que con carácter general las directivas comunitarias imponen una "obligación de resultado" que exige a cada Estado miembro su consecución a través de la correspondiente trasposición. Antes de pasar a analizar la independencia en la Directiva, cabe destacar que una de las novedades más importantes que se incorporan, y que está íntimamente relacionada con la independencia, es el *concepto de red* de las sociedades de auditoría.

En línea con lo previsto en la Recomendación del año 2002, la Directiva recoge un sistema de amenazas y salvaguardas, y abre la puerta a un sistema de incompatibilidades. El artículo 22 regula la independencia y objetividad del auditor. En el literal de este artículo no se habla de independencia aparente y sí se apela a que los EE.MM. deben asegurarse de que el *auditor sea independiente* de la entidad auditada y no participe en el *proceso de toma de decisiones* de aquella. Para ello, los EE.MM. se asegurarán de que un auditor *no realice* una auditoría si existen determinadas relaciones (comerciales, laborales o de otro tipo) entre el auditor, la sociedad de auditoría o su red y la entidad auditada, frente a las cuales una tercera parte objetiva, razonable e informada pudiera concluir que la independencia está comprometida (quizá aquí sí se recoge el espíritu de la independencia aparente frente a un tercero).

Asimismo, se identifican una serie de *factores que pueden comprometer la independencia* y ante los cuales el auditor tiene que aplicar *salvaguardas* para atenuarlos. De este modo, si a pesar de aplicar las salvaguardas correspondientes la independencia sigue en entredicho, el auditor se abstendrá de realizar la auditoría. En-

tre los factores que pueden comprometer la independencia, destacan los siguientes: 1) autorrevisión, 2) interés propio, 3) abogacía, 4) familiaridad, y 5) confianza e intimidación.

Destaca como novedad la necesidad de *documentar en los papeles de trabajo* del auditor todas las amenazas significativas a la independencia y a las salvaguardias aplicadas para atenuarlas. Esta documentación es muy relevante, dado que por todos es sabido, y así ha sido ratificado a través de numerosas sentencias en vía judicial, que los papeles de trabajo constituyen la prueba fundamental del trabajo llevado a cabo por el auditor.

La Directiva introduce el concepto de entidad de interés público (EIP) como aquella cuyos valores son negociables en un mercado regulado, entidades de crédito, entidades aseguradoras y cualquier otra que designen los EE.MM. como, por ejemplo, aquellas que sean de importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, su tamaño o su número de empleados.

Para las *auditorías de EIP*, la normativa es más estricta, y en los casos de autorrevisión o interés propio se obliga a los Estados miembros a que, cuando resulte adecuado para proteger la independencia, impidan al auditor realizar la auditoría. Adicionalmente, a los auditores de EIP se les exige confirmar por escrito su independencia al comité de auditoría, informarlo de los servicios adicionales prestados a la entidad auditada, examinar conjuntamente las amenazas y salvaguardas adoptadas y, por último, la rotación obligatoria de los principales socios auditores responsables de realizar una auditoría cada siete años, sin que puedan volver a participar en la auditoría de esa entidad hasta que no hayan transcurrido dos años.

Por último, también se incorporan dos cuestiones que tratan de reforzar la independencia: la primera relativa a los honorarios de auditoría y la segunda relacionada con la designación y el cese del auditor.

Por lo que se refiere a los *honorarios de auditoría*, se exige a los EE.MM. que garanticen la existencia de normas que establezcan que los honorarios de auditoría no estén influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada y que no se basen en ningún tipo de contingencia. Es decir, se trata de preservar que la calidad y la objetividad del trabajo de auditoría no se vea menoscabada por servicios distintos al de auditoría que, quizá, hagan más rentable la actividad del auditor en su conjunto pero que vayan en detrimento de la calidad de la actividad de auditoría de cuentas en sentido estricto. Para reforzar este planteamiento, la propia Directiva modifica la Cuarta Directiva, relativa a las cuentas anuales de determinadas sociedades, en la que se incorpora la obligación de informar en la memoria acerca de los honorarios cargados por la sociedad a su auditor tanto por servicios de auditoría como por servicios distintos. En España esta obligación ya se impuso en el año 2002 a través de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre (Jefatura del Estado, 2002).

En relación con la *designación auditor*, se exige que se lleve a cabo por la junta general de accionistas o a través de otro sistema siempre que se garantice la inde-

pendencia del auditor frente a quienes formulan las cuentas anuales (los administradores) o frente a los órganos de gestión de la entidad. Se trata de fomentar la independencia entre quien debe gestionar y responder de la actividad de la empresa y quien debe revisar sus cuentas sin intervenir en ningún caso en la gestión o toma de decisiones. En la misma línea, y de cara a salvaguardar la independencia y profesionalidad del auditor, este no puede ser *cesado* por una divergencia de opiniones sobre el tratamiento contable de una determinada operación, sino que únicamente podrá serlo si media justa causa, con la obligación posterior de comunicar el cese al órgano supervisor de la actividad de auditoría de cuentas.

En la tabla 6 se presenta un pequeño resumen de las novedades incorporadas en la Octava Directiva.

**Tabla 6.-** Sinopsis de las novedades incorporadas en la Octava Directiva

Independencia. Novedades Directiva 2006
1) Concepto de <i>red</i> . La independencia también puede verse afectada por las relaciones entre la entidad auditada y la red a la que pertenece el auditor
2) El auditor debe <i>ser independiente</i> de la entidad auditada
3) <i>Factores</i> que pueden comprometer la independencia (amenazas)
4) Necesidad de <i>documentar</i> en los papeles de trabajo las amenazas y las salvaguardas aplicadas
5) Para las <i>auditorías de entidades de interés público</i> , los EE.MM. pueden impedir al auditor realizar la auditoría en los casos de autorrevisión o interés propio
6) <i>Honorarios</i> de auditoría
7) Reglas de <i>nombramiento y cese</i> del auditor

FUENTE: Elaboración propia.

España traspuso la Directiva de 2006 a través de la Ley 12/2010, de 30 de junio, que posteriormente supuso la aprobación del TRLAC (Jefatura del Estado, 2010) y de su reglamento de desarrollo en el año 2011 (Ministerio de Economía y Hacienda, 2011). Lo cierto es que antes de la aprobación de estos textos normativos la nueva regulación sobre independencia prácticamente ya se había incorporado en España, a través de la modificación de la LAC del año 1988, en el año 2002 (Jefatura del Estado, 2002). En la tabla 7 se destacan las principales novedades que incorporó la modificación de la LAC en el año 2010 y que, posteriormente, se plasmaron en el TRLAC del año 2011.

Quizá merece la pena destacar que por primera vez se incorpora al ordenamiento jurídico español a través de una norma de rango legal el sistema de amenazas y salvaguardas consolidado en el ámbito internacional, y la obligación para el auditor de documentar su aplicación. Este sistema convive en nuestra normativa con los ya tradicionales supuestos de incompatibilidad ante los que la única solución es no realizar el trabajo de auditoría, es decir, que la normativa recoge dos sistemas o un sistema mixto de cara a velar por la independencia.

Por último se recuerda que la independencia del auditor está regulada actualmente en los artículos 12 a 21 del TRLAC y en los artículos 43 a 54 del RAC.

**Tabla 7.-** Sinopsis de las novedades incluidas en la normativa nacional en el año 2010

Independencia. Novedades LAC 2010 (TRLAC 2011)
1) El auditor o la sociedad de auditoría debe <i>ser independiente</i>
2) Sistema de amenazas y salvaguardas: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Los auditores de cuentas, para asegurar su independencia, deberán establecer <i>medidas de salvaguarda</i> frente a las <i>amenazas</i> a la independencia que pueden proceder de factores como la autorrevisión, el interés propio, la abogacía, la familiaridad o la confianza, o la intimidación</li> <li>b) Se introduce la obligación de <i>documentar</i> los sistemas de salvaguarda que permitan detectar y responder a las amenazas a la independencia</li> </ul>
3) Incompatibilidades: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Para garantizar que el auditor <i>se abstenga de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada</i>, se <i>revisan</i> las causas de <i>incompatibilidad</i> y su contenido se desarrolla de forma detallada en el RAC</li> <li>b) Período de cómputo de las incompatibilidades: <i>un año</i> anterior al ejercicio que se audita (en lugar de tres)</li> <li>c) Las prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría se reducen a un período de <i>dos años</i></li> <li>d) Se incorpora el concepto de <i>red</i> y <i>se concreta el concepto de vinculación</i> a efectos de la extensión de las incompatibilidades del auditor a las entidades vinculadas a la auditada y a situaciones que concurren en los familiares próximos al auditor y en personas o entidades directamente relacionadas con este</li> </ul>
4) <i>Contratación y rotación</i> : <ul style="list-style-type: none"> <li>a) <i>Prorroga tácita</i> por un plazo de tres años si a la finalización del período de contratación inicial o de prórroga de este ninguna de las partes manifiesta su voluntad en contrario</li> <li>b) <i>Se debe comunicar al ICAC la rescisión</i> del contrato, y no constituye justa causa de rescisión (único motivo que la justifica) la divergencia de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría</li> <li>c) <i>Rotación obligatoria del auditor de cuentas firmante</i> (y no de su equipo de auditoría) cuando en el séptimo año la entidad auditada sea una entidad de interés público o su cifra de negocios sea superior a 50 millones de euros</li> </ul>
5) Los <i>honorarios</i> correspondientes a los servicios de auditoría no podrán estar influidos por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada ni podrán basarse en ningún tipo de contingencia

FUENTE: Elaboración propia.

### 3.3. EL FUTURO EN MATERIA DE INDEPENDENCIA

De forma similar a lo que ocurrió a principios de los años 2000, momento en el que los sucesivos escándalos financieros de determinadas empresas motivaron una importante reforma de la normativa en materia de auditoría de cuentas, la crisis financiera que empezó a ponerse claramente de manifiesto en el año 2007 propició otro debate internacional sobre el papel del auditor y su marco normativo.

A nivel comunitario, la Comisión Europea presentó el 13 de octubre de 2010, en Bruselas, su «Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de una crisis» (Comisión Europea, 2010), en el que se aboga por que las auditorías, junto con la supervisión y con el gobierno corporativo, contribuyan a la estabilidad financiera. El «Libro Verde» formula una serie de preguntas sobre varias áreas relativas a la actividad de auditoría de cuentas, entre las que, por supuesto, se incluye la independencia.

La Comisión recibió casi 700 respuestas de todos los sectores interesados en la materia. A raíz de esas respuestas, en noviembre de 2011 se publicaron dos propuestas de modificación normativa en materia de auditoría de cuentas: una propuesta de modificación de la vigente redacción (2006) de la Octava Directiva (Comisión Europea, 2011b) y una Propuesta de reglamento sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (Comisión Europea, 2011c)

La propuesta de reglamento es la más innovadora, en la medida en que es la primera vez que la actividad de auditoría de entidades de interés público pretende regularse a través de un reglamento comunitario que, como tal, es obligatorio y de directa aplicación en todos los EE.MM. (sin necesidad, por lo tanto, de su posterior trasposición a cada ordenamiento jurídico interno). La Comisión Europea considera que, dada la importancia de la auditoría de las entidades de interés público, que son las que habitualmente llevan a cabo operaciones transfronterizas, un reglamento es el instrumento jurídico más adecuado para disponer de una regulación única de directa y simultánea aplicación en todos los EE.MM.

¿Cómo se refuerza el sistema de independencia en la propuesta de reglamento? Fundamentalmente, se introducen novedades en cuestiones que a lo largo de estos años han contribuido a garantizar esa independencia, sobre todo relacionadas con los honorarios que percibe el auditor, con los servicios incompatibles y con la duración del contrato (rotación). A modo de resumen se destacan las siguientes propuestas:

a) Limitaciones en relación con los *honorarios*: los honorarios recibidos por la prestación de determinados servicios ajenos a la auditoría serán como máximo el 10% de la suma que la entidad auditada haya satisfecho por la auditoría. Si los honorarios totales pagados por una entidad de interés público suponen más del 20% del total de los honorarios anuales percibidos por el auditor, o bien más del 15% del total de esos honorarios durante dos años consecutivos, el auditor deberá comunicarlo tanto al comité de auditoría como a la autoridad competente.

b) Se regulan tres tipos de *servicios ajenos a los servicios de auditoría*: los que puede prestar el auditor pero que están limitados al 10% de los honorarios por auditoría (*lista blanca*); los que pueden realizarse con autorización del comité de auditoría o del órgano de supervisión (*lista gris*); y los servicios prohibidos (*lista negra*).

*Sociedades de auditoría puras*: se establece que aquella sociedad de auditoría que perciba más de 1/3 de ingresos anuales por auditoría de grandes entidades de interés público y que pertenezca a una red cuyos miembros perciban en conjunto unos ingresos anuales por auditoría superiores a los 1.500 millones de euros en la UE no podrá prestar ningún servicio ajeno a la auditoría, es decir, debería operar como una "firma de auditoría pura".

En definitiva, por primera vez en un texto normativo comunitario de obligada aplicación se incorpora el sistema de incompatibilidades (a través de la "lis-

ta negra”), tan tradicional y arraigado en nuestro ordenamiento jurídico interno.

- c) Duración del encargo (*rotación*): el contrato de auditoría inicial tendrá una duración mínima de dos años y solo podrá renovarse una vez. La duración máxima de ambos encargos consecutivos no podrá superar los seis años. Si el encargo consecutivo se ha realizado por dos auditores (auditorías conjuntas), la duración máxima no podrá ser superior a nueve años para cada auditor. Transcurrido el período máximo de duración del encargo, el auditor no podrá realizar una nueva auditoría a la misma entidad hasta que no hayan transcurrido cuatro años como mínimo.

Estas propuestas fueron elaboradas por la Comisión Europea. Actualmente están siendo objeto de un profundo debate en el Consejo de la UE y también analizadas por el Parlamento Europeo. Su devenir es incierto, en la medida en que una buena parte de ellas son innovadoras, y llegar a un consenso no es tarea fácil; por ello se introducen en este punto a título informativo pero con la cautela de que el debate europeo puede alterar su contenido.

#### 4. CONTROL DE CALIDAD E INDEPENDENCIA

El mantenimiento de un nivel de calidad necesario en el desempeño del trabajo del auditor ha sido un objetivo fundamental perseguido por la normativa. En España se publicó una Norma Técnica sobre Control de Calidad (ICAC, 1993), y a nivel comunitario la 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 (Comisión de la UE, 2000). La regulación del control de calidad ha ido evolucionando hasta nuestros días y aunque su análisis, sin duda muy interesante, no es objeto de este trabajo, sí vale la pena detenerse en la relación actual entre control de calidad e independencia.

El artículo 6 del TRLAC establece que la actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a la propia Ley, a su reglamento, así como a las normas de auditoría, de ética y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

En España, la norma en vigor que desarrolla el control de calidad interno es la que se aprobó a través de la Resolución, de 26 de octubre de 2011, del ICAC por la que se publica la Norma de Control de Calidad Interno (NCCI) (ICAC, 2011) de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, que incorpora y adapta a nuestro ordenamiento jurídico la Norma Internacional de Control de Calidad número 1 (ISQC 1, en sus siglas en inglés), emitida por la IFAC (2009a).

La NCCI trata de fijar los controles internos que debe establecer el auditor en su trabajo de cara a que este se desarrolle de forma adecuada y de acuerdo con las exigencias previstas en la normativa, de tal forma que se garantice la calidad de su

trabajo. Para ello el auditor tiene que establecer un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que contemplen los siguientes elementos:

- a) La persona o las personas que asuman dentro de la firma la responsabilidad última y de funcionamiento del sistema de control de calidad.
- b) El cumplimiento por parte de la firma de auditoría y de su personal de los requerimientos de ética aplicables, y entre ellos y por encima de todos la independencia.
- c) La aceptación y la continuidad de clientes, de tal forma que se garantice que la firma puede aceptar un cliente porque tiene competencia para realizar el encargo y capacidad para ello (tiempo y recursos), tras considerar la integridad del cliente y, además, porque no está incurso en causa de incompatibilidad o porque si existen amenazas a la independencia ha adoptado las salvaguardas oportunas.
- d) El personal suficiente, competente, capaz e independiente que pueda realizar los encargos.
- e) La realización de los encargos, de tal forma que estos se efectúen de acuerdo con lo previsto en la normativa de auditoría de cuentas a través de sistemas de revisión de los trabajos del personal con menos experiencia, de un adecuado sistema de consultas, etcétera.
- f) El seguimiento de las anteriores políticas y procedimientos.

Vemos, por lo tanto, cómo los sistemas de control de calidad interno de los auditores tienen que tener políticas y procedimientos que garanticen la independencia de la firma de auditoría y de su personal frente al cliente. En la NCCI estas políticas y procedimientos están descritos en los apartados 20 y siguientes. En términos generales, estos sistemas de control deben permitir que el personal conozca cuáles son sus requerimientos de independencia a través de las oportunas comunicaciones por parte de la firma de auditoría. Estas comunicaciones comprenden tanto la información sobre las causas de incompatibilidad y la necesidad de adoptar las salvaguardas oportunas ante posibles amenazas, en los términos previstos en el TRLAC y en su normativa de desarrollo, como comunicaciones por parte de los socios acerca de los encargos, y en especial sobre el alcance de los servicios que se van a prestar, con el objetivo de evitar la prestación de servicios que pudieran ser incompatibles o que pudieran suponer una amenaza a la independencia. Asimismo, el personal, una vez informado debidamente de la normativa vigente sobre independencia y de las características de los encargos, deberá notificar cuanto antes cualquier relación que pudiera suponer una amenaza o un incumplimiento de la independencia.

Todas estas políticas y procedimientos deben estar recogidos en el manual de control de calidad de los auditores, y su ejecución tiene que estar documentada en los papeles de trabajo.

## 5. CONCLUSIONES

La independencia del auditor, clave en el ejercicio de su actividad, trata de garantizar que aquel no intervenga en el proceso de toma de decisiones de la entidad, del que únicamente ella es responsable.

La independencia ha ido evolucionado a lo largo de los años, pasando de una situación de autorregulación que emanaba de los profesionales de la auditoría a otra en la que se articula a nivel de la UE una normativa común. Esta normativa está basada en el sistema que con carácter general gira en torno a amenazas y salvaguardas, y quizás en un futuro, de forma análoga a lo que ocurre en el sistema español, también en un sistema de incompatibilidades directas en el que ya no cabe adoptar salvaguardas para garantizar la independencia, sino únicamente no aceptar el encargo.

La regulación de la independencia del auditor ha pivotado *grosso modo* sobre tres cuestiones: los servicios que no puede prestar el auditor, los honorarios que percibe y la duración del contrato de auditoría.

A través de la regulación de los servicios que no se pueden prestar, se trata de garantizar que cuando el auditor revise y verifique las cuentas anuales de la sociedad no se vea influenciado por su intervención previa, de una o de otra forma, en la elaboración de las cuentas o en el proceso de toma de decisiones o de gestión de la empresa auditada.

Por lo que respecta a los honorarios que percibe el auditor por prestar servicios que, aunque distintos al de auditoría de cuentas en sentido estricto, sí están permitidos, su regulación trata de evitar que por ser aquellos muy elevados perjudiquen la calidad del servicio propio de revisión y de verificación de las cuentas anuales, que en definitiva es la actividad principal del auditor.

En último lugar, la duración del contrato de auditoría y el sistema de rotación tratan de evitar la excesiva confianza o familiaridad entre la sociedad auditada y el auditor, que puede mermar, entre otros, el escepticismo profesional que en todo caso debe estar presente en la revisión de las cuentas anuales.

Finalmente, es preciso apuntar que, a pesar de que evidentemente la responsabilidad de velar por la independencia es en primer lugar del auditor, y para ello la norma le proporciona una serie de herramientas, también existen otros sujetos responsables de cuidar de ella. En primer lugar, la propia entidad auditada, que tiene que ser cautelosa a la hora de demandar ciertos servicios al auditor, así como en la relación que mantiene con él a lo largo del contrato, debiendo ser consciente de que la auditoría de cuentas proporciona, sin duda, un valor añadido a la calidad de la información financiera que rinde a terceros. En segundo lugar, el supervisor de la actividad de auditoría de cuentas, entre cuyas funciones está la de velar por que se aplique correctamente la normativa en vigor en materia de independencia.

Para finalizar, y relacionado con este último punto, una última reflexión: a lo largo de este artículo se ha destacado de forma reiterada la importancia de la independencia del auditor respecto de la entidad auditada. Es por ello que la misma

independencia tiene que existir entre el supervisor del auditor y el supervisor de la entidad auditada. El primero controlará que el auditor aplique correctamente la normativa que regula cómo tiene que llevar a cabo la revisión de las cuentas anuales de una sociedad, mientras que el segundo controlará que esa sociedad cumple con la normativa que la lleva a elaborar las cuentas anuales y la rendición en términos generales de la información financiera en ellas recogida. Si ambas funciones confluyen en un mismo organismo, parece que no hay duda de la existencia de un posible conflicto de intereses, y ello sin perjuicio de los necesarios sistemas de colaboración que deben existir entre los supervisores que desarrollen ambas funciones.

Afortunadamente, en España se puede predicar la independencia del sistema de supervisión en el sentido apuntado al existir organismos supervisores de la actividad de determinadas sociedades, a raíz de la cual se formulan las cuentas anuales, y un organismo supervisor de la actividad del auditor de cuentas. Entre los primeros se encuentran organismos como el Banco de España, la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones o la Comisión Nacional del Mercado de Valores; por su parte, el organismo encargado de supervisar la actividad de auditoría de cuentas de todo tipo de sociedades es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

## 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. In-dependencia 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.