

La Independencia del Auditor. Justificación de la Auditoría de cuentas

M^a Teresa Fernández Rodríguez
Mónica Villanueva Villar
Mercedes Mareque Álvarez-Santullano



Las opiniones y comentarios efectuados por los autores no son en ningún momento asumidas ni representan la posición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en relación con la materia objeto de tratamiento.



LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR. JUSTIFICACIÓN DE LA AUTORÍA DE CUENTAS

**M^a Teresa Fernández Rodríguez
Mónica Villanueva Villar
Mercedes Mareque Álvarez-Santullano**

LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR. JUSTIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA
DE CUENTAS.

Edita: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y COMPETITIVIDAD

Edición en línea: Año 2013
N.I.P.O.: en línea: 724-13-004-3
I.S.B.N.: en línea: 978-84-616-5056-9

"La independencia del auditor es la piedra angular de la actividad de auditoría de cuentas"

Martínez-Pina García (2013)

"La independencia es la característica clave del auditor, la que da sentido a la opinión que vierte el informe de auditoría"

Gonzalo Angulo (2009)

"La independencia es el medio principal para demostrar que los auditores realizan sus funciones a un nivel que cumple los principios éticos establecidos, en especial los de integridad y objetividad"

Comisión Europea (2002)

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	9
1. ORÍGENES DE LA AUDITORÍA INDEPENDIENTE	17
2. ORGANISMOS REGULADORES DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS	27
2.1. ORGANISMOS NACIONALES REGULADORES DE NORMAS DE AUDITORÍA...	28
2.2. ORGANISMOS SUPRANACIONALES REGULADORES DE AUDITORÍA	34
2.2.1. La Comisión Europea	34
2.2.2. La Federación de Expertos Contables Europeos	36
2.2.3. La International Federation of Accountants	37
2.3. OTRAS ORGANIZACIONES VINCULADAS A LA AUDITORÍA	41
3. REGULACIONES INICIALES SOBRE LA INDEPENDENCIA	45
3.1. ESTADOS UNIDOS	45
3.2. UNIÓN EUROPEA	57
3.2.1. Estudio sobre la función, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario de la Unión Europea (Informe Marc)	63
3.2.2. Libro Verde del auditor legal en la Unión Europea	67
3.2.3. Comunicación "La auditoría legal en la Unión Europea: el camino a seguir"	73
3.2.4. Recomendación "La independencia de los auditores de cuentas en la Unión Europea: principios fundamentales"	77
3.3. FEDERACIÓN DE EXPERTOS CONTABLES EUROPEOS	90
3.3.1. Memorándum sobre independencia de 1988	91
3.3.2. Memorándum sobre independencia 1995	94
3.3.3. Documento de opinión sobre el Libro Verde de la Unión Europea de 1996	96
3.3.4. Independencia y objetividad en la auditoría estatutaria. Núcleo de principios para la orientación de la profesión europea	97
3.3.5. The conceptual approach to protecting auditor independence	98

4. NUEVO SISTEMA DE REGULACIÓN TRAS LOS ESCÁNDALOS FINANCIEROS	99
4.1. ESTADOS UNIDOS.....	100
4.1.1. La Ley Sarbaes Oxley	100
4.1.2. Creación del Public Company Accounting Oversight Board	104
4.2. UNIÓN EUROPEA.....	104
4.2.1. Comunicación "Refuerzo de la Auditoría Legal en la Unión Europea"	105
4.2.2. Recomendación de la Comisión Relativa al "Papel de los Administradores"	109
4.2.3. Octava Directiva	109
4.3. FEDERACIÓN DE EXPERTOS CONTABLES EUROPEOS	112
5. LOS CÓDIGOS DE ÉTICA.....	115
5.1. CÓDIGO DE ÉTICA DE LA INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS 	115
5.2. OTROS CÓDIGOS DE ÉTICA	133
5.2.1. Código de conducta profesional en Estados Unidos.....	133
5.2.2. Grupo de trabajo independiente en Reino Unido.....	134
5.2.3. Código de Ética del Instituto de Censores Jurados de Cuentas.....	134
6. EXPECTATIVAS DE REGULACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA	137
6.1. LIBRO VERDE 2010.....	137
6.1.1. Nombramiento del auditor	141
6.1.2. Rotación del auditor	143
6.1.3. Servicios de no auditoría	144
6.1.4. Nivel máximo de tarifas	147
6.1.5. Transparencia, gobierno y estructura de las firmas de auditoría	147
6.2. RESOLUCIÓN DEL PARLAMENTO EUROPEO SOBRE EL LIBRO VERDE	148
6.3. PROPUESTA DE REFORMA DE LA COMISIÓN EUROPEA.....	151

7. LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR EN ESPAÑA.....	153
8. CONCLUSIONES	163
ÍNDICE DE ILUSTRACIONES	167
ÍNDICE DE TABLAS	168
ÍNDICE DE SINOPSIS.....	169
BIBLIOGRAFÍA	175

INTRODUCCIÓN

En los últimos años se ha pasado de una época de escándalos por la manipulación de los datos contables a una fase de crisis general sin que, en ningún caso, los auditores, a través de sus informes, pusiesen en antecedentes a los usuarios de la información de los riesgos que habían asumido algunas empresas sistémicas. Como consecuencia, asistimos al descenso en la credibilidad en la labor social que debe desempeñar el auditor de cuentas.

Diversos autores justifican la razón de ser de la auditoría por la confianza que impregna a la información económica-financiera (Cañibano y Castrillo, 1999; López Casuso 2006; Gonzalo, 2009; Martínez-Pina, 2013). La falta de confianza del público en los informes financieros verificados por los auditores puede justificarse por el contexto en el que el auditor realiza su trabajo. La decisión del auditor a la hora de emitir su informe es a menudo compleja y viene marcada por el entorno de fuerte competencia del sector, con la posible amenaza de un conflicto de intereses derivado del hecho de que está evaluando a la empresa que previamente le ha contratado.

Las palabras de Sahuquillo en el XVIII Fórum de Auditor Profesional (2008) expresan una opinión que consideramos acertada: "La cuestión de la independencia del auditor es un tema muy sencillo en apariencia que se ha complicado extremadamente en los últimos tiempos. Los acontecimientos relacionados con el denominado caso Enron/Arthur Andersen del año 2002 (además de una larga retahíla de casos, tanto en el ámbito internacional como en el propiamente español) provocaron un giro importante en el enfoque del problema de la independencia. A principios de los años 2000 podía apreciarse una coincidencia en cuanto al enfoque que los principales organismos internacionales en la materia daban a este problema, lo cual suponía que todos ellos, tal como afirmaba la Federación de Expertos Contables Europeos (en adelante FEE, www.fee.be) "ven la combinación del rigor y la flexibilidad del enfoque conceptual como la forma más satisfactoria de asegurar que los requisitos éticos para los auditores se cumplan en su totalidad en la moderna economía global en rápida evolución". Desde hace unos años, la situación es más compleja y el "enfoque conceptual" es ahora más rígido y menos flexible".

Este cambio de enfoque muestra una tendencia hacia posiciones menos tolerantes y más alejadas de la autorregulación de la profesión auditora, a la que parecía que se dirigía la normativa reguladora emitida en los últimos años del siglo XX. De hecho, en aquellos momentos, Watts y Zimmerman (1983) argumentaban que los auditores

poseen incentivos suficientes para mantener su independencia, incluso en ausencia de instituciones gubernamentales y reglamentos. Por lo tanto, la corriente de pensamiento imperante presuponía que el autocontrol parecía ser suficiente.

Sin embargo, en la última década, importantes instituciones han ido planteando sus dudas sobre las condiciones en las que los auditores realizan su trabajo. En el último Libro Verde de Auditoría "Política de Auditoría: Lecciones de la Crisis", publicado por la Comisión Europea (2010), este organismo considera conveniente debatir y analizar la función y el alcance de las auditorías en el marco general de la reforma de la regulación de los mercados financieros y ha propuesto cambios importantes en su regulación que se concretarán en los próximos meses.

El comisario de Mercado Interior y Servicios de la Comisión Europea, Michel Barnier en una conferencia en la FEE en junio de 2011 mostraba su sorpresa por la incapacidad exhibida por las firmas auditoras para detectar la situación que atravesaba el sistema financiero en los últimos años, causa principal de la crisis mundial. Afirmaba que el rol del auditor es absolutamente decisivo para hallar una salida razonable a la crisis, para encontrar una forma de restablecer la confianza y la seguridad de los mercados en la información financiera y en la no financiera.

Según la propia Comisión Europea (2011a) la solidez de la auditoría es fundamental para restablecer la credibilidad y la confianza de los mercados, ya que contribuye a proteger al inversor, proporcionándole información fácilmente accesible, económica y fidedigna en relación con los estados financieros de las empresas. Además, puede reducir el coste del capital de las empresas auditadas al garantizar una mayor transparencia y fiabilidad de sus estados financieros. Sin embargo "la crisis ha puesto de relieve una serie de fallos en el sector de la auditoría y es preciso estudiar qué mejoras cabe introducir, sin que ningún tema sea tabú".

Sobre la estrategia a seguir en las directrices marcadas para la auditoría, se observan opiniones muy diversas (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, ICJCE, 2011). Así por ejemplo, Carsten Zielke, el representante del European Financial Advisory Group (EFRAG) en la reunión de la International Federation of Accountants (en adelante IFAC, www.ifac.org) en marzo 2011, comentó que "el futuro de la auditoría pasa por ver las entidades auditadas en su conjunto, no únicamente su información financiera". Se pretende impulsar una información financiera que sea cada vez más concisa, clara, relevante, comparable y mejor estructurada. Pero además, hay que lograr que la auditoría abarque toda la información clave de la empresa, la estrategia de una organización, su gobierno

corporativo, el control del riesgos, el rendimiento financiero y el contexto social, ambiental y económico en el que opera. Al ofrecer toda la información estratégica de una empresa auditada se puede ayudar a las empresas a tomar decisiones más razonables y a los inversores y otros grupos de interés, como los accionistas, a comprender la situación real de la organización.

La profesora de la Universidad de Maastricht, Ann Vanstraelen, considera que es necesario reforzar el papel de los Comités de Auditoría de las empresas, en la medida que la responsabilidad sobre la percepción de la calidad de la auditoría está en las manos de las entidades auditadas. Además, el vicepresidente de la Comisión Nacional del Mercado de Valores español (CNMV), Fernando Restoy, opina que ante el debate de hacia dónde debe ir la auditoría es necesario ser prudentes, y añade que "los auditores deben probablemente incrementar su rol en cuanto a claridad y representatividad, pero introducirse en el análisis del negocio o sus expectativas en el futuro, en esencia no es el papel de los auditores".

El presidente del ICJCE, Rafael Cámara, en la clausura del XXI Fórum del Auditor Profesional, expresó que el futuro de la auditoría pasa por la implantación rápida de la llamada "*información integrada*" como la mejor aportación frente a la falta de confianza de los mercados. Se trata de integrar en un solo informe de la empresa toda la información financiera, de gobierno corporativo, de control de riesgos, de sostenibilidad y que toda esa información esté auditada.

Por parte de los auditores se observa un interés por no dejar pasar esta oportunidad y presentar la profesión auditora como una garantía para los mercados financieros a los que les aporta transparencia. Puig de Travy (2012) opina que "no se volverá a tiempos pasados, en los que faltaba la credibilidad y confianza para que los agentes económicos operasen en circunstancias favorables".

Sin embargo, persiste el *gap de expectativas* entre lo que los auditores consideran que deben realizar como parte de su trabajo y lo que la sociedad espera de ellos. El papel que el auditor debe jugar ante los fraudes es un ejemplo que puede ilustrar esta situación, debido a que el público espera que el auditor sea competente para detectar los fraudes en la empresa auditada. Según García-Benau y Vico (2003) "el gran público entiende la auditoría como un sistema de control e información del fraude, mientras que apenas entiende qué es la función de verificación del ajuste de los estados financieros en la norma contable. Se produce entonces el conocido fenómeno de las expectativas defraudadas".

En las respuestas de los 700 interesados que respondieron a la consulta del Libro Verde (2010), también se percibe un *gap de expectativas* (Fernández *et al.*, 2011), ya que en palabras de la Comisión Europea (2011b) “mientras los auditores de tamaño pequeño y medio y los inversores detectan graves deficiencias del sector, las partes interesadas que disfrutan actualmente en una posición firmemente asentada se muestran particularmente reacias a cambiar”.

Los auditores externos son contratados para ofrecer una opinión externa independiente que puede certificar la veracidad de los informes financieros de una empresa. La independencia es la única justificación de la existencia de firmas auditoras que realicen el trabajo encaminado a opinar sobre la fiabilidad de los estados financieros presentados por una empresa. Si no fuera por la existencia de la independencia, los auditores externos no tendrían razón de existir ya que sus funciones serían redundantes con otros profesionales que actúan en el mismo campo. Por lo tanto, la garantía de la independencia es crucial para todos los usuarios que dependen de las informaciones contenidas en los estados financieros auditados. Cierto es que algunos directivos de determinadas entidades tienen poderosos incentivos para que los logros obtenidos con el desempeño de su trabajo aparezcan, en los estados contables, de manera más positiva de lo que en realidad son. Los auditores externos tienen el deber de ayudar a preservar esos informes financieros de las amenazas producidas por tales incentivos.

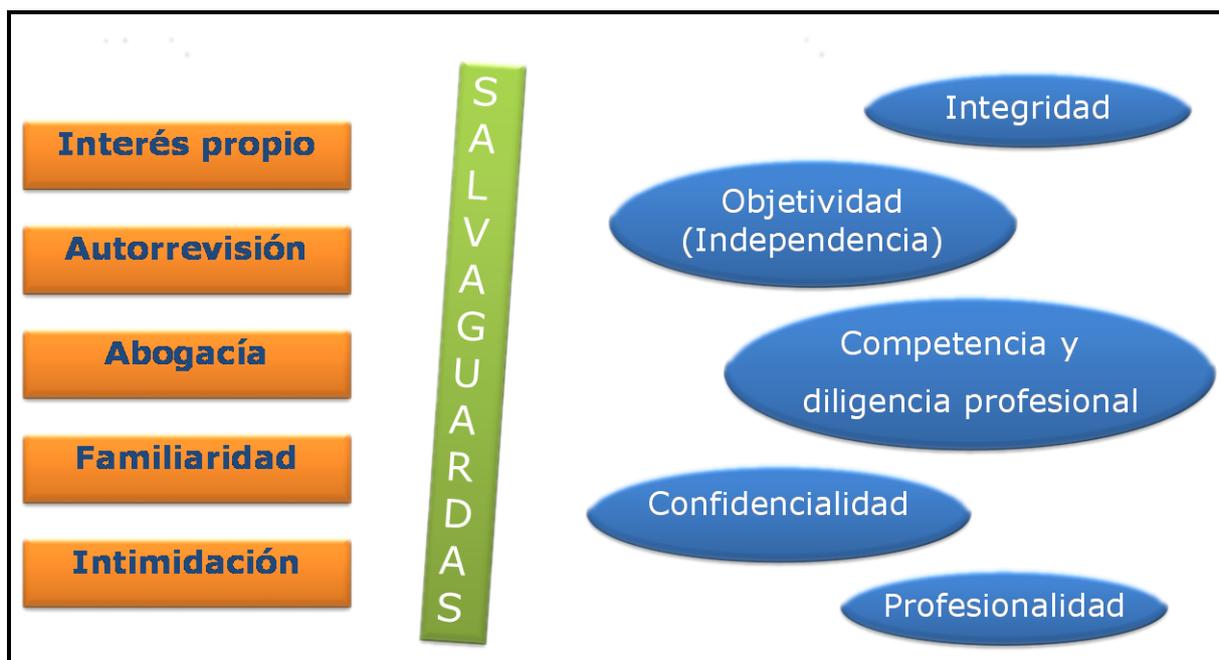
Esta labor encomendada a los auditores no se puede realizar si no se asegura su independencia. “La independencia es la característica clave del auditor, la que da sentido a la opinión que vierte en el informe de auditoría. La independencia es un estado mental, y no el resultado de determinados cumplimientos normativos. Por lo tanto, el auditor debe estar atento a los peligros que le impiden ser independientes, detectarlos, analizarlos y eliminarlos, o al menos mitigarlos convenientemente. Todo esto es un proceso que debe quedar reflejado en sus papeles de trabajo, que serán objeto de control periódico para comprobar su criterio” (Gonzalo, 2009: 54).

La regulación de la independencia se propone como mecanismo de fortalecimiento para conseguir una auditoría sólida, “...los hechos han provocado la pérdida de la confianza y la solicitud de un marco regulador estricto que garantice, o al menos reduzca al máximo la probabilidad de falta de independencia” (García-Benau y Vico, 2003: 26). Se proponen cambios en temas como la dependencia económica del cliente, la prestación de servicios adicionales al propio de auditoría y la escasa rotación en las firmas auditoras.

Por todo ello, parece oportuno realizar un esfuerzo investigador con el fin de analizar la evolución de la regulación de la independencia del auditor, como garante de la confianza de la sociedad en el servicio de auditoría, calificado en la Ley de Auditoría (2011) como servicio de interés público.

Básicamente, coexisten dos planteamientos generales (Rodríguez, 2008) para llevar a cabo la regulación de la independencia de los auditores con una diferencia básica respecto al enfoque. Uno de ellos se podría denominar como un punto de vista basado en principios, ya que se basa en el establecimiento por un lado, de un conjunto de principios fundamentales y por otro, de un sistema de posibles amenazas a dichos principios con los correspondientes mecanismos de salvaguarda recomendados para protegerlos (Ilustración 1). El segundo enfoque está basado en reglas, es decir, se establecen prohibiciones, normalmente un listado exhaustivo de incompatibilidades para aplicar por el auditor en el ejercicio de su profesión, con la intención de evitar acciones concretas que pongan en peligro su independencia.

Ilustración 1. Enfoque de la independencia basada en principios



Fuente: Rodríguez (2008)

La existencia de unas Normas de Ética está justificada por el hecho de que uno de los rasgos esenciales de la profesión de auditoría es la responsabilidad pública del

auditor en relación con la información financiera, lo cual va más allá de la satisfacción de las necesidades de cada cliente en particular. La defensa del interés público requiere que el auditor aplique el marco de referencia conceptual (ICJCE, 2008: 2)¹.

Las circunstancias en las que los profesionales de la auditoría desarrollan su actividad pueden dar origen a amenazas concretas, en relación con el cumplimiento de los principios éticos fundamentales. Resulta imposible definir la totalidad de las situaciones que pueden originar tales amenazas y concretar las actuaciones que pudieran mitigar las mismas. Por otra parte, existe una notable variedad en la naturaleza de los trabajos desarrollados por los profesionales de la auditoría, lo cual implica que los riesgos y amenazas que afectan a cada tipo de trabajo sean diferentes y requieran, por tanto, la aplicación de medidas y salvaguardas diferentes.

Como consecuencia de ello, el interés general requiere unos principios que permitan al profesional de la auditoría identificar, evaluar y responder adecuadamente a las amenazas que puedan afectar al cumplimiento de los principios éticos fundamentales. Estos principios son cinco: interés público, competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad.

Se plantea en este punto, la relación de la independencia con el conjunto de principios que componen esas normas éticas. La justificación se explicita en la Recomendación (CE, 2002) *Independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales* en la que expone: "La objetividad y la integridad profesional deben ser los principios preeminentes por los que se rija el auditor de cuentas en su opinión de auditoría de estados financieros. El medio principal por el que el auditor de cuentas puede demostrar al público que la auditoría legal se realiza de conformidad con estos principios es actuando, y pareciendo actuar, de manera independiente".

El profesional de la auditoría debe establecer los controles y procedimientos necesarios que le permitan identificar cualquier amenaza significativa que pueda

¹ El Instituto Censores Jurados de Cuentas Español (ICJCE) ha publicado un Código de Ética Profesional elaborado por la Comisión Nacional de Deontología y aprobado por los órganos competentes del ICJCE que se analiza en el epígrafe 5.2.3.

afectar al desarrollo de su práctica profesional y, en la medida de lo posible, planificar las acciones apropiadas para cada tipo de amenaza.

En este contexto nos planteamos como objetivo del trabajo analizar la evolución de la regulación sobre la independencia del auditor, así como establecer las líneas futuras de actuación planteadas en las propuestas de la Unión Europea. Para ello, se realiza una descripción cronológica de la normativa publicada principalmente por la Unión Europea y por los Estados Unidos. Además, se analizan los efectos que las propuestas de modificación planteadas por la Unión Europea tendrían sobre la legislación nacional. Se observan cambios importantes sobre todo en el caso de las Entidades de Interés Público (EIP) referidos a temas como la rotación obligatoria, al fortalecimiento del Comité de Auditoría o a la prohibición de la prestación de servicios adicionales. La Comisión Europea se encuentra en un momento histórico en el que debe plantear si modifica o no las reglas de juego de la prestación de servicios de auditoría que busquen reforzar la imagen del auditor como un servicio de interés público.

El resto de este trabajo queda organizado de la siguiente forma. Los dos primeros apartados, a nivel introductorio, se exploran los orígenes de la auditoría independiente y los principales organismos internacionales con capacidad reguladora. En los dos siguientes, se revisan las principales propuestas de regulación en Estados Unidos, en la Unión Europea y de la Federación de Expertos Contables, antes y después de los escándalos que derivaron en la Ley Sarbanes-Oxley. El apartado cinco está dirigido a conocer los principales Códigos de Ética que fundamentan la actuación profesional de los auditores. En el sexto, se plantean las líneas futuras de actuación de la Unión Europea desde la publicación del Libro Verde hasta las propuestas de reforma anunciadas por la Comisión Europea, con el objetivo de restablecer la confianza perdida. En el séptimo apartado, se repasa el marco legal actual en España y comparado con la propuesta de cambios europeos. Se finaliza el trabajo con las conclusiones más relevantes de estudio.

1. ORÍGENES DE LA AUDITORÍA INDEPENDIENTE

Según numerosos autores (López-Gavira, 2005; Suárez, 1990; Pineda, 1995; Cañibano, 1982) los orígenes de la auditoría, entendida esta como una acción de control de la actividad económica-financiera de cualquier institución, se remontarían casi a los comienzos de la propia historia de la humanidad.

Sin embargo, los primeros antecedentes de servicios de auditoría, tal y como hoy se entienden, se encuentran en Inglaterra después de la Revolución Industrial (Gironella, 1978 y 1980; Martínez-García 1992; Cañibano, 1982). Se han hallado datos y documentos que permiten asegurar que a finales del siglo XIII y principios del siglo XIV ya se auditaban las operaciones de algunas actividades privadas y las gestiones de algunos funcionarios públicos que tenían a su cargo los fondos del Estado. A modo de ejemplo se citan algunos datos históricos recogidos en Pereda (1995) que ilustran la cuestión:

- En 1285, Eduardo I por decreto concedió a los barones el derecho de nombrar auditores. El decreto decía *"en relación a servidores, alguaciles, receptores de rentas y toda clase de recaudadores que están obligados a rendir cuenta de su gestión, sus señores pueden designar auditores para revisar sus cuentas, y en caso de que sus cuentas estén atrasadas, aun tomando en cuenta los atenuantes existentes, serán arrestados y enviados a prisión por el testimonio de los auditores de sus cuentas..."*.
- En 1299, el ayuntamiento de Londres nombró un auditor para que revisara las cuentas del municipio.
- En 1324, se halla evidencia en el documento de aprobación por los auditores de la revisión de cuentas del testamento de Leonor, esposa de Eduardo I, que este mandó efectuar.
- En 1543, el comerciante inglés J. Kydermepter, ordena en su testamento a los albaceas que se encarguen de hacer que sus libros sean revisados por personas entendidas en cuentas de estilo español.

Estos primeros hechos aislados no se concretan en una actividad profesional hasta la revolución industrial y la creación de grandes sociedades anónimas (Pereda y Alvarado, 2000). Esto sucede en Gran Bretaña a partir de 1844, año en que se aprueba la *Companies Act*, que regula las sociedades cuya característica principal podía ser la separación entre aportaciones de capital y la dirección de las empresas.

Al tener que disolverse algunas de estas sociedades en pocos años por suspensión de pagos, provocada en gran medida por la escasa solidez económico-financiera y de conocimientos técnicos de sus gestores, se genera una situación de desconfianza por parte del público inversor. El gobierno tuvo que contratar revisores contables para que interviniesen como "árbitros" en las liquidaciones de estas sociedades, los cuales empiezan también a ser contratados por los socios capitalistas para que se responsabilizaran e informaran periódicamente de la situación de la empresa. Surge así la profesión de "accountant" auditor.

Con el fin de combatir el intrusismo, los auditores se asocian y se someten voluntariamente a normas corporativas o estatutarias, tomando precauciones que eviten el ingreso de personas técnicamente incompetentes o carentes "de condiciones morales".

En 1854 se potencia la función de los auditores independientes creándose el *Institute of Chartered Accountant of Scotland* (Instituto de Auditores Titulados de Escocia) que obtiene por primera vez el reconocimiento legal de Corporación de derecho público.

La *Companies Act* de 1879 establece la obligación a las sociedades de llevar una contabilidad ordenada y de realizar auditorías independientes a los bancos. En 1880 nace el *Institute of Chartered Accountant of England and Walles* y la reina Victoria confirió a los auditores el derecho a llamarse *Chartered Accountants* o Contables Autorizados o Certificados. Su rápido desarrollo está muy vinculado a la obligación, a partir de 1900, de que la información que presentaban las sociedades anónimas a sus accionistas debía estar auditada.

El objetivo de la auditoría durante esta primera etapa era doble, porque consistía en descubrir y prevenir los fraudes e irregularidades que presentaban las sociedades en sus cuentas, así como en detectar los posibles errores en sus balances. Respecto a la metodología de trabajo empleada se realizaba una revisión total de todas las transacciones ocurridas, sin ningún tipo de muestreo, para comprobar que se habían cubierto ambos objetivos.

El alcance del trabajo solo cubría el balance, por ello la auditoría era denominada *auditoría de balance*. El auditor tenía por lo tanto, una responsabilidad total, ya que efectuaba una revisión completa y detallada de todas las operaciones realizadas y certificaba su corrección.

La profesión de auditor independiente fue introducida por los auditores británicos en otros países (López-Gavira, 2005). En 1882 se incluyó en Italia en el Código de Comercio la función de los auditores y en 1886 surge la asociación americana de auditores. A fines del siglo XIX e inicios del siglo XX, sobre todo debido al desarrollo de la auditoría en Inglaterra, se produce un traslado hacia los Estados Unidos de Norte América de numerosos auditores ingleses. Su propósito era verificar y revisar los documentos contables de las compañías inglesas que estaban instaladas en ese país, lo que dio lugar al desarrollo de la profesión en Norte América. Se crea en 1887 el *American Institute of Certified Public Accountants*² (en adelante AICPA) que es la asociación profesional con organización en todo el ámbito nacional de contables públicos certificados (CPAs) en los Estados Unidos.

En 1896, el Estado de Nueva York emite la primera Ley que regula la figura de los Public Accountant, como una profesión contable legalmente constituida³ para aquellas personas que habían cumplido las regulaciones estatales en cuanto a la educación, entrenamiento y experiencia adecuados para ejecutar las funciones del auditor.

Este organismo preparó en 1917, a solicitud de la Comisión Federal de Comercio de USA, un *Memorandum sobre las auditorías de Balance General* que fue aprobado por la Comisión, publicado en el Boletín de la Reserva Federal y distribuido en forma de folleto a los interesados bancarios y de negocios y a los contables de ese país bajo el nombre de: *Contabilidad Uniforme. Propuesta presentada por el Comité de la Reserva Federal*⁴.

En estos primeros años del siglo XX, debido sobre todo al rápido incremento de volumen de empresas auditadas y por otro lado, a las mejoras desarrolladas en los

² American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) es la Asociación Profesional que a partir de su creación, regula la Contabilidad como una profesión con rigurosas exigencias educativas, normas profesionales, un código estricto de ética profesional y un compromiso a la porción del interés público. El AICPA desarrolla las normas de auditoría y otros servicios prestados por contables, proporciona materiales de orientación educativa para sus miembros, crea y examina The Uniform CPA Exam que de modo similar al ROAC certifica a los auditores de Estados Unidos y supervisa y hace cumplir la profesión de auditoría, técnicas y normas éticas. En su constitución la entidad se denominaba American Association of Public Accountants (en adelante AAPA).

³ "Act to regulate the profession of Public Accountants".

⁴ Este folleto fue reeditado en 1918 bajo un nuevo título, "Métodos Aprobados para la Preparación de Estados de Balance General".

procedimientos de contabilidad y medidas de control interno de las propias empresas, se modifica la metodología del trabajo de los auditores. Surgen entonces los muestreos por la imposibilidad del auditor de supervisar la totalidad de la información de la empresa.

Cabe destacar de todos modos, que la contabilidad y la auditoría realizadas en ese momento, no estaban todavía sujetas a Normas de Auditoría o Principios Generales. Pero la dificultad que se aprecia para ejecutar e interpretar algunas cuestiones, va a generar en el primer cuarto del siglo XX una tendencia hacia la unificación o estandarización de los procedimientos contables y de auditoría (Montesinos, 1991).

En octubre de 1929, a partir del crack financiero, el AICPA crea un Comité Especial denominado *Comité de Cooperación con la Bolsas de Valores del AICPA* como intento de mejorar la información que las empresas publican en las bolsas de valores. En este mismo año, el folleto fue revisado denominándose *Verificación de Estados Financieros*. La publicación de esta nueva versión supone dos cambios importantes para la profesión auditora:

1. Obligación de revisar y evaluar adecuadamente el sistema de control interno de la sociedad auditada.
2. Inclusión de la cuenta de pérdidas y ganancias junto con el balance como un estado financiero que debe ser revisado.

Las nefastas consecuencias de la crisis, promovieron que en 1932 el Comité de Cooperación con la Bolsa de Valores del AICPA iniciara la búsqueda de métodos para evitar el caos producido por la ausencia y deficiencia de los informes financieros publicados por las grandes empresas. Dicho Comité confecciona los *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*⁵ (en adelante PCGA), y paralelamente el AICPA emite los Boletines de Investigación Contable (en adelante ARB).

A partir de ese momento y como consecuencia de dichos cambios, los auditores son autorizados a declarar que los estados financieros elaborados por las empresas, habían sido confeccionados de acuerdo con los PCGA. Nace además la obligación,

⁵ Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados son un conjunto de reglas generales y normas que sirven de guía contable para formular criterios referidos a la medición del patrimonio y a la información de los elementos patrimoniales y económicos de un ente. Los PCGA constituyen parámetros para que la confección de los estados financieros sea sobre la base de métodos uniformes de técnica contable.

para todas las empresas con intención de solicitar la cotización de sus acciones en la Bolsa, de presentar un informe de auditoría de balance y de pérdidas y ganancias.

Tabla 1. Evolución de cambios en el trabajo de los auditores (1900-1933).

	OBJETIVO DEL AUDITOR	METODOLOGÍA DE TRABAJO
Antes 1900	Descubrimiento de fraudes, irregularidades y errores.	Revisión detallada y exhaustiva de todas o prácticamente todas las anotaciones contables registradas.
1900 a 1929	Descubrimiento de fraudes, irregularidades y errores.	Revisión basada en un muestreo, de algunas de las transacciones contabilizadas.
1929 a 1933	Objetivo principal "cerciorarse de la situación financiera y de los resultados" y objetivo secundario "descubrimiento de fraudes y errores".	Muestreo de algunas transacciones.
En 1933	La presentación razonable de los documentos examinados.	Muestreo de algunas transacciones (la muestra escogida viene determinada por el grado de confiabilidad en el sistema de control interno).

Fuente: elaboración propia a partir de Gironella (1978)

En 1933, se confirma la técnica de muestreo como metodología de trabajo, (aunque en la práctica según se puede observar en la Tabla 1, ya se había iniciado con anterioridad) y como consecuencia de este hecho, la responsabilidad asumida por el auditor ya no es total, puesto que no se realiza una auditoría detallada de todas las transacciones ocurridas. En 1934 se dicta la Ley sobre Valores y se faculta a *United States Securities and Exchange Comision*⁶ (en adelante SEC, www.sec.gov), comisión de valores norteamericana, para dictar normas contables.

⁶ La SEC fue creada por el Congreso de los Estados Unidos en 1934 como una organización independiente, no partidista y cuasijudicial como organismo regulador durante la Gran Depresión que siguió al desplome bursátil de 1929. La razón principal para la creación de la SEC era regular el mercado de valores y evitar abusos de las empresas relativas a la oferta y venta de valores y presentación de informes corporativos. La SEC regula la concesión de licencias, reglamenta las bolsas de valores, y las sociedades cuyos valores cotizan en ellos.

Mientras esto ocurre en Estados Unidos y en Gran Bretaña, en el resto de Europa, de un modo similar, se consolida la profesión auditora en la segunda mitad del siglo XIX o principios del siglo XX (Pérez-López y López-Gavira, 2007).

Así en **Francia**, la Ley de 24 de julio de 1867, que durante un siglo ha sido la carta constitucional básica del derecho de sociedades, ya regulaba la figura del Comisario de Cuentas, cuya misión era presentar a la Junta General de la sociedad, un informe sobre las cuentas anuales de la misma preparados por los administradores. Más adelante, en 1935 se elabora un estatuto de los Comisarios de Cuentas (Cañibano, 1982).

En **Italia**, el ya comentado Código de Comercio de 1882, supuso un importante paso en el camino hacia el control de las sociedades por auditores independientes del Estado, haciendo referencia en dicho código a un órgano de control de la sociedad (*collegio sindacale*) que actúa con independencia de los demás órganos del Estado y cuyo cometido era el control de la administración total de las entidades auditadas. Además, en Italia se fundó en 1581 en Venecia la que fue, posiblemente, la primera Asociación de Censores denominada *Collegio dei Razonati*.

En **Alemania**, la incorporación a los movimientos de control financiero y contable es más tardía, ya que no es hasta la década de los años 30 cuando se establecieron principios y normas contables y se creó la primera organización oficial (García-Benau, 1992).

Respecto al nacimiento de la profesión en **España**⁷, podemos comentar que por nuestra casuística propia, este desarrollo de la profesión empleando una metodología equivalente a las de otros países no se produce hasta mediados del siglo XX. No es hasta 1945⁸ cuando se crea el ICJCE, primera de las tres corporaciones profesionales que tenía como objetivo reglamentar la actividad profesional de sus miembros y velar por el reconocimiento de la profesión. No será hasta la Ley de Sociedades Anónimas de 1951 (Congreso de los Diputados, 1952),

⁷ Para un estudio pormenorizado del origen de la auditoría en España, consultar (Duréndez, 2001: 19-28) donde se detalla el desarrollo de la profesión en nuestro país, así como la formación y funciones de cada una de las tres corporaciones profesionales.

⁸ Los orígenes se remontan al 15 de diciembre de 1942, aunque no es hasta 1945 cuando se elaboran los estatutos de la organización, que se aprueban el 16 de abril de 1945 (López-Gavira, 2005: 21).

cuando se recoja por primera vez la auditoría contable en España, con dos tipos de revisión, la ordinaria y la extraordinaria.

Por lo tanto, en la gran mayoría de los países, es a partir de los años 30 cuando la auditoría se configura como una profesión regulada y en expansión, en la que pronto iban a aparecer los primeros problemas de confianza, como por ejemplo el caso estadounidense McKesson & Robbins. La empresa que era auditada anualmente desde hacía años, durante la gestión del administrador Philip Musica presentó unos estados financieros consolidados correspondientes al ejercicio económico de 1937, que mostraban unos activos totales de 87 millones de dólares, de los cuales aproximadamente 19 de ellos eran falsos. Este escándalo, como los posteriores, hace que surja la voz de alarma en la sociedad y los usuarios pierdan confianza en los estados financieros auditados.

Tras este escándalo se producen cambios en la regulación sobre el trabajo de los auditores. El fraude, descubierto en 1938, tuvo una influencia decisiva sobre la profesión de auditoría independiente en los Estados Unidos, que no había percibido ninguna irregularidad en las ventas falsas realizadas por la empresa. Como la empresa cotizaba en bolsa, la SEC realiza un estudio pormenorizado del caso. En el informe publicado en 1939 como cierre de ese estudio, se concluye que los auditores no habían confirmado las cuentas de clientes y no habían realizado una observación física de los inventarios para determinar su existencia. Se proponen una serie de medidas de reforma, que podrían considerarse un primer intento de regulación sobre la independencia del auditor. Se concretan en la exigencia por parte de la SEC de la creación de comités de auditoría externos responsables de la designación de los auditores y en la obligación de que su nombramiento fuese realizado por los propios accionistas en la Junta General. Por su parte la AICPA aprobó las normas técnicas de auditoría que requieren a los auditores:

- Verificar los saldos de las cuentas a cobrar.
- Estar presente en el recuento del inventario.
- Revisar el control interno de la empresa.
- La obligación de declarar en el informe el alcance del trabajo realizado, en los procesos de auditoría.

Tras estas primeras modificaciones⁹ y a raíz de los sucesos descritos, la SEC inicia un profundo estudio de los informes de los auditores independientes a fin de introducir, dentro de las reglas de esta institución, las rectificaciones necesarias de cumplimiento obligatorio para los auditores, a fin de lograr una mejor calidad de los informes elaborados.

El día 5 de febrero de 1941 se anuncian ciertas enmiendas a la regla 2.02 y 3.07 de la regulación de la SEC, que son las reglas relativas a los informes del auditor independiente y a cambios en los principios y prácticas contables. En ellas se exige que el auditor declare que el examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y que se aplicaron los procedimientos de auditoría reconocidos como normales o considerados necesarios en opinión del auditor, junto con las razones de la omisión.

Como consecuencia de esta enmienda se hace necesario que el organismo profesional elabore una publicación que definiese y determinase tales normas. Estas van a ser consideradas como los requisitos mínimos de calidad de la actividad profesional realizada por el auditor, en lo que se refiere al ámbito personal, al de ejecución del trabajo y aquellas otras que tienen que ver con el informe que se suministra como resultado de dicho trabajo. El Comité de Procedimientos de Auditoría preparó un informe, publicado en 1947, en relación a la significación y alcance de las Normas de Auditoría¹⁰ que se resume en la Tabla 2.

Estas normas se clasifican en tres epígrafes que son:

- **Normas técnicas de carácter general**, relacionadas con la capacidad técnica y el comportamiento objetivo, íntegro e independiente del auditor en el ejercicio de la profesión.
- **Normas sobre la ejecución del trabajo**, que hacen referencia a su planificación y realización, y a la necesidad de que el auditor tenga un conocimiento previo y completo del control interno y de los procedimientos de contabilidad de la entidad examinada.

⁹ Para un análisis más detallado de estos cambios consultar Gironella (1978:168 y ss.).

¹⁰ Tentative Stamen of Auditing Standards. Their Generally Accepted Significance and Scope. American Institute of Accountants. New York. 1947.

- **Normas sobre la preparación de los informes de auditoría**, las cuales hacen referencia a los principios básicos que han de inspirar su preparación, contenido y presentación. El auditor está obligado a expresar de forma clara e inequívoca la amplitud del trabajo realizado y su opinión profesional.

Tabla 2. Normas de auditoría generalmente aceptadas (1947)

1. Normas generales o personales
<ul style="list-style-type: none"> - COMPETENCIA: el examen debe llevarse a cabo por una o más personas que tengan el adiestramiento técnico y la experiencia y conocimientos propios de un auditor. - INDEPENDENCIA: <i>en todos los asuntos relacionados con el trabajo encomendado, el o los auditores mantendrán una actitud mental independiente.</i> - DILIGENCIA: el desarrollo de la revisión y la preparación del informe, deben llevarse a cabo con el celo propio de un profesional.
2. Normas relativas a la ejecución del trabajo
<ul style="list-style-type: none"> - PLANIFICACIÓN Y SUPERVISIÓN: el trabajo se planeará adecuadamente y se supervisará apropiadamente la labor de los ayudantes. - ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO: deberá hacerse un estudio y evaluación apropiados del control interno existente, para determinar hasta qué grado puede confiarse en él, así como para determinar la extensión necesaria de las pruebas a que deberán concretarse los procedimientos de auditoría. - OBTENCIÓN DE SUFICIENTE EVIDENCIA COMPETENTE: se obtendrá material de prueba, suficiente y adecuado, por medio de la inspección, observación, investigación, indagación y confirmación para lograr una base razonable y así poder expresar una opinión en relación con los estados financieros que se examinan.
3. Normas relativas al informe
<ul style="list-style-type: none"> - CONCORDANCIA CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS: el informe indicará si los estados financieros se presentan de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. - APLICACIÓN UNIFORME DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS. - RAZONABILIDAD DE LA INFORMACIÓN PRESENTADA: las informaciones contenidas en los estados financieros deben considerarse como razonablemente adecuadas, a menos que se indique lo contrario.

Fuente: elaboración propia

La independencia del auditor, como se observa en la Tabla 2, formará parte, ya desde este momento, del primero de los tres grupos de normas, requiriendo al auditor una actitud independiente a la hora de realizar su trabajo.

2. ORGANISMOS REGULADORES DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS

A partir de este momento, en cada país comienzan a estandarizarse los dos elementos básicos en el trabajo del auditor tal y como se entiende en la actualidad, que son las **Normas Técnicas de Auditoría** y los **Principios Contables Generalmente Aceptados** (PCGA en español o GAAP en inglés), que determinan las normas mínimas para el registro de la contabilidad financiera y la presentación de estados financieros (Sauter, 1991; Van Kooten 1998).

Estos principios son diferentes en cada país, porque están emitidos por el organismo regulador propio, los cuales han adquirido tras las regulaciones de los últimos cincuenta años, una considerable complejidad. Así por ejemplo en Estados Unidos, los GAAP son emitidos por el Financial Accounting Standards Board (en adelante FASB¹¹) y supervisados por el Governmental Accounting Standards Board (en adelante GASB). Por su parte el consejo de siete miembros del FASB autoriza y elabora las normas contables de los Estados Unidos, bajo los auspicios de la Comisión de Bolsa y Valores (SEC), mientras el AICPA proporciona apoyo técnico, normas de orientación (en particular los GAAP). Dicha asociación profesional se compone en la actualidad, de tres cuerpos diferenciados: un "consejo de gobierno" encargado de desarrollar los programas y la política del Instituto, una "junta directiva" que actúa como comité ejecutiva del Consejo y una "junta mixta" que promueve la uniformidad de las normas profesionales

Este complejo entramado normativo ha sido denominado por Rubin (1984) con el término *House of GAAP concept* para ilustrar la jerarquía y a veces, complicadas relaciones que se establece entre las diferentes declaraciones, normas y publicaciones que establecen los PCGA de Estados Unidos.

Estas diferencias legislativas entre países provocan que el papel del auditor pueda variar de un lugar a otro. Así por ejemplo, en Alemania, la función del auditor es más amplia, comparada con el de sus colegas en Reino Unido o en Estados Unidos

¹¹ El FASB como la organización responsable de establecer las normas de contabilidad para las empresas públicas en los EE.UU. Fue creada en 1973, en sustitución de la Comisión de Procedimiento de Contabilidad (PAC) y la Comisión de Principios de Contabilidad (APB) del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA).

(Doupnik y Perera, 2007). El proceso de globalización de la economía en los últimos años, ha impuesto a las empresas entre otras necesidades, la de lograr un alto grado de comparabilidad de la información financiera en el ámbito internacional, lo cual se concreta en el establecimiento de organismos reguladores internacionales en los que se integran los entes nacionales.

La armonización en esta materia, que afecta directamente a la auditoría junto con mayores niveles de transparencia, constituye un instrumento imprescindible para lograr una mayor calidad en la información financiera disponible para los distintos usuarios y grupos interesados como los auditores, y para una toma de decisiones más fundamentada por parte de los inversores, en beneficio de un funcionamiento más eficiente de los mercados.

Conozcamos esquemáticamente como se encuentra el proceso en el ámbito mundial, para lo cual, clasificamos los organismos reguladores en nacionales, supranacionales y otras organizaciones (básicamente de tipo académico y profesional) con una función consultiva.

2.1. ORGANISMOS NACIONALES REGULADORES DE NORMAS DE AUDITORÍA

Los enfoques teóricos que se han tomado como base para regular la auditoría en los diferentes países se pueden separar en dos grandes grupos: por un lado, están los que dejan la tarea regulatoria principalmente en las manos de la profesión y por otro, aquellos en los que la sistematización reglamentaria recae en organismos gubernamentales (Doupnik y Perera, 2007). E

n los países anglosajones se instalan algunos mecanismos para regular a los auditores, pero dentro de un marco conceptual de autorregulación profesional. Así en Estados Unidos, según se muestra en la Ilustración 2, la Comisión de Vigilancia Contable de Compañías Públicas (Public Company Accounting Oversight Board o PCAOB) fue establecida como consecuencia de la Ley Sarbanes-Oxley (SEC, 2002). Se exige a los auditores de las compañías cotizadas, que sean miembros del PCAOB, incluyendo también a las compañías no estadounidenses.

Ilustración 2. Organismos emisores de normas de auditoría en EE.UU

Fuente: elaboración propia a partir de Sánchez-Fdez. de Valderrama (2008:65-73)

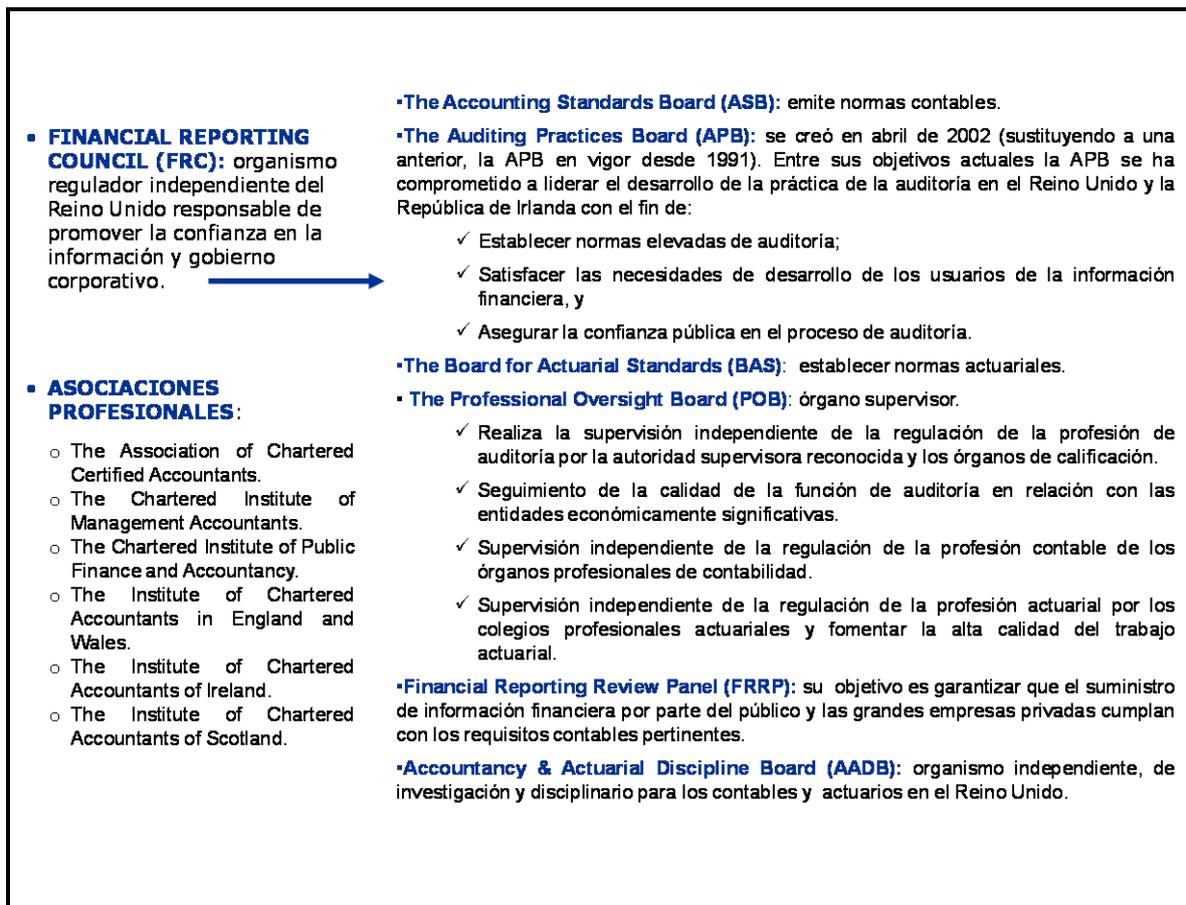
En el **Reino Unido**, se mantiene una naturaleza autorreguladora de la profesión, pero con un aumento de la vigilancia en los últimos años.

Así como se observa en la Comisión de Prácticas de Auditoría (Auditing Practices Board, APB), órgano dependiente del Financial Reporting Council (FRC)¹², es el responsable del establecimiento y desarrollo de las normas de auditoría en el Reino Unido.

¹² El FRC es el regulador independiente y unificado de Reino Unido para la información y el gobierno de las corporaciones. Sus funciones relevantes en relación con la auditoría son:

- Establecimiento, supervisión y obligatoriedad de las normas de auditoría, vigilancia estatutaria y regulación de auditores.
- Operación de investigaciones independientes y esquemas de disciplina para casos de interés público que involucran a contadores profesionales.
- Vigilancia de las actividades reguladoras de los cuerpos de contabilidad profesionales.

Ilustración 3. Organismos emisores de normas de auditoría en Reino Unido



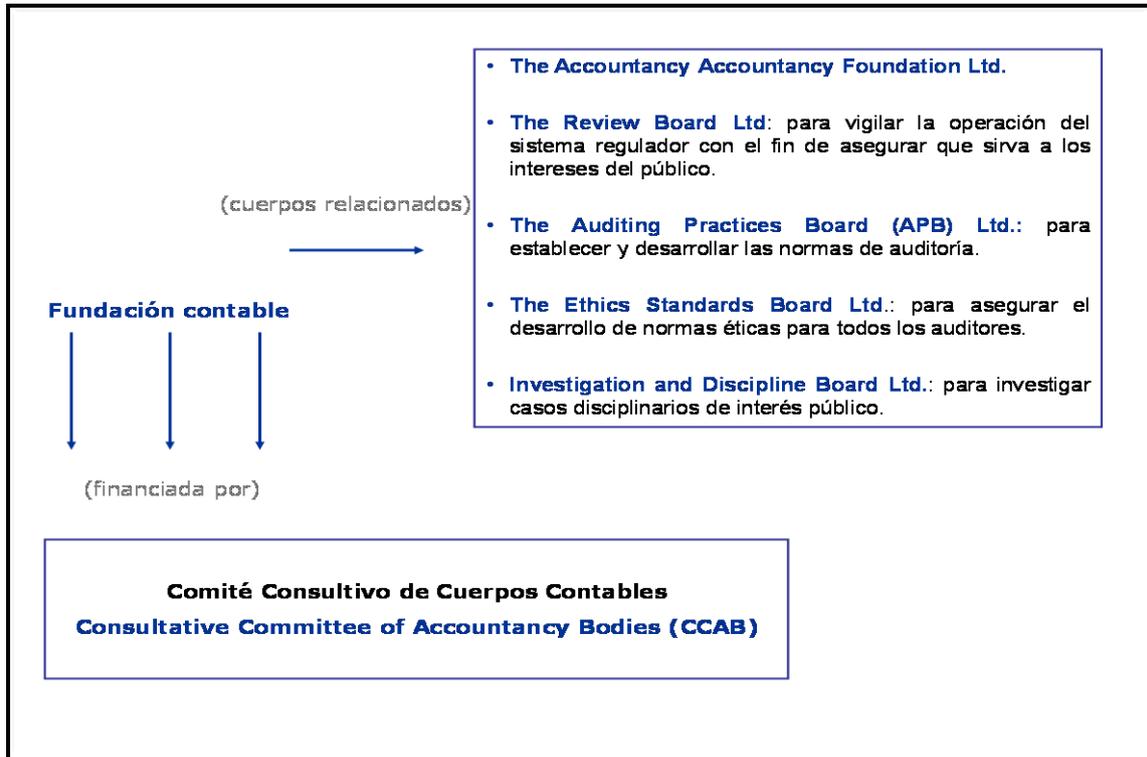
Fuente: elaboración propia

Bajo esta estructura reguladora de la profesión auditora, en el año 2000 se creó un cuerpo independiente, la **Fundación Contable**, que dirige sus esfuerzos a la vigilancia de todas aquellas actividades reguladoras realizadas por las principales asociaciones profesionales de auditores.

Esta fundación y las entidades relacionados (ver ilustración 4), proponen un mayor nivel de vigilancia de los auditores, realizada por el Professional Oversight Board (Comité Profesional de Vigilancia, POB). En concordancia, la responsabilidad por determinar quién puede ser reconocido como un auditor estatutario se ha delegado a cuatro miembros del Consultative Committee of Accountancy Bodies (CCAB). En concreto: Asociación de Auditores Corporativos titulados (Association of Chartered Certified Accountants, ACCA), y los Institutos de Auditores de Inglaterra y Gales

(Institute of Chartered Accountants in England and Wales¹³, ICAEW), de Irlanda (Institute of Chartered Accountants of Ireland, ICAI) y Escocia (Institute of Chartered Accountants of Scotland, ICAS). Cada uno de ellos tiene sus propios exámenes para evaluar la competencia técnica del auditor.

Ilustración 4. La Fundación Contable regulador de auditoría en Reino Unido



Fuente: elaboración propia a partir de Douplik y Pereda (2007)

Frente a este sistema, que se podría denominar de **autorregulación de la profesión**, (seguido además de Estados Unidos y Reino Unido por otros países como: Canadá, Australia, Holanda, Argentina, Chile, México o Venezuela) se encuentra otro grupo de naciones que adoptan un **sistema más legalista**, en la que una serie de Organismos gubernamentales especifican en cada caso, los

¹³ El Instituto de Contadores Colegiados de Inglaterra y Gales (ICAEW) fue incorporado por el Real Carta de mayo 1880 a raíz de la unión de seis sociedades locales de los contadores en Londres, Liverpool, Manchester y Sheffield. El Instituto recibió una carta de consulta en 1948. El ICAEW es el principal órgano profesional de contabilidad en Europa, con 132.000 miembros en ejecución que asesora a empresas en todos los sectores económicos. Ampliamente respetado como un experto en cuestiones de negocios y la industria, el ICAEW abarca 165 países y cuenta con la mayoría de los CEOs en las bolsas de Nueva York. Más de 15.000 miembros viven y trabajan fuera del Reino Unido. El Instituto también tiene unos 9.000 estudiantes.

requisitos de admisión para convertirse en un auditor y se definen los derechos y obligaciones de los profesionales, así como las medidas disciplinarias a aplicar en cada caso de incumplimiento. A este segundo sistema pertenecen países como Alemania, España, Francia, Portugal, Bélgica, Dinamarca, Suecia, Noruega, Suiza, Japón, China, India, Brasil o Perú (Sanz-Santolaria, 1996; Sánchez-Fernández de Valderrama, 2008).

Tabla 3. Organismos con autoridad para emitir normas de auditoría en Europa

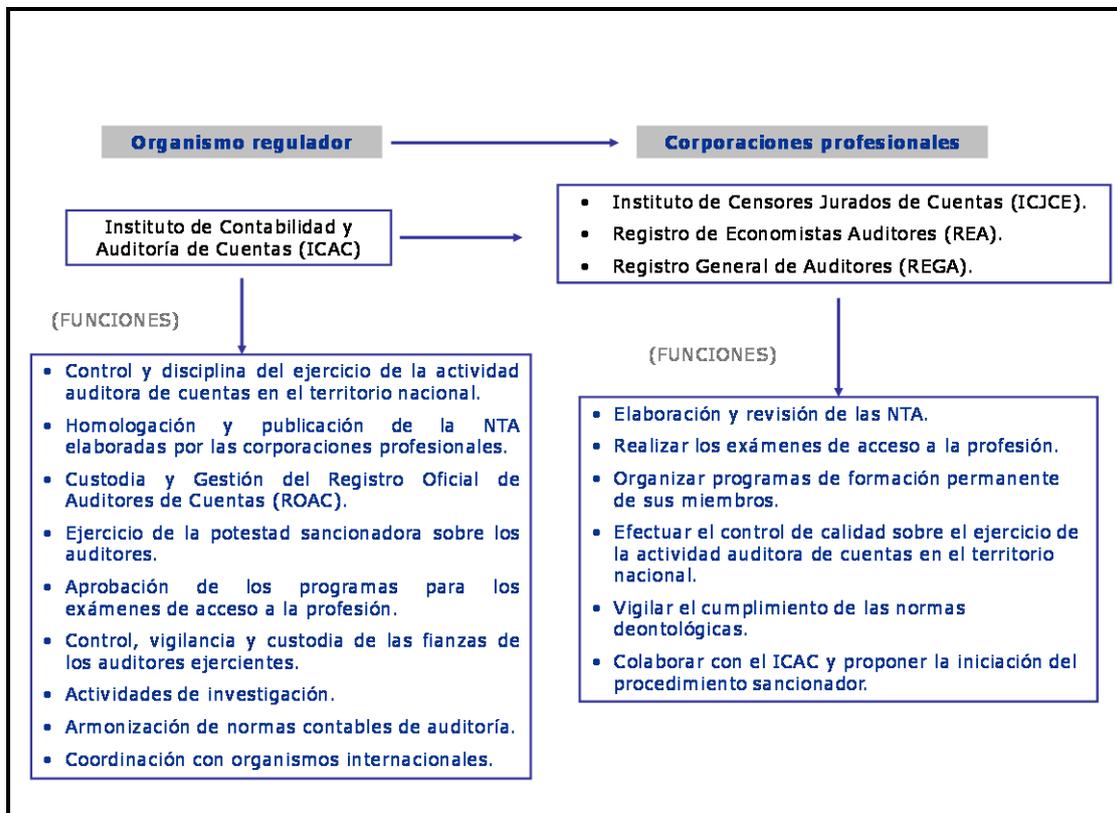
PAÍS	ORGANISMO
<i>Austria</i>	<i>Fachsenat und für Handelsrecht Revision de Institutes für Betriebswirtschaft, Steuerrecht Organisation und der Kammer der Wirtschaftstrehänder.</i>
<i>Bélgica</i>	<i>L'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE).</i>
<i>República Checa</i>	<i>Chamber of Auditors.</i>
<i>Dinamarca</i>	<i>Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR).</i>
<i>Finlandia</i>	<i>KHT-yhdistys - Foreningen CGR (Finnish Institute of Authorised Public Accountants).</i>
<i>Francia</i>	<i>Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC).</i>
<i>Alemania</i>	<i>Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW).</i>
<i>Grecia</i>	<i>Institute of Certified Auditors Accountants of Greece (SOEL).</i>
<i>Hungría</i>	<i>Hungarian Chamber of Auditors (HCA).</i>
<i>Irlanda y Reino Unido</i>	<i>Auditing Practices Board (APB).</i>
<i>Italia</i>	<i>Consiglio Nazionali dei Dottori Commercialisti and Ragionieri Collegio Sindicale.</i>
<i>Luxemburgo</i>	<i>Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE).</i>
<i>Países Bajos</i>	<i>Royal Dutch Institute of Registered Accountants (Royal NIVRA).</i>
<i>Noruega</i>	<i>Den norske Revisorforening (DnR) (Norwegian Institute of Public Accountants).</i>
<i>Portugal</i>	<i>Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).</i>
<i>Rumanía</i>	<i>Body of Expert and Licensed Accountants of Romania (CECCAR).</i>
<i>Eslovenia</i>	<i>Auditing Committee of the Slovenian Institute of Auditors (SIA).</i>
<i>Suecia</i>	<i>Föreningen Auktoriserade revisorer (FAR).</i>
<i>Suiza</i>	<i>Treuhand-Kammer/Chambre Fiduciaire (Institute of Chartered Accountants).</i>

Fuente: Mareque (2010: 76) a partir de FEE (2000: 101-114)

En línea con la Octava Directiva (CE, 2006), la profesión de auditoría deberá estar bajo supervisión pública, si bien en cada uno de los países europeos se reconocen determinados organismos (Tabla 3) con autoridad para emitir normas de auditoría. Así por ejemplo, en **Alemania**, es una agencia gubernamental, la Cámara de Auditores o Wirtschaftsprüferkammer (WPK), supervisada por el Ministerio de Economía, la que especifica los requisitos de admisión para convertirse en un auditor estatutario y define, los derechos y deberes del auditor, así como las medidas disciplinarias por los incumplimientos de estos deberes profesionales. Los auditores estatutarios, incluyendo a las corporaciones de auditoría, deben ser miembros del WPK.

En el caso de **España**, como se observa en la Ilustración 5, el organismo regulador es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC, www.icac.meh.es) y las corporaciones profesionales, que colaboran con el ICAC son el Instituto de Censores Jurados de Cuentas (ICJCE, www.icjce.es), el Registro de Economistas Auditores (REA, www.rea.economistas.org) y el Registro General de Auditores (REGA, www.tituladosmercantiles.org/contenidos/006.htm).

Ilustración 5. Organismos reguladores de la auditoría en España



Fuente: elaboración propia

2.2. ORGANISMOS SUPRANACIONALES REGULADORES DE AUDITORÍA

En la actualidad, como ya hemos mencionado, la complejidad de todo este conjunto de organismos nacionales, unido al imparable proceso de armonización, ha supuesto el fortalecimiento de organismos internacionales con los que colaboran las corporaciones profesionales. Seguidamente procedemos a describir los de mayor incidencia en la regulación española.

2.2.1. La Comisión Europea

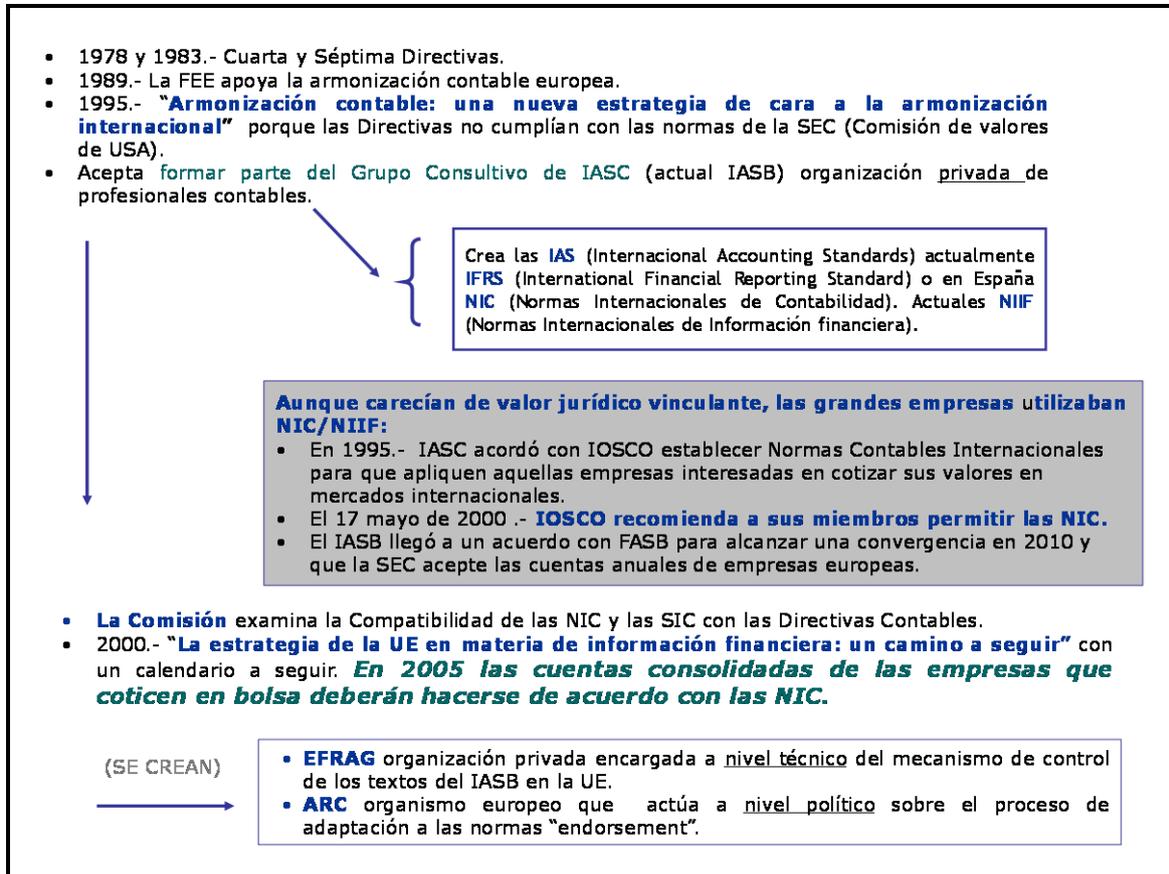
Como analizaremos en los siguientes epígrafes, la regulación de la Comisión Europea en materia de auditoría y en concreto en temas de independencia del auditor, ha sido fundamental en los últimos años con el Libro Verde del auditor legal de 1996 y la Octava Directiva de 2006 (Comisión Europea, 2006) que en este momento está siendo adaptada en la regulación propia de cada uno de los países miembros, como en el caso español con la Ley 12/2010 aprobada el 17 de Junio de 2010, que modifica la Ley de Auditoría de Cuentas (Congreso de los Diputados, 2010).

La Comisión Europea ha tomado la iniciativa en todo el proceso de armonización contable internacional desde finales de los años setenta, con una serie de medidas (que se resumen en la Ilustración 6) encaminadas a que los sistemas contables de los diferentes países de la Unión Europea (en adelante UE) tengan un marco conceptual común y la información económica-financiera ofrecida por las empresas a los usuarios sea útil y válida para la toma de decisiones.

Para ello básicamente, se ha apoyado en las normas contables emanadas por el **International Accounting Standards Board (IASB)** adoptando en 1995 la decisión de respaldar un importante acuerdo entre el IASC (International Accounting Standards Committee) y el IOSCO (Organización Internacional de Comisiones de Valores) para establecer un conjunto de normas contables internacionales aplicables por aquellas empresas interesadas en cotizar sus valores en mercados internacionales, recomendando que las empresas transnacionales pertenecientes a países de la UE adopten las IAS. En el año siguiente, la Comisión Norteamericana del Mercado de Valores (SEC) muestra su apoyo a los objetivos del IASC para desarrollar un conjunto de normas contables que sean de aplicación en la elaboración de estados financieros con ocasión de emisiones internacionales de valores. De tal forma que, desde Enero de 2005, las NIC/NIIF (Normas Internacionales de Contabilidad/Normas Internacionales de Información Financiera)

son obligatorias para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas de las empresas cotizadas en las bolsas europeas (Gandía, 1998).

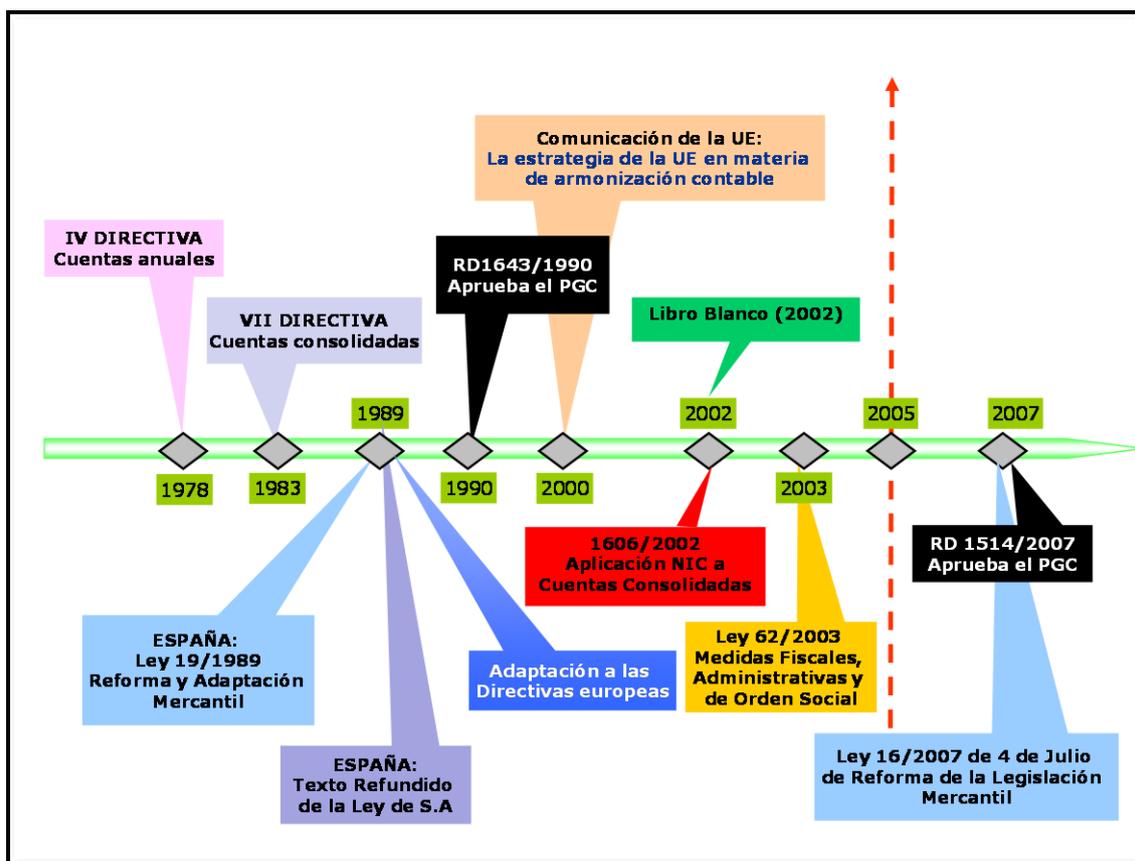
Ilustración 6. Proceso de armonización contable en la UE



Fuente: elaboración propia

Para instrumentar dicho proceso de armonización se crean dos organismos: **el European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)**, organización privada que asume los cometidos del *ámbito técnico* del mecanismo de control sobre la aplicación de los textos del IASB en la UE y, **Accounting Regulatory Committee (ARC)**, encargado del ámbito político, es decir, del mecanismo de la adopción de las NIC/NIIF por la UE, conocido como “endorsement”,

En España, este proceso de armonización contable (ver Ilustración 7), ha concluido con la obligatoriedad de emplear las NIC/NIIF para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas de las empresas cotizadas desde 2005 y la aprobación en 2007 de un nuevo Plan General de Contabilidad para el resto de empresas.

Ilustración 7. Proceso de armonización contable en España

Fuente: elaboración propia

Del mismo modo a lo sucedido en el proceso de armonización contable, la Comisión ha trabajado en la armonización de la auditoría, con la incorporación de las Normas Internacionales de Auditoría (en adelante NIA) emitidas por la IFAC a las legislaciones nacionales.

2.2.2. La Federación de Expertos Contables Europeos

La Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) es la organización¹⁴ que representa la profesión contable en Europa. Está formado por 43 institutos de profesionales contables de 32 países. Está presente en 27 Estados miembros y en 3 países de la EFTA (Asociación Europea de Comercio Justo) y así mismo, es miembro

¹⁴ La FEE es una "Asociación Internacional" creada en virtud de la legislación belga y reconocida en España por el Real Decreto de fecha 30 de diciembre de 1986, como una organización "sin ánimo de lucro".

e importante colaborador del Comité de Auditoría de la Comisión Europea y, por tanto, influye en el proceso de armonización contable internacional

La FEE comenzó su actividad el 1 de enero de 1987, asumiendo la responsabilidad de las actividades antes realizadas separadamente por la *Union Européenne des Experts Comptables* (la Unión Europea de Expertos Contables), *Economiques et Financiers* (Económicos y Financieros) y *el Groupe d'Etudes des Experts Comptables de la CEE* (Grupo de Estudios de Expertos Contables de la CEE más conocido como Group d'Etudes). Todas estas organizaciones habían servido a la profesión de contabilidad europea desde 1951 y 1961.

Desde el inicio de su actividad, este organismo ha desarrollado una labor muy activa en el ámbito de la regulación de la auditoría, publicando una serie de documentos clave en esta área.

Entre los objetivos de la FEE destacan:

1. Promover y fomentar los intereses de la profesión contable europea.
2. Trabajar en pro de la mejora, armonización y liberalización de la práctica y la regulación de la contabilidad, la auditoría legal y la presentación de informes financieros en Europa, tanto en el sector público como en el privado, teniendo en cuenta los avances a nivel mundial y, en su caso, la promoción y defensa de los intereses específicos europeos.
3. Promover la cooperación entre los órganos profesionales de contabilidad en Europa en relación a las cuestiones de interés común, tanto en el sector público como en el privado.
4. Identificar los acontecimientos que puedan tener un impacto sobre la práctica de la contabilidad, la auditoría legal y la presentación de informes financieros, para asesorar a los órganos creados en virtud de tales acontecimientos y tratar de influir en el resultado.
5. Ser el único representante de consulta y organización de la profesión contable en relación con las instituciones de la UE.
6. Representar a la profesión contable a nivel internacional.

2.2.3. La International Federation of Accountants

La International Federation of Accountants (IFAC) es la organización fundada en 1977 que aglutina a los auditores de todo el mundo. Está formada por 157 miembros de 123 países, con el objetivo de proteger el interés público a través de la exigencia de prácticas de gran calidad por parte de los contables del mundo. Los

miembros y asociados de IFAC son principalmente organismos profesionales nacionales de contabilidad y representan a 2.5 millones de auditores que prestan sus servicios en el sector público, en la industria, en el comercio, en el gobierno y en el entorno académico.

La misión de la IFAC es que la profesión contable mundial sea reconocida como un líder de valor en el desarrollo de organizaciones fuertes y sostenibles, los mercados financieros y las economías.

La misión de IFAC es servir al interés público:

- Contribuir al desarrollo, adopción y aplicación normas de alta calidad y directrices internacionales.
- Contribuir al desarrollo de fuertes organizaciones profesionales de contabilidad y las firmas de contabilidad y de alta calidad, las prácticas de los contadores profesionales.
- Promover el valor de los contadores profesionales a nivel mundial.
- Hablar sobre asuntos de interés público donde la experiencia de la profesión contable es más relevante.

A lo largo de los años, las actividades de la IFAC se han ampliado, para incluir áreas como las siguientes:

- Aumentar su papel en la regulación internacional de la profesión.
- Mejorar las comunicaciones con los reguladores internacionales, agencias de desarrollo, comunidad de la inversión...
- Detectar la necesidad de los informes financieros de alta calidad y gestión financiera para el desarrollo del Sector Público Internacional de Normas Contables.
- Ampliar la visión de las prácticas de auditoría de pequeñas y medianas empresas en los países en vías de desarrollo.
- Incrementar la colaboración con los miembros de la IFAC y con las organizaciones de auditoría regionales y, desarrolla el Foro de Firmas como un punto de encuentro para los contables.

La IFAC está compuesta por una serie de consejos emisores de normas y comités, como se aprecia en la Ilustración 8, la diferencia fundamental entre ellos es que el primer grupo tiene capacidad de emitir norma, mientras que el segundo trabaja en el estudio o aplicación de normas emitidos por los primeros.

Ilustración 8. Composición actual de la IFAC

Fuente: elaboración propia

La evolución de dichos comités se prolonga a lo largo del tiempo, como se puede observar en la Tabla 4, desde la propia constitución de la IFAC en 1977 hasta fechas recientes (finales de 2005) lo cual nos sirve de indicador de la complejidad que dicha organización ha alcanzado y la diversidad de temas en los que trabaja.

Tabla 4. Evolución cronológica de la IFAC

International Auditing and Assurance Standards Board (antiguo International Auditing Practices Committee)	Octubre 1977
International Accounting Education Standards Board (antiguo Education Committee)	Octubre 1977
International Ethics Standards Board for Accountants (antiguo Ethics Committee)	Octubre 1977
Professional Accountants in Business Committee (antiguo Financial and Management Accounting Committee y originalmente denominado Management Accounting Committee)	Octubre 1977
International Public Sector Accounting Standards Board (antiguo the Public Sector Committee)	Mayo 1986
Transnational Auditors Committee	Mayo 2000
Compliance Advisory Panel	Noviembre 2003
Developing Nations Committee	Noviembre 2005
Small and Medium Practices Committee	Noviembre 2005

Fuente: elaboración propia

Dentro de este conjunto de comités solo vamos a comentar dos de ellos, por su relación con la independencia del auditor. En primer lugar, el **International Auditing and Assurance Standards Board (en adelante IAASB)** encargado de emitir las Normas Internacionales de Auditoría, denominadas NIA (ISA en inglés), además de otras declaraciones de auditoría. El IAASB considera que la emisión de dichas normas y declaraciones, mejorará el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría y de los servicios relacionados con las mismas (Rouse y Previts, 1998). La Octava Directiva de 2006, en su artículo 26 exige a los Estados miembros que “los auditores legales y las sociedades de auditoría efectuasen las revisiones obligatorias de acuerdo con las normas internacionales del sector”.

En relación con las NIA destaca el **Clarity Project de la IFAC** que consiste en una revisión de dichas normas con la intención de mejorar su claridad e interpretación. Comenzó en el año 2004 auspiciado por el IAASB e implicó la aplicación de acuerdos de reelaboración de todas las NIA, bien como un cambio de estructura de las normas o un cambio en su lenguaje para hacerlas más comprensibles. El proceso fue completado el 27 de febrero de 2009, cuando el Public Interest Oversight Board (en adelante PIOB) lo aprobó (Mareque, 2010).

Tabla 5. Composición del PIOB

CONSEJO SUPERIOR DEL INTERÉS PÚBLICO (PIOB)	
IESBA (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Auditores).	CAG (Consultative Advisory Group) Órgano asesor y consultivo del IESBA.
<ul style="list-style-type: none"> • 18 miembros: <ul style="list-style-type: none"> - 10 organismos de la IFAC (uno ICJCE). - 3 de instituciones Públicas. - 5 de firmas pertenecientes al Foro de Firmas. • Observadores: presidente del CAG, agencia de servicios Financieros de Japón. • Asesores Técnicos. 	Formado por 14 instituciones entre las que destacan: <ul style="list-style-type: none"> - Banco Mundial. - Comité de Supervisión Bancaria de Basilea. - CAG del IAASB (Consejo Emisor de Normas de Auditoría Internacionales). - Federación de Expertos Contables (FEE). - Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO). - PCAOB (Supervisor en los EEUU).

Fuente: Rodríguez (2008)

En segundo lugar, otro Comité de la IFAC específicamente relacionado con la independencia es el **International Ethics Standards Board for Accountants (en adelante IESBA)** encargado de desarrollar las normas éticas y de orientación para uso de todos los auditores profesionales en virtud del proceso de norma compartida establecida con la participación del PIOB que supervisa las actividades del IESBA, y el IESBA Consultative Advisory Group (grupo asesor del Grupo Consultivo), que proporciona información de interés público en el desarrollo del Código.

Dentro de sus objetivos destacan:

- Proteger y servir al interés público.
- Establecer principios éticos de alta calidad para toda la profesión contable.
- Facilitar la convergencia internacional.
- Todo lo que ensalce la calidad y la consistencia de los servicios prestados por los profesionales de la auditoría.

Respecto a la composición del PIOB podemos observar en la Tabla 5 el amplio conjunto de instituciones que velan por su trabajo y supervisión.

2.3. OTRAS ORGANIZACIONES VINCULADAS A LA AUDITORÍA

Como ya hemos mencionado, la complejidad actual del mapa internacional de organismos y asociaciones que versan su actividad sobre la contabilidad y la auditoría, es tan elevada, que junto con los organismos analizados, podemos encontrar otro numeroso grupo de organizaciones de tipo privado que se presentan de modo resumido en la Tabla 6.

En muchos casos, estas organizaciones son las encargadas por los Organismos Públicos, para realizar informes previos sobre la situación de la auditoría, que luego servirá de base a la correspondiente legislación o son los responsables de publicaciones u organización de congresos donde se realizan los intercambios de algunas de las más importantes opiniones sobre el tema de la regulación de la independencia del auditor.

Tabla 6. Otras organizaciones relacionadas con la auditoría

ORGANIZACIONES ACADÉMICAS	
<i>European Accounting Association (EAA)</i>	<i>Asociación Europea de Contabilidad.</i>
<i>Accounting Association of Australia and New Zealand - (AAANZ)</i>	<i>Asociación Contable de Australia y Nueva Zelanda.</i>
<i>American Accounting Association (AAA)</i>	<i>Asociación Americana de Contabilidad (Estados Unidos).</i>
<i>British Accounting Association (BAA)</i>	<i>Asociación Británica de Contabilidad.</i>
<i>Canadian Academic Accounting Association/L'Association Canadienne des Professeurs de Comptabilite (CAAA)</i>	<i>Asociación Académica Canadiense de Contabilidad.</i>
<i>Irish Accounting & Finance Association (IAFA)</i>	<i>Asociación Irlandesa de Contabilidad y Finanzas.</i>
<i>Verband der Hochschullehrer fuer Betriebswirtschaft</i>	

ORGANISMOS NACIONALES
Europa Continental
<i>Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)</i>
<i>Austrian Institute of Auditors</i>
<i>Deutsche Schmalenbach-Gesellschaft</i>
<i>Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)</i>
<i>Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI)</i>
<i>Ordre des Experts Comptables (ORDEC - France)</i>
Reino Unido
<i>Association of Accounting Technicians (AAT)</i>
<i>Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)</i>
<i>Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)</i>
<i>Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)</i>
<i>Chartered Institute of Taxation (CIOT)</i>
<i>Chartered Insurance Institute (CII)</i>
<i>Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)</i>
<i>Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)</i>
<i>Institute of Internal Auditors - United Kingdom (IIA-UK)</i>
Estados Unidos de América y Canadá
<i>Association of Government Accountants (AGA)</i>

ORGANISMOS NACIONALES
<i>Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)</i>
<i>Certified General Accountants' Association of Canada</i>
<i>Information Services Financial Management Association (ISFMA)</i>
<i>Institute of Internal Auditors (IIA-US)</i>
<i>Institute of Management Accountants (IMA)</i>
Australia y Nueva Zelanda
<i>Australian Accounting Research Fund and Australian Accounting Standards Board (AARF & AASB)</i>
<i>Australian Society of CPAs (ASCPA)</i>
<i>Institute of Chartered Accountants in Australia (ICAA)</i>
<i>Institute of Chartered Accountants of New Zealand (ICANZ)</i>
Asia
<i>Confederation of Asian and Pacific Accountants (CAPA)</i>
<i>Hong Kong Society of Accountants</i>
<i>Indonesian Institute of Accountants</i>
<i>Institute of Certified Public Accountants of Singapore</i>
<i>Institute of Chartered Accountants of Pakistan</i>
<i>Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA)</i>
<i>Malaysian Association of Certified Public Accountants</i>
<i>Malaysian Institute of Accountants (MIA)</i>
<i>National Federation of Certified Public Accountants Association - ROC</i>
ORGANISMOS INTERNACIONALES
<i>Asociación Interamericana de Contabilidad</i>
<i>International Accounting Standards Committee (IASC)</i>
<i>Information Systems Audit and Control Association & Foundation</i>
<i>Association of International Accountants</i>
<i>Federation of Accounting Standard Boards (FASB)</i>
<i>International Information Management Association (IIMA)</i>
<i>International Federation of Securities Commissions (IOSCO)</i>

Fuente: consultado en www.economicas-online.com

3. REGULACIONES INICIALES SOBRE LA INDEPENDENCIA

En este capítulo se repasan las principales normas legales que en su aplicación a la actividad de auditoría de cuentas inciden sobre la independencia del auditor. Cronológicamente se corresponden con las primeras regulaciones, todas ellas del Siglo XX, previas a la publicación de la Ley Sarbanes-Oxley que se ha considerado el punto de inflexión entre la regulación más permisiva, basada casi en la autorregulación del auditor y la regulación más restrictiva con listados de prohibiciones en la actividad del auditor que se extienden a todos sus trabajos y red de influencia. Geográficamente se explicitan algunas de las principales normas en Estados Unidos, la Unión Europea y la Federación de Expertos Contables Europeos.

3.1. ESTADOS UNIDOS

En las últimas décadas del Siglo XX, la independencia de los auditores no se regula en una Ley específica del Congreso de EE.UU. o de la SEC, como después sucederá por ejemplo, con la Ley Sarbanes-Oxley de 2002. Pero uno de los objetivos de política pública del gobierno federal, en particular de la SEC, ha sido definir y regular la independencia del auditor por considerar que la auditoría es fundamental para mantener la confianza de los inversores.

De la revisión publicada en la propia web de la SEC (tabla 7) se describen los aspectos más destacados de las diversas las normas, informes y consultas de la SEC que tratan la independencia del auditor y que afectará al trabajo desarrollado por los auditores.

Tabla 7. Regulación de independencia en los EE.UU. (1970-2000)

FECHA	REGULACIÓN
1970s	<p>En 1976 el informe Metcalf reclama a la profesión auditora que mejore sus procedimientos para asegurar la independencia, a la vista de las necesidades y expectativas del público y, recomienda que los auditores realicen únicamente servicios relacionados con la auditoría.</p> <p>"Los profesionales de la contabilidad deben mejorar sus procedimientos para asegurar la independencia en vista de las necesidades del público y sus expectativas. La mejor política... es exigir que los auditores independientes de las corporaciones de propiedad pública realicen solo los servicios directamente relacionados con la contabilidad".</p>

FECHA	REGULACIÓN
1978	La SEC en su "Disclosures of relationship with independent public accountants" impuso a las empresas la obligación de incluir en los estados financieros información relativa a los auditores.
1979	John McCloy, presidente del POB advirtió al público sobre los peligros derivados del desarrollo de los servicios de no auditoría. "Los inversores y otros usuarios necesitan una profesión de auditoría, que realice su función primordial de auditoría de estados financieros, con la competencia de independencia, tanto de hecho como de apariencia. Los acontecimientos que resten importancia a esto, seguramente dañarán el estado profesional de las firmas de auditoría y conducirán a sospechas y dudas que serán perjudiciales para la confianza sobre la profesión sin la intrusión gubernamental mayor y más drástica".
1984	El Tribunal Supremo de EE.UU. enfatiza el papel del auditor independiente bajo las Federal Securities Laws, estableciendo que no es suficiente que los estados financieros sean veraces, sino que el público debe percibirlos como tales. La confianza del público en la fiabilidad de los estados financieros depende de la percepción de que el auditor externo sea un profesional independiente.
1988/89	La Comisión examinó y rechazó una petición de tres importantes firmas auditoras para modificar determinadas reglas de independencia, para permitir la ampliación de las relaciones de negocios con sus clientes de auditoría. Una petición más específica suplementaria se presentó a la Comisión a mediados de 1989 por las 8 grandes empresas de auditoría.
1994	La SEC en su "Staff Report on auditor independence" encontró que la mayor parte del crecimiento de los servicios ajenos a la auditoría correspondían a servicios suministrados a clientes que no lo eran del servicio de auditoría. De acuerdo con ello, consideró que no era necesario introducir cambios en las normas de la Comisión o en las "federal securities laws" aunque sí se comprometió a seguir alerta sobre el desarrollo de los problemas que estos servicios pudieran producir en la independencia.
1994	El POB en su "Public Oversight Board's Advisory Panel on Auditor Independence" (Kirk Panel) describe la tendencia de los servicios ajenos a la auditoría como preocupante, dado que su crecimiento podría comprometer la objetividad y la independencia del auditor.

FECHA	REGULACIÓN
1994	El Comité Jenkins (AICPA) encontró que los usuarios de los estados financieros creían que los servicios ajenos a la auditoría podían erosionar la independencia del auditor. El informe recogía la preocupación manifestada por los usuarios de que los auditores pudieran aceptar contratos de auditoría con precios bajos para obtener contratos de consultoría más rentables. Estos contratos podían motivar a los auditores a reducir la cantidad de trabajo de auditoría y a estar poco dispuestos a contrariar a la gerencia para proteger la relación de consultoría.
1996	El Informe de la US General Accounting Office destacó que la profesión de auditoría debería estar atenta a la preocupación existente sobre la independencia y considerar la adecuación de los nuevos servicios de forma que no deterioraran la independencia del auditor y los valores tradicionales de objetividad y escepticismo.
1999	Earnscliffe en su "Report to the United States Independent Standards Board" encontró que la mayoría de los entrevistados pensaban que la evolución de las firmas de auditoría hacia empresas de consultoría multidisciplinarias representaban un cambio en la capacidad del auditor para preservar su imagen de independencia.
2000	El consultor independiente Jess Fardella emitió un informe con las transgresiones de independencia en una auditora de las Big 5. El informe contenía que, "especialmente como las empresas de auditoría han aumentado de tamaño (adquiriendo más clientes y proporcionando más servicios) y como las oportunidades de inversión y las disposiciones financieras han aumentado en número y complejidad... son necesarios controles bien diseñados y amplios..., tanto para facilitar el cumplimiento de la independencia y desalentar y detectar casos de incumplimiento".
2000	Las conclusiones del informe del POB titulado "Panel on Audit Effectiveness" (panel O'Malley) no alcanzaron un consenso sobre si era necesario realizar cambios en las normas de independencia; sin embargo los debates desarrollados sirvieron para que la SEC planteara su posterior reforma.

Fuente: elaboración propia a partir "*Background Information: Auditor Independence*" (2002)

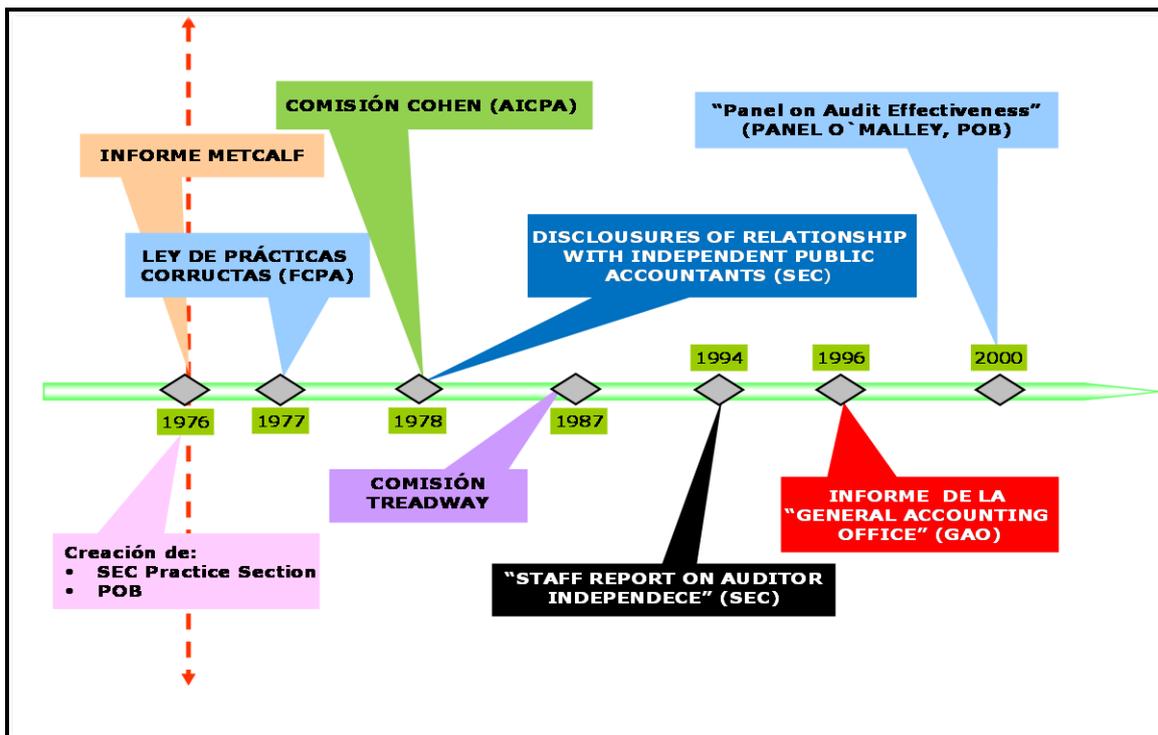
www.sec.gov

Se observa que la prestación por parte de los auditores, de servicios adicionales al propio servicio de auditoría, es una preocupación constante de los organismos reguladores americanos. Junto a este tema destacan otras, como la importancia de un cliente dentro de la cartera de clientes de una firma, la necesidad de la rotación

de los equipos de auditoría, la competencia del sector de firmas de auditoría y la concentración en manos de las grandes multinacionales.

Se analiza a continuación con más detalle algunas de estas recomendaciones representadas en la Ilustración 9.

Ilustración 9. Evolución de la regulación sobre independencia en EE.UU.



Fuente: elaboración propia

• **INFORME METCALF**

En la década de los 70, la SEC y el Congreso de los Estados Unidos, muestran su preocupación sobre la independencia de los auditores ante el elevado número de problemas relacionados con la información financiera publicada (Del Cid, 2001). El Congreso considera la posibilidad de limitar los servicios que un auditor podía suministrar a sus clientes, sin deteriorar su independencia, a pesar de que en ese momento, los ingresos derivados de estos servicios constituían solo el 30% del total de los ingresos de las firmas de auditoría. Sin embargo, no se tomó ninguna acción legislativa en ese sentido. En 1976 el informe Metcalf reclama a la profesión auditora que mejore sus procedimientos para asegurar la independencia, a la vista de las necesidades y expectativas del público y recomienda que los auditores realicen únicamente servicios relacionados con la auditoría.

Sinopsis 1. Propuestas del informe Metcalf sobre la independencia (1976)

Servicios adicionales
La propuesta es requerir a los auditores que solo desempeñen tareas directamente relacionadas con la contabilidad. La SECPS adoptó una norma prohibiendo a sus miembros, la prestación de determinados servicios a los clientes de auditoría como el reclutamiento de ejecutivos, servicios actuariales a compañías de seguros, sondeos de opinión pública y asistencia en fusiones y adquisiciones.
Requisitos de revelación obligatoria
Son apoyados expresamente los requerimientos de revelación de información acerca de la naturaleza de los servicios adicionales y los honorarios percibidos por tales conceptos.
Restricciones de entrada a los mercados
Debido a comportamientos monopolísticos derivados de la existencia de restricciones de las empresas menos grandes a las auditorías de empresas cotizadas. Así pues, el informe solicita una mayor liberalización del mercado de auditoría abogando por medidas como la libertad de publicidad de servicios, posibilidad de hacer ofertas a firmas ya auditadas y, en general, a eliminar medidas contra la libre competencia.
Rotación
Considera prudente la rotación de personal asignado a una auditoría específica.
Comités de auditoría
Apoya los Comités de Auditoría para la contratación y remoción de auditores, establecimiento honorarios y, en general, como nexo/separación entre auditores y administradores.

Fuente: elaboración propia a partir de Vico (1997: 220)

La reacción de la profesión contable a las recomendaciones de este informe fue rápida: se llevó a cabo la creación de organismos como la **Sección de Práctica de la SEC** (SEC Practice Section del AICPA, SECPS), se establecen controles de calidad obligatorios para las firmas de auditoría y se constituye el **Public Oversight Board** (POB), creado en 1977 como un sector privado independiente, que se convertirá en la piedra angular de la autorregulación del sistema que supervisa la profesión contable en los Estados Unidos.

El POB se crea con el objetivo de ayudar y asegurar a los reguladores, a los inversores y al público en general que los estados financieros auditados de las empresas públicas proporcionan una imagen precisa de la salud financiera de dichas empresas. Es un órgano encargado de la supervisión y presentación de informes sobre los programas de la SECPS, que se compone de las empresas de auditoría que

revisan los estados financieros de unas 17.000 empresas bajo el control de la SEC. Se presenta, a continuación una exposición general de las principales propuestas del informe Metcalf en relación a la independencia del auditor.

- **LEY DE PRÁCTICAS CORRUPTAS**

La década de los años 70 representó una época de mucha confusión social y política en los EE.UU. Las elecciones presidenciales de 1972 se vieron afectadas por el caso Watergate, a partir de cuyas investigaciones (llevadas a cabo entre los años 1973 y 1976), las autoridades legislativas y aquellas que tenían interés en los temas de vigilancia e intervención, comenzaron a prestar una gran atención a los temas de control interno y la relación de los órganos de dirección de las empresas con los auditores externos.

En 1976, la SEC entregó al Senate Committee on Banking, Housing and Urban Affairs su informe sobre las investigaciones realizadas con el caso Watergate, relacionado con los pagos o prácticas empresariales cuestionables o potencialmente ilegales¹⁵. El informe del Senado recomendó a las autoridades federales que promulgara la legislación que prohibiera cierto tipo de actuaciones empresariales que se podrían considerar como sobornos y otros tipos de pagos que podrían suponerse, al menos, cuestionables (Coopers & Lybrand, 1997). Accediendo a esta recomendación, fue promulgada, en diciembre de 1977, la Ley de Prácticas Corruptas en el Extranjero (Foreign Corrupt Practices Act, FCPA), que contiene disposiciones que exigen el mantenimiento de libros y archivos precisos y fiables, sistemas contables de control interno y prohibiciones contra los sobornos.

La novedad respecto a la auditoría externa de las exigencias de esta Ley es que, por primera vez, se responsabilizó a la dirección de las empresas de establecer y mantener un sistema adecuado de control interno y extiende esta responsabilidad a los auditores externos, al obligarles a conocer en profundidad el sistema de control interno de las empresas auditadas, con el fin de poder respaldar el dictamen acerca de la fiabilidad e imparcialidad de los estados financieros de la organización.

¹⁵ Se empleaba el término "*potencialmente ilegal*" porque muchos de los estatutos legales vigentes de la época eran imprecisos en cuanto a si estas actividades eran lícitas o no.

- **COMISIÓN COHEN**

La Comisión sobre Responsabilidades de los Auditores, más conocida como Comisión Cohen, fue creada en 1974 por el AICPA para estudiar la responsabilidad de los auditores¹⁶.

Respecto a la independencia, se denuncia un problema de crisis de confianza en los auditores, proponiendo como líneas de aplicación básica, las recogidas en la Sinopsis 2, denunciando el problema sobre **crisis de la confianza en los auditores**. En opinión de la Comisión Cohen, la debilidad no solo corresponde a la ejecución de la evaluación, se extiende al informe mismo y el léxico utilizado en su estructura estándar, sosteniendo que sus contenidos no han tenido variaciones sustanciales desde 1948 y son bastante insatisfactorios, dado que se orientan a evadir la responsabilidad de los auditores. Esa es la intención percibida en la declaración relativa a la responsabilidad por la elaboración de los Estados Financieros por parte de la administración y la incorporación de expresiones excluyentes de responsabilidad, como opinión y razonabilidad¹⁷.

La laxitud de los informes de auditoría es un elemento central de la crisis de confianza. Se origina en las características del modelo, antes que en la negligencia de sus ejecutores, se materializa en su limitada cobertura, la carencia de oportunidad, la aplicación de muestreos y el lenguaje evasivo de los informes estandarizados, que contribuyen a la impunidad de las irregularidades por la imposibilidad o dificultad para su detección.

Entre sus conclusiones destaca la recomendación de que los consejos de administración (o sus comités de auditoría) considerarán todos los servicios

¹⁶ Siguiendo el informe de la Comisión Cohen, que fue emitido en 1978, el Financial Executives Institute (FEI) dirigió una carta a sus miembros respaldando las recomendaciones de la Comisión Cohen sobre los informes de los administradores, acompañándola de guías para ayudar a su implementación. En 1979 la SEC da un paso adicional al proponer reglas para los informes administrativos obligatorios sobre los controles internos de una entidad.

¹⁷ La **opinión** es un concepto genérico, carente de base empírica que fundamente sus contenidos y se ha avenido en derecho constitucional en muchos Estados, determinándose que nadie puede ser condenado por ejercer su libertad de opinar. Este es un argumento que ha salido triunfante en varios procesos jurídicos de responsabilidad. El otro término, **la razonabilidad**, es impreciso y permite diversas interpretaciones, tales como: claridad, más o menos cierto, lo mejor dadas las circunstancias y coherente con normas. En muchos países que insisten en utilizar estándares, estas expresiones han sido sustituidas por aserción, juicio o criterio profesional, en el primer caso y por seguridad, precisión, fidedignidad, en el segundo.

prestados por el auditor a la compañía y que el auditor informará al consejo de tales servicios y de su conexión con la función de auditoría.

Ese mismo año la SEC Practice Section of the AICPA adoptó estas Recomendaciones haciéndolas obligatorias para todos sus miembros, de tal forma que los auditores han de informar anualmente a esta Comisión de los honorarios derivados de este tipo de servicios, indicando el número de clientes por cada segmento expresado como porcentaje de tales honorarios en relación a los honorarios de auditoría.

Sinopsis 2. Propuestas del informe Cohen sobre independencia (1978)

Proceso de designación y cambio de auditores
Los consejos de administración de las sociedades deben establecer propuestas a los accionistas y evaluar la relación entre dirección y auditores a fin de preservar la calidad de la auditoría. Las normas deberían favorecer un entorno favorable para la efectividad de estas actuaciones, aconsejándose la formación de comités de auditoría. En relación a los cambios de auditor deberíase establecer un sistema por el cual se incrementa la revelación de las circunstancias en que tales cambios se producen (por ejemplo, haciendo constar en los estados financieros si han existido desacuerdos con el auditor).
Incremento de la transparencia en los casos de prestación de servicios adicionales
Se considera necesario que los consejos de administración y preferiblemente los comités de auditoría, vigilen si los servicios adicionales a la auditoría pueden suponer un problema para la independencia percibida de los auditores. Se deben reflejar en los estados financieros la naturaleza y extensión de los servicios adquiridos.
Reducción de las presiones competitivas en el entorno de la auditoría
La competitividad en la oferta de auditoría tiende a que se generen presiones a las firmas de auditoría para la reducción de honorarios. Estas tensiones no deben ser trasladadas a los auditores sometiéndoles a presiones por parte de su firma en orden a la reducción de tiempo y costes. Deberían por tanto, cambiar los elementos que afectan a la calidad de la auditoría, como plazos arbitrarios y presupuestos restrictivos.
RECOMENDACIÓN
Que los consejos de administración (o sus comités de auditoría) considerarán todos los servicios prestados por el auditor a la compañía y que el auditor informará al consejo de tales servicios y de su conexión con la función de auditoría.

Fuente: elaboración propia a partir de Vico (1997: 218)

- **DISCLOSURES OF RELATIONSHIP WITH INDEPENDENT PUBLIC ACCOUNTANTS**

En el año 1978, la SEC emite una norma en la que impone a las empresas la obligación de incluir en los estados financieros información relativa a (Del Cid, 2001): el porcentaje de honorarios que todos los servicios de no auditoría representan en relación a los honorarios de auditoría, el porcentaje de honorarios que cada uno de los servicios considerados individualmente representa en relación al total de honorarios de auditoría (describiendo el servicio si supone más de un 3%) y si el Comité de Auditoría o el Consejo han aprobado el servicio y considerado el posible efecto sobre la independencia del auditor. Por lo tanto, la dependencia económica con el cliente, tanto por servicios de auditoría como de no auditoría empieza a regularse, aumentando los requisitos de información en las cuentas anuales

- **COMISIÓN TREADWAY**

La National Commission on Fraudulent Financial Reporting, conocida como la Comisión Treadway, fue creada en 1985 por el AICPA y determinadas asociaciones como American Accounting Association (AAA), Financial Executives Institute (FEI), Institute of Internal Auditors (IIA), y el Institute of Management Accountants (IMA, anteriormente la National Association of Accountants).

Su objetivo era identificar los factores causantes de la información financiera fraudulenta. Las recomendaciones se enfocaron a la administración y a los consejos de dirección, con implicaciones para los auditores y reguladores como la SEC.

Respecto a la independencia del auditor refuerza la labor de los comités de auditoría debido a que juegan un papel fundamental en asegurar la integridad de la información financiera que publicaban las empresas estadounidenses así como el control de los auditores externos.

Fue el primer documento formal que señalaba las responsabilidades de los comités de auditoría, recomendando a los miembros que elaboraran un estatuto, en el que se deberían indicar las responsabilidades de los miembros del comité para prevenir las prácticas fraudulentas (García-Benau *et al.*, 2003).

- **STAFF REPORT ON AUDITOR INDEPENDENCE**

La SEC ha acometido la adopción de enmiendas a las reglas relativas a la

independencia del auditor. Las modificaciones actualizan las reglas de la SEC al determinar si un auditor es independiente en función de las inversiones realizadas (por parte de auditores o sus familiares), en los clientes de auditoría, las relaciones de trabajo entre los auditores o sus familiares y los clientes de auditoría y, el alcance de los servicios prestados por las sociedades de auditoría a sus clientes de auditoría.

Las enmiendas, entre otras cosas, reducen significativamente el número de empleados de la firma de auditoría y miembros de sus familias, cuyas inversiones en clientes de auditoría se atribuyen al auditor a efectos de determinar la independencia del auditor.

Las enmiendas reducen el tamaño del círculo de familiares y antiguo personal de la firma, cuyo empleo perjudica la independencia de un auditor. También identifican determinados servicios distintos del de auditoría que, de ser proporcionado por un auditor de empresas de interés público¹⁸, a sus clientes de auditoría, atentan contra la independencia del auditor. Sin embargo, el ámbito de aplicación de estas disposiciones relacionadas con los servicios de no auditoría, no se extienden a los servicios prestados a los clientes que no lo son de servicios de auditoría.

Las normas finales proporcionan a las empresas de auditoría una excepción, limitada en el caso de no haber advertido daños sobre la independencia si ellos tienen un sistema de control de calidad y satisfacen otras condiciones.

Por último, las enmiendas exigen a las empresas públicas divulgar en sus declaraciones anuales, información relativa a, entre otras cosas, la cuantía de los servicios distintos de auditoría prestados por su auditor, en el último año fiscal.

- **INFORME DE GENERAL ACCOUNTING OFFICE**

La GAO es una agencia federal de EE.UU. que realiza auditorías de gestión e informa directamente al Congreso sobre el grado de eficiencia, efectividad y cumplimiento de otras agencias, proyectos y funciones gubernamentales. Durante 1996, esta agencia federal elaboró un informe sobre el estado de las recomendaciones hechas a

¹⁸ Se consideran Entidades de Interés Público aquellas entidades que poseen una relevancia pública especial a causa de su actividad, tamaño o número de empleados, o bien debido a que su estructura empresarial determina que su círculo de interesados sea amplio.

la profesión contable por los principales grupos de estudio. El objetivo era doble (Alvarado, 2003):

- Identificar las recomendaciones hechas desde 1972 a 1995 para mejorar las normas de auditoría y contabilidad, la realización de auditorías independientes en sociedades sometidas a las leyes federales sobre valores y analizar las acciones tomadas sobre estas recomendaciones.
- Identificar los temas pendientes de resolución para determinar su impacto sobre la realización de auditorías independientes, sobre el establecimiento de normas efectivas de contabilidad y auditoría y, sobre los esfuerzos para aumentar el alcance de los informes empresariales y de los servicios de auditoría.

Este informe destina el segundo de sus seis capítulos al análisis de los objetivos mencionados con relación a la independencia del auditor. Destacan como principales problemas en esta materia:

- La realización de servicios de consultoría.
- Informes refrendando posiciones cuestionables de cliente en materia contable.
- La compra de opinión por parte de clientes.

- **PANEL ON AUDIT EFFECTIVENESS O PANEL O`MALLEY**

El Grupo de Auditoría de la Eficacia, nombrado por la Junta de Supervisión Pública (POB) para examinar a fondo el modelo de auditoría en curso, dio a conocer un informe, del cual, dedica íntegramente su capítulo 5, a la independencia del auditor tratando dos temas principales:

- Los servicios de no auditoría, en el que como hemos comentado no se alcanza un consenso sobre si era necesario o no realizar cambios, por lo que el informe contiene a su vez una declaración de apoyo y una declaración en contra, a una prohibición de exclusión de servicios de no auditoría.
- La posibilidad del contrato de personal antiguo de la firma en la gestión del cliente.

Es un informe muy completo del que recopilamos las principales recomendaciones ofrecidas para la profesión contable.

Sinopsis 3. Propuestas del informe O`Malley sobre auditoría (2000)

Detección de fraudes
Los auditores deberían realizar algunos procedimientos "de tipo forense" sobre cada auditoría de cuentas para realzar la posibilidad de descubrir el fraude material en las declaraciones financieras.
Concreción de normas de auditoría
El ASB debería hacer normas de revisión y de control de calidad más específicas y definitivas para ayudar a los auditores a realzar su juicio profesional; en ciertas áreas especificadas, las firmas de auditoría deberían revisar, y donde fuese apropiado, realzar sus metodologías de auditoría, guías y materiales de prueba; y los auditores deberían revisar el uso de esos materiales y su implementación en los contratos de auditoría y luego relatar sus conclusiones.
Mejora de los productos resultantes del proceso de auditoría
Las firmas de auditoría deberían poner más énfasis sobre el funcionamiento de auditorías de cuentas de alta calidad, en las comunicaciones de la dirección de las empresas, en las evaluaciones sobre el funcionamiento, en el entrenamiento y en las decisiones de la promoción.
Refuerzo del POB como órgano supervisor
El POB, AICPA, SECPS y la SEC debería estar de acuerdo sobre un sistema unificado de gobernanza reforzando el POB que supervisaría la aplicación de estándares (de auditoría, de independencia y de control de calidad), la supervisión, la disciplina, y revisiones.
Refuerzo del ISB en la emisión de normas de independencia
Una mayoría de los miembros del Independence Standards Board (ISB) debería ser de fuera la profesión, y la SEC debería animar y apoyar el ISB en la realización de su misión.
Control de calidad de los auditores
El SECPS debería reforzar el proceso de revisión de auditores entre iguales, incluyendo el requerir revisiones anuales para las firmas más grandes, y el POB debería aumentar la supervisión de dichas revisiones.
Refuerzo del proceso disciplinario
El SECPS debería reforzar su proceso disciplinario, requiriendo a los socios de las firmas a tomar acciones en cuanto a compañeros implicados en ciertos presuntos fracasos de auditoría.
Comités de Auditoría
Los Comités de Auditoría deberían pre-aprobar los servicios de no auditoría que exceden un umbral y deberían considerar ciertos factores especificados cuando sucedan. El ISB debería identificar los factores.
Autorregulación internacional
La Federación Internacional de Contables debería establecer un sistema internacional de autorregulación para la profesión de auditoría internacional.

Fuente: elaboración propia

3.2. UNIÓN EUROPEA

El proceso de globalización y la creciente interrelación de las economías de los diferentes países, ha provocado la necesidad de que la Comisión Europea coordine las disposiciones nacionales sobre la estructura y el contenido de los estados financieros de las empresas y de los informes de gestión. Se pretende con ello, que las entidades que actúan en diversos países utilicen “*un lenguaje común*”. Para lograr esa uniformidad en la información financiera de las empresas, los países de la UE han tenido que adaptar su legislación mercantil, en materia de sociedades, a las propias Directivas comunitarias.

Las Directivas vinculadas al objetivo de la armonización contable, según se observa en la Ilustración 10, son:

- a. La Cuarta Directiva: relativa a las cuentas anuales.
- b. La Séptima Directiva: relativa a las cuentas consolidadas.
- c. La Octava Directiva: relativa a la exigencia de que las cuentas anuales o las cuentas consolidadas sean auditadas por una o más personas autorizadas a realizar dichas auditorías. Su propósito “*armonizar en gran medida (aunque no completamente) los requisitos de auditoría legal*”.

Ilustración 10. Directivas relacionadas con la armonización contable europea

DIRECTIVAS EUROPEAS		OBJETIVO
Cuarta	78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedades.	
Séptima	83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas.	
Octava	84/253/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1984, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables.	

Fuente: elaboración propia

La relación de estas Directivas europeas con la auditoría y, en concreto, con la independencia de auditor se resume en la Ilustración 11.

Ilustración 11. La auditoría en las Directivas europeas**Cuarta Directiva. Cuentas anuales de las sociedades de capitales**

Regula las cuentas anuales de las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada. El artículo 51 de la Cuarta Directiva establece:

“Las Sociedades someterán sus cuentas anuales a la censura de una o varias personas habilitadas, según la Ley nacional para dicha función.

La persona o personas encargadas de la censura de cuentas verificarán también la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio.

Los Estados miembros podrán eximir de la obligación prevista en el párrafo 1 a las sociedades a las que se refiere el artículo 11 (balance abreviado).

Se establece la obligación de que las empresas que no pueden presentar cuentas anuales abreviadas deben someter sus cuentas a auditores.

Séptima Directiva. Cuentas consolidadas de las sociedades de capitales

El artículo 37.1 de la Séptima Directiva dispone: “La empresa que establezca las cuentas consolidadas deberá hacerlas controlar por una o varias personas facultadas para el control de cuentas en virtud del derecho del Estado miembro al que esté sujeta esta empresa”.

Se establece la obligación de que las empresas que presenten las cuentas consolidadas deben someter sus cuentas a un proceso de auditoría

Octava Directiva. Autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables

Se trata de una norma de carácter profesional, referida a las condiciones que los Estados miembros deben exigir para ejercer la profesión de auditor. Dicha Directiva no contemplaba la libertad de establecimiento, ni la libre prestación de servicios de las personas encargadas de efectuar el control legal de los documentos contables.

Esta Directiva determina, en la sección tercera, relativa a la conciencia profesional e independencia de los auditores, que los Estados miembros prescribirán que:

- Las personas autorizadas para el control legal de los documentos de cuentas anuales de sociedades y de cuentas consolidadas de los grupos de empresas, ejecuten este control con conciencia profesional.
- Estas personas no puedan efectuar un control legal cuando no sean independientes según el derecho del Estado miembro que lo imponga.

Se establece la obligación de que los auditores sean independientes

Fuente: elaboración propia

Esta Octava Directiva actúa estableciendo unas condiciones mínimas, de tal forma que a partir de este momento, los Estados miembros que exijan la auditoría legal, podrán imponer unos requisitos más restrictivos, salvo que en la Directiva se estipule lo contrario.

Por lo tanto, se deja libertad a los Estados miembros para determinar las condiciones en las que debe entenderse que existe tal independencia. Ello ha supuesto regulaciones diferentes, según los diferentes países de la Unión Europea, y el requerimiento de garantías específicas en los Estados, con sanciones a quienes incumplan dicha obligación de independencia.

Sobre el grado de aplicación de la Octava Directiva, en los diferentes países de la UE, la Comisión Europea solicita un informe, que se publica en 1989 en París "*Le controle legal des comptes annual en Europa*"; en él se realiza una comparativa, poniéndose de manifiesto diferencias significativas en la regulación de cada país (Robleda, 1995), que resumimos en las Tablas 10 a 12.

Tabla 8. Diferencias en la UE sobre el control de auditores.

PAÍS	CONTROL DE LOS AUDITORES	CONSERVACIÓN DE LOS EXPEDIENTES Y DOCUMENTOS	OTROS
Alemania	La Cámara de Auditoría de cuentas.		
Bélgica	Cada 5 años; Control confraternal.		Anualmente; se publican los encargos de auditoría recibidos por profesionales.
España	Control de la actividad por el ICAC.	Obligación de conservar los expedientes 5 años.	
Francia	Mínimo una inspección anual por el Consejo Regional o Nacional.	Expedientes y documentos; deben conservarse 10 años.	
Grecia	Permanente del Soma Orkoton Electos (SOL).		
Luxemburgo	Una norma profesional del IRE regula que cada despacho debe organizar procedimientos de control de calidad de la organización general, de los expedientes y del despacho.		

Fuente: elaboración propia a partir de Robleda (1995)

Tabla 9. Diferencias en la UE sobre incompatibilidades del auditor

INCOMPATIBILIDADES	Alemania	Bélgica	España	Francia	Grecia	Luxemburgo
Ser miembro del consejo de la sociedad auditada o asumir puestos de dirección o administración en la empresa auditada.		✓	✓		✓	
Poseer acciones en la sociedad auditada.	✓		✓ ¹⁹	✓ ²⁰		
Ocupar el cargo de gerente o asalariado de la sociedad auditada.	✓	✓	✓	✓		✓
Ocupar el cargo de gerente o asalariado de una empresa en la que la sociedad auditada tenga más del 20% del capital.	✓					
Obtener más de la mitad de los honorarios de la actividad profesional desempeñada en esa sociedad o en otra de la que esta tenga más del 20% del capital.	✓					
Estar vinculados por lazos de consanguinidad o filiación hasta el segundo grado con el gerente, empresario o administrador de la sociedad auditada.			✓	✓ ²¹	✓	
Función pública.		✓				
Realizar operaciones financieras.	✓					
Actuar de intermediario mercantil.	✓	✓		✓		
Actividades incompatibles con la dignidad o la independencia.		✓				

Fuente: elaboración propia a partir de Robleda (1995)

¹⁹ Ser accionista o socio de empresas con una participación superior al 0,5% o que esta represente más del 10% del patrimonio social del accionista.

²⁰ Cuando posean más del 10% del capital de éstas o represente más del 10% de su patrimonio social.

²¹ En Francia la relación de parentesco se aumenta hasta la consanguinidad hasta el cuarto grado.

Respecto a la prestación de servicios distintos de la auditoría de cuentas, la Octava Directiva (en la versión de 1984), no establece restricción alguna. Por ello, cada país regula las restricciones que considera más oportunas para garantizar la independencia de los auditores en la prestación de dichos servicios.

Tabla 10. Diferencias en la prestación de otros servicios por parte del auditor

PAÍS	PECULIARIDADES MÁS IMPORTANTES
Alemania	El auditor no puede participar en la elaboración o presentación de documentos contables sujetos a auditoría, aunque sí puede asesorar si no atenta contra su independencia.
Bélgica	El auditor no podrá realizar servicio extra si considera que atenta contra su independencia.
España	No existe prohibición explícita.
Francia	Auditores, no pueden recibir retribución alguna de la sociedad auditada por otra actividad que no sea la auditoría (existe alguna excepción).
Grecia	El status del auditor, le prohíbe el ejercicio de cualquier otra actividad (hay ciertas excepciones como, tareas docentes universitarias o la elaboración de normas contables)
Luxemburgo	Auditor, puede realizar otras actividades, sin que ello se considere incompatible.

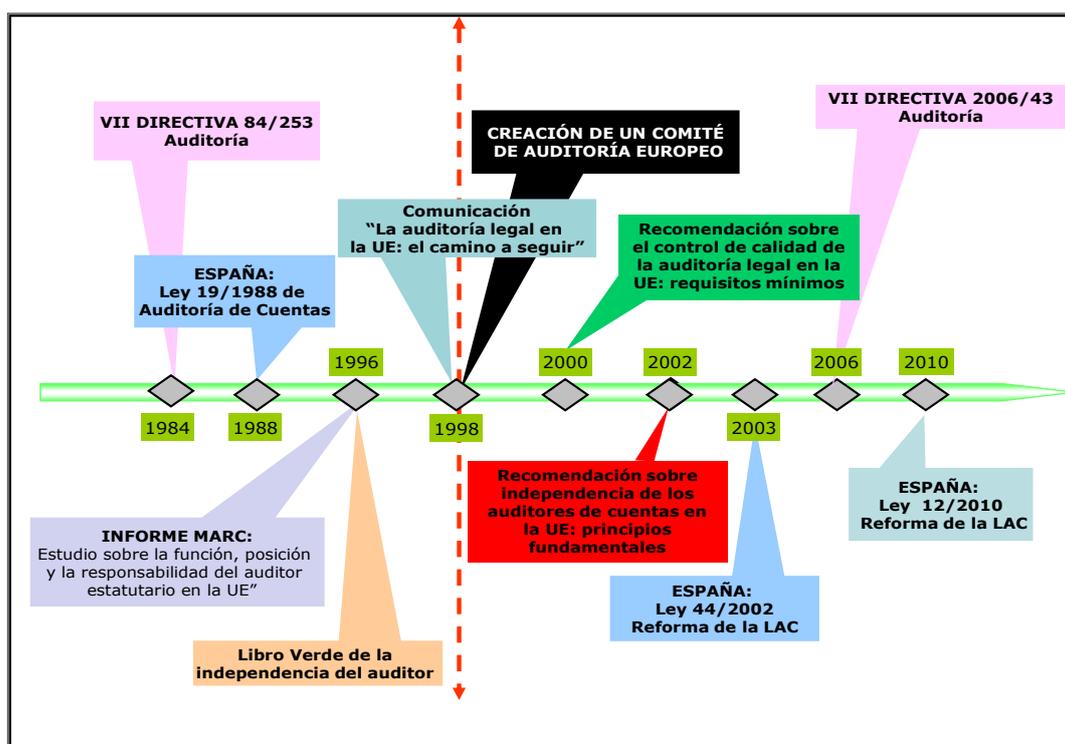
Fuente: elaboración propia a partir de Robleda (1995)

A la vista de este análisis y como más tarde se reconocerá en la propia exposición de motivos de la Octava Directiva de 2006²², pese a estos primeros intentos de armonización en la prestación de servicios de auditoría, llevados a cabo con la publicación de la Octava Directiva de 1984, no se logra cumplir este objetivo. Como consecuencia de ello, la Comisión Europea durante más de diez años ha trabajado en la elaboración de disposiciones (ver Ilustración 12) que tendiesen a dicha armonización. Destacan por orden cronológico:

²² La falta de un planteamiento armonizado de la auditoría legal en la Comunidad Europea fue la razón por la que la Comisión propuso, en su Comunicación de 1998 sobre la auditoría legal en la Unión Europea, el camino a seguir: la creación de un Comité de Auditoría que pudiera desarrollar nuevas medidas en estrecha cooperación con la profesión contable y los Estados miembros. Sobre la base del trabajo de este Comité, la Comisión publicó el 15 de noviembre de 2000 una Recomendación sobre el control de calidad de la auditoría legal en la Unión Europea: requisitos mínimos y, el 16 de mayo de 2002, una Recomendación sobre la independencia de los auditores de cuentas en la UE: principios fundamentales.

- "Estudio sobre la función, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la Unión Europea", conocido como Informe MARC (CE, 1996a).
- Libro Verde, titulado "Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea conocido como Libro Verde del auditor legal" (CE, 1996b).
- Comunicación "La auditoría legal en la UE: el camino a seguir", en la que se establece la creación de un Comité de Auditoría que pudiera desarrollar nuevas medidas en estrecha cooperación con la profesión contable y los Estados miembros (CE, 1998).
- Recomendación "El control de calidad de la auditoría legal en la Unión Europea: requisitos mínimos" (CE, 2000).
- Recomendación "La independencia de los auditores de cuentas en la Unión Europea: principios fundamentales" (CE, 2002).
- Comunicación "El refuerzo de la auditoría legal en la UE" (CE, 2003).
- Directiva 2006/43/CE 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 y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo (CE, 2006).

Ilustración 12. Evolución de la regulación de auditoría en la UE



Fuente: elaboración propia

Desde la perspectiva española, la aprobación de las Directivas europeas conlleva la obligación de un proceso de transposición a la normativa nacional dentro del plazo

establecido, como se recoge en la Tabla 11. Esta nueva orientación de la regulación comunitaria va a suponer ciertos cambios en la actual legislación española, en unos casos por la exigencia de introducir nuevas disposiciones no contempladas hasta ahora y, en otros casos, por la necesidad de modificar la vigente regulación. Todo ello, con el propósito de consolidar el marco legal y facilitar la actividad de la auditoría.

Tabla 11. Adaptación en España del marco normativo Europeo

UNIÓN EUROPEA	ESPAÑA
Directiva 84/253/CEE, de 10 de abril de 1984.	La Ley 19/1988, de 12 de julio.
Recomendación de la Comisión de la Unión Europea de 16 de mayo de 2002 sobre "La independencia de los auditores de cuentas en la Unión Europea: principios fundamentales".	Reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas efectuada mediante la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.
Directiva 2006/43/CE 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 y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.	Ley 12/2010 por el que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, para su adaptación a la normativa comunitaria.

Fuente: elaboración propia

Del conjunto de la propuesta de regulación europea, nos detendremos en los contenidos relacionados con la independencia del auditor de cuentas, desde el Informe MARC, previo a la elaboración del Libro Verde de auditoría de 1996, hasta la propia Recomendación sobre "La independencia de los auditores de cuentas en la UE" de 2002.

3.2.1. Estudio sobre la función, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario de la Unión Europea (Informe Marc)

La Comisión Europea encarga un estudio, dirigido por el Centro de Investigación de Contabilidad y Auditoría de Maastricht en colaboración con las cuatro grandes firmas de auditoría: Arthur Andersen, Coopers&Lybrand, Ernest&Young y PriceWaterhouse. Este estudio publicado en 1996, conocido como Informe MARC (CE, 1996a) se considera el informe previo al Libro Verde de la auditoría.

Tenía como principales objetivos:

- Proporcionar un resumen objetivo y detallado sobre las leyes y reglamentaciones de los Estados miembros de la UE con relación a la función, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario.
- Ofrecer un análisis de las principales diferencias entre las reglamentaciones y las leyes nacionales y su impacto sobre el funcionamiento del mercado interno para los servicios de auditoría en la UE y Noruega.
- El estudio termina con unas medidas para mejorar la calidad de la auditoría y mejorar el comercio de estos servicios en el ámbito de la UE.

El informe se estructura en tres partes, cada una de las cuales se corresponde con uno de esos objetivos. En relación a la independencia del auditor:

- PARTE I: un resumen de las leyes y reglamentaciones existentes, con el empleo de un cuestionario, para obtener datos sobre todos los detalles relevantes (ver punto 2.3.4 pág. 84 a 87 del BOICAC 27).
- PARTE II: como parte del análisis de la calidad de la auditoría se engloban el mercado interno, la independencia, el contenido de la auditoría y la responsabilidad (ver análisis del punto 4.3 pág. 117 a 119 del BOICAC 27).
- PARTE III: resumen y conclusiones con unas recomendaciones sobre el comercio de servicios de auditoría en la UE (ver punto 5.2 pág. 124).

El tratamiento de la **INDEPENDENCIA DEL AUDITOR** (CE, 1996a) se concreta en el análisis de seis factores de riesgo que afectan a la independencia y a un conjunto de recomendaciones.

En palabras textuales del Informe MARC: *“En esta sección se discutirá la independencia en base a una lista de temas económicos que se espera estén relacionados con la independencia del auditor...para una lista similar de factores relativos a la percepción de la independencia del auditor”*.

Sinopsis 4. Recomendaciones Informe MARC sobre independencia (UE, 1996)**TEMA 1. Composición de la cartera de clientes**

- La existencia de **clientes dominantes** es un riesgo potencial que puede afectar a la independencia del auditor o de la firma de auditoría.
- La investigación sobre los litigios en los que se ven involucrados los auditores, demuestra que las **compañías de auditoría de gran tamaño** tienen una menor probabilidad de litigio, debido presumiblemente, a que las pequeñas tienen más dificultad para evitar su dependencia de determinados clientes.

CONCLUSIÓN

Destaca que la observación de los estudios previos sobre el tema, no llevan a la conclusión de que debería haber una intervención reguladora con respecto a la cartera de clientes. Argumenta al respecto que existe una amplia evidencia empírica de que los grandes clientes, que buscan servicios de auditoría de gran calidad, eligen como auditores a firmas de gran dimensión. Esto supone **relacionar la concentración de compañías auditoras con la de clientes**. Por ello, el crecimiento de la cartera de clientes se compensa con el crecimiento de las firmas de auditoría. Además, las firmas de auditoría de gran tamaño tienen implementados diversos mecanismos para contrarrestar los problemas sobre la independencia que podrían derivarse de una alta concentración de la facturación en unos pocos clientes. Algunos mecanismos propuestos por las empresa son:

- La rotación de socios en la compañía,
- Revisiones por auditores colegas de los trabajos realizados y,
- La incorporación de socios de apoyo en el caso de clientes grandes.

TEMA 2. Prestación de MAS (Management Advisory Services)

- Puede motivar conflictos de interés a la hora de tener que emitir un informe de auditoría con salvedades, por el temor a que el efecto del mismo sobre la dirección le haga perder los servicios de auditoría.
- El realizar servicios de consultoría gerencial sobre el cliente puede suponer el tener que auditar parte del trabajo, previsiblemente realizado, por el propio auditor, en especial, cuando el trabajo estaba relacionado con el sistema de control interno.

CONCLUSIÓN

La solución al problema no es sencilla, el informe resalta que algunos Estados miembros han llegado a prohibir la realización de este tipo de servicios de consultoría por los auditores estatutarios. Sin embargo, parece que estas leyes y reglamentaciones son ineficaces debido a la utilización de compañías interpuestas y relacionadas para obviar estas normas.

Por otro lado, el informe destaca que la investigación empírica ha establecido, para este tipo de servicios de asesoría, una mejora en la capacidad de detección de fallos por parte del auditor ya que le proporciona más conocimientos sobre el cliente.

Tema 3. Oferta de servicios de asesoría no solicitada

Algunos Estados miembros prohíben este tipo de prácticas al considerar que la oferta de servicios no solicitados son extrañas al "status" de un profesional y pueden conducir a presiones competitivas, que deriven en una reducción de los precios de auditoría, con lo cual se termine reduciendo la calidad de este servicio.

CONCLUSIÓN

La concepción moderna es que la oferta de servicios no solicitada lleva a presiones competitivas que crean una posición de dependencia. No obstante, desde el punto de vista de los argumentos económicos, se puede esperar que las fuerzas del mercado tiendan a obligar al auditor a mantener la calidad de los servicios prestados para mantener su reputación. Además, como se analiza en el punto cuatro, la investigación empírica ha demostrado que la competencia no tiene efectos negativos sobre la calidad de la auditoría.

Tema 4. Publicidad

La publicidad es una forma específica de oferta no solicitada de servicios profesionales, por lo que es aplicable lo comentado en el punto anterior. Algunos Estados miembros restringen la publicidad de las compañías auditoras.

CONCLUSIÓN

En general, se ha podido comprobar que el hecho de permitir publicidad tiene un efecto de mejora de la calidad y/o un efecto de reducción del precio con cierta calidad.

Tema 5. Duración del contrato de auditoría

Respecto a la rotación de la compañía auditora, la duración puede afectar adversamente a la independencia de la auditoría, lo cual ha llevado a estipular la duración máxima de los contratos. Sin embargo, la duración del contrato de auditoría mejorará el conocimiento de la empresa por parte del auditor.

CONCLUSIÓN

El informe concluye que, después de la evaluación de la evidencia sobre el tema, no se puede dar recomendaciones concretas sobre el tema, ya que ni las investigaciones empíricas han llegado a relacionar sistemáticamente la duración del contrato de auditoría y la calidad del servicio prestado.

Tema 6. Implicación del auditor en el gobierno de las compañías del cliente

El estudio reconoce que la normativa de los Estados miembros recoge incompatibilidades en el sentido de que un auditor o firma de auditoría no podrá prestar esta clase de servicios y estar, a la vez, en alguna de las siguientes situaciones: ser parte de la dirección del cliente, tener una determinada participación en su capital, o controlar el movimiento de personal entre las compañías auditoras y sus clientes.

CONCLUSIÓN

El estudio considera, que aunque no hay mucha evidencia empírica sobre el tema, a priori, es probable que contribuyan positivamente a la calidad de la auditoría. Al menos es plausible que este tipo de normativa no es anticompetitiva, ni que derive en un aumento de los honorarios de auditoría.

PERSPECTIVAS

Con la única excepción de la implicación del auditor en el gobierno de los negocios del cliente, en dónde existen incompatibilidades claras, todas las demás cuestiones sobre la independencia y la normativa que la regula son discutibles.

Las percepciones sobre los estudios de auditoría, basados en los aspectos económicos, llevan a predecir que **el funcionamiento del mercado de auditoría conduce a un nivel de independencia óptimo (eficaz y efectivo)**. El argumento fundamental es que en un mercado competitivo los auditores y las firmas de auditoría tienen un fuerte incentivo para mantener la calidad de sus servicios: su reputación. La pérdida de esta implicará una menor cuota de mercado y/o una menor rentabilidad. Por tanto, esta actuación del mercado evita la necesidad de leyes y reglamentaciones en estas áreas. Además, la normativa existente, en el caso de la UE, es una barrera para la implantación del comercio intraunión.

Fuente: elaboración propia

3.2.2. Libro Verde del auditor legal en la Unión Europea

El objetivo propuesto por la Comisión con el Libro verde fue *“emprender una reflexión sobre la oportunidad y el alcance de una nueva acción comunitaria para definir la función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión”*.

Según la Comisión, la Octava Directiva de 1984 establecía las condiciones que deben cumplir las personas responsables de la auditoría de documentos contables: sus cualificaciones profesionales, su honorabilidad y su independencia.

La falta de exactitud de la Directiva, sobre todo en materia de independencia, ha dado lugar, como ya hemos mencionado, a inevitables diferencias entre las reglamentaciones nacionales, o incluso, en algunos casos, a un vacío legislativo.

Estas cuestiones son importantes en la medida en que condicionan el buen funcionamiento del mercado único, por dos razones fundamentales:

1. Los estados financieros auditados de una empresa establecida en un Estado miembro son utilizados por terceros de otros Estados miembros.

2. Las importantes diferencias entre las reglamentaciones nacionales impiden la constitución de un verdadero mercado europeo de la auditoría.

La falta de definición común de la auditoría en la UE permite que se creen expectativas diferentes. Por otra parte, numerosos estudios encargados previamente por la Comisión Europea, conocidos como informe MARC (1996) por ser miembros de la Universidad de Maastricht (Beijing, *et al.*, 1996), demuestran que existen considerables diferencias entre lo que el público espera de una auditoría y lo que la profesión contable considera su misión, línea de investigación muy importante en auditoría conocida como "*gap de expectativas*".

Por lo tanto, el Libro Verde (CE, 1996b) se presenta para establecer en este ámbito, **un planteamiento común** que tenga en cuenta la evolución internacional reciente. Si se desea que la auditoría sirva para reforzar la credibilidad de los estados financieros publicados, es preciso que los usuarios estén al corriente de las garantías que aportan las auditorías.

La Comisión considera, que se podría estudiar, hasta qué punto, las normas internacionales de auditoría existentes pueden constituir la base para una definición común de la auditoría, que atienda plenamente a los aspectos específicamente europeos. Los temas principales tratados en el Libro Verde son:

- La definición de las funciones del auditor legal: qué se entiende por auditoría legal y características del informe de auditoría.
- La posición que debe tomar el auditor legal: las características de aptitud del auditor legal, independencia y posición dentro de la sociedad.
- La función de los organismos gubernamentales y las diferentes organizaciones profesionales, así como la Responsabilidad Civil de los auditores.
- Además, trata otros temas concretos como: la auditoría legal en las pequeñas sociedades, los sistemas de auditoría de grupos y la libertad de establecimiento y, libre prestación de servicios.

Ilustración 13. Libro Verde de la auditoría de la UE de 1996

Fuente: elaboración propia

La Comisión considera²³ que existen diferencias (en cuanto al acceso y formación de los auditores) que impiden la prestación de servicios en un mercado único. Respecto a la **independencia del auditor legal**, de acuerdo con la Octava Directiva, el auditor legal debe cumplir dicho requisito pero, dado que no existe definición legal de la independencia, los Estados miembros han abordado esta cuestión de muy diferentes maneras.

²³ En el Título preliminar del Libro Verde establece: "la Octava Directiva es especialmente rigurosa por lo que se refiere a las cualificaciones requeridas al auditor legal. Sin embargo, existen diferencias importantes entre los sistemas nacionales de formación, en particular sobre el contenido de las materias, enumeradas en el artículo 6 de la Octava Directiva, que forman parte del examen de los conocimientos teóricos. Por tal motivo, la profesión contable ha insistido en la necesidad de que los profesionales interesados por la prestación transfronteriza de servicios adquieran el título del país de acogida. Deben emprenderse iniciativas, por ejemplo, a través del programa Sócrates, para determinar con exactitud el contenido de las cualificaciones exigidas por la Octava Directiva. Por otro lado, los programas de formación deben preparar a los auditores legales a ejercer su profesión en el mercado único".

Sin embargo, según el Título Preliminar del Libro Verde: *“es poco probable que se llegue a corto plazo a una definición común²⁴ que abarque los distintos aspectos del problema de la independencia del auditor legal. No obstante, alcanzar el acuerdo sobre una base común de principios esenciales elaborados por la profesión en la Unión y reconocidos en todos los Estados miembros constituiría un paso importante hacia el establecimiento de un mercado interior de los servicios de auditoría”*.

El Libro Verde considera que la ausencia de normas profesionales comunes impide garantizar la equivalencia o incluso la adecuación de los sistemas de control de calidad de los distintos Estados miembros, establecidos en virtud de la Octava Directiva de 1984²⁵, recomendando al respecto, que sería necesario examinar en qué medida las normas profesionales elaboradas por la International Federation of Accountants (IFAC) pueden ofrecer una base inicial para definir normas comunes en la Unión. Con el fin de facilitar una visión conjunta, presentamos una sinopsis de los párrafos 4.7 a 4.15 del Libro Verde relativos a la independencia.

²⁴ Tal como señala la FEE: “la independencia es el recurso principal con que cuenta el auditor legal para demostrar que puede desarrollar su trabajo con objetividad. Al analizar la independencia, es necesario considerar tanto la independencia de espíritu, es decir, la disposición a tomar en consideración todos los elementos relacionados con la tarea que se tiene entre manos, como la independencia de cara al exterior, es decir, la evitación de hechos y circunstancias tan notorios que puedan llevar a un tercero informado a cuestionar la objetividad del auditor legal”.

²⁵ “Las personas responsables de la auditoría legal deben ser autorizadas por una autoridad, generalmente una o varias asociaciones profesionales, designadas por los Estados miembros. La mayoría de las asociaciones han elaborado normas profesionales que describen cómo ha de efectuarse la auditoría, de modo que puedan efectuarse controles de calidad”.

Sinopsis 5. La independencia del auditor en el Libro Verde (UE, 1996)**AMENAZAS SOBRE LA INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES****La profesionalidad disminuye a favor de una actitud más práctica**

Las sociedades están cada vez más dispuestas a poner en entredicho la opinión de los auditores, buscar la opinión más favorable, buscar asesoramiento jurídico sobre los dictámenes de los auditores y cambiar de auditor. Algunos estudios concluían que, dada la presión competitiva, sería idealista dar por sentado que ningún auditor piensa en ningún momento en el riesgo de perder trabajo. Se ha criticado que la profesionalidad de los auditores ha disminuido en favor de una actitud más "práctica".

Competencia sector: adjudicación en forma de concurso

Se ha hecho más frecuente que las auditorías se saquen a concurso. El motivo principal es obtener los servicios de los auditores al menor precio posible. Se ha sugerido a veces que los directivos recurren a los concursos a fin de presionar a los auditores ya contratados, sobre todo cuando hayan surgido discrepancias.

Competencia y concentración del sector: reducción de tarifas de auditoría

La competencia cada vez mayor por el "negocio" de auditoría y, sobre todo, por las auditorías de grandes sociedades "de prestigio", es también motivo de inquietud. Sin duda, la competencia a veces lleva a presentar ofertas bajas o incluso por debajo de los costes reales. El procedimiento del concurso, que garantiza la transparencia y la competencia, no debería dar lugar a que los auditores cobraran unos honorarios que no les permitieran desarrollar su trabajo con arreglo a criterios profesionales. Algunos observadores infieren que los concursantes seleccionados esperan equilibrar el coste total de la auditoría con servicios de asesoramiento de otro tipo. Enlazamos así con otro motivo de inquietud, relacionado con la prestación de servicios que no sean de auditoría.

Prestación de servicios adicionales

Se ha debatido mucho si el auditor debería o no prestar otros servicios al cliente de una auditoría:

- Efecto positivo: algunos sostienen que la prestación de esos otros servicios probablemente le ayude a comprender mejor la actividad y las operaciones del cliente y que ello redundará en beneficio de la auditoría. También se aduce que no hay nada que demuestre que la relación entre el volumen de los honorarios por servicios distintos de la auditoría y el de los de auditoría represente una amenaza para la objetividad.
- Efecto negativo: la prestación a un mismo cliente de una amplia serie de servicios distintos de la auditoría puede perjudicar la objetividad de esta.

MEDIDAS DE SALVAGUARDA PARA REDUCIR ESTAS AMENAZAS
Limitar los servicios de no auditoría
A aquellos cuya naturaleza y calidad se correspondan con el perfil profesional del auditor y que ofrezcan pocas probabilidades de debilitar su objetividad.
Desglose de honorarios
Exigir que se desglosen los honorarios de los servicios de auditoría y de otro tipo.
Prohibición de prestación de cualquier otro servicio
Una solución consistente en impedir que el auditor preste ningún otro tipo de servicio al cliente de la auditoría resolvería claramente el problema de la independencia de cara al exterior. Sin embargo, la práctica ha demostrado que esta solución no es una alternativa viable, ya que es demasiado fácil eludirla, haciendo que preste el servicio una empresa asociada o perteneciente al mismo grupo.
Actividades prohibidas
En todo caso, el auditor debiera asegurarse de que ni él ni su empresa intervienen en la administración o en la toma de decisiones del cliente. El auditor no tendría que participar en la elaboración de los estados financieros de su cliente, intervenir en la valoración de los activos o pasivos al objeto de consignarlos en los estados financieros, actuar para el cliente en la resolución de litigios que pudieran influir de forma significativa en los estados financieros, ni llevar a cabo servicios que repercutieran directamente en los altos directivos, por ejemplo, en su contratación.
Rotación de los auditores
A algunos analistas les parece preocupante que una sociedad mantenga los mismos auditores durante mucho tiempo. Se sostiene que ello puede crear una relación demasiado estrecha y amigable con la dirección, llegando a estar los auditores excesivamente atentos a los deseos de esta última. Se ha hablado mucho sobre si la auditoría legal debería someterse a un sistema de rotación obligatoria. Los argumentos a favor de este sistema no son concluyentes. Una solución que permitiría percibir mejor la objetividad del auditor, sin los inconvenientes, en cuanto a eficacia y calidad, de la rotación de empresas auditoras, consistiría en establecer una rotación de socios auditores de una misma firma.
PRIORIDADES DE ACTUACIÓN
La Comisión considera que la independencia es un tema importante, pero que es improbable, a corto plazo, poder llegar a un acuerdo en la UE sobre una definición común sobre la independencia del auditor. La aprobación de un conjunto de normas que regulen la independencia no trae por sí misma la independencia en la práctica. Sin embargo, un acuerdo en torno a un núcleo común de principios básicos en todos los Estados miembros constituiría un paso importante para crear un mercado internacional de servicios de auditoría.

Fuente: elaboración propia

Por último, en el epígrafe denominado **gestión de sociedades**, la Comisión considera la interacción de los administradores en el nombramiento y destitución de los auditores, provocando riesgos para la independencia. Los problemas que este hecho conlleva:

1. De surgir discrepancias, el auditor legal tiene un estímulo para ceder a los deseos de los directivos.
2. Debido a las presiones de costes, ambas partes han reducido la función de auditoría al mínimo necesario para cumplir los requisitos legales del derecho de sociedades. Esto ha dado lugar a que los auditores legales estén cada vez menos pendientes de comprobar la vigilancia y la eficacia de los sistemas de control interno de las sociedades, incrementándose así los fraudes y otras actividades ilícitas.
3. La remuneración se acuerda con los directivos; los honorarios se convienen por adelantado basándose en que los auditores no van a encontrar actuaciones ilegales. Si en el curso del trabajo los auditores sospechan que ha habido actividades fraudulentas tendrán que acordar honorarios adicionales con los directivos y si estos están implicados el auditor se hallará en una situación difícil.

Para proteger la independencia y la objetividad de los auditores legales se desarrollarán procesos que aumenten las garantías de que los accionistas puedan intervenir en el nombramiento y destitución de dichos auditores.

3.2.3. Comunicación “La auditoría legal en la Unión Europea: el camino a seguir”

Durante la conferencia sobre auditoría organizada por la Comisión en 1996, hubo un amplio consenso sobre la necesidad de que la Comisión se dotara de un marco legal común en materia de auditoría y de que, para ello, era preferible basarse en las normas internacionales de auditoría. El Comité Económico y Social, por su parte, solicitó a la Comisión que hiciese lo posible por incitar al sector de los profesionales contables a realizar por propia iniciativa un esfuerzo de auto reglamentación con el fin de perfeccionar sus procedimientos en toda la UE.

En su resolución de 15 de enero de 1998, el Parlamento Europeo insistió en la necesidad de suprimir todos los obstáculos al ejercicio del derecho de establecimiento y de libre prestación de servicios por parte de los auditores legales. Además, solicitó que, con motivo de la introducción de las normas comunitarias

sobre independencia, se definiera cuáles son los servicios no sujetos a auditoría legal. Por último, se requirió a la Comisión que examinara si para hacer progresar la armonización era indispensable adoptar nueva legislación (Gutiérrez, 2001).

Todo ello se concreta en la **Comunicación de la Comisión relativa a “La auditoría legal en la Unión Europea: el camino a seguir”** (CE, 1998) cuya principal conclusión es que, a fin de que el debate sobre auditoría legal adquiera carácter institucional y comunitario, la Comisión debería crear un **Comité de Auditoría** con responsabilidades especiales en este ámbito. Dicho comité estaría compuesto por expertos nacionales designados por los Estados miembros. Asimismo, la Comisión desearía contar con la presencia de los organismos encargados de las normas nacionales de auditoría y de representantes de la profesión contable y del sector de auditoría interna.

Las principales tareas del Comité de Auditoría serán:

1. La evaluación de las normas de auditoría internacionales existentes y de su aplicación en la UE, al objeto de determinar si dicha aplicación responde satisfactoriamente a la necesidad de normas de auditoría en la UE o si, por el contrario, existen aún lagunas por rellenar.
2. La contribución a los trabajos del Comité de normas internacionales de auditoría de la IFAC, incluida la coordinación de las respectivas posiciones sobre los proyectos en materia de riesgos.
3. El análisis de los sistemas de control de calidad de las auditorías empleados en los Estados miembros y de las posibles propuestas de mejora de dichos sistemas.
4. El análisis de un núcleo esencial de **principios de independencia desarrollados** por la profesión contable europea.

En relación a este último punto, esta Comunicación considera que son importantes para asegurar la calidad. La profesión se ha comprometido a revisar sus trabajos anteriores entorno a la independencia, con el objeto de implantar un núcleo esencial de principios que sirvan de orientación a los auditores comunitarios. Los resultados se analizarán por el Comité de Auditoría, con el fin de mejorar la fiabilidad de las cuentas mediante una mayor garantía de independencia del auditor.

La Comisión garantiza que se estudie si la prestación de servicios distintos de la auditoría perjudica la independencia de los auditores.

Sobre la necesidad de emisión de nuevas normas, con la posible excepción de una Directiva sectorial relativa a la libertad de establecimiento y a la libre prestación de servicios en el sector de la auditoría, la Comisión no estima necesario adoptar nuevas medidas legislativas ni modificar las ya vigentes. Con el apoyo de los Estados miembros y de la profesión contable europea, este planteamiento debería permitir alcanzar el doble objetivo de contribuir a elevar la calidad global de la auditoría legal en la UE y mejorar la situación respecto a la libre prestación de servicios de auditoría.

Sobre la base del trabajo de este Comité de Auditoría, constituido en 1998, la Comisión publicó una Recomendación sobre el "Control de calidad de la auditoría legal en la UE" (CE, 2000) y una Recomendación sobre la "Independencia de los auditores de cuentas en la UE" (CE, 2002).

La primera de estas dos recomendaciones, trata de los requisitos mínimos a cumplir por los sistemas de control de calidad de la UE, como garante de la calidad de las auditorías realizadas²⁶. La segunda, será objeto de análisis en el siguiente apartado.

Por lo tanto, y respecto a la independencia, se hacen dos alusiones en la Recomendación: en primer lugar, el control de calidad debe incluir como tema de comprobación en cada expediente de auditoría, el cumplimiento de los principios y normas deontológicas, incluidas las normas de independencia; y en segundo lugar, la selección de supervisores del control de calidad debe basarse en criterios que garanticen la independencia y objetividad, real y aparente del supervisor. La aplicación real de los criterios de selección de supervisores podría estar bajo el órgano de supervisión pública.

²⁶ La Comisión considera que los sistemas de control de calidad difieren en varios aspectos como por ejemplo el ámbito de control, el carácter obligatorio o voluntario, el ciclo de cobertura... debido a que no existen normas aceptadas internacionalmente que definan los requisitos mínimos de control. El control de calidad afecta a la totalidad de la profesión de auditoría de cuentas. Por ello, el objetivo de la presente Recomendación es establecer un marco de referencia para los "sistemas de control" de calidad de la Unión Europea.

Sinopsis 6. El control de calidad de la auditoría legal (UE, 2000)

REQUISITOS MÍNIMOS SISTEMAS DE CONTROL DE CALIDAD DE LOS AUDITORES
Cobertura del régimen de control de calidad
Se deben adoptar medidas que garanticen que los que realizan las auditorías legales están sujetos a sistemas de control de calidad.
Metodología
Revisión tutelada y revisión de auditor a auditor.
Ámbito de revisión y selección de los revisores
<ul style="list-style-type: none"> – El sujeto del control de calidad es el auditor de cuentas. – La selección de los auditores de cuentas para el control debe efectuarse con un criterio coherente para asegurar que se incluye a todos los auditores de cuentas a lo largo de un período determinado. – En el caso de una empresa de auditoría de oficinas múltiples, debe tomarse la oficina como unidad óptima para el control de calidad. – El ciclo para conseguir la total cobertura de todos los auditores de cuentas debe ser como máximo de 6 años. – El ciclo debe acortarse para los auditores de cuentas anteriormente controlados con resultados poco satisfactorios.
Alcance del control de calidad
<p>Se aplica a las auditorías legales de cuentas y debe incluir una evaluación del sistema de control de calidad interno de una empresa de auditoría, con las suficientes pruebas de cumplimiento de los procedimientos y los expedientes de auditoría para comprobar su funcionamiento adecuado. Dicho control de calidad debe incluir los siguientes temas de comprobación en cada expediente de auditoría:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. La calidad de la evidencia obtenida de los papeles de trabajo de la auditoría como base para evaluar la calidad de la labor de auditoría. b. El cumplimiento de las normas de auditoría. c. El cumplimiento de los principios y normas deontológicas, incluidas las normas de independencia. d. Informes de auditoría: <ol style="list-style-type: none"> i. Formato adecuado y tipo de opinión. ii. Concordancia de los estados financieros con el marco de información financiera que figura en el informe de auditoría. iii. Omisión de la mención de incumplimiento de los estados financieros con otros requisitos legales, a los que se hace referencia en el informe de auditoría.
Distinción de la metodología
Es apropiado realizar una distinción entre el control de calidad de los auditores de cuentas según sus clientes sean o no Entidades de Interés Público.

REQUISITOS MÍNIMOS SISTEMAS DE CONTROL DE CALIDAD DE LOS AUDITORES
<p>Supervisión</p> <p>Sistemas de control deben contar con la adecuada supervisión pública y sus resultados deben publicarse adecuadamente.</p>
<p>Sanciones</p> <p>Es necesario que exista un enlace entre los resultados negativos de los controles de calidad y la imposición de sanciones con arreglo al sistema disciplinario. Este debe contemplar la posibilidad de que el auditor de cuentas sea dado de baja del registro de auditores de cuentas.</p>
<p>Confidencialidad</p> <p>El control de calidad del auditor de cuentas debe estar exento de las cláusulas de confidencialidad relativas a los archivos de auditoría. El supervisor estará sujeto a unas normas de confidencialidad similares a las que deben observar los auditores de cuentas. Toda persona que actúe o haya actuado para la autoridad de reglamentación o la autoridad competente responsable de la administración y mantenimiento del sistema del control de calidad, deben estar sujetos a la obligación del secreto profesional.</p>
<p>Cualificación del supervisor</p> <p>Las personas que llevan a cabo el control de calidad deben poseer la formación y experiencia adecuada, además de una formación específica en la supervisión del control de calidad.</p>
<p>Conflictos de intereses</p> <p>El sistema de control de calidad debe garantizar que la selección de supervisores para las funciones de control, tenga en cuenta posibles conflictos de intereses. Los supervisores deben estar sujetos a los requisitos de independencia aplicables a los auditores de cuentas.</p>
<p>Recursos del control de calidad</p> <p>Deben asignarse los recursos adecuados (input) a los sistemas de control de calidad para que así tengan verdadera incidencia en la credibilidad pública.</p>

Fuente: elaboración propia

3.2.4. Recomendación “La independencia de los auditores de cuentas en la Unión Europea: principios fundamentales”

La Comisión (CE, 2002) considera que la independencia de los auditores de cuentas es fundamental para la confianza pública en la fiabilidad de los informes que estos emiten, debido a que añade credibilidad a la información financiera publicada y valor ante inversores, acreedores, empleados y otros interesados de las sociedades de la UE. La independencia es el medio principal para demostrar que realizan sus

funciones cumpliendo los principios éticos establecidos, especialmente los de integridad y de objetividad.

La Octava Directiva establece que los Estados miembros de la UE prescriban que los auditores de cuentas no puedan realizar una auditoría cuando no sean independientes. Respecto a esto, las normativas nacionales de los Estados miembros difieren en varios aspectos, como son: el alcance, el tipo de relaciones, el tipo de servicios, las salvaguardas...Por ello no existe una norma internacionalmente aceptada sobre independencia.

El Comité de Auditoría de la UE, llegó al acuerdo de que, mediante la aplicación de principios fundamentales, cada Estado miembro debería proporcionar a los auditores de cuentas, organismos reguladores y público interesado, un entendimiento común del requisito de independencia. Con ello se conseguiría una mayor coherencia para interpretar y abordar situaciones que constituyen una amenaza para la independencia de los auditores de cuentas en la UE. Por ello, se propone desarrollar esta Recomendación publicada en 2002, como iniciativa para elaborar normas comunes de independencia.

Como ya hemos mencionado, a la hora de regular el tema de la independencia existen dos planteamientos:

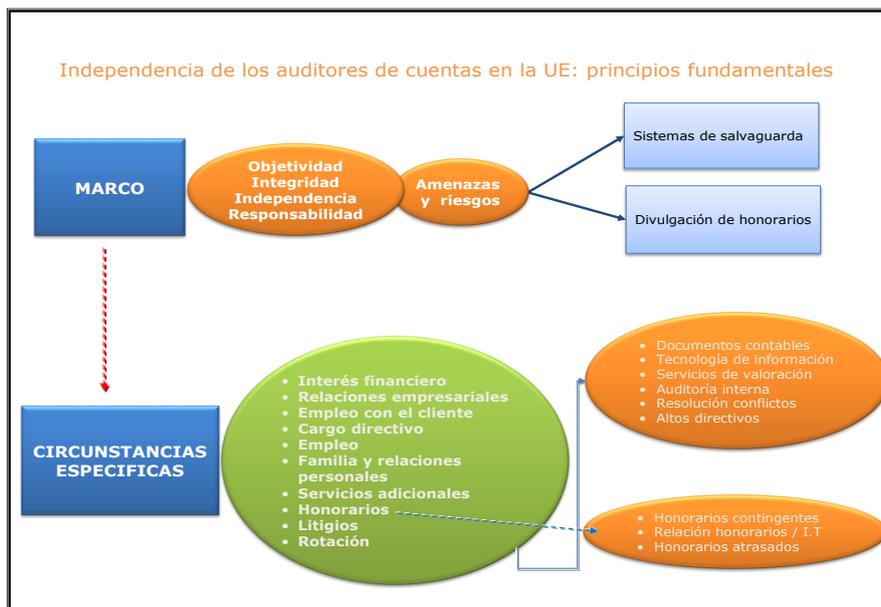
1. El planteamiento basado en principios sobre la independencia de los auditores de cuentas, en el que se crea una estructura sólida en la que los auditores de cuentas tienen que justificar sus acciones.
2. El planteamiento basado en normas detalladas que propicia un planteamiento legalista y rígido sobre lo que está permitido o prohibido.

El primer planteamiento es escogido por la Comisión en la elaboración de esta Recomendación de 2002, ya que, en su opinión, proporciona a la profesión de auditoría y a sus reguladores, la flexibilidad necesaria para responder de manera rápida y eficaz a la evolución de la actividad empresarial y del entorno de la auditoría.

En la exposición de motivos de la Recomendación se considera que con ella se establece un paso importante para asegurar la calidad de las auditorías, se pone de relieve la responsabilidad de la profesión de auditoría para mantener la independencia y también se establece un marco en el que se contemplan todos los aspectos generales de la independencia de los auditores de cuentas.

La Recomendación consta de dos partes (ver Ilustración 14): en la Sección A, denominada **MARCO**, se establecen los **requisitos fundamentales de independencia** para los auditores de cuentas y trata sobre las personas a las que deberían aplicarse las normas de independencia. En la Sección B, se revisan una serie de **circunstancias específicas** que pueden dar lugar a amenazas para la independencia, y proporciona orientaciones sobre las medidas que debe adoptar un auditor de cuentas para atenuar estas amenazas con respecto a una auditoría legal determinada. Conviene observar que la Sección B, no pretende proporcionar una lista exhaustiva de todas las circunstancias que puedan suponer amenazas para la independencia del auditor, sino que los auditores de cuentas deben estar atentos a las amenazas de este tipo y adoptar la acción necesaria de conformidad con los principios y orientaciones de la presente Recomendación.

Ilustración 14. Principales temas tratados en la Recomendación de 2002



Fuente: elaboración propia

Los principios básicos de la Sección A y las salvaguardas esenciales de la Sección B para circunstancias específicas, se apoyan en un anexo que contiene explicaciones y orientaciones detalladas de cómo llevarlas a cabo.

Se exige al auditor de cuentas que debe ser independiente del cliente de auditoría tanto de manera real (independencia mental), como aparente (apariencia de independencia); de tal forma que un auditor no debería realizar una auditoría si un tercero, razonable e informado, pudiera considerar que compromete su independencia.

Sinopsis 7. Líneas esenciales de la Recomendación sobre independencia (UE, 2002)

PRINCIPIOS BÁSICOS	
Objetividad, integridad e independencia	La objetividad y la integridad deben ser los principios por los que se rige el auditor de cuentas en su opinión de auditoría de estados financieros y la independencia es el medio por el que el auditor puede demostrar que actúa conforme esos principios.
Responsabilidad y alcance	El auditor es el responsable de asegurar que se cumple el principio de independencia.
AMENAZAS Y RIESGOS RESPECTO A LA INDEPENDENCIA	
Amenazas respecto a la independencia	<ol style="list-style-type: none"> 1. Interés propio: la independencia del auditor puede ser amenazada por un conflicto financiero u otro de interés propio. 2. Autorrevisión: se refiere a la dificultad de mantener la objetividad en los procedimientos de autorrevisión. 3. Abogacía: la independencia del auditor de cuentas puede verse amenazada si el auditor de cuentas toma partido a favor o en contra de la posición de su cliente en algún procedimiento o situación adversaria. 4. Familiaridad o confianza: riesgo de que el auditor de cuentas esté excesivamente influenciado por la personalidad y las cualidades del cliente, y simpatice demasiado con el interés del cliente a través, por ejemplo, de relaciones demasiado prolongadas y cercanas con el personal del cliente, que pueden dar lugar a una confianza excesiva en el cliente y a una comprobación insuficiente objetiva de sus representaciones. 5. Intimidación: cubre la posibilidad de que el auditor pueda ser disuadido de actuar objetivamente mediante amenazas o intimidación.
Riesgos independencia	<ul style="list-style-type: none"> – El nivel de riesgo: se debe hacer referencia al nivel de riesgo al que puede verse comprometida la independencia de un auditor, el cual se determinará en función de la importancia de esta amenaza y de su impacto en la independencia del auditor. – Evaluación del riesgo: la cual debe tener en cuenta los servicios prestados y las relaciones con el cliente, tanto en años recientes como en el transcurso de la auditoría.
SISTEMAS DE SALVAGUARDAS	
Medidas establecidas (incluidas prohibiciones, restricciones, otras políticas y procedimientos, y la divulgación) para atenuar o eliminar las amenazas para la independencia de los auditores de cuentas.	

➤ Salvaguardas por parte de las entidades auditadas	
Impacto de la estructura de gestión en la evaluación del riesgo de independencia	<p>El auditor deberá tomar en consideración si la estructura de mando de la entidad auditada facilita garantías que mitiguen las amenazas a su independencia y cómo funcionan estas. Medidas favorables de este tipo serían:</p> <ul style="list-style-type: none"> – El nombramiento del auditor por personas distintas de la dirección de la entidad auditada. – El control y comunicación de otros servicios prestados a la entidad por la firma o su grupo de prestación de servicios, así como cualquier relación empresarial, financiera o comercial que mantengan.
Participación del órgano de control	<p>El diálogo entre el auditor de cuentas y el órgano de control del cliente son los principales medios para establecer un vínculo entre las propias salvaguardas del auditor de cuentas y las del cliente de auditoría. Para protegerse a sí mismo y permitir que el régimen de control de calidad verifique el cumplimiento de este requisito, siempre que se considere necesario, pero al menos anualmente, el auditor de cuentas debe iniciar el proceso mediante una invitación por escrito al cliente de auditoría para debatir estos problemas.</p>
➤ Control de calidad	
<p>Para asegurarse de que los auditores de cuentas cumplen las normas profesionales, incluido el requisito de independencia, es preciso contar con un sistema de control o ejecución. Entre las salvaguardas y los procedimientos que deben estudiarse se incluye la eficacia del entorno global de control. Una manera de hacer cumplir los requisitos de independencia es el sistema enunciado en la Recomendación de la Comisión sobre "El control de calidad de la auditoría legal en la UE" la cual recomienda que el cumplimiento por parte de los auditores de cuentas de los principios y normas éticos, incluidas las normas de independencia, deban someterse a procedimientos de control de calidad.</p>	
➤ Salvaguardas por parte del auditor de cuentas	
Propiedad y control de las auditoras	<p>✓ La mayoría de los derechos de votos (50%+1voto) deben estar en manos de auditores legalmente habilitados²⁷.</p>

²⁷ Además, la Comisión recomienda reducir el porcentaje de participación individual de los propietarios no habilitados a un 5-10% del total de acciones con derecho de voto (notas al párrafo 4.3.1).

➤ Salvaguardas por parte del auditor de cuentas	
<p>Sistema interno de control de calidad documentado²⁸ que garantice, con relación a la independencia</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ El mantenimiento de políticas escritas sobre la independencia, con detalle de las amenazas, medidas de salvaguarda e incompatibilidades. ✓ Una comunicación activa y puntual de las políticas, de forma oportuna y debidamente actualizadas a cada socio, gerente y empleado. ✓ Procedimientos apropiados que deben aplicar los socios, directivos y empleados para cumplir las normas de independencia. ✓ Designación de profesionales de alto nivel, normalmente socios, responsables de la actualización y comunicación oportuna, de los cambios en las políticas y la supervisión general de su cumplimiento. ✓ Documentación para cada cliente de auditoría que resuma las conclusiones extraídas de la evaluación de las amenazas a la independencia del auditor de cuentas y de la consiguiente evaluación del riesgo de independencia. ✓ Supervisión interna del cumplimiento de las políticas de salvaguarda.
DIVULGACIÓN DE HONORARIOS	
<p>Un auditor de cuentas debe poder demostrar que su independencia no se ve comprometida por la prestación a un cliente de auditoría de servicios distintos del de auditoría, por los que percibe una remuneración desproporcionada con respecto a los honorarios percibidos por la auditoría legal. Los requisitos de información pública debe permitir que un tercero razonable e informado se forme una opinión sobre el grado de cualquier desequilibrio entre los honorarios de la auditoría legal y otros. Para facilitar esta evaluación, los honorarios percibidos por servicios distintos del de auditoría legal deberían desglosarse en categorías amplias reflejando las diversas clases de servicios que pueden haberse prestado²⁹.</p>	

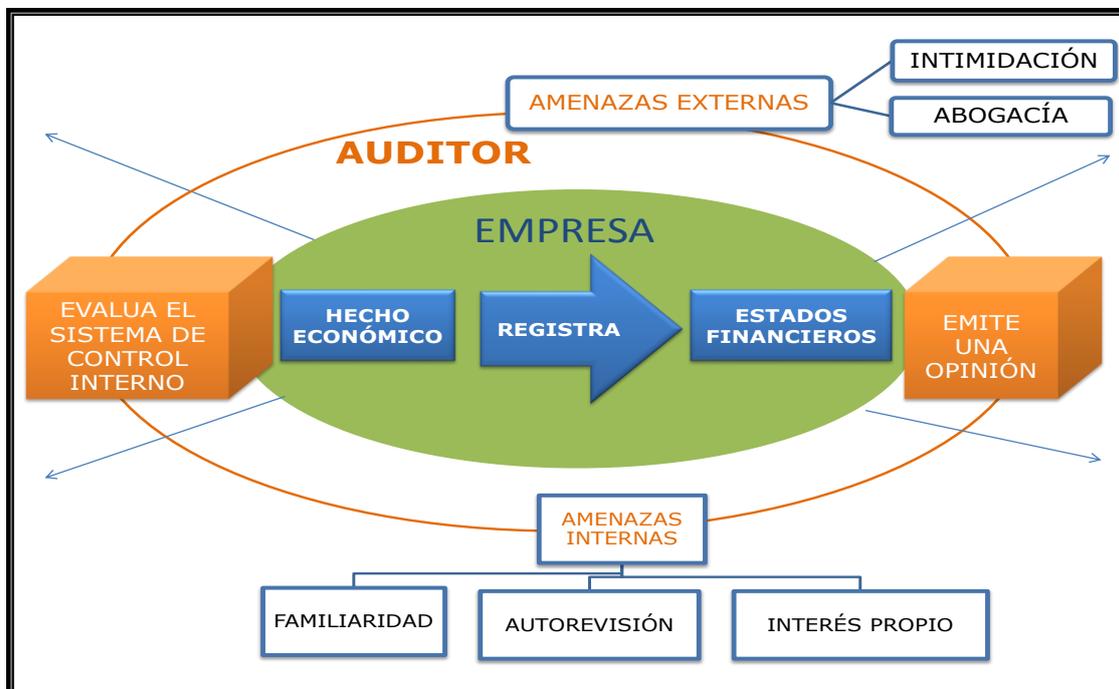
Fuente: elaboración propia

²⁸ Con el fin de poder someterlo a las revisiones que periódicamente deberá realizar la corporación y el organismo público de supervisión, tal y como establece la recomendación de la Comisión sobre el control de calidad.

²⁹ En cuanto a la categoría de servicios distintos del de auditoría, debería facilitarse al menos la información mínima sobre la prestación de servicios sobre la tecnología de la información, auditoría interna, valoración, litigio y servicios de contratación. Puede también ser conveniente identificar los encargos concretos que constituyen una considerable proporción de una categoría determinada.

A modo de resumen, el sistema establecido por primera vez en la Comunicación de 2002 (ver Ilustración 15) **establece la independencia como el medio por el que el auditor puede demostrar que actúa conforme a los principios fundamentales de objetividad e integridad** y explicita una serie de amenazas a la independencia del auditor en el desarrollo de su trabajo (amenaza de interés propio, de autorrevisión, de abogacía, de familiaridad o confianza y de intimidación). Cuando exista alguna de estas amenazas, el auditor de cuentas debería siempre tener en cuenta y documentar si se aplican debidamente las salvaguardas para eliminar las amenazas o reducir su importancia a niveles aceptables.

Ilustración 15. Amenazas en el proceso de auditoría



Fuente: elaboración propia

Las salvaguardas que deben reconocerse se refieren a diversas responsabilidades en el ámbito de la auditoría, incluida la estructura de gestión del cliente de auditoría, todo el sistema de autorregulación, reglamentación y control público de la profesión de auditoría, incluidas las sanciones disciplinarias, y el sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas.

En la segunda parte de la Recomendación de la Comisión se establece, a modo de **CIRCUNSTANCIAS ESPECÍFICAS** un listado de factores de riesgo, que analiza detalladamente, para determinar en qué casos surgen incompatibilidades y en

cuáles estas amenazas pueden ser corregidas con la correspondiente medida de salvaguarda.

La Comisión considera las siguientes actividades, situaciones y relaciones, **no compatibles con la realización de una auditoría:**

1. El **interés financiero** con el cliente de auditoría o sus asociados, siempre resultará incompatible con la independencia del auditor cuando este, o cualquier miembro del entorno laboral u organizacional implicado mantenga:
 - Un interés financiero directo en el cliente de auditoría.
 - Cualquier interés financiero indirecto en el cliente de auditoría que sea significativo para cualquiera de las partes.
 - Un interés financiero, directo o indirecto, en las asociadas del cliente que sea significativo para cualquiera de las partes.
 - Cualquier interés financiero no significativo con el cliente de auditoría o sus asociadas, adquirido o mantenido con términos diferentes a los normales de mercado.

Si se llegase a alguna de estas situaciones por un evento exógeno (herencia, regalo, fusión.....) se deberá enajenar en el plazo más breve posible, en todo caso antes de un año. Entre tanto, se necesitarían implantar garantías adicionales como una segunda revisión del trabajo de auditoría; en caso contrario, el encargo debería ser reasignado.

2. Las **relaciones empresariales**³⁰ o compromisos para establecer tales relaciones deberán quedar prohibidas, a menos que sea en los términos normales del negocio y de carácter no significativa. Esto no es aplicable a la prestación de servicios de auditoría, sin embargo, ni la firma de auditoría, ni ninguna otra de las de su grupo, deberá prestar servicios de auditoría a los propietarios de la firma no habilitados, ni a sus asociados.

³⁰ Las relaciones empresariales entre el auditor, la sociedad de auditoría o cualquier otra persona que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal por una parte, y el cliente de auditoría por la otra, pueden representar amenazas de interés propio, abogacía o intimidación para la independencia del auditor de cuentas.

3. Debe prohibirse el **doblo empleo** de una persona que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría, tanto en la sociedad de auditoría como en su cliente o en sus afiliados.

En los casos en que una persona o personas del equipo de auditoría asignado a un encargo, abandonan la firma para emplearse con el cliente, o formar parte de sus órganos de administración o supervisión, deberán establecerse políticas y procedimientos en la propia firma, de manera que:

- ✓ Se exija que este hecho sea comunicado inmediatamente a la firma.
- ✓ Se releve inmediatamente del encargo a la persona.
- ✓ Se revise el trabajo de auditoría realizado por el miembro dimisionario, tanto en el encargo actual como en el inmediatamente anterior, por una persona que ostente, al menos, un nivel superior de formación. Si se tratase de un socio, la revisión la debería realizar otro socio no implicado en el trabajo u otro auditor externo a la firma, o bien acudir al asesoramiento de la institución reguladora profesional.

Si el interesado es un socio clave de auditoría que deja su firma para incorporarse en un puesto clave de gestión de una de las empresas que componían su cartera, no podrá ocupar dicho puesto hasta que hayan transcurrido al menos dos años desde que ejerciese sus labores de auditor.

4. **Cargo directivo o de supervisión en el cliente de auditoría:** una persona que esté en situación de influir en el resultado de una auditoría no deberá ser miembro de cualquier órgano de dirección, supervisión o vigilancia del cliente. Igualmente, no deberá ser miembro de tal órgano en una entidad que controle, directa o indirectamente, más del 20% de los derechos de voto del cliente, o en el que el cliente disponga, directa o indirectamente, más del 20% de los derechos de voto.
5. **Establecimiento del empleo en la empresa de auditoría:** cuando un consejero o gerente del cliente se convierta en socio o empleado de una firma de auditoría, no deberá integrarse en el equipo encargado de la auditoría de su anterior empresa, ni, si formase parte de la cadena de mando de la firma o grupo de asesoría, tomar parte en decisiones importantes relativas a dicho cliente o sus asociadas, durante un período ininterrumpido de dos años a partir de su incorporación, o baja del cliente de ser esta anterior.

6. **Familia y demás relaciones personales:** una persona que sea auditor individual o socio de una firma no deberá aceptar un encargo de auditoría, cuando un familiar próximo mantenga alguna de estas relaciones con el cliente de auditoría:

- ✓ Ocupe una posición de alta dirección.
- ✓ Esté en situación de ejercer una influencia directa en la preparación de los registros contables o estados financieros.
- ✓ Tenga un interés o participación financiera significativa en el negocio.
- ✓ Tenga una relación empresarial significativa.

7. **Prestación de servicios distintos a los de auditoría:** siempre existe una amenaza de autorrevisión cuando el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría, una entidad de una red de empresas, un socio directivo o empleado participa en los siguientes casos:

- ✓ En la preparación de documentos contables y estados financieros.
- ✓ En los servicios integrales de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, con un impacto significativo en el proceso de recopilación, registro y resumen de esta.
- ✓ En los servicios de valoración de una partida significativa incorporada en los estados financieros, tanto si esta la realiza el auditor como cualquier otra persona del grupo de asesoría integral.
- ✓ Pueden surgir amenazas de autorrevisión en la prestación de servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría. Para atenuarlas, cuando estén implicadas en una tarea de auditoría interna del cliente de auditoría, el auditor de cuentas debería:
 - Satisfacerse de que la dirección o el órgano de control del cliente de auditoría es en todo momento responsable del sistema global de control interno, de determinar el alcance, el riesgo y la frecuencia de los procedimientos de auditoría interna que deben realizarse y, de considerar y de actuar a la luz de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna o en el transcurso de una auditoría legal.
 - En caso contrario no aceptar sin el estudio adecuado los resultados de procesos internos de auditoría a efectos de auditoría legal.
- ✓ Se plantea una amenaza de abogacía siempre que un auditor actúe para el cliente de auditoría en la resolución de un conflicto o litigio. Puede surgir

también una amenaza de autorrevisión cuando dicho servicio incluye la valoración de las posibilidades del cliente de auditoría en la resolución del pleito, afectando a las cantidades que deben reflejarse en los estados financieros. Estas amenazas serán demasiado serias cuando actúen para un cliente de auditoría en la resolución de un litigio sobre cuestiones de las que razonablemente se esperará que tienen una incidencia significativa en los estados financieros del cliente y un grado considerable de subjetividad inherente.

- ✓ La contratación de altos directivos para puestos financieros y administrativos.

8. Honorarios de auditoría y distintos de los de auditoría:

- ✓ Son inaceptables acuerdos sobre los honorarios contingentes, es decir, en los que el importe de la remuneración dependa de los resultados del servicio prestado. Esto es consecuencia a que se incrementan las amenazas de interés propio y abogacía, a las que se atribuye un nivel inaceptable de riesgo de independencia.
 - ✓ No se debe permitir y, por lo tanto, se debería poder demostrar que no existe dependencia financiera con el cliente. Se considera que existe dependencia financiera cuando los honorarios totales percibidos de un cliente de auditoría y de sus afiliados constituyen un porcentaje indebidamente alto del total de los ingresos anuales durante un período de cinco años. Esta prohibición se extiende a la red de auditoría.
 - ✓ Si existen honorarios pendientes pueden considerarse como un préstamo, creando un interés financiero en el cliente. En este caso se debe evaluar el nivel de amenaza y tomar cualquier medida necesaria.
 - ✓ Un auditor de cuentas debe poder demostrar que los honorarios por un encargo de auditoría son los adecuados para cubrir la dedicación del tiempo y el personal cualificado adecuados al trabajo y el cumplimiento de todas las normas de auditoría.
9. Puede surgir una amenaza de interés propio y de abogacía cuando se plantea **un litigio con el cliente de auditoría**, cuando esté en curso un pleito importante entre el auditor o su grupo, y el cliente, o sus asociadas. En este caso, el auditor debería abandonar el encargo tan pronto como tales circunstancias resultaran evidentes.
10. Pueden surgir amenazas de confianza o familiaridad cuando ciertos miembros del equipo **trabajan regularmente y durante un largo período de tiempo** en

un encargo del cliente de auditoría. Para atenuar estas amenazas, se requiere al auditor que:

- ✓ Sustituya a los socios clave del equipo de auditoría (incluido el jefe del equipo) dentro de los 7 años siguientes a su nombramiento y, no permitir que los socios clave sustituidos se reincorporen al equipo hasta que haya transcurrido por lo menos un período de dos años desde la fecha de su sustitución;
- ✓ Considere el posible riesgo sobre independencia que puede surgir en relación con la participación prolongada de otros miembros del equipo y, adoptar las salvaguardas apropiadas para reducir dicho riesgo a un nivel aceptable.

A continuación en la Tabla 12 se relaciona el listado de circunstancias específicas de la Sección B con las posibles amenazas de la Sección A.

Tabla 12. Relación entre incompatibilidad y amenaza

CIRCUNSTANCIA	AMENAZA
<i>Intereses financieros.</i>	<i>Interés propio.</i>
<i>Relaciones empresariales.</i>	<i>Interés propio, abogacía o intimidación.</i>
<i>Empleo con el cliente de auditoría.</i>	<i>Interés propio.</i>
<i>Cargo directivo o de supervisión en el cliente de auditoría.</i>	<i>Intimidación y autorrevisión.</i>
<i>Establecimiento del empleo en la empresa de auditoría.</i>	<i>Autorrevisión.</i>
<i>Familia y demás relaciones personales.</i>	<i>Interés propio y Confianza o familiaridad.</i>
Servicios distintos del de auditoría	
<i>Preparación de documentos contables y estados financieros.</i>	<i>Autorrevisión.</i>
<i>Puesta en práctica de sistemas de información financiera.</i>	<i>Autorrevisión.</i>
<i>Servicios de valoración.</i>	<i>Autorrevisión.</i>
<i>Participación en la auditoría interna del cliente.</i>	<i>Autorrevisión.</i>
<i>Actuación en la resolución de conflictos.</i>	<i>Abogacía y Autorrevisión.</i>
<i>Contratación de altos directivos.</i>	<i>Interés propio y Confianza o familiaridad.</i>

Honorarios de auditoría y distintos de los de auditoría	
<i>Honorarios contingente.</i>	<i>Interés propio, de autorrevisión y abogacía.</i>
<i>Relación entre honorarios totales e ingresos totales.</i>	<i>Interés propio.</i>
<i>Honorarios atrasados.</i>	<i>Interés propio.</i>
<i>Precios.</i>	<i>Interés propio.</i>
<i>Litigios.</i>	<i>Interés propio y abogacía.</i>
<i>Personal que actúa durante un período largo de tiempo.</i>	<i>Confianza o familiaridad.</i>

Fuente: elaboración propia

Se observa en la Recomendación que dicho listado no es de exclusivo cumplimiento por el auditor, sino que la Comisión extiende estas incompatibilidades y relaciones bajo control sobre (Alvarado y Rivero, 2002):

▪ **El ámbito profesional del auditor:**

- Personas involucradas directamente en la realización o supervisión de la auditoría:
 - Todo el equipo encargado de trabajo (socio, gerente, encargados y ayudantes).
 - El personal profesional de otras disciplinas involucrado en la auditoría (abogados, especialistas tributarios, informáticos....).
 - Los implicados en el control de calidad del encargo.
- Aquellos que forman parte de la cadena de mando dentro de la firma de auditoría y del grupo de prestación de servicios del que forme parte.
- Los que formando parte de la firma de auditoría o de su grupo de prestación de servicios, puedan llegar a ejercer influencia sobre la auditoría: los propietarios o accionistas de la firma de auditoría y otros socios que tengan relaciones de trabajo con algún miembro del equipo de auditoría.

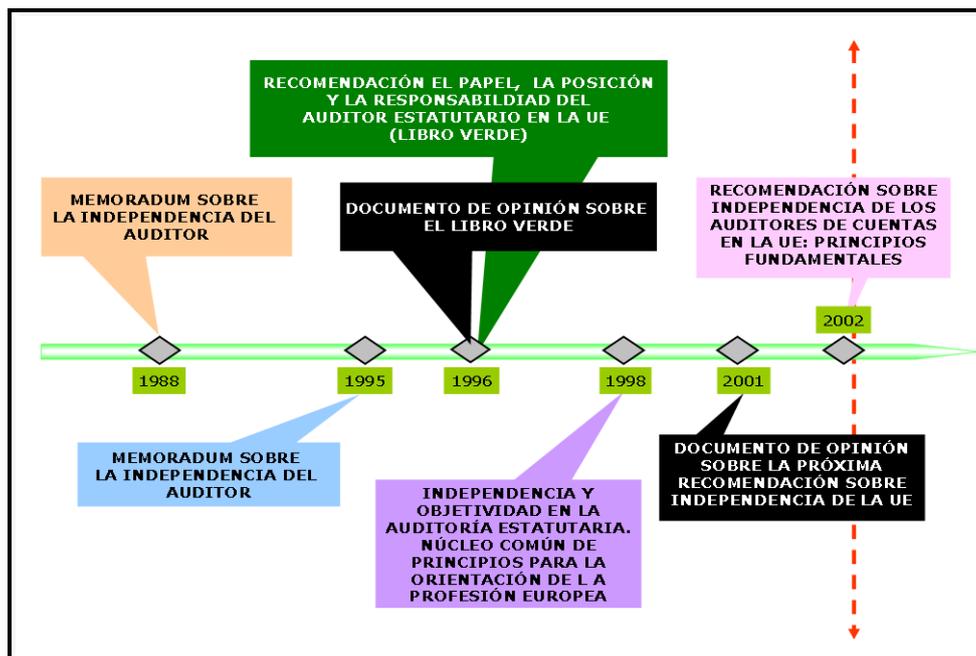
▪ **El ámbito personal:** un auditor individual o socio de una firma no deberá aceptar un encargo de auditoría, cuando algún familiar próximo mantenga cualquiera de las relaciones enumeradas en el punto 6 anterior.

▪ **Los honorarios de los auditores y servicios complementarios:** por primera vez se extienden las incompatibilidades a los servicios complementarios definidos en el punto 7 y, se analiza la dependencia económica de los honorarios cobrados por todos los servicios prestados al mismo cliente referidos en el punto 8.

3.3. FEDERACIÓN DE EXPERTOS CONTABLES EUROPEOS

Desde su constitución, la FEE ha tratado la independencia del auditor y el resto de principios que condicionan el ejercicio de su profesión, sirviendo de apoyo a las regulaciones emanadas de la UE (ver Ilustración 16), como por ejemplo la Recomendación de 2002 basada en la disposición de la FEE de 1998 en la que se desarrolla el núcleo común de principios.

Ilustración 16. Evolución de las disposiciones de auditoría de la FEE



Fuente: elaboración propia

Por orden cronológico, destacamos:

- ✓ *Memorándum sobre la independencia del auditor (1988).*
- ✓ *Memorándum sobre independencia y objetividad del auditor (1995).*
- ✓ *Documento de opinión de la FEE sobre el Libro Verde (1996).*
- ✓ *Independencia y Objetividad en la Auditoría estatutaria. Núcleo Común de Principios para la Orientación de la Profesión Europea (1998).*
- ✓ *Documento de opinión de la FEE sobre la próxima Recomendación de la UE sobre Independencia del auditor (2001).*

3.3.1. Memorándum sobre independencia de 1988

La FEE elaboró en 1988 un "Memorándum sobre la independencia del auditor", cuyo principal objetivo es reflejar los principios relativos a la independencia y sus modalidades de aplicación. Consta de cinco partes:

- 1º. Se define el campo de aplicación.
- 2º. "Principio fundamental", se centra en las normas de independencia.
- 3º. "Independencia y normas de funcionamiento de las sociedades".
- 4º. "Independencia y comportamiento del auditor", recoge las consecuencias del principio fundamental sobre las normas de comportamiento profesional.
- 5º. Recopila las medidas de puesta en marcha que suponen las normas de independencia.

Alvarado (2003) destaca que la independencia se aborda desde dos planos

- Factores que afectan a la independencia:
 - Independencia y normas de funcionamiento de las sociedades.
 - Independencia y comportamiento del auditor.
- Aplicación de las normas de independencia.

Se recoge a continuación un resumen con la exposición de estos dos apartados:

Sinopsis 8. Memorándum sobre la independencia del auditor (FEE, 1988)

FACTORES QUE AFECTAN A LA INDEPENDENCIA
Independencia y normas de funcionamiento de las sociedades
El principio fundamental a juicio de la FEE es: <i>"las normas de funcionamiento de las sociedades y la situación del auditor en relación con los órganos sociales, no deben comprometer la independencia del auditor de cuentas respecto de la sociedad"</i> . De este principio se deducen fundamentalmente normas en materia de nombramiento, incompatibilidades, honorarios, de dimisión y de revocación.
NOMBRAMIENTO
El nombramiento del auditor corresponde a la Junta General de Accionistas, aunque en la práctica es el Consejo de Administración, de dirección o de vigilancia, el que lo propone a los accionistas. Se proponen dos medidas: que si el nombramiento está previsto por los estatutos, este nombramiento debería ser explícitamente aprobado por los accionistas; y si no, los Estados miembros deben prever su nombramiento por vía judicial o administrativa.

INCOMPATIBILIDADES PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA

El auditor no puede aceptar o seguir con un encargo cuando, además, ejerce actividades consideradas incompatibles, por ser susceptibles de provocar conflictos de interés, pudiendo afectar a la objetividad del auditor. La FEE entiende por actividades incompatibles con la auditoría de cuentas, el ejercicio de los siguientes puestos: representante legal, empleado, socio, miembro de los órganos de administración, consejero.... Este tipo de tareas son susceptibles de provocar un conflicto de intereses pudiendo afectar a la objetividad del auditor.

HONORARIOS

El importe de la remuneración, o la forma de calcularla, debe fijarse antes del inicio de la auditoría en función de la naturaleza y la importancia de las operaciones a realizar y deberá abarcar toda la duración del servicio. Esta retribución debe ser acordada por la Junta de Accionistas o por el Órgano de vigilancia, nunca por el Órgano de Administración o de dirección. El auditor no podrá recibir ninguna otra retribución por la realización de este servicio.

PROCEDIMIENTO DE DIMISIÓN Y REVOCACIÓN

En este caso, el auditor debe tener la facultad de poder dirigirse él mismo por escrito, al órgano competente de la sociedad (será imperativo si considerase que las circunstancias en las que sus funciones han finalizado, han de ser conocidas por este órgano). O bien a petición de su sucesor, debe indicarle en qué circunstancias terminó su encargo. Esta información de la sociedad auditada en el contexto del respeto de su obligación de guardar secreto profesional³¹.

Independencia y comportamiento del auditor

El principio fundamental es: *"el comportamiento del auditor no debe situar a este en una posición que pueda afectar a su independencia"*. De este principio se desprenden normas relativas a las relaciones personales, lazos financieros y de otras actividades del auditor.

RELACIONES PERSONALES

El auditor debe asegurarse que las relaciones personales no afecten a la independencia, porque este tipo de relaciones puede afectar a la objetividad del auditor colocándolo en situación de conflicto de intereses si, por ejemplo, tuviese que emitir un informe con opinión desfavorable. Así, no deben participar en los trabajos de auditoría en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

³¹ Es el órgano de vigilancia o en su defecto el órgano de dirección de la sociedad el que puede autorizar al auditor a entrar en contacto con el sucesor propuesto; pero, solo es susceptible de ser divulgada la información directamente vinculada con el encargo de auditoría e indispensable para el adecuado cumplimiento del encargo del auditor sucesor.

- ✓ Existencia de relaciones de amistad, de negocios, de sangre (ascendientes o descendientes de primer grado) o de matrimonio con un administrador o miembro del personal de mando de la sociedad auditada, ya que estas relaciones pueden afectar a la objetividad del informe del auditoría.
- ✓ Haber formado, en los dos años anteriores parte del órgano de administración, de dirección o de vigilancia de esa sociedad.
- ✓ Haber contratado, en los dos años anteriores, a un miembro del personal de una sociedad cuyos estados financieros van a ser auditados, asumiendo responsabilidades, en cuanto a la toma de decisiones y su puesta en práctica. Se trata de evitar que el auditor se pronuncie sobre cuentas anuales en las que hubiese participado la persona reclutada con alguna responsabilidad. En la práctica no se estima que la independencia del auditor se vea afectada por haber reclutado a un miembro del personal de la sociedad auditada que no haya asumido responsabilidades en cuanto a la toma de decisiones y su efectiva aplicación.

COMPOSICIÓN DE LA SOCIEDAD DE AUDITORÍA

La composición de la sociedad de auditoría no debe poner en peligro la independencia del auditor. Una sociedad de auditoría no debería aceptar un encargo, cuando la sociedad auditada es: socio, representante legal o miembro del órgano de administración, de dirección o vigilancia de la sociedad de auditoría o representante legal de alguno de ellos o incluso, tener una participación en una entidad vinculada a la sociedad de auditoría (la participación financiera exceda del 20% del capital).

VÍNCULO FINANCIERO

“El auditor no debe percibir una parte importante del conjunto de sus honorarios de una misma sociedad auditada”. A este respecto, la FEE considera que los Estados miembros deberán establecer el límite máximo (el 15%) de la fracción de honorarios que pueden proceder de una misma sociedad auditada.

OTRAS ACTIVIDADES

En general el auditor puede aceptar otros encargos en el área de la contabilidad, la fiscalidad o las finanzas, en la sociedad que audita siempre que no afecten, directa o indirectamente a su objetividad y que no estén prohibidas por el Estado miembro o por las normas profesionales. De todos modos, la FEE propone que se respeten las siguientes normas:

- ✓ Los clientes pequeños no tienen, en la mayoría de los casos especialistas en materia fiscal o contable, por lo que en ocasiones piden al auditor, asesoramiento en estos ámbitos. El auditor deberá cuidar que al dar su opinión no sustituya al juicio del cliente en aspectos sobre los que tendrá que pronunciarse en su informe.
- ✓ Debe evitarse ofrecer servicios complementarios en el que se realicen tareas, que de realizarse mal, afecten no solo a su competencia, sino a su objetividad.
- ✓ No podrán aceptar tareas de dirección, ni responsabilidad en la gestión.
- ✓ No podrán aceptarse encargos en una sociedad en la que, por otra parte, se haya aceptado un trabajo para proteger los intereses de una parte vinculada a esa sociedad.

APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE INDEPENDENCIA

A raíz de su nombramiento, el auditor debe asegurarse que es independiente de la empresa que va a auditar y que a lo largo del tiempo que dure su nombramiento, nada afectará a esta independencia. Así, si a lo largo del mandato, el auditor estimara que se encuentra en una situación que pueda afectar a su independencia debe poner fin a esta situación o "dimitir". El auditor de cuentas debe asegurarse periódicamente de cumplir las normas de independencia y que además las cumplan los asociados, colaboradores, los miembros de los órganos de administración... Cuando el auditor ejerza su actividad en el marco de una sociedad auditora, esta debe esforzarse por evitar que las relaciones personales que puedan comprometer la independencia del auditor aparezcan.

La FEE considera que los Estados miembros deben designar a las autoridades profesionales competentes encargadas de:

- Definir la aplicación práctica de las presentes normas de independencia.
- Establecer procedimientos y sanciones disciplinarios apropiados.
- Aplicar estos procedimientos y sanciones en caso de infracción de las normas de independencia.

Fuente: elaboración propia

3.3.2. Memorándum sobre independencia 1995

Este documento de opinión fue aprobado por el Consejo de la Federación Europea de Expertos Contables el 27 de Junio de 1995 con el disenso de la delegación italiana. El Memorándum comienza definiendo el concepto de independencia, desglosando y acotando sus dimensiones reales y aparentes y ofreciendo un marco de referencia sobre el que el auditor debe valorar este requisito antes de decidir si es apto o no, para desarrollar el encargo.

La FEE considera que existen ciertas situaciones, acciones, funciones o responsabilidades que pueden dañar la independencia. Diferencia entre las que son incompatibles y aquellas que aun estando permitidas deben ser controladas a través de medidas de salvaguarda que protejan la independencia del auditor frente a los riesgos que la amenazan.

Sinopsis 9. Memorándum sobre la independencia del auditor (FEE, 1995)

INCOMPATIBILIDADES
Conexiones con la compañía a auditar
<p>La FEE considera que deben ser evitadas porque suponen amenazas demasiado peligrosas, por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - El auditor no debe mantener ningún interés accionarial directo o indirecto. - El auditor no debe avalar riesgos de clientes u otro tipo de operaciones financieras. - El auditor debe liquidar en el menor tiempo posible (como máximo en el primer año), cualquier interés en la empresa del cliente que le haya llegado por un hecho externo. - El auditor no puede ser representante legal.
Auditoría y otros servicios
<p>En general, la prestación de otros servicios a los clientes de auditoría puede ser beneficiosa, dado que puede incrementar el entendimiento del auditor sobre el negocio del cliente y repercutir positivamente en el servicio de auditoría. En estos servicios se incluyen el asesoramiento en temas financieros o fiscales, o una aclaración técnica o profesional, siempre y cuando el auditor respete las medidas de salvaguarda. Sin embargo, algunos servicios dificultan la objetividad del auditor, como tomar decisiones gerenciales, desarrollar una función de dirección. Por lo tanto, estas decisiones son incompatibles. Además, en cualquier caso, si el auditor asesora debe dejar muy claro que la responsabilidad de las decisiones tomadas y de las cuentas anuales es de la dirección.</p>
Honorarios de auditoría
<p>Los honorarios de auditoría, así como su relación con los ingresos de la firma deben acordarse anualmente y por adelantado, pudiendo variar si parecen situaciones no planificadas. Pero los honorarios no pueden establecerse en función del resultado del trabajo de auditoría. El auditor no debe aceptar la auditoría de un cliente o de un grupo de empresas, cuyos honorarios representen una elevada proporción del ingreso bruto de la firma³².</p>
Nombramiento y renovación del mandato de auditoría
<p>El auditor puede ser nombrado, dependiendo del país, por un período renovable comprendido entre uno a nueve años. La FEE considera que aunque prolongar el contrato tiene la ventaja de un conocimiento profundo de la sociedad auditada, conlleva un grave riesgo por exceso de confianza; por ello, de prolongarse la relación de auditoría con un mismo cliente más de seis años, deberán implantarse medidas de salvaguarda.</p>

³² La proporción que no debe sobrepasar varía según los países entre un 5 y un 15% del total de los ingresos y, se debe calcular sobre una base plurianual de los últimos cinco años. Durante los primeros 5 años y los últimos 3 años de la actividad profesional de un auditor, la regla anterior puede no aplicarse pero será necesario aplicar medidas de salvaguarda de modo que el auditor pueda demostrar que ha sido objetivo en la prestación de su servicio.

Extensión de las limitaciones
Todas estas limitaciones se hacen extensibles al auditor, a los miembros de la familia cercana del auditor, socios o personas cercanas por otras razones, a los empleados, socios, asociados....
MEDIDAS DE SALVAGUARDA
Medidas internas
Son las implantadas como parte del control interno del auditor, para asegurar que los riesgos de conflicto se reconocen, documentan y solucionan. Por ejemplo: involucrar en cada trabajo a otro socio, asegurar que el personal esté entrenado en comunicar cualquier aspecto relacionado con la objetividad, rotación del personal, involucrar en los aspectos relacionados con la independencia a terceros tales como el Comité de Auditoría, otro auditor....y también se recogen medidas tendentes a reducir el riesgo de conflicto departamentalizando el conocimiento.
Se ofrece la posibilidad de que, si un auditor considera que es independiente frente a un cliente, pero cree que se le puede poner en duda, deberá pedir a otro socio con mayor conocimiento o a otro auditor que revise las condiciones. Si la persona que revisa, considera que la independencia aparente no está lesionada, deberá documentar adecuadamente esta conclusión.
Medidas públicas
Haciendo una declaración pública explicando cómo se reconoce y mitiga el riesgo existente de conflicto. Por todo ello, hay que tener en cuenta, que la percepción por parte del público de amenazas sobre la objetividad, no es suficiente para que la auditoría no pueda realizarse, aunque es necesario contrarrestarlas con medidas de salvaguarda. Existen, sin embargo algunos casos para los que la FEE opta por la incompatibilidad por considerar insuficientes las medidas de salvaguarda.

Fuente: elaboración propia

3.3.3. Documento de opinión sobre el Libro Verde de la Unión Europea de 1996

En 1996, al año siguiente del Memorándum sobre la "Independencia y Objetividad del Auditor" de la FEE, la UE emite su Comunicación sobre "El papel, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la Unión Europea", conocido como Libro Verde, que como se observa, en el tema de la independencia sigue la misma estructura que el Memorándum de la FEE (advertencia de amenazas y medidas de salvaguarda). Tras la publicación del Libro Verde, la FEE emite un documento de opinión en el que confirma los razonamientos adoptados referentes a (Alvarado, 2003):

- 1º. Reforzar la capacidad de los auditores para demostrar su objetividad.
- 2º. Asegurar que otros servicios que no son de auditoría no deterioran su imparcialidad.

Con relación a las medidas de salvaguarda, la FEE se pronuncia sobre dos, que no habían sido incluidas en el Memorándum de 1995:

- ✓ Considera que una medida externa de refuerzo sobre los controles internos implantados por el auditor, podría ser la revisión de la evidencia que estos dejen sobre los procedimientos realizados y, las conclusiones alcanzadas por el Comité de Auditoría o por las personas y órganos responsables de proponer el nombramiento del auditor en la entidad auditada. Se reforzaría así la independencia de hecho y en apariencia.
- ✓ Considera que la medida anterior es más eficaz que el divulgar los honorarios pagados al auditor estatutario por servicios de no auditoría. Además, esta medida fue implantada por la SEC en 1978 y retirada en 1981 al no considerarla de utilidad, al juzgar, en función de la experiencia, que la mera relación entre honorarios de auditoría y honorarios por otros servicios no proporciona una visión real de los riesgos sobre la objetividad e independencia del auditor.

3.3.4. Independencia y objetividad en la auditoría estatutaria. Núcleo de principios para la orientación de la profesión europea

El objetivo de este documento es presentar un núcleo común de principios de independencia y objetividad que faciliten el funcionamiento del mercado único de auditoría. Este núcleo común de principios esenciales proporcionará un entorno en el cual cualquier regla de independencia adicional que exista en un Estado miembro, sería de uso puramente nacional y no podría ser impuesta a los auditores estatutarios de filiales extranjeras.

Este documento perfila los conceptos que gobiernan la independencia estatutaria de auditoría y la objetividad, explicando las nociones de independencia de mente y apariencia de independencia y las expectativas de aquellos directamente afectados. Considera las diferentes clases de amenazas que surgen en lo que concierne a la independencia y la objetividad y las posibles salvaguardas, incluyendo incompatibilidades para compensar estas amenazas.

Por lo tanto, este documento recopila y estructura las conclusiones de todos los anteriormente comentados y su contenido ha sido trasladado a la Recomendación de la UE de 2003: "La independencia de los Auditores legales en la UE: un conjunto de principios fundamentales" que ya hemos desarrollado.

3.3.5. The conceptual approach to protecting auditor independence

Documento de opinión de la FEE, publicado en Febrero de 2001, en el que explica que la Comisión Europea publicará en un futuro próximo una recomendación sobre la independencia de los auditores de cuentas titulada: "La independencia de auditores de cuentas en la UE: un conjunto de principios fundamentales". Aunque no es jurídicamente vinculante, se espera que los Estados miembros individuales y organizaciones profesionales modifiquen sus legislaciones y códigos éticos a fin de cumplir con los términos de la Recomendación.

4. NUEVO SISTEMA DE REGULACIÓN TRAS LOS ESCÁNDALOS FINANCIEROS

Sin duda uno de los principales detonantes del cambio de sistema regulatorio que se produce de un modo generalizado a principios del siglo XXI, fue el escándalo de la empresa Enron Corporation, la cual, en cuestión de quince años, pasó de ser una pequeña empresa de gas en Texas, a ser el séptimo grupo empresarial de mayor valor en Estados Unidos. Su gran prestigio estaba relacionado con las consultas que realizaba la administración Bush a su presidente ejecutivo, Kenneth Lay, lo cual influyó para que tuviera millones de inversores captando fondos de pensiones en todo Estados Unidos.

Enron era por un lado, una compañía de servicios diversificada y por otra parte, destacó aplicando el estilo de Wall Street a estos mercados tradicionalmente dormidos. La gran idea de Enron fue considerar todos esos servicios y productos, como "commodities", que podían ser comprados, vendidos y almacenados como si fuesen acciones o bonos. Su actividad financiera creció más rápido que sus operaciones tradicionales, convirtiéndose en un "creador de mercados" dentro de Estados Unidos, siendo el principal proveedor de productos de energía.

Pero este crecimiento no durará mucho, ya que en el año 2001, se descubrirá un agujero negro en sus estados financieros del tercer trimestre, que conduce a la depresión de sus acciones. La SEC inicia una investigación de la empresa y de sus resultados y Enron admite que había inflado sus beneficios y pidió protección por bancarota el 2 de diciembre de ese mismo año. Las audiencias parlamentarias e indagaciones de las agencias reguladoras fueron seguidas por una investigación penal para buscar a los culpables de la caída de Enron. Se descubre que millones de dólares de deuda habían sido escondidos en una compleja red de transacciones, convirtiéndose el caso Enron en el principal de una serie de escándalos que afectaron a la reputación del mundo corporativo estadounidense.

Como resultado directo, el congreso de EE.UU. aprobó una legislación más estricta, conocida como la Ley Sarbanes-Oxley, que impuso mayores requisitos a la contabilidad empresarial y, la firma Arthur Andersen que vulneró el principio de independencia y objetividad al realizar la auditoría del grupo, desaparece del mercado. En palabras de García-Benau y Vico, (2003): "...los hechos han provocado la pérdida de la confianza y la solicitud de un marco regulador estricto que garantice, o al menos reduzca al máximo la probabilidad de falta de independencia".

4.1. ESTADOS UNIDOS

Tras la repercusión social de los escándalos financieros y la caída de la confianza de los inversores en los mercados financieros y en los servicios de auditoría, se publica el 30 de Julio del 2002, la Ley Sarbanes-Oxley, como respuesta a lo ocurrido con Enron.

En una primera aproximación, destacamos que en ella se reafirma la necesidad de que el auditor sea independiente de la administración de la empresa, en hechos y en apariencia y amplía la responsabilidad informativa del auditor. La Sección 404 de la Ley Sarbanes-Oxley "*Evaluación administrativa de los controles internos*" exige a las compañías públicas incluir en su informe anual, una evaluación hecha por la administración acerca de la efectividad de la estructura del control interno y de los procedimientos para la información financiera. El auditor externo debe dar fe e informar sobre dicha evaluación.

En concordancia, se sustituye un sistema basado en la autorregulación de la profesión auditora por un sistema más legalista, con la creación del PCAOB como organismo supervisor del sistema. Recién creado, este organismo emite una norma de auditoría, "*Una auditoría del control interno sobre la información financiera realizada junto con una auditoría de los estados financieros*" (PCAOB Boletín nº 2004-03), aprobada por la SEC en junio de 2004. La nueva norma requiere dos opiniones de auditoría: una acerca del control interno sobre la información financiera y otra sobre los estados financieros (Doupnik y Perera, 2007).

4.1.1. La Ley Sarbaes Oxley

El principal objetivo de la Ley Sarbanes Oxley (en adelante SOX) es proteger a los inversores, mejorando tanto la precisión de los estados financieros, como la fiabilidad de los descubrimientos corporativos realizados, de conformidad con las leyes de valores. La Ley pretende mejorar la protección a los accionistas a través de una serie de medidas, muy exigentes, que afectan a los diferentes agentes que participan en los mercados públicos de empresas. Así, la Ley afecta a los Consejos de Administración, los directivos de estas empresas, los bancos de inversión, los analistas financieros, y también, de un modo importante en la actividad y regulación de los auditores de cuentas (Díaz, 2005).

La presente Ley, aunque es de carácter nacional estadounidense, es aplicable a todas las empresas que están registradas en la New York Stock Exchange (NYSE), en la NASDAQ (National Association of Securities Dealers by Automatic Quotation) y

bajo la supervisión de la Securities and Exchange Commission (SEC). Lo que significa que, rige para todas las empresas extranjeras que cotizan en dichas bolsas de valores. La Sección tercera³³ de la Ley está compuesta por once títulos diferentes, de la que realizamos a continuación una representación gráfica de las regulaciones fundamentales en cada aspecto concreto (Gramling y Karapanos, 2008).

Sinopsis 10. Títulos que componen la sección tercera de la SOX

Título 1	Establece la creación del PCAOB, y redacta todos los aspectos necesarios en cuanto a su creación y desarrollo.
Título 2	En él se tratan los temas relativos a la independencia de los auditores .
Título 3	Hace referencia a la responsabilidad corporativa. Su sección 302 es una de las que se considera dentro de las seis más importantes de la Ley.
	<p>Sección 302</p> <p>Las Reglas de la SEC 13a-14 y 15d-14, requieren que el ejecutivo o ejecutivos principales del emisor y el representante o representantes financieros principales, o quienes desempeñen funciones similares, certifiquen en cada informe anual, el cumplimiento puntual de revelaciones de información, referente al control interno de las empresas y las personas que las representan. Es decir, que la información pública presentada deberá ser certificada por los directivos de la sociedad. En este sentido, los directivos certificarán su responsabilidad y corrección respecto a:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Los informes trimestrales y anuales. - La no existencia de omisiones o información confusa en los estados financieros. - Los controles sobre la información que se envía al mercado y la eficiencia del control interno sobre la misma. - La comunicación de forma efectiva a los auditores y al Comité de Auditoría de los errores o fraudes que se identifiquen.

³³ La Ley está compuesta por tres secciones:

- ✓ Sección 1: muestra los distintos títulos sobre los que se regula, e incluye también una tabla de contenidos de lo que se desarrolla dentro de cada título.
- ✓ Sección 2: es la encargada de las descripciones de distintos conceptos.
- ✓ Sección 3: en ella la Comisión desarrolla las reglas y los procesos de ejecución de las mismas.

Título 4	Denominado "Aumentar los descubrimientos financieros", contiene importantes novedades en cuanto al tema de emisión de información financiera. Destacan las secciones 401, la 404 y la 409.	
	Sección 401	Los estados financieros publicados tienen la obligación de ser precisos y presentados de forma que no contengan afirmaciones inexactas. Estos estados financieros también incluyen todo el material fuera de balance y el contenido de los informes pro-forma. Se obliga al estudio y a la presentación de informes transparentes sobre el alcance de las cuentas resultantes de las operaciones. La aplicación de esta sección se traduce, en el logro de mejoras en los detalles de información y transacciones fuera de balance.
	Sección 404	<p>Trata la obligación de anexar un Informe de Control Interno, exigiendo responsabilidad a la administración y a los auditores. A la administración exige responsabilidad respecto:</p> <p>a) Al establecimiento y mantenimiento de los controles internos para los informes financieros.</p> <p>b) A la identificación del marco sobre el que opera la dirección para determinar la evaluación de la efectividad de los controles de la empresa sobre el informe financiero.</p> <p>c) A la realización y documentación de la evaluación sobre la efectividad de los procedimientos y controles internos de la compañía para el informe financiero.</p> <p>Paralelamente, el informe de los auditores externos debe incluir una evaluación de los procedimientos de control interno para la elaboración de los informes financieros y su efectividad operativa.</p>
	Sección 409	Establece que para aumentar la protección a los inversores, los cambios que se produzcan en la información pública de la empresa que puedan tener un impacto potencialmente significativo, en su situación financiera o en sus operaciones, deberán ser informados de forma mucho más rápida y efectiva.
Título 5	Trata los conflictos de intereses de los analistas.	
Título 6	Considera los recursos y la autoridad de la Comisión.	
Título 7	Es el encargado de los estudios y de los informes.	
Título 8	Regula aspectos entorno a la responsabilidad corporativa y fraude contable. Destaca la sección 802.	
	Sección 802	Esta sección impone multas y/o penas de hasta 20 años de prisión por alterar, destruir, mutilar, ocultar o falsificar registros, documentos u objetos tangibles con la intención de obstruir, impedir o influir en una investigación judicial. Esta sección también impone multas y/o penas de prisión de hasta 10 años a cualquier contable que a sabiendas y deliberadamente viole los requisitos de mantenimiento de todos los certificados de auditoría o revisión de documentos para un período de 5 años.
Título 9	Regula las sanciones por infracciones de los gestores. Destaca la sección 906.	
	Sección 906	Requiere que la alta gerencia certifique, bajo responsabilidad penal, que los estados financieros son materialmente acertados y que las todas transacciones financieras han sido contabilizadas.
Título 10	Regula las declaraciones fiscales de las empresas.	
Título 11	Trata los aspectos relacionados con el fraude corporativo.	

Fuente: elaboración propia

Sinopsis 11. Artículos de la SOX que regulan la independencia del auditor

<p>Sección 201</p>	<p>Se establece la prohibición total para que el auditor de cuentas pueda prestar determinados servicios adicionales a sus clientes de auditoría. La SEC incorpora nueve categorías de servicios complementarios incompatibles con la auditoría de cuentas, estos servicios son:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Elaboración de la contabilidad y servicios relacionados con los registros contables o los estados financieros del cliente de auditoría. 2. Diseño e implantación de sistemas de información financiera. 3. Servicios de valoración sobre el patrimonio o sus elementos, e informes u opiniones sobre la razonabilidad de una transacción ("fairness opinions" y "contribution-in-kind reports"). 4. Servicios actuariales. 5. Auditoría interna. 6. Servicios de management en general o de recursos humanos (contratación de personal, negociador en beneficio de la empresa cliente...). 7. Actuar como corredor ("Broker"), mediador ("dealer"), analista de inversiones o realizar servicios bancarios de inversión. 8. Servicios legales y profesionales como abogado. 9. Cualquier otro servicio que el Organismo de supervisión de las firmas de auditoría determine ("Public Company Accounting Oversight Board", PCAOB).
<p>Sección 202</p>	<p>El Comité de Auditoría deberá autorizar, de forma previa a su contratación, cualquier servicio, sea o no de auditoría, que pretenda contratarse con el auditor de cuentas. La SEC reconoce el importante papel que el Comité de Auditoría debe desempeñar sobre la independencia del auditor, proporcionando un foro para analizar los problemas más significativos, al margen de la gerencia y supervisando el trabajo del auditor.</p>
<p>Sección 203</p>	<p>La rotación de los auditores propone que los socios principales de un equipo de auditoría ("lead and concurring partner") roten cada cinco años, dejando un periodo de carencia de igual duración antes de volver a incorporarse al mismo. El periodo de rotación puede incrementarse hasta los siete años en el caso de otros socios.</p>
<p>Sección 204</p>	<p>Busca el incremento de comunicaciones directas entre el auditor y el Comité de Auditoría en materias como:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Políticas contables significativas. 2. Tratamientos contables alternativos de la información financiera, dentro de los principios generalmente aceptados por la contabilidad. 3. Demás material o comunicaciones escritas entre el auditor y el Comité de Auditoría. 4. Información sobre los servicios de auditoría y complementarios prestados a la firma, así como los importes facturados.
<p>Sección 206</p>	<p>La SOX establece restricciones importantes respecto a la contratación de personal. Para que una entidad contrate personal del equipo de auditoría sin que esto pueda suponer un posible problema de independencia para la firma auditora, se establece un periodo "de enfriamiento" de un año en el que no se pueden producir estas contrataciones para puestos clave (en relación directa con la supervisión financiera de la información del emisor). La normativa previa de la SEC establecía que una firma de auditoría pierde su independencia si un socio, accionista o profesional de la misma acepta trabajo en una empresa cliente, siempre que esta persona mantenga un interés financiero en la firma de auditoría o esté en una posición que pueda influir sobre sus operaciones o políticas financieras.</p>

Fuente: elaboración propia

En cuanto al Título 2 (sinopsis 11), correspondiente a la independencia de los auditores, establece una regulación más estricta de los servicios adicionales que son incompatibles con la prestación de servicios propios de auditoría, porque considera que no hay posibilidad de establecer medidas de salvaguardas. Además, desarrolla los Comités de auditoría como importante filtro para el mantenimiento de la independencia del auditor, ante las posibles presiones de la gerencia de la empresa y todo el proceso de comunicación debe establecerse entre ellos.

Endurece también los requisitos de rotación de los auditores y la contratación por parte de las empresas de personal de la firma de auditoría.

4.1.2. Creación del Public Company Accounting Oversight Board

ES un organismo privado sin ánimo de lucro que se crea por el decreto de la SOX, en el 2002, para supervisar a los auditores de las compañías públicas. La SOX, establecía la misión de proteger a los inversores y el interés público, promoviendo la información clara y la independencia en los informes de auditoría. Para llevar a cabo dicha misión, decreta cuatro responsabilidades primarias, que se otorgarán al nuevo organismo independiente, el PCAOB:

1. El registro de las firmas que auditan las empresas públicas que cotizan en los mercados de valores de Estados Unidos.
2. Inspección de las firmas de contabilidad certificadas.
3. Establecimiento de normas acerca de la realización de la auditoría, el control de calidad, la ética y la independencia.
4. Investigar y disciplinar a las firmas de contabilidad certificadas y a sus asociados, que no violen la Ley o los estándares profesionales.

4.2. UNIÓN EUROPEA

En la introducción de la Comunicación de "Refuerzo de la Auditoría Legal en la UE" de 2003, la Comisión se reconoce que: *"El hundimiento de Enron y los escándalos de información financiera que le han sucedido han incitado llamadas en la Unión Europea para el examen más a fondo de la información financiera, de la auditoría legal, de la gobernanza empresarial y de los mercados de valores. En los últimos 12 meses se ha erosionado en todo el mundo la confianza de los inversores en los mercados de capitales y ha empeorado la credibilidad pública de la profesión de auditoría. Las secuelas de Enron y la respuesta de EE.UU. para restaurar la confianza de los inversores, la Ley Sarbanes-Oxley (SOX), y los recientes problemas en torno a la información financiera en la UE **exigen que se reconsideren las***

prioridades de la UE en la auditoría legal, dentro de las iniciativas de la Comisión sobre la consolidación de la gobernanza empresarial. Paralelamente a la presente Comunicación sobre prioridades de auditoría, la Comisión publicará su Comunicación de "Modernización del Derecho de sociedades y aumento de la gobernanza empresarial en la Unión Europea".

4.2.1. Comunicación "Refuerzo de la Auditoría Legal en la Unión Europea"

Tras observar los progresos alcanzados en cuanto a información financiera, auditoría legal, gobernanza empresarial y mercados de valores mobiliarios, con esta comunicación la Comisión (CE, 2003) desea proseguir sus esfuerzos y proponer su visión de un marco regulador moderno de la auditoría legal en la UE, así como las nuevas iniciativas previstas en este ámbito (Gutiérrez, 2003).

Sinopsis 12. Comunicación de Refuerzo de la Auditoría Legal (UE, 2003)

Medidas de refuerzo de la función de auditoría
<ol style="list-style-type: none"> 1. Empleo de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) en todas las auditorías legales de la UE a partir de 2005. 2. Control público de la profesión de auditoría. 3. Gobernanza empresarial en relación con la auditoría legal, los Comités de Auditoría y el control interno. 4. Código deontológico. 5. Independencia del auditor. 6. Control de calidad. 7. Formación. 8. Sistemas de sanción disciplinaria. 9. Transparencia de las empresas de auditoría y sus redes. 10. Responsabilidad del auditor. 11. Aspectos internacionales de la estrategia de la Comisión: la SOX y reconocimiento mutuo.
Profundización del mercado interior de servicios de auditoría
<ol style="list-style-type: none"> 1. Establecimiento de empresas de auditoría en la UE. 2. Prestación transfronteriza de servicios de auditoría. 3. Estructura del mercado y acceso al mercado de auditoría de la UE.

Fuente: elaboración propia

Dichas iniciativas se proponen esencialmente para: **modernizar la Octava Directiva** sobre el derecho de sociedades; reforzar la infraestructura reglamentaria de la UE; reforzar, a escala comunitaria el control público de la profesión de

auditoría; imponer el empleo de las NIA a la auditoría legal en la UE a partir de 2005; mejorar los sistemas de sanción disciplinaria; imponer la transparencia de las empresas de auditoría y sus redes; en el marco de la gobernanza empresarial, reforzar los Comités de Auditoría y el control interno; **reforzar la independencia del auditor y crear un código deontológico**; facilitar el establecimiento de empresas de auditoría y, finalmente, examinar la responsabilidad del auditor.

Código deontológico: Los recientes escándalos relacionados con la información financiera han generado en la opinión pública la percepción de un comportamiento ético impropio de algunos auditores. Esto ha resaltado la importancia de las directrices éticas para auditores y, la necesidad de que se observen en la práctica. Como punto de partida, la Comisión propone analizar conjuntamente con el Comité consultivo de auditoría los códigos deontológicos nacionales existentes y el Código deontológico de la IFAC. Este análisis podría utilizarse también para considerar si existe una necesidad de tener en la UE un Código deontológico armonizado. Los principios generales podrían establecerse en la Octava Directiva, que contiene ya algunos principios éticos como el principio de integridad profesional.

Independencia del auditor: El objetivo clave del planteamiento de la UE es simple: el auditor legal no debe realizar una auditoría si existe una relación financiera, empresarial, laboral o de otra índole entre él y su cliente (incluida la prestación de servicios distintos de los de auditoría) de modo que un tercero razonable e informado pudiera deducir que compromete la independencia del auditor de cuentas. Este planteamiento de principios con la suficiente orientación para demostrar cómo deben aplicarse, tal vez sea una de las salvaguardas más importantes de la independencia del auditor, ya que le permite abordar cualquier situación en la que puedan surgir riesgos de independencia.

La Recomendación constituye un importante paso en pro de la armonización de un tema polémico y de difícil regulación. La mayor parte de los Estados miembros están ya aplicando la Recomendación, y la Comisión, a través del Comité consultivo de auditoría supervisará de cerca estos ejercicios. Los recientes escándalos en torno a la información financiera han puesto de relieve que la falta (percibida) de independencia de los auditores constituye uno de los problemas principales que inciden en la confianza en el inversor.

La Comisión *propone incorporar los principios de base de la Recomendación* a la Octava Directiva modernizada con el fin de aportar un apoyo sólido jurídico a la independencia del auditor en la UE. No falta quien pide restricciones más rigurosas a

los auditores, habida cuenta de los recientes escándalos. Efectivamente, la esencia del planteamiento de la Comisión puede ser puesta en cuestión por la exigencia de medidas más rigurosas en caso de que surjan nuevos escándalos. En respuesta a ello, y para evitar posibles conflictos de intereses, la Comisión propone realizar un estudio sobre el impacto de un planteamiento más restrictivo de la prestación de servicios adicionales sobre la independencia de los auditores y la profesión de auditoría.

Resumen de las actuaciones sobre la independencia del auditor:

- 1) Incluir los principios sobre independencia del auditor en la Octava Directiva modernizada, que aumentarán la independencia del auditor de conformidad con la actual Recomendación de la Comisión sobre independencia del auditor.
- 2) Estudio sobre el impacto de un planteamiento más restrictivo de los servicios adicionales prestados al cliente de auditoría.

La Comunicación concluye con un plan de acción de diez puntos sobre la auditoría legal:

Tabla 13: Objetivos planteados en la Comunicación de la UE 2003

PRIORIDADES A CORTO PLAZO 2003-2004	
Acción	Descripción
Modernización de la Octava Directiva	La Comisión presentará una propuesta para modernizar la Octava Directiva de 1984 sobre Derecho de sociedades para asegurar una Directiva completa y basada en principios, aplicable a todas las auditorías legales realizadas en la UE. La Octava Directiva modernizada incluirá principios suficientemente claros sobre: control público, control de calidad exterior, independencia del auditor , código deontológico, normas de auditoría, sanciones disciplinarias y el nombramiento y despido de los auditores legales.
Fortalecimiento de la infraestructura reguladora de la UE	Creación de un Comité regulador de las auditorías. El actual Comité de Auditoría de la UE, integrado por los Estados miembros y la profesión, pasa a denominarse Comité consultivo de auditoría.
Fortalecimiento del control público de la UE sobre la profesión de auditoría	La Comisión, junto con el Comité consultivo de auditoría, analizará los actuales sistemas de control público y elaborará unos requisitos mínimos (principios) sobre el control público para ser incluidos en la Octava Directiva, definiendo un mecanismo de coordinación en el ámbito de la UE para reunir los sistemas nacionales de control público en una red eficaz de la UE.

PRIORIDADES A CORTO PLAZO 2003-2004	
Acción	Descripción
Exigir las NIA en todas las auditorías legales de la UE a partir de 2005	La Comisión y el Comité consultivo de auditoría adoptarán medidas para asegurar la correcta aplicación de las NIA a partir de 2005. Estas incluirán: un análisis de los requisitos de auditoría de la UE y de los Estados miembros no cubiertos por las NIA; el desarrollo de un procedimiento de adopción; un informe común de auditoría y traducciones de alta calidad; la Comisión trabajará para mejorar aún más el proceso de elaboración de normas de auditoría de IFAC/IAASB, especialmente asegurándose de que se tiene plenamente en cuenta el interés público. El principio de cumplimiento de las NIA se incluirá en la Octava Directiva.
PRIORIDADES A MEDIO PLAZO 2004-2006	
Acción	Descripción
Mejora del régimen de sanciones disciplinarias	La Comisión fortalecerá los actuales requisitos introduciendo en la Octava Directiva modernizada un principio para regímenes apropiados y eficaces de sanciones.
Aumentar la transparencia de las empresas de auditoría y sus redes	La Comisión elaborará requisitos de información para las empresas de auditoría que cubran, entre otras, sus relaciones con las redes internacionales.
Gobernanza empresarial, fortalecimiento de los comités de auditoría y del control interno	La Comisión y el Comité consultivo de auditoría trabajarán sobre: la designación, despido y remuneración de los auditores legales, así como la comunicación con el auditor legal. Además, examinarán la actual situación en la UE de la implicación del auditor legal en la evaluación y la información sobre los sistemas de control interno para valorar la necesidad de más iniciativas.
Fortalecimiento de la independencia del auditor y del código deontológico	La Comisión llevará a cabo un estudio sobre el impacto de un planteamiento más restrictivo de los servicios adicionales prestados al cliente de auditoría; continuará el diálogo regulador UE-USA sobre la independencia del auditor con la SEC y/o el PCAOB con vistas al reconocimiento de la equivalencia del planteamiento de la UE. La Comisión y el Comité consultivo de auditoría analizarán los actuales códigos deontológicos nacionales y el Código deontológico IFAC para estudiar las acciones más oportunas.
Profundización del mercado interior de servicios de auditoría	La Comisión trabajará en pro del establecimiento de empresas de auditoría con su propuesta de retirar de la actual Octava Directiva las restricciones sobre la propiedad y la gestión; examinará a la prestación de servicios de auditoría de su propuesta sobre el reconocimiento de cualificaciones profesionales modificando la Octava Directiva para incluir un principio para el reconocimiento mutuo; llevará a cabo un estudio sobre la estructura del mercado de auditoría de UE y el acceso al mercado de auditoría de la UE.
Examen de la responsabilidad del auditor	La Comisión realizará un estudio que analizará el impacto económico de los regímenes de responsabilidad de los auditores.

Fuente: elaboración propia

4.2.2. Recomendación de la Comisión Relativa al “Papel de los Administradores”

El 15 de febrero de 2005, la Comisión emite una Recomendación relativa al “Papel de los administradores no ejecutivos o supervisores y al de los Comités de Consejos de Administración o de Supervisión, aplicables a las empresas que cotizan en bolsa”. En ella da unas recomendaciones sobre la composición, formación y funciones de los diferentes Comités de las sociedades, en concreto:

- ✓ Comité de Nombramientos.
- ✓ El Comité de Remuneraciones.
- ✓ El Comité de Auditoría, al que, en el caso del auditor externo contratado por la empresa, establece entre sus funciones: **controlar la independencia** y la objetividad del auditor externo, comprobando, en particular, que el gabinete de auditoría cumpla las directrices vigentes relativas a la rotación de sus socios, el nivel de los honorarios pagados por la empresa y las demás exigencias reglamentarias.

4.2.3. Octava Directiva

Sobre la base de las Recomendaciones analizadas, la de 2000 sobre “El control de calidad de la auditoría legal en la UE requisitos mínimos” y la de 2002 sobre “La independencia de los auditores de cuentas en la UE: principios fundamentales”, la Octava Directiva (2006) se **propone armonizar en gran medida los requisitos de auditoría legal**. Aunque cada país miembro siempre podrá marcar unos requisitos más restrictivos (López Casuso et al. 2005).

En el tema de la ética se apunta que los auditores legales deben respetar las normas éticas más elevadas. Deben por lo tanto, estar sujetos a una ética profesional que abarque al menos su función de interés público, su integridad y objetividad, así como su competencia profesional y diligencia debida. La función de interés público de los auditores legales significa que una amplia comunidad de personas e instituciones confían en la calidad del trabajo de un auditor legal (Del Corte *et al.*, 2006).

La buena calidad de las auditorías contribuye al correcto funcionamiento de los mercados al incrementar la integridad y la eficiencia de los estados financieros. La Comisión podrá adoptar, como normas mínimas, medidas de ejecución relativas a la ética profesional, para lo cual podrá tener en cuenta los principios reflejados en el Código de Ética de la IFAC (Martínez y Yubero, 2007).

Los auditores legales y las sociedades de auditoría deben ser independientes (ver Ilustración 17) cuando realicen auditorías legales. Podrán informar a la entidad auditada de los asuntos derivados de la auditoría, pero deben abstenerse de participar en los procesos de toma de decisiones internos de la entidad auditada. Si se encontraran en una situación en la que la importancia de las amenazas para su independencia, incluso tras la aplicación de salvaguardas para mitigarlas, fuera demasiado grande, deben renunciar al contrato de auditoría o abstenerse de ejecutarlo. La conclusión de que existe una relación que compromete la independencia del auditor puede ser distinta para la relación entre el auditor y la entidad auditada y para la relación entre la red y la entidad auditada.

Ilustración 17. La independencia en la Octava Directiva de 2006



Fuente: elaboración propia

En los casos en que se exija o se permita, de conformidad con las disposiciones nacionales, a una cooperativa en el sentido del artículo 2, apartado 14, o una entidad similar mencionada en el artículo 45 de la Directiva 86/635/CEE, ser miembro de una entidad de auditoría sin fines de lucro, una parte objetiva, razonable e informada no debería llegar a la conclusión de que la relación basada en el carácter de miembro compromete la independencia del auditor legal, siempre que, cuando tal entidad auditora está efectuando una auditoría legal de uno de sus miembros, se apliquen los principios de independencia a los auditores que realizan

la auditoría y a las personas que puedan estar en una posición de ejercer influencia sobre la auditoría legal.

Sinopsis 13. Capítulo IV de la Octava Directiva (UE, 2006)

CAPÍTULO IV. ÉTICA PROFESIONAL, INDEPENDENCIA, OBJETIVIDAD, CONFIDENCIALIDAD Y SECRETO PROFESIONAL	
Artículo 21. Ética profesional	
Los Estados miembros se asegurarán de:	Sujetos a principios de ética profesional. Al menos su función de interés público, su integridad y objetividad, así como su competencia profesional y diligencia debida.
Artículo 22. Independencia y objetividad	
Los Estados miembros se asegurarán de que:	<p>1. El auditor legal y/o la sociedad de auditoría sean independientes de la entidad auditada y no participen en el proceso de toma de decisiones de la misma.</p> <p>2. No exista alguna relación financiera, comercial, laboral o de otro tipo, ya sea directa o indirecta —incluida la prestación de servicios adicionales no relacionados con la auditoría— entre el auditor legal, la sociedad de auditoría o la red y la entidad auditada, sobre la base de la cual una tercera parte objetiva, razonable e informada pueda llegar a la conclusión de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida. Si la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría se viera comprometida por factores como autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza o intimidación, el auditor legal o la sociedad de auditoría aplicarán salvaguardas para atenuarlos. Si la importancia de estos factores en relación con las salvaguardas aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor legal o la sociedad de auditoría se abstendrán de realizar la auditoría legal.</p> <p>Además, los Estados miembros se asegurarán, por lo que respecta a las auditorías legales de las Entidades de Interés Público, de que, cuando resulte adecuado para proteger la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría, un auditor legal o una sociedad de auditoría no realice una auditoría legal en caso de autorrevisión o de interés propio.</p> <p>3. Se documente en los papeles de trabajo de auditoría todas las amenazas significativas a su independencia, así como las salvaguardas aplicadas para atenuarlo.</p>

Fuente: elaboración propia

Algunos ejemplos de amenazas a la independencia de un auditor legal o de una sociedad de auditoría serían intereses financieros directos o indirectos en la entidad auditada, así como el suministro de servicios adicionales no relacionados con la

auditoría. Además, la cuantía de los honorarios recibidos de la entidad auditada o la estructura de los mismos puede amenazar la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría. Los tipos de salvaguarda aplicables para atenuar o suprimir estas amenazas incluyen prohibiciones, restricciones y otras políticas o procedimientos, así como requisitos para la revelación de información. Los auditores legales y las sociedades de auditoría deben negarse a facilitar cualquier tipo de servicio adicional, diferente de la auditoría, que pueda comprometer su independencia. La Comisión podrá adoptar, como normas mínimas, medidas de ejecución relativas a la independencia. Si así lo hiciera, la Comisión podrá tomar en consideración los principios contenidos en la citada Recomendación de 16 de mayo de 2002.

4.3. FEDERACIÓN DE EXPERTOS CONTABLES EUROPEOS

La profesión contable tras haber participado activamente en la reforma de la Octava Directiva (FEE, 2004a y 2004b) reconoce en su informe *Integrity in Professional Ethics* (FEE, 2008) la importancia del comportamiento ético en sus Códigos de ética y su formación. Sin embargo, estos códigos tienden a centrarse en objetividad e independencia y hay poca discusión sobre la integridad.

La FEE cree que cuando se hace referencia a ello, el concepto se interpreta de manera diferente según las distintas personas, sobre todo en un contexto internacional. Lo ilustran con un ejemplo: una empresa de auditoría que requiere que todos sus socios y empleados se sometan a una prueba de independencia anual. En esta hipotética situación el gerente encuentra una manera de “engañar” al sistema y superar la prueba a pesar de que no ha cumplido los requisitos exigidos. Comparte el procedimiento con otros miembros de la firma, alentándoles para que superen la obligación de este modo. Cuando la empresa descubre esto, debería despedir al director, enviando un mensaje a la organización para aclarar que ese tipo de comportamiento no se permite y que actuar con integridad es uno de los valores de la firma.

Por último, la FEE considera que es tarea de la profesión, en un sistema que funcione correctamente, la supervisión de la autorregulación, proporcionando los sistemas de garantía de calidad que garanticen el cumplimiento y respeto de los requisitos éticos de la profesión, incluida la independencia. Como una cuestión de registro, los sistemas de garantía de calidad desarrollados en casi todos los Estados miembros de la UE, incluyen procedimientos para asegurar que el seguimiento y

revisión del trabajo del auditor se ha llevado a cabo en cumplimiento de los requisitos de ética e independencia.

La independencia es el medio principal por el cual el auditor de cuentas demuestra que puede realizar su tarea de manera objetiva. Al tratar con la independencia se debe abordar a la vez: la independencia mental y la apariencia de independencia, es decir, la evitación de hechos y circunstancias que sean significativas para que un tercero informado, cuestionase la objetividad del auditor de cuentas.

5. LOS CÓDIGOS DE ÉTICA

Los Códigos de Ética estudian los deberes y los derechos de los profesionales. Su existencia está justificada (ICJCE, 2008) por el hecho de que uno de los rasgos esenciales de la profesión de auditoría es la responsabilidad pública del auditor en relación con la información financiera, lo cual va más allá de la satisfacción de las necesidades de cada cliente en particular. La defensa del interés público requiere que el auditor aplique principios éticos.

La mayoría de las organizaciones profesionales pertenecen a la IFAC por ello basan sus códigos en el de esta organización internacional, en la que también se basan las regulaciones de la UE como la Octava Directiva y la Recomendación de 2002.

5.1. CÓDIGO DE ÉTICA DE LA INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS

El Comité Internacional de Ética para Auditores (IESBA) ha publicado en julio 2009 una versión revisada del **Código de Ética para Auditores Profesionales**, que entra en vigor en enero de 2011. Se refuerzan significativamente los requisitos de independencia y se especifica que estos requisitos son de cumplimiento para todos los auditores profesionales. El Código revisado ha sido aprobado, tras el examen y aprobación de la Junta de Supervisión del Interés Público (PIOB) y la amplia consulta pública.

"Unas normas de independencia fuertes y claras son vitales para la confianza de los inversores en la información financiera", subrayaba Richard George Presidente de IESBA en su presentación pública. "El aumento en la confianza y la certeza que el flujo de familiaridad de las normas, incluyendo un conocimiento básico de lo que significa ser independiente cuando se prestan servicios asegurados, contribuirá enormemente a la reducción de barreras a los flujos internacionales de capital"³⁴.

³⁴ Traducción libre de "Strong and clear independence standards are vital to investor trust in financial reporting," emphasizes IESBA Chair Richard George. "The increase in trust and certainty that flow from familiarity with standards, including a common understanding of what it means to be independent when providing assurance services, will contribute immeasurably to a reduction in barriers to international capital flows". Noticia publicada en www.ifac.org.

El primer Código de la IFAC se publica en 1998, en vigor hasta el año 2005 en el que se publica el actual, con revisiones en julio de 2006 y 2009. Este Código de Ética, establece los principios éticos fundamentales aplicables a los profesionales de la auditoría y ofrece un marco de referencia conceptual para la aplicación de los mismos. La existencia de este Código de Ética está justificad por el hecho de que uno de los rasgos esenciales de la profesión de auditoría es la responsabilidad pública del auditor en relación con la información financiera, lo cual va más allá de la satisfacción de las necesidades de cada cliente en particular.

El Código revisado mantiene el enfoque basado en principios complementado con los requisitos detallados en su caso, resultando un código robusto, pero también suficientemente flexible para hacer frente a la amplia gama de circunstancias que se enfrentan los contables profesionales.

"Este enfoque también debería contribuir a facilitar la convergencia global", que es uno de los principales objetivos de la IFAC, la convergencia de los códigos nacionales de un país con el Código de Ética. Además, se especifica que los organismos miembros no deben aplicar normas menos estrictas que las establecidas en el Código.

En el tema que nos ocupa, incluye los siguientes cambios para reforzar los requisitos de independencia:

- Se extienden los requisitos de independencia de las auditorías de entidades cotizadas a todas las Entidades de Interés Público;
- La exigencia de un período de reflexión antes de que algunos miembros de la firma de auditoría puedan unirse a sus clientes de auditoría en determinados puestos especificados;
- Ampliar los requisitos de rotación de los socios a todos los socios clave de la auditoría;
- El fortalecimiento de algunas de las disposiciones relativas a la prestación de los servicios de no auditoría a sus clientes;
- La exigencia de un pre o post-examen, si los honorarios de un cliente de auditoría de interés público, superan el 15% de los honorarios totales de la firma durante dos años consecutivos, y
- Prohibición de los socios clave de la auditoría de ser compensados por la prestación de servicios de garantía a sus clientes de auditoría.

El Código contiene tres partes (ver Sinopsis 14):

La parte A establece los principios fundamentales de los auditores profesionales y su ética profesional y proporciona un marco de referencia conceptual que se aplicará a:

- a) Identificar técnicas para cumplir con los principios fundamentales;
- b) Evaluar la importancia de las amenazas detectadas; y
- c) Aplicar salvaguardas cuando sea necesario, para eliminar las amenazas o reducirlos a un nivel aceptable. Las salvaguardas son necesarias cuando el auditor profesional determina que las amenazas no están en un nivel en el que un tercero razonable e informado podría concluir, sopesando todos los hechos concretos y circunstancias a disposición del profesional contable en ese momento, que el cumplimiento de los principios fundamentales no se vea comprometido.

Un auditor profesional deberá utilizar su juicio profesional en la aplicación de este marco conceptual.

Las **partes B y C** describen cómo se aplica el marco de referencia conceptual en ciertas situaciones. Se ofrecen ejemplos de las salvaguardas que pueden ser apropiadas para hacer frente a las amenazas en el cumplimiento de los principios fundamentales. También describen situaciones en las que las garantías no están disponibles para hacer frente a las amenazas y, en consecuencia, la circunstancia o la relación de la creación de las amenazas que debe evitarse. La parte B se aplica a los profesionales auditores en la práctica pública. La parte C se aplica a los auditores profesionales en los negocios. Los auditores profesionales en la práctica pública también pueden encontrar la parte C, correspondiente a sus circunstancias particulares.

"¿Cuándo entiende el Código que deben aplicarse salvaguardas? Las salvaguardas son necesarias cuando el auditor entiende que las amenazas exceden el nivel en el que un tercero razonable e informado podría concluir, después de sopesar todos los hechos y circunstancias cuyo conocimiento está disponible para el auditor en ese momento, que no se vulneran los principios fundamentales. Es este, sin duda, un juicio subjetivo, pero no por ello discrecional. Este juicio debe hacerse sobre la base de un análisis riguroso de los principios básicos del Código y de una exposición no sesgada de los hechos y circunstancias pertinentes al caso analizado. Y todo ello debe documentarse con claridad. Como vemos, el análisis debe hacerse siguiendo el

mismo proceso básico que el auditor debe seguir para aplicar las normas de auditoría: utilizando su juicio de forma argumentada y documentando el mismo. Los principios fundamentales de Integridad, Objetividad, Competencia y Diligencia Profesionales, Confidencialidad y Comportamiento Profesional ya han sido tratados en un epígrafe anterior, por lo que ahora se centrará la atención en los restantes aspectos del Marco Conceptual” (Alió et al., 2010).

El concepto que subyace en el marco conceptual es que el auditor puede enfrentarse a una multiplicidad de situaciones que, como hemos mencionado anteriormente, es imposible analizar en abstracto de forma exhaustiva. Por ello, el Código requiere que se identifiquen, evalúen y afronten las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales.

Por su parte, las salvaguardas que el auditor puede adoptar para mitigar las anteriores amenazas se dividen entre:

- Aquellas creadas por la profesión o la normativa, tales como los requerimientos de acceso a la profesión, los programas de formación continuada, las normas profesionales, etc.
- Las que se refieren al entorno de trabajo. Estas son tratadas en la parte B del Código. Se distinguen:
 - o Las que se pueden implantar de forma general en una firma de auditoría. Ejemplos de estas salvaguardas serían:
 - Que la dirección de la firma activamente promueva el cumplimiento de los principios fundamentales del Código.
 - Políticas y procedimientos para implantar y supervisar controles de calidad en los trabajos de auditoría.
 - Políticas y procedimientos que permitan la identificación de inversiones u otras relaciones entre la firma auditora o miembros del equipo de trabajo y el cliente de auditoría, etc.
 - o Las que se implantan para un trabajo específico. Algunos ejemplos serían:
 - Que un profesional de la firma auditora se involucre en el trabajo a los únicos efectos de revisar el mismo o de asesorar en cómo cumplir con las normas de auditoría.
 - Informar al Comité de Auditoría o al Consejo de Administración de los servicios distintos de la auditoría prestados y de los honorarios facturados por los mismos, etc.

Sinopsis 14. Planteamiento general del Código de Ética de la IFAC

CODIGO ÉTICA IFAC 2009	
PARTE A. APLICACIÓN GENERAL DEL CÓDIGO	
	100 Introducción y Principios Fundamentales. 110 Integridad. 120 Objetividad. 130 Competencia Profesional y debido cuidado. 140 Confidencialidad. 150 Conducta Profesional.
PARTE B. AUDITORES PROFESIONALES EN LA PRÁCTICA PÚBLICA	
	200 Introducción. 210 Nombramiento Profesional. 220 Conflictos de Interés. 230 Segunda opinión. 240 Tasas y otros tipos de retribución. 250 Marketing de Servicios Profesionales. 260 Regalos y atenciones. 270 Custodia de activos de clientes. 280 Objetividad 290 Independencia - los trabajos de auditoría y revisión.
	Estructura de la sección. Enfoque del Marco Conceptual de la Independencia. Redes y empresas de la red. Entidades de Interés Público. Entidades relacionadas con la firma de auditoría Responsables de gobierno. Documentación. Período de compromiso. Fusiones y Adquisiciones. Otras consideraciones. Aplicación del Enfoque del Marco Conceptual de la Independencia. Los intereses financieros. Préstamos y garantías. Las relaciones de negocios. Relaciones familiares y personales. Trabajo con un cliente de auditoría. Asignaciones temporales de personal. Servicio reciente con un cliente de auditoría. Sirviendo como director o funcionario de un cliente de auditoría. Asociación del Personal Superior de largo (incluida la rotación Partner) con un cliente de auditoría. Prestación de servicios distintos de garantía de servicios para clientes de auditoría: <ul style="list-style-type: none"> - Las responsabilidades de gestión. - La preparación de registros contables y estados financieros. - Servicios de valoración. - Servicios de asesoramiento tributario. - Servicios de Auditoría Interna. - Sistemas de TI Servicios. - Servicios de apoyo en litigios. - Servicios Legales.

CODIGO ÉTICA IFAC 2009	
	<ul style="list-style-type: none"> - Servicios de reclutamiento. - Servicios de <i>Corporate Finance</i>. <p>Honorarios:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Honorarios tamaño relativo. - Cuotas vencidas. - Honorarios contingentes. <p>Compensación y Evaluación de Políticas. Regalos y atenciones. Litigios Informes que incluyen una restricción en el uso y distribución.</p>
291 Independencia – en la prestación de otros servicios de Garantía	
	<p><i>Estructura de la sección.</i> <i>Enfoque del Marco Conceptual de la Independencia compromisos de Aseguramiento.</i> <i>Compromisos directos de Información de Garantía.</i> <i>Informes que incluyen una restricción en el uso y distribución.</i> <i>Múltiples Responsables.</i> <i>Documentación.</i> <i>Período de compromiso.</i> <i>Otras consideraciones.</i> <i>Dependencia Económica.</i> <i>Préstamos y garantías.</i> <i>Las relaciones de negocios.</i> <i>Relaciones familiares y personales.</i> <i>Trabajo con clientes de aseguramiento.</i> <i>Servicio recientes con un cliente de aseguramiento.</i> <i>Sirviendo como director o funcionario de un cliente de aseguramiento.</i> <i>Asociación del Personal Superior de largo con los clientes de aseguramiento.</i> <i>Prestación de otros servicios a los mismos clientes.</i> <i>Honorarios.</i> <i>Regalos y atenciones.</i> <i>Litigios reales o amenazas.</i></p>
PARTE C. AUDITORES PROFESIONALES EN EMPRESAS	
	<p>300 Introducción. 310 Posibles conflictos. 320 Preparación y presentación de información. 330 Actuar con la suficiente experiencia. 340 De los intereses financieros. 350 Incentivos.</p>

Fuente: elaboración propia

PARTE A DEL CÓDIGO DE ÉTICA DE IFAC

Se describen los principios fundamentales del Código de Ética de la IFAC.

A. INTEGRIDAD

El principio de integridad impone a los profesionales de la auditoría la obligación de ser honestos y francos en sus relaciones profesionales y de negocios. La integridad lleva asociada igualmente la imparcialidad y la veracidad. Un profesional de la auditoría³⁵ no puede estar relacionado con informes, declaraciones, comunicaciones o cualquier otra información, cuando tenga la certeza de que exista o pudiera existir un riesgo significativo en relación con:

- a. La inclusión de aseveraciones falsas o que puedan conducir a errores significativos.
- b. La inclusión de aseveraciones o informaciones suministradas imprudentemente.
- c. La omisión de información o la inclusión de información confusa cuando dichos aspectos conduzcan o pudieran conducir a interpretaciones erróneas.

Como novedad en 2009 se introduce que cuando un auditor profesional se da cuenta de que el contable se ha vinculado con ese tipo de información, el auditor debe tomar medidas para desvincularse de esa información.

B. OBJETIVIDAD

El principio de objetividad impone a los profesionales de la auditoría la obligación de no permitir que su criterio y juicio profesional se vean afectados por sesgos, conflictos de interés o influencias de terceros.

Un auditor profesional puede estar expuesto a situaciones que pudieran afectar a su objetividad. Resulta imposible definir o tipificar en forma precisa todas las situaciones que puedan presentarse. Todas aquellas relaciones que puedan implicar sesgos indebidos o puedan influir de manera inapropiada en el criterio del profesional de auditoría deben ser evitadas.

³⁵ En la versión de 2009 se utiliza la expresión "shall not knowingly be associated"

En la versión 2009 se especifica que un auditor profesional no podrá realizar un servicio profesional, si una circunstancia o una relación sesga o influye indebidamente en el juicio profesional del auditor con respecto a ese servicio.

C. COMPETENCIA Y DILIGENCIA PROFESIONAL

El principio de competencia y diligencia profesional impone a los profesionales de la auditoría las siguientes obligaciones:

- a. Mantener sus conocimientos y su capacidad técnico-profesional al nivel necesario y suficiente para asegurar que los clientes reciban un servicio profesional competente.
- b. Actuar con la debida diligencia de acuerdo con las normas técnicas y profesionales aplicables cuando presten sus servicios profesionales.

Un servicio competente requiere el ejercicio de criterios profesionales sólidos en la aplicación de los conocimientos y las técnicas profesionales necesarias para el desempeño de dicho servicio.

La competencia profesional se desarrolla en dos fases separadas:

1. Obtención de la competencia profesional inicial.
2. Mantenimiento de la competencia profesional de forma continuada.

El mantenimiento de la competencia profesional requiere del profesional de la auditoría una continua puesta al día de los conocimientos de las técnicas profesionales y de los desarrollos de los negocios. El desarrollo profesional continuado fomenta y mantiene la habilidad que permite a un profesional de la auditoría actuar de forma competente en su entorno profesional.

La diligencia profesional abarca todo lo relacionado con la responsabilidad de actuar de conformidad con los requerimientos de cada mandato y su ejecución cuidadosa, precisa y oportuna.

Un profesional de la auditoría debe tomar las medidas necesarias para asegurarse de que sus colaboradores profesionales tengan el entrenamiento y la supervisión adecuados. Además, el profesional de la auditoría deberá informar siempre que sea

oportuno a sus clientes u otros usuarios de sus servicios profesionales de las limitaciones inherentes a sus servicios para evitar que se confunda o malinterprete el contenido y significado de la opinión del auditor³⁶.

D. SECRETO PROFESIONAL

El principio del secreto profesional impone a los profesionales de la auditoría la obligación de abstenerse de:

- a. Revelar información confidencial obtenida como resultado de sus relaciones profesionales, sin una autorización apropiada y específica, a menos que exista un derecho o deber profesional o legal que lo exija o permita; y
- b. Utilizar información confidencial obtenida como resultado de sus relaciones profesionales para su ventaja personal o la de terceros.

El profesional de la auditoría debe mantener el secreto profesional, incluso en su entorno social. Debe estar atento a la posibilidad de una revelación inadvertida, en particular en circunstancias tales como las que se derivan de una relación familiar o de amistad³⁷.

Un profesional de la auditoría debe proteger el secreto profesional en relación con la información que le haya sido facilitada por un potencial cliente.

Un profesional de la auditoría también debe conservar el secreto profesional, en su caso, dentro de la firma a la que pertenezca excepto por lo que sea estrictamente necesario para el desarrollo del trabajo profesional.

Un profesional de la auditoría debe tomar todas las medidas razonables para asegurar que el personal colaborador bajo su control y las personas a las que realiza consultas o solicita ayuda respeten también el secreto profesional.

La necesidad de cumplir con el principio de secreto profesional se mantiene aún después de finalizar las relaciones entre un profesional de la auditoría y un cliente.

³⁶ La versión de 2009 especifica la mala interpretación de una opinión o de un hecho "avoid the misinterpretation of an expression of opinion as an assertion of fact".

³⁷ En la versión de 2009 se añade "being alert to the possibility of inadvertent disclosure, particularly to a close business associate or a close or immediate family member".

Cuando un profesional de la auditoría cambia de actividad u obtiene un nuevo cliente, tiene derecho a utilizar la experiencia y conocimientos adquiridos en su actividad profesional previa. Sin embargo, no deberá utilizar o revelar ninguna información confidencial obtenida o recibida como resultado de una relación profesional previa³⁸.

E. PROFESIONALIDAD

El principio de profesionalidad impone a los profesionales de la auditoría la obligación de cumplir con las leyes y reglamentos aplicables y evitar cualquier acto que conozca o debiera conocer que pudiera originar descrédito a la profesión³⁹. Dentro de ello se incluye cualquier hecho cuyo conocimiento por parte de un tercero, con una formación y comprensión suficiente de toda la información

³⁸ Se indican una serie de circunstancias en las cuales pudiera requerirse a los profesionales de la auditoría la revelación de información confidencial o en las que esa revelación pueda ser adecuada:

- a. La revelación está permitida por Ley y autorizada por el cliente.
- b. Se requiere la revelación por la normativa legal, en casos como los siguientes:
 - i. Para la elaboración de documentación u obtención de otras evidencias como parte de procedimientos judiciales.
 - ii. En caso de revelación a las autoridades públicas que, en su caso, correspondan de infracciones significativas de la Ley que se pongan de manifiesto en la actividad profesional.
- c. En caso de existencia de un derecho y/o deber profesional de revelación de información, siempre que la Ley no lo prohíba, en los siguientes casos:
 - i. Para cumplir con la revisión de calidad de un organismo profesional o regulador.
 - ii. Para responder a un requerimiento o investigación por un organismo profesional o regulador.
 - iii. Para proteger los intereses profesionales de un profesional de la auditoría en el curso de actuaciones judiciales.
 - iv. Para cumplir con las normas técnicas y requerimientos éticos.

A efectos de decidir si se revela información confidencial, los profesionales de la auditoría deben tener en cuenta los siguientes aspectos:

- a. Si los intereses de cualquiera de las partes interesadas, incluyendo terceros, pudieran verse afectados, aunque el cliente consienta en la revelación.
- b. Aun en el caso de que toda la información relevante sea conocida y haya sido debidamente sustanciada hasta donde haya sido factible, cuando la situación implique hechos no suficientemente probados, información incompleta o conclusiones sin justificación adecuada, se requiere usar el criterio profesional para determinar el tipo de revelación que se hará, si fuese el caso.
- c. El tipo de comunicación esperada y a quién se dirige la misma.
- d. Si las partes a las que se dirige la información son los receptores apropiados.

³⁹ Traducción libre de "with relevant laws and regulations and avoid any action that the professional accountant knows or should know may discredit the profession".

relevante, pudiera resultar en un juicio que afectase negativamente a la buena reputación de la profesión.

Al ofrecer y promocionar sus servicios los profesionales de la auditoría no deben dañar la reputación de la profesión. Los profesionales de la auditoría deben ser honestos y veraces y no deben:

- a. Hacer aseveraciones exageradas sobre los servicios que son capaces de prestar, las aptitudes que poseen, o la experiencia de que disponen.
- b. Hacer referencias que denigren a terceros o comparaciones injustificadas con el trabajo de otros.

Por lo tanto se comprueba que para la IFAC, la **independencia** no es uno de los cinco principios que forman el Código Ético del auditor, sino el modo que posee el auditor para justificar la independencia. Se explicita *“La objetividad y la integridad profesional deben ser los principios preeminentes por los que se rija el auditor de cuentas en su opinión de auditoría de estados financieros. El medio principal por el que el auditor de cuentas puede demostrar al público que la auditoría legal se realiza de conformidad con estos principios es actuando, y pareciendo actuar, de manera independiente”* (CE, 2002).

Sin embargo, en la regulación norteamericana, la SEC y la AICPA consideran la independencia del auditor como uno de los principios fundamentales que deben regular su conducta profesional (ver tabla 14) en la misma relación que la objetividad. En la sección 55 relativa a Objetividad e Independencia expresa *“La objetividad es un estado mental, una cualidad que da valor a los servicios prestados. Es un rasgo distintivo de la profesión. El principio de la objetividad impone la obligación de ser imparcial, intelectualmente honestos, y libre de conflictos de intereses. La independencia se opone a las relaciones que parezcan que muestren un detrimento de la objetividad en la prestación de servicios de los miembros”*.

En la Sección 100.01 *Conceptual Framework for AICPA Independence Standards*, se describe el enfoque basado en riesgos para el análisis de asuntos de independencia que es utilizado por el Comité Ejecutivo de Ética Profesional (PEEC) del AICPA, en el que se desarrollan las normas de independencia. Bajo este enfoque, se evalúa la relación de un auditor miembro de la AICPA con su cliente para determinar si plantea un riesgo inaceptable para la independencia. El riesgo es inaceptable si en la relación estuviese comprometido (o fuese percibido como comprometido por un tercero informado, que tenga conocimiento de toda la información relevante) el juicio profesional del miembro al emitir una opinión sobre el cliente. La clave para la evaluación es identificar y cuantificar

la medida en que existe una amenaza a la independencia y, si existe, si sería razonable esperar que la amenaza ponga en peligro el juicio profesional del auditor y, en caso afirmativo, si puede ser mitigado con eficacia o eliminada. En este contexto, con un enfoque basado en riesgo, se toman las medidas para prevenir las circunstancias que amenazan la independencia desde el compromiso profesional necesario para desempeñar el servicio comprometido.

Tabla 14: Comparativa de Principios de Conducta Profesional

IFAC "Code of Ethics for Professional Accountants" (Código de Ética para Contables Profesionales) Julio de 2009	AICPA "Code of Professional Conduct and Bylaws" (Código de Conducta Profesional y Estatutos) Julio de 2009
<ul style="list-style-type: none"> - La integridad (sección 110) - La objetividad (sección 110) - La competencia profesional y debido cuidado (sección 110) - Confidencialidad (sección 110) - Comportamiento profesional (sección 110) 	<p>PRINCIPIOS DE CONDUCTA PROFESIONAL (50)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Responsabilidad (sección 52) - Interés Público (sección 53) - Integridad (sección 54) - Objetividad e independencia (sección 55) - Debido cuidado (sección 56) - Ámbito y Naturaleza de los servicios (sección 57) <p>INDEPENDENCIA, INTEGRIDAD Y OBJETIVIDAD (100)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Independencia (sección 101) - Integridad y objetividad (sección 102)

Fuente: elaboración propia

PARTE B DEL CÓDIGO DE ÉTICA DE IFAC

La segunda parte del Código detalla ejemplos de la aplicación práctica de los citados principios a situaciones concretas. Dichos ejemplos deben leerse a la luz de los principios que los inspiran y no deben considerarse como un conjunto de reglas exhaustivas que agotan en sí mismas las posibles amenazas a la independencia del auditor.

Algunas cuestiones generales que trata:

- **Aceptación de clientes y trabajos:** antes de aceptar un nuevo cliente, el auditor debe evaluar si su aceptación puede comprometer el cumplimiento de los principios fundamentales. Por ejemplo, porque el cliente esté involucrado en actividades ilícitas. Si las amenazas no pueden ser reducidas a un nivel aceptable mediante el establecimiento de salvaguardas, el cliente debiera ser rechazado. El mismo proceso debe llevarse a cabo para cada trabajo, considerando aspectos tales como su capacidad para llevarlo a cabo, las relaciones existentes con el cliente, las razones por las que el anterior auditor ha dejado de serlo, etc.
- **Conflictos de intereses:** al evaluar la aceptación de un cliente o trabajo, un aspecto relevante es la potencial existencia de conflictos de intereses, ya sean reales, ya sean percibidos como tales, como por ejemplo, el que el auditor tenga negocios comunes con el principal competidor del potencial cliente. El auditor debe evaluar los conflictos existentes, aplicar las salvaguardas que puedan mitigar los mismos, incluyendo la revelación de estos a su potencial cliente y, en caso de que las salvaguardas no reduzcan las amenazas derivadas de dichos conflictos a un nivel aceptable, debe abstenerse de actuar.
- **Segundas opiniones:** cuando a un auditor se le requiere para que exprese su opinión, por ejemplo sobre la aplicación de los principios contables a una situación específica por un cliente no auditado por él, puede surgir una amenaza a los principios de competencia y diligencia profesionales si se manifiesta sobre unos hechos diferentes de aquellos a los que ha tenido acceso el auditor del cliente. El Código indica cómo actuar para gestionar adecuadamente esta amenaza.
- **Otras cuestiones éticas:** esta sección también aborda otras cuestiones éticas tales como las referidas a la forma de determinar los honorarios por los servicios prestados por el auditor, la publicidad de los servicios que ofrece, los regalos que pueda dar o recibir del cliente de auditoría, así como otras cuestiones conexas como las invitaciones recibidas del cliente. Asimismo se aborda el asunto de la custodia de activos de clientes.

Se dedican dos secciones completas específicas sobre la independencia: la 290 de los encargos de seguridad (assurance), y la 291 de los encargos de auditoría.

Se definen los conceptos de red, firma, porque en el caso de encargos de auditoría (del mismo modo que en el caso de la Octava Directiva) se requiere que los miembros del equipo de auditoría⁴⁰, las firmas y la red sean independientes de los clientes de auditoría⁴¹.

Circunstancias concretas

El Código de la IFAC no pretende ser un compendio absoluto ya que el entorno de los negocios cambia rápida y continuamente, por lo que se pueden dar nuevas circunstancias y amenazas para las que sea necesario desarrollar nuevas salvaguardas.

Lo importante es que el auditor realice el ejercicio de evaluar la posibilidad de existencia de cualquier tipo de amenazas a su independencia y actuar en consecuencia (Alió *et al.*, 2010).

Surge la preocupación sobre si prestar ciertos servicios a un cliente de auditoría podría atentar contra la independencia del auditor. El Código indica a los auditores

⁴⁰ El equipo del encargo son todos los socios y empleados de la firma que realizan el encargo y cualesquiera personas contratadas por la firma o por una firma de la red, que aplican procedimientos de seguridad (assurance) para cumplir con el encargo. Esto excluye a los expertos externos contratados por la firma o por una firma de la red (evaluar objetividad del experto externo conforme a la ISA 620).

Los socios clave de auditoría son:

- El socio del encargo.
- El responsable de la revisión de control de calidad del encargo.
- Otros socios de auditoría del equipo del encargo que toman decisiones o realizan juicios clave sobre asuntos significativos en relación con la auditoría de los estados financieros sobre los que se va a expresar una opinión. Por ejemplo, socios que sean responsables de sociedades dependientes o de divisiones significativas.

⁴¹ Cliente de auditoría: cuando es una entidad cotizada, incluye a todas las entidades vinculadas:

- a. Una entidad que tiene un control directo o indirecto sobre el cliente cuando el cliente sea material para dicha entidad.
- b. Una entidad con un interés financiero directo en el cliente, si dicha entidad tiene una influencia significativa sobre el cliente y cuando el interés en el cliente sea material para dicha entidad.
- c. Una entidad que el cliente controla directa o indirectamente.
- d. Una entidad en la que el cliente, o una entidad vinculada al cliente de acuerdo con (c), tiene un interés financiero directo que le otorga una influencia significativa sobre dicha entidad cuando el interés sea material para el cliente y su entidad vinculada de acuerdo con (c).
- e. Una entidad que se encuentra bajo control común con el cliente (una "entidad hermana") si la entidad hermana y el cliente son ambos materiales para la entidad que controla tanto al cliente como a la entidad hermana.

cómo actuar cuando se prestan ciertos servicios distintos al de auditoría a un cliente de auditoría; la importancia de las amenazas que puedan existir dependerá, en ocasiones, de si el cliente de auditoría es o no una Entidad de Interés Público.

Se tratan específicamente algunos servicios como asunción de responsabilidades de la dirección, la preparación de registros contables y estados financieros, los servicios de valoración, los servicios fiscales, los servicios de auditoría interna, los servicios relacionados con los sistemas de tecnología de la información, los servicios de apoyo en disputas o litigios, los servicios jurídicos, los servicios de selección de personal directivo y los servicios de asesoramiento en finanzas corporativas.

- **Intereses financieros:** dada la importancia de la amenaza de interés propio creada, no tendrán un interés financiero directo⁴² o un interés financiero indirecto, pero material, en un cliente de auditoría ni:
 - La firma, un miembro del equipo de auditoría o un miembro de su familia inmediata (el cónyuge —o equivalente— o su dependiente).
 - Otros socios de la misma oficina en la que el socio encargado del contrato está realizando el contrato de auditoría o miembros de su familia inmediata.
 - Otros socios o empleados de la gerencia que prestan servicios que no son de auditoría a un cliente de auditoría, excepto si su involucración es mínima, o miembros de su familia inmediata.
- **Relaciones familiares y personales:** las relaciones familiares y personales entre un miembro del equipo de auditoría y un administrador o directivo de la entidad auditada crea amenazas de interés propio, familiaridad e intimidación.
- **Vinculación prolongada con un cliente de auditoría (rotación):** la vinculación prolongada con un cliente de auditoría crea amenazas de interés propio y familiaridad. Se evaluará cualquier amenaza existente y se aplicarán salvaguardas en caso necesario. Sin embargo, para el caso de que el cliente de auditoría sea una EIP:

⁴² A efectos del Código, si se mantiene el interés a través de un intermediario (por ejemplo, un vehículo de inversión colectiva, o cualquier otra estructura de tenencia de patrimonio) pero se tiene control sobre el intermediario o la capacidad de influir en sus decisiones de inversión, se considera que el interés financiero es directo.

- Rotación de los socios clave de auditoría tras siete años como tal; no pueden volver a esa posición ni al equipo del encargo hasta pasados dos años.
- No obstante, cuando su continuidad sea importante para la calidad de la auditoría y se den situaciones raras e imprevistas fuera del control de la firma (la excepción podría darse en caso de que se requiera rotación y esta no sea posible debido a enfermedad grave del profesional que tendría que sustituir al socio clave de auditoría), se permite su permanencia un año adicional, siempre que la amenaza se pueda eliminar o reducir a un nivel aceptable.
- Cuando un cliente de auditoría se convierte en una EIP, los años en que se ha servido como socio clave en el cliente antes de ser una EIP se tendrán en cuenta para el cómputo del límite de los siete años.
- Excepción para pequeñas firmas: si una firma dispone de poco personal con la necesaria experiencia y conocimiento para ser socio clave de auditoría, la rotación puede no ser una salvaguarda disponible. Si el regulador facilita la excepción de la rotación en tales situaciones y establece salvaguardas alternativas (revisiones externas periódicas), un socio clave de auditoría puede permanecer como tal más de siete años.
- **Responsabilidades de la dirección:** el Código indica que una firma no asumirá responsabilidades de la dirección en un cliente de auditoría (amenazas de interés propio y autorrevisión). Cuando se prestan servicios distintos a los de auditoría a un cliente de auditoría, la firma debe asegurarse de la existencia de un miembro de la dirección del cliente que asuma esas responsabilidades respecto al servicio prestado:
 - Toma de decisiones, juicios significativos.
 - Asumir responsabilidad sobre las acciones a llevar a cabo que resulten como consecuencia del servicio prestado.
- **Preparación de registros contables y de estados financieros:** la preparación de registros contables y de estados financieros al cliente de auditoría crea amenaza de autorrevisión. La Dirección es la responsable de la preparación y fiel presentación de los estados financieros. Se hace distinción entre:
 - Entidades que no son de Interés Público. Se pueden prestar servicios relacionados con la preparación de los registros contables y estados financieros cuando sean de naturaleza mecánica o rutinaria (por ejemplo, servicios de nóminas basados en información del cliente,

registro de transacciones basado en los asientos aprobados por el cliente, preparación de estados financieros en base al balance de sumas y saldos).

- Entidades de Interés Público. Excepto en situaciones de emergencia no se pueden prestar servicios de teneduría de libros de contabilidad, incluyendo servicios de nóminas, preparación de estados financieros o información financiera que forma la base de los estados financieros. A pesar de lo anterior, se permiten si son de naturaleza mecánica o rutinaria, si no los presta un miembro del equipo de auditoría y se prestan a divisiones o entidades relacionadas que sean inmateriales o que el servicio prestado no sea material para estas.
- **Servicios de valoración:** estos servicios prestados a un cliente de auditoría generan amenaza de autorrevisión, la cual se evaluará y, si es necesario, se aplicarán salvaguardas. No obstante:
 - Entidades que no son de Interés Público. Si el servicio de valoración puede tener un efecto material sobre los estados financieros sobre los que se va a opinar y además envolvería un alto grado de subjetividad, no hay salvaguarda posible, la firma no prestará este tipo de servicio a un cliente de auditoría.
 - Entidades de Interés Público. No se prestará un servicio de valoración si este va a tener un efecto material sobre los estados financieros sobre los que se va a opinar.
- **Servicios fiscales:** en el Código se hace distinción entre los diferentes tipos de servicios que integra la prestación de servicios fiscales:
 - Preparación de declaraciones de impuestos. La preparación de declaraciones de impuestos incluye asistir al cliente con las obligaciones formales de cumplimentación de los impuestos y, responder en nombre del cliente ante las autoridades fiscales debido a las solicitudes de información adicional. Se basa en información histórica, su análisis y presentación de dicha información ante las autoridades fiscales. Generalmente, no se crea amenaza a la independencia si la Dirección del cliente toma responsabilidad sobre los impuestos, incluyendo cualquier juicio significativo realizado.
 - Cálculos de impuestos con el fin de preparar los asientos contables. Se puede crear una amenaza de autorrevisión. En este caso, se evaluará la importancia de cualquier amenaza que pueda surgir y se aplicarán salvaguardas en caso necesario.

- Planificación fiscal y otros servicios de asesoramiento fiscal. Se puede crear una amenaza de autorrevisión, por lo que se evaluará la importancia de cualquier amenaza que pueda surgir y se aplicarán salvaguardas en caso necesario.
- Asistencia en la resolución de contenciosos fiscales. No se prestará el servicio si este consiste en actuar como abogados representando al cliente ante los tribunales para la resolución de un contencioso fiscal y las cantidades relacionadas son materiales para los estados financieros sobre los que se va expresar una opinión. Se puede asesorar al cliente en contenciosos fiscales mediante análisis, preparando respuestas a solicitudes de información, etc.
- **Servicios de auditoría interna:** no se asumirán responsabilidades de la dirección en la prestación de servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría⁴³.
- **Importancia de los honorarios:** cuando los honorarios totales procedentes de un cliente de auditoría representan una parte importante de los honorarios totales de la firma, de una oficina de la firma, o del socio encargado del cliente, surgen amenazas de interés propio e intimidación. Se evaluará cualquier amenaza existente y se aplicarán salvaguardas en caso necesario.

Cuando el cliente de auditoría es una EIP, si durante dos años consecutivos los honorarios de un cliente de auditoría y de sus entidades vinculadas, superan el 15% de los honorarios totales recibidos por la firma, la amenaza es tan significativa que no se podrá continuar con el cliente a menos que se informe a los responsables del gobierno de la entidad y se trate con ellos la salvaguarda a aplicar. Debería plantearse la revisión previa, o posterior a la emisión del informe de auditoría, realizada por un profesional que no pertenezca a la firma que emite la opinión de auditoría o por un organismo regulador de la profesión.

En años sucesivos que excedan del 15%, se llevarán a cabo anualmente las salvaguardas descritas en el párrafo anterior.

⁴³ Cuando los resultados de servicios de auditoría interna prestados a un cliente de auditoría se utilicen en la realización de la auditoría, se ha de aplicar el marco conceptual para evaluar la importancia de la amenaza de autorrevisión y, en su caso, aplicar salvaguardas.

Si exceden significativamente del 15%, la revisión que se llevará a cabo será previa a la emisión del informe de auditoría.

Se concluye que si se realiza un incumplimiento inadvertido, no se comprometerá la independencia si se asegura que la firma tiene establecidos procedimientos y políticas de control de calidad adecuados (equivalentes a la Norma Internacional de Control de Calidad, ISQC 1) para salvaguardar la independencia; y una vez descubierta la infracción se corrige rápidamente y se aplica cualquier salvaguarda para eliminarla o reducirla.

5.2. OTROS CÓDIGOS DE ÉTICA

A partir del Código de Ética de la IFAC, numerosos organismos emiten sus propios Códigos de comportamiento de obligado cumplimiento para los auditores pertenecientes a esa corporación. Se repasa brevemente el caso de EEUU, Gran Bretaña y España.

5.2.1. Código de conducta profesional en Estados Unidos

El American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), en su última revisión, ha actualizado la versión oficial de su Código de Ética a 31 de enero de 2013. Su contenido se resume brevemente en la Sinopsis 15.

Sinopsis 15: La independencia en el Código de Ética del AICPA

CODIGO ÉTICA AICPA	
	<p>Introducción.</p> <p>Sección 50 - Principios de Conducta Profesional.</p> <p>Artículo 90 - Reglas: aplicabilidad y definiciones.</p> <p>Artículo 100 - Independencia, Integridad y Objetividad.</p>
	<p>Artículo 101 – Independencia.</p> <p>En virtud de las interpretaciones del artículo 101 – Independencia.</p> <p>101-2- Empleo o asociación con el cliente.</p> <p>101-3- Funcionamiento de los Servicios de no auditoría.</p> <p>101-4- Honorario Directores y Fideicomisos de las Sociedades sin ánimo de lucro.</p> <p>101-5- Préstamos de clientes de las instituciones financieras.</p> <p>101-6-Efecto de Juicios sobre la amenaza de Independencia.</p> <p>101-8- Efecto sobre la independencia de los intereses financieros de no-clientes o inversores</p> <p>101-10- Efecto sobre la independencia de relaciones con las entidades</p>

CODIGO ÉTICA AICPA	
	<p>incluidas en la Contabilidad Pública.</p> <p>101-11-Modificación de la aplicación del artículo 101 para ciertos acuerdos de emitir informes de uso restringido de acuerdo a las Normas de Compromiso de Garantía.</p> <p>101-12-Independencia y acuerdos de cooperación con los clientes.</p> <p>101-14-Efecto de las estructuras alternativa en la Aplicación de las Reglas de la Independencia.</p> <p>101-15, Relaciones financieras.</p> <p>101-17-Redes y empresas de la red.</p>
	<p>Sección 200 - Principios Generales de Contabilidad.</p> <p>Sección 300 - Responsabilidades de los Clientes.</p> <p>Sección 400 - Responsabilidades respecto a los colegas.</p> <p>Sección 500 - Otras responsabilidades y prácticas.</p> <p>Apéndices.</p>

Fuente: elaboración propia

5.2.2. Grupo de trabajo independiente en Reino Unido

En Reino Unido (ICAEW, 2008), un grupo de trabajo independiente establecido por el Financial Reporting Council (FRC) y el Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW) ha publicado un nuevo Código para ocho firmas de auditoría, en concreto para Baker Tilly, BDO, Deloitte, Ernest & Young, Grant Thornton, KPMG, PKF y PricewaterhouseCoopers, que, juntas, auditan cerca del 95% de las compañías registradas en el Main Market del London Stock Exchange. El Código establece el principio por el que las firmas de auditoría deberían designar dentro de su estructura de gobierno, personal no ejecutivo independiente; a la vez que establece un punto de referencia de buen gobierno para firmas que operan en el amplio mercado de auditoría. El Código es el resultado de una recomendación hecha por el Market Participants Group de FRC, y está diseñado en principio para ser útil a accionistas en compañías registradas. A su vez, el Código está inspirado sobre aspectos del UK Corporate Governance Code, incluyendo la estructura de principios y provisiones. El grupo de trabajo recomienda que el Código, deba aplicarse a firmas que auditen más de 20 compañía registradas.

5.2.3. Código de Ética del Instituto de Censores Jurados de Cuentas

El Instituto de Censores Jurados de Cuentas (ICJCE) es una de las organizaciones que integra la IFAC y por tanto, su Código de Ética (ICJCE, 2008) cumple lo

establecido como contenido mínimo. Se resume a continuación por ser el Código de obligado cumplimiento para un gran porcentaje de los auditores de nuestro país. Sigue la estructura de principios, ya comentada con un sistema de amenazas y salvaguardas. Además de la introducción se compone de una primera parte en la que aclara el enfoque del marco de referencia conceptual, una segunda que recoge los principios fundamentales y una tercera y última que trata de las amenazas y salvaguardas.

En su introducción, justifica la existencia de este Código de Ética en el hecho de que uno de los rasgos esenciales de la profesión de auditoría es la responsabilidad pública del auditor en relación con la información financiera, lo cual va más allá de la satisfacción de las necesidades de cada cliente en particular. La defensa del interés público requiere que el auditor aplique los principios éticos contenidos en este Código. El marco conceptual proporciona una guía en relación con los principios éticos fundamentales aplicables en el desarrollo de la profesión de auditoría. Los profesionales de la auditoría tienen que aplicar este marco conceptual con objeto de identificar las amenazas al cumplimiento de estos principios fundamentales, evaluar su importancia y aplicar las necesarias salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable, de tal forma que no se ponga en entredicho el cumplimiento de los principios fundamentales.

El enfoque del marco de referencia conceptual explica que, las circunstancias en las que los profesionales de la auditoría desarrollan su actividad pueden dar origen a amenazas concretas en relación con el cumplimiento de los principios éticos fundamentales. Resulta imposible definir la totalidad de las situaciones que pueden originar tales amenazas y concretar las actuaciones que pudieran mitigar las mismas. Por otra parte, existe una notable variedad en la naturaleza de los trabajos desarrollados por los profesionales de la auditoría, lo cual implica que los riesgos y amenazas que afectan a cada tipo de trabajo sean diferentes y requieran, por tanto, la aplicación de medidas y salvaguardas diferentes.

Como consecuencia de ello, el interés general requiere un marco conceptual que permita al profesional de la auditoría identificar, evaluar y responder adecuadamente a las amenazas que puedan afectar al cumplimiento de los principios éticos fundamentales.

El profesional de la auditoría debe establecer los controles y los procedimientos necesarios que le permitan identificar cualquier amenaza significativa que pueda

afectar al desarrollo de su práctica profesional y, en la medida de lo posible, planificar las acciones apropiadas para cada tipo de amenaza.

A continuación, define esos principios fundamentales en: integridad, objetividad, competencia y diligencia profesional, secreto profesional y profesionalidad. Definen también, las amenazas potenciales que pueden comprometer el cumplimiento de esos principios éticos fundamentales. La mayor parte de ellas pueden clasificarse dentro de alguna de las siguientes categorías: de interés propio, de autorrevisión, de abogacía o de mediación, de familiaridad, de intimidación. Las salvaguardas que pueden eliminarlas o reducirlas a niveles aceptables o los controlables, pueden provenir de la aplicación de las normas profesionales y de la legislación vigente, de los controles establecidos por el propio profesional de la auditoría o de sus propias actuaciones específicas con arreglo a este marco de referencia.

Las salvaguardas que establece la normativa son muy diversas y no se puede considerar un listado cerrado, lo cual implica que no están limitadas. A modo de ejemplo se citan:

- Requisitos de formación, entrenamiento y experiencia para tener acceso a la profesión.
- Requisitos de formación profesional continuada.
- Normas profesionales.
- Procedimientos de control y disciplinarios profesionales o regulados.
- Revisión externa por un tercero legalmente facultado de los informes, comunicaciones o información generados por profesionales de la auditoría.
- Sistemas de denuncia adecuados y debidamente divulgados, bajo la tutela de la profesión o de un regulador.

El profesional de la auditoría puede llegar a encontrarse en circunstancias que le lleven a una situación de conflicto como consecuencia de la aplicación de las normas éticas. Si tal tipo de situación llegara a presentarse, deberá sopesar todos los factores que intervienen en la situación, los hechos relevantes, los posibles cursos de acción y los efectos que los mismos puedan producir sobre su actuación profesional y sobre terceros. En caso de que no pueda encontrar una salida apropiada al conflicto, podrá solicitar la opinión o consejo de otros profesionales de la auditoría y de su Corporación Profesional. Una vez agotadas todas las vías razonables de salida de conflicto ético sin que sea posible su resolución, el auditor deberá renunciar al mandato o al cliente.

6. EXPECTATIVAS DE REGULACIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA

El objetivo de la Comisión Europea es reforzar la independencia de los auditores y abordar los conflictos de intereses inherentes al panorama actual, que se caracteriza por factores tales como los bajos niveles de rotación de las empresas de auditoría, nombramiento por la misma empresa a la que hay que verificar, fuerte dependencia económica, prestación de servicios adicionales...

De hecho, en la introducción de reglamento de EIP (CE, 2011c) la Comisión afirma "la independencia (...) no está garantizada ni se puede demostrar en el contexto de un paradigma en el que la auditoría representa en realidad un servicio comercial más entre muchos otros. La inexistencia de licitaciones regulares de los servicios de auditoría, unida a la falta de rotación periódica de las sociedades que los realizan, ha privado a estos servicios de su atributo más característico: la actitud de escepticismo profesional".

Cronológicamente se publica el Libro Verde de Auditoría: lecciones de la crisis (CE, 2010) en la que plantean a los diversos interesados una serie de cuestiones sobre los temas comentados. Tras el análisis de las respuestas recibidas, en 2011, la Comisión propone cambios en la Octava Directiva y un reglamento con los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (EIP), consideradas como aquellas entidades que poseen una relevancia pública especial a causa de su actividad, tamaño o número de empleados, o bien debido a que su estructura empresarial determina que su círculo de interesados sea amplio. Se comentan brevemente estos documentos.

6.1. LIBRO VERDE 2010

Se plantea un nuevo Libro Verde a finales del año 2010, más concretamente en el mes de octubre (CE, 2010), solicitando la opinión a diversos colectivos sobre diferentes aspectos relacionados con la independencia del auditor. Tras mantener abierto el plazo de recepción de aportaciones hasta diciembre de 2010, en febrero del año siguiente, la Comisión Europea hace públicas las principales aportaciones realizadas por los diversos países. En septiembre de 2011, el Parlamento informa de su opinión concreta sobre las cuestiones analizadas, mientras que la Comisión Europea anuncia sus propias propuestas en el mes de noviembre.

El Libro Verde (CE, 2010) bajo el epígrafe denominado como "Gobernanza e Independencia" desarrolla todas aquellas cuestiones relacionadas con el conflicto de

interés que pueden surgir de la relación entre el auditor y la empresa cliente, de la falta de rotación del auditor y de la prestación de otros servicios no considerados de auditoría.

Ilustración 18. Libro Verde 2010



Fuente: elaboración propia

En la tabla 16 se recogen las cuestiones planteadas respecto al tema de la independencia. Todas las propuestas enviadas por los diferentes usuarios como respuesta a las cuestiones planteadas, han sido analizadas y revisadas por la Comisión Europea y publicadas el 4 de febrero de 2011 en su web (CE, 2011). La clasificación de las aportaciones realizadas al Libro Verde (Yáñez *et al.*, 2011) presenta la misma estructura para cada uno de los temas cuestionados: en primer lugar, las opiniones recabadas de la profesión auditora segmentada a su vez en las aportaciones de los Colegios Profesionales y Asociaciones Vinculadas a la profesión, las Grandes Multinacionales, denominadas por la literatura como las Big 4 (Deloitte, Pricewaterhouse-Coopers, Ernst&Young y KPMG) y el resto de firmas de auditoría agrupadas bajo un genérico Firmas de Auditoría Medianas y Pequeñas (en adelante auditoras PYMES). En segundo lugar y tras los criterios de los auditores, se presenta la opinión de los inversores, seguida de los juicios realizados por las autoridades públicas, los académicos y en último lugar, el punto de vista de las compañías auditadas personalizada por los que preparan la información y los ejecutivos de las empresas.

Tabla 15. Cuestiones planteadas sobre Independencia en el Libro Verde

GOBERNANZA E INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES	
Nombramiento y remuneración de los auditores	
	Posible conflicto de interés provocado porque los auditores son nombrados y pagados por la entidad que ha de ser auditada, y ello en el marco de un proceso de licitación comercial.
	(16) <i>¿Existe un conflicto por el hecho de que el auditor sea nombrado y remunerado por la entidad auditada? ¿Qué mecanismos alternativos recomendaría usted en este contexto?</i>
	(17) <i>¿Estaría justificado el nombramiento por un tercero en determinados casos?</i>
Rotación obligatoria	
	Las situaciones en las que una empresa lleva décadas nombrando a la misma sociedad de auditoría parecen incompatibles con las normas que serían deseables en materia de independencia. Por mucho que los “principales socios auditores” roten con regularidad, conforme establece actualmente la Directiva, todavía persiste la amenaza de familiaridad. En este contexto, habría que plantearse la rotación obligatoria de las sociedades de auditoría y no solo de los socios auditores. La Comisión comprende los argumentos relativos a la pérdida de conocimientos a resultas de la rotación. Sin embargo, desea examinar las ventajas e inconvenientes de esta rotación, especialmente de cara a promover y mantener la objetividad y el dinamismo en el mercado de auditorías. Para evitar que los socios cambien de empresa para “llevarse consigo” a determinados clientes, las normas en materia de rotación deberían garantizar, si se adoptan, que roten no solo las empresas, sino también los socios.
	(18) <i>¿Debería limitarse en el tiempo la continuidad del contrato con sociedades de auditoría? En caso afirmativo, ¿cuál debería ser la duración máxima del contrato con una sociedad de auditoría?</i>
Servicios distintos de la auditoría	
	En la UE no existe ninguna prohibición que impida que los auditores ofrezcan servicios distintos de la auditoría a los clientes. Según la Octava Directiva no se deberían prestar servicios de auditoría en casos en los que “una tercera parte objetiva, razonable e informada pueda llegar a la conclusión de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida”. Sin embargo, esta norma se ha aplicado hasta la fecha de forma muy diferenciada en la UE.
	(19) <i>¿Convendría prohibir la prestación de servicios distintos de la auditoría por parte de sociedades auditoras? ¿Debería aplicarse esta prohibición a todas las sociedades y a sus clientes o únicamente a determinados tipos de entidades, como las entidades financieras sistémicas?</i>

GOBERNANZA E INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES	
Estructura de honorarios	
	Cabría prever la limitación de la proporción de los honorarios que puede percibir una sociedad de auditoría de un único cliente auditado con respecto a los ingresos totales de la sociedad por las auditorías realizadas, junto con la adecuada revelación de información.
	<i>(20) ¿Habría que regular el nivel máximo de honorarios que una sociedad de auditoría puede percibir de un único cliente?</i>
Transparencia, gobierno y estructura de las firmas de auditoría	
Publicación de los estados financieros	
	Habría que examinar cómo lograr más transparencia en los propios estados financieros de la sociedad de auditoría. En el caso de las redes mundiales, la transparencia debería abarcar toda la red.
	<i>(21) ¿Sería aconsejable introducir nuevas normas en materia de transparencia de los estados financieros de las sociedades de auditoría?</i>
Requisitos organizativos	
	Las sociedades de auditoría deberían reforzar su gobierno corporativo y los requisitos organizativos para mitigar en mayor medida los conflictos de intereses y reforzar su independencia.
	<i>(22) ¿Qué otras medidas podrían preverse con respecto a la gobernanza de las sociedades de auditoría para mejorar la independencia de los auditores?</i>
Revisión de las normas de propiedad y del modelo de sociedad de personas	
	En la actualidad, la Directiva exige que los auditores posean la mayoría de los derechos de voto en una sociedad de auditoría y controlen el Consejo de Administración. La Comisión considera que habría que revisar la justificación de estas disposiciones
	<i>(23) ¿Convendría explorar estructuras alternativas para que las sociedades de auditoría puedan obtener capital de fuentes externas?</i>
Auditorías de grupos	
	A menudo, las auditorías de grandes grupos que operan en múltiples países corren a cargo de grandes redes mundiales, en vista del gran volumen de recursos que requieren estas auditorías. La Comisión considera que es preciso reforzar el papel de los auditores de grupos.
	<i>(24) ¿Apoya usted las sugerencias con respecto a los auditores de grupos? ¿Tiene alguna otra idea en esta materia?</i>

Fuente: elaboración propia a partir del Libro Verde (2010)

6.1.1. Nombramiento del auditor

Se cuestiona si existe un conflicto por el hecho de que el auditor sea nombrado y remunerado por la entidad auditada y si estaría justificado el nombramiento por un tercero en determinados casos.

Respecto a los Colegios Profesionales y Asociaciones Vinculadas a la profesión, la mayoría de los encuestados han respondido que el Código de Ética y/o los Comités de Auditoría, son suficientes garantías para hacer frente a cualquier riesgo potencial que afecte a la independencia; son minoría los que reconocen el conflicto en el status quo actual. Del mismo modo, aunque la gran mayoría rechaza la designación por terceros, algunos sí señalan que en casos muy excepcionales (entidades de importancia significativa) podría haber alguna participación de terceros; por ejemplo, se cita el derecho de un supervisor de vetar la designación del auditor, la participación gubernamental en empresas beneficiarias de fondos públicos o cuando una entidad no tiene auditor o se niega a nombrar a uno.

Se muestra un *gap de expectativas* en este tema porque mientras las Big 4 no perciben un conflicto respecto al nombramiento de auditores y consideran que el sistema actual funciona bien siempre que exista un efectivo Comité de Auditoría (López Gavira *et al.* 2007), el *resto de firmas auditoras* opinan que el conflicto principal que hay que evitar es que el equipo de gestión de la empresa auditada tenga un papel preponderante en el nombramiento del auditor.

Algunos miembros de las auditoras más pequeñas opinan que, para que más firmas de auditoría tengan acceso al segmento de las sociedades cotizadas, un regulador integrado en un órgano de supervisión europeo podría nombrar al auditor de un listado, suficientemente amplio, para que un número de firmas PYMES tuviesen acceso al segmento de empresas cotizadas. Sin embargo, el nombramiento y la remuneración por un tercero no sería justificable en las empresas más pequeñas debido, principalmente, a la carga administrativa.

Por su parte, la mayoría de los inversores se oponen a "*un escenario donde el papel de la auditoría es el de una inspección reglamentaria en donde el nombramiento, la remuneración y la duración del contrato sería la responsabilidad de un tercero, tal vez un regulador, en lugar de la propia empresa*", como se hace referencia en el Libro Verde. En su opinión, este hecho minaría seriamente la responsabilidad de los auditores y su relación con los accionistas, aunque aceptan la intervención de un tercero, por ejemplo cuando el informe del auditor y los estados financieros sean

considerados engañosos por parte de un grupo de accionistas o las autoridades de supervisión.

Como posibles vías para hacer frente a estos conflictos, se proponen las siguientes medidas:

- a) Los accionistas deberán siempre aprobar al auditor. En concreto, el nombramiento o reelección del auditor debe estar siempre sujeto a la aprobación de la Junta General de Accionistas. La propuesta considera que debe ser realizada por los miembros independientes del Comité de Auditoría.
- b) La Comisión debería tomar medidas para aumentar la responsabilidad del auditor y conseguir que el Comité de Auditoría sea independiente y totalmente comprometido en el proceso de auditoría.
- c) Deberían existir unas normas mínimas de transparencia en cuanto a la relación entre la empresa y sus auditores. Esto aseguraría que los accionistas tomen decisiones adecuadas. Se trata de tomar medidas tales como: incluir las cantidades pagadas al auditor en los estados financieros; la no revisión de los honorarios mientras esté vigente el contrato de auditoría (por ejemplo, tres años); que se haga pública la duración del contrato de auditoría y la fecha de la última renovación; y los motivos específicos por los que el consejo recomienda la elección/renovación.
- d) Debería haber más transparencia en relación con el cambio de auditor y las opiniones del auditor saliente. Este hecho es considerado como una gran debilidad en la gestión empresarial europea.
- e) Los cambios en los auditores deben ser explicados mejor y no se debe poder utilizar la confidencialidad como una razón para no declarar una razón más significativa.
- f) La remuneración de los empleados y socios de sociedades deben estar más alineados con la garantía de auditorías de alta calidad, en lugar de su contribución al volumen de negocios y fines de lucro.
- g) Un regulador independiente debería tener la facultad de estar en desacuerdo sobre la elección de un auditor por parte de la empresa y por consiguiente, en ese caso la entidad debería designar a otro auditor.

Las Administraciones Públicas, aunque reconocen un conflicto de intereses inherente, se mostraron contrarias a un control público que prohíba a la entidad auditada, el nombramiento y la remuneración de los auditores en todos los casos. Se acepta alguna alternativa a la situación actual con dos premisas: en primer lugar, el nombramiento y remuneración de los auditores deben ser realizados por el

Comité de Auditoría, que debe ser independiente del ejecutivo de la entidad; en segundo lugar, podría estar justificada el nombramiento por terceras personas en el caso de ciertas EIP. Es ya una práctica en algunos Estados miembros que la autoridad reguladora tiene el "derecho de veto" y se considera como un medio eficaz para controlar el nombramiento del auditor.

Por último, los académicos proponen mejorar la transparencia de las tarifas con el establecimiento de un límite inferior como un camino a seguir para evitar "lowballing".

6.1.2. Rotación del auditor

Ante el planteamiento de limitar en el tiempo la continuidad del contrato con sociedades de auditoría y, la duración máxima del contrato, las principales aportaciones son de rechazo a la rotación de los auditores por parte de los profesionales auditores; se aprecian muestras a favor de su regulación por parte de los académicos, los inversores y miembros de la Administración.

Las firmas multinacionales se oponen a la rotación obligatoria de las sociedades de auditoría. Sostienen que los estudios han demostrado que estas limitaciones dañan la calidad de la auditoría. Por su parte las *auditoras pymes* opinan que, principalmente, para las empresas de nivel mediano la rotación obligatoria no es compatible con su dimensión dado que aumentaría costes, seguramente no mejoraría la calidad y aumentaría la concentración en el sector.

Los inversores no apoyan la rotación obligatoria, pero solicitan una reelección después de un período específico de tiempo siendo necesaria una mayor transparencia de las empresas en el nombramiento de sus auditores.

El tema de la rotación encuentra cierto apoyo por parte de los académicos. Una posible solución, propuesta por este colectivo, puede ser la determinación de un período máximo y, además, una fase de superposición entre las empresas nuevas y viejas en cuyo momento la información y el conocimiento pudieran ser transmitidos del auditor antiguo al nuevo. Si todos los auditores estuvieran sometidos a la misma disciplina, no se sentirían perdedores porque en principio todos los candidatos serían capaces de encontrar otros contratos e incluso aumentaría la experiencia de la firma.

Entre las más novedosas recomendaciones que los diferentes grupos aportan sobre el tema, destaca por ejemplo que sea el propio Comité de Auditoría quien valore, en

cada caso concreto, la necesidad de rotación de los auditores y los plazos de rotación obligatoria tanto interna como externa, tanto del auditor y su equipo, como de la propia firma de auditoría. Podría existir un período de coincidencia entre auditor saliente y entrante de tal modo que se puedan aprovechar los conocimientos adquiridos.

También se apunta como recomendación, que podría existir una combinación de rotación interna (de equipos de auditores) y externa (de firmas de auditoría). En relación con los costes asociados al propio proceso de cambio de auditor, sugieren que en cada caso habría que examinar no solo el coste económico del cambio sino, en términos de los costes sociales, los causados por la falta de confianza en las cuentas revisadas, debido a los problemas de independencia del auditor.

La rotación disminuiría la tendencia del auditor a modificar su juicio a favor de la dirección/accionistas de la empresa para asegurar un nuevo encargo. Además, como el auditor encargado sabe que una nueva firma de auditoría entraría en la empresa y revisaría su trabajo, habría más presión para hacer auditorías de cuentas "apropiadas". Según las aportaciones al Libro Verde, la rotación solo interna no contribuye a la independencia, aunque esta opción fue la escogida en la Octava Directiva.

6.1.3. Servicios de no auditoría

Se cuestiona directamente sobre la posibilidad o no de la prestación de servicios de no auditoría, en concreto, si convendría prohibir la prestación de esos servicios por parte de sociedades auditoras y si debería aplicarse esta prohibición a todas las sociedades y a sus clientes o únicamente a determinados tipos de entidades, como las entidades financieras sistémicas.

La gran mayoría de los colegios profesionales y asociaciones vinculadas a la profesión también se oponen a la prohibición de los servicios distintos al de auditoría. Se apunta por algunos encuestados la posibilidad de establecer restricciones para las Entidades de Interés Económico. En cualquier caso, el Comité de Auditoría debe tener más participación en el ámbito de los servicios distintos del de auditoría.

Respecto a las auditoras se manifiesta de nuevo un *gap de expectativas* porque mientras las Big 4 consideran que establecer limitaciones debilita la independencia económica general de las sociedades de auditoría, las auditoras PYMES⁴⁴ la consideran como una medida importante para mantener la independencia (aunque aplicando dicha prohibición a EIP e instituciones financieras sistémicas).

Se proponen mejoras en la transparencia de estos servicios y el establecimiento de otras medidas de mejora como la adopción por parte de la UE de la Norma Internacional sobre Control de Calidad 1, la exigencia que sea el Comité de Auditoría quien apruebe la provisión de servicios de no auditoría, el establecimiento de normas más estrictas en el caso de las instituciones financieras a fin de mejorar la confianza general en la auditoría de las empresas sistémicas.

Sobre la base de la mayoría de las respuestas de los inversores, se observa:

- a) Aquellos servicios de no auditoría que no tienen ninguna conexión natural con la auditoría deben ser desalentados o incluso prohibidos, ya que son la principal fuente de conflictos de interés y proporcionan a la firma de auditoría una ventaja competitiva que no se justifica.
- b) Deberían existir requisitos para establecer las protecciones adecuadas para mitigar los riesgos de algunos servicios de no auditoría.
- c) Se debería mejorar la divulgación de los servicios de no auditoría llevados a cabo por el auditor, a fin de que los accionistas pueden plantear inquietudes con los auditores y el Comité de Auditoría sobre la base de una información útil y relevante. Las empresas deben publicar información sobre la cantidad y tipo de servicios prestados. Los Comités de Auditoría también deben desempeñar un papel en la evaluación de los servicios distintos de la auditoría y la presentación de informes a los accionistas.

Para las Administraciones Públicas, la prestación de servicios distintos del de auditoría no debe ser prohibida para todos los clientes porque aumenta el conocimiento del auditor de la empresa y por lo tanto, también aumenta la calidad de la auditoría. Es un tema que debe ser juzgado individualmente en cada caso,

⁴⁴ Este grupo, sin embargo, hace un llamamiento para que se mantenga lo que denomina "puertos seguros" en relación con la prohibición de los servicios de no auditoría, de tal forma que estos servicios no se prohíban para los clientes más pequeños porque de no ser así, la existencia de las firmas de auditoría pymes podría verse amenazada.

aunque se percibe un acuerdo sobre la idea de que una lista de prohibiciones de servicios de no auditoría puede ser el camino a seguir.

Las sociedades cotizadas, las de interés económico y las instituciones financieras, consideran que sería apropiado permitir al Comité de Auditoría asumir la responsabilidad de tomar la decisión con respecto a la prestación o no de servicios distintos del de auditoría para una compañía que ya es un cliente de auditoría. Su decisión debe basarse en hechos conocidos y no necesariamente mediante la aplicación de una norma específica.

El grupo de los académicos apoyan un cese total de los servicios distintos del de auditoría, como la mejor garantía para la independencia. Aceptan la posibilidad de la prohibición de los servicios distintos del de auditoría a los clientes de auditoría, aunque las firmas auditoras no implicadas en la revisión y verificación sí podrían prestar estos servicios. Este último permitiría a la sociedad de auditoría mantener la experiencia necesaria sin perder la apariencia de imparcialidad.

En cualquier caso, los servicios de auditoría y de no auditoría deben ser previamente aprobados por el Comité de Auditoría. La prohibición de la prestación de servicios distintos de la auditoría de las sociedades de auditoría, sin duda, tienen un efecto positivo en la percepción de terceros de la independencia del auditor. La investigación muestra, sin embargo, que no todos los servicios distintos del de auditoría tienen un efecto negativo en la percepción de la independencia.

Existen determinados servicios de no auditoría para los que la prohibición parece inevitable. La difusión del conocimiento de los servicios de consultoría no se utiliza para aumentar la calidad de la auditoría, pero sí para reducir los costes de auditoría. Los servicios de consultoría puede ser beneficiosos para el auditor y el cliente, pero la consiguiente falta de independencia perjudica los intereses de las partes interesadas externas. La falta de independencia no puede ser justificada por argumentos de eficiencia, ni por la posibilidad de una mayor eficacia en las áreas de auditoría y consultoría.

Para los inversores, el porcentaje máximo de los servicios de no auditoría aceptable es del 25% de los honorarios pagados por la empresa auditada a su auditor. También hay un amplio apoyo al principio de la SEC basado en: (1) un auditor no debe auditar su propio trabajo, (2) un auditor no debe realizar funciones en la gestión y (3) un auditor no debe promocionar a su cliente. La prohibición de todos o muchos servicios distintos del de auditoría a un cliente de auditoría, conducirá a una

disminución de las remuneraciones totales percibidas por una empresa de auditoría de un solo cliente. Este efecto secundario es visto positivamente.

Como es evidente, los competidores, tales como abogados y asesores fiscales no creen que los auditores deban prestar servicios distintos del de auditoría. Mientras que los trabajadores de las empresas, consideran que no pueden apoyar una prohibición a escala comunitaria de servicios de no auditoría; desde la perspectiva de la calidad de la auditoría, parece importante mantener la diversidad de capacidades (multidisciplinar) en las sociedades de auditoría. Algunos, sin embargo, sugieren explorar la prohibición de la combinación de servicios de auditoría y de no auditoría a los mismos clientes.

6.1.4. Nivel máximo de tarifas

Se han recibido las respuestas a la cuestión de si *habría que regular el nivel máximo de honorarios que una sociedad de auditoría puede percibir de un único cliente*. La profesión auditora apoya el establecimiento de un límite a los honorarios percibidos por un cliente como porcentaje del total de los honorarios y la mejora de la transparencia, aunque no necesariamente el establecimiento de nuevas normas.

Para los académicos, los límites máximos de remuneración de un cliente (en torno al 20% en Dinamarca y Alemania) no son suficientes para excluir el riesgo de dependencia económica. La pérdida de un cliente importante, podría amenazar seriamente la existencia de la sociedad de auditoría y socavar la independencia de manera significativa. Por esta razón, un límite del 10% se considera adecuado. Además, se ha señalado que el riesgo de dependencia económica no solo existe en el nivel de la sociedad de auditoría, sino también en el de la oficina local o incluso en el del socio en cuestión. En este sentido se propone también que la Comisión aborde la cuestión de si los límites máximos de compensación han de ser introducidos en estos niveles más bajos.

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

Muchos de los profesionales encuestados consideran que podrían ser exploradas estructuras alternativas, pero salvaguardando la independencia de los auditores y los regímenes de responsabilidad.

Tanto las Big 4 como las auditoras de tamaño medio proponen la exploración de estructuras alternativas de forma voluntaria. Se considera que si se permite el acceso de capital de terceros hacia las firmas de auditoría, es muy posible que el

capital fluyera hacia las empresas dominantes. Una de las firmas no perteneciente a las Big 4, sugiere una revisión radical de las reglas relativas a la propiedad y la financiación de las sociedades de auditoría, con el fin de fomentar nuevas inversiones en las sociedades de auditoría fuera de las Big 4.

Una gran mayoría de las auditoras de tamaño mediano, especialmente las de Alemania, se posicionan en contra de permitir que las sociedades de auditoría reúnan capital de fuentes externas, debido a que los intereses de terceros, podrían poner en peligro la independencia de los auditores.

6.2. RESOLUCIÓN DEL PARLAMENTO EUROPEO SOBRE EL LIBRO VERDE

El Parlamento Europeo, a raíz de esta consulta, aprobó el 13 de septiembre de 2011 el *Informe Política de Auditoría: lecciones de la crisis*, cuyos puntos principales se plantean a continuación:

Está de acuerdo en que existe un conflicto inevitable por el hecho de que el auditor sea **nombrado y remunerado por la empresa auditada**; sin embargo, no cree justificado por el momento que dicho nombramiento sea realizado por un tercero; pide, que se *refuerce el papel del Comité de Auditoría*, que sería el encargado de nombrar al auditor, cuando dicha función tenga carácter legal. Para ello los miembros del Comité de Auditoría deberían tener la experiencia necesaria, al menos la mitad de ellos, en el campo de contabilidad y auditoría; se considera que el Comité de Auditoría debería emprender acciones para garantizar que el auditor sea independiente, sobre todo a la luz de cualquier servicio de consultoría que el auditor preste o se ofrezca a prestar.

El Parlamento opina que las *normas que garantizan la independencia de los auditores y la calidad de la auditoría deben someterse a un examen* minucioso por parte de un organismo supervisor, totalmente independiente de la profesión. Apoya la creación de un Código Internacional de Buen Gobierno para las sociedades de auditoría que auditan EIP.

Respecto a la rotación, considera que la independencia del auditor es de suma importancia y se han de tomar medidas para evitar una familiaridad excesiva; sugiere que la Comisión emprenda una evaluación de impacto que cubra una amplia gama de opciones, en particular, la rotación externa y el impacto de las auditorías voluntarias conjuntas; considera la rotación externa como medio para reforzar la independencia de los auditores, pero reitera su opinión de que no es la rotación externa, sino los cambios regulares de auditores internos, lo que constituye la mejor

solución reguladora, según confirma la Directiva 2006/43/CE, y que los acuerdos actuales de rotación de socios ofrecen la necesaria independencia para unas auditorías eficaces. Por ello, pide a la Comisión que garantice la protección vinculada a la rotación obligatoria de los socios principales de la auditoría, incluso cuando dichos socios se cambian de sociedad.

Sugiere que se contemplen opciones distintas o adicionales a un ciclo de rotación fijo, por ejemplo, si se utilizan auditorías conjuntas, el ciclo de rotación podría ser el doble del aplicado cuando se utiliza un auditor único, ya que la dinámica de "tres en la sala" es distinta de la de "dos en la sala", y que la rotación de auditorías conjuntas también podría ser escalonada.

En relación a la **prestación de servicios de no auditoría**, opina que debe haber una demarcación clara entre los servicios de auditoría y los servicios distintos de los de auditoría que una firma presta a un cliente. Se trata de evitar conflictos de interés conforme a lo dispuesto en el artículo 22, apartado 2, de la Directiva 2006. Destaca que se podría limitar así el "*lowballing*" rebaja artificial de los precios de la auditoría, con la esperanza de compensarlos con otros servicios complementarios; opina, por este motivo, que la demarcación debe aplicarse a todas las sociedades y a sus clientes; pide a la Comisión, con referencia a las recomendaciones de 2002 sobre la independencia del auditor legal, la elaboración de una lista de condiciones en las que tales servicios se considerarán incompatibles con los servicios de auditoría; reconoce que la prestación de servicios distintos del de auditoría, cuando no sean incompatibles con la independencia del auditor, pueden desempeñar un papel esencial en la ampliación de la base de conocimientos de las sociedades de auditoría pequeñas y medianas, pero considera que los servicios de auditoría interna y externa no deben prestarse al mismo tiempo.

Considera esencial preservar la independencia del auditor; opina que debe prohibirse a los auditores externos la prestación de servicios a la empresa auditada que pudieran dar lugar a un incumplimiento de los requisitos aplicables en materia de independencia u otros requisitos éticos; reconoce que, con el fin de potenciar el crecimiento de la economía europea, es necesario que todas las empresas, con independencia de su tamaño, incluidas las PYME, puedan contratar a auditores y sociedades de auditoría independientes que posean una amplia gama de aptitudes.

Señala, en particular, que los servicios de no auditoría que se considera que podrían dar lugar a un conflicto de interés no los debe efectuar la misma empresa, incluidos algunos servicios de asesoramiento y las evaluaciones de los productos

estructurados complejos y afirma que esto lo deberían controlar las autoridades competentes de supervisión.

Defiende un Refuerzo de los **Comités de Auditoría** debido a que, en su opinión, tienen una importante función de supervisión para garantizar que el auditor siga siendo independiente y pide a la Comisión que proporcione orientación para ayudar a los Comités de Auditoría en este sentido. Recomienda que sea el Comité de Auditoría, como entidad con funciones de supervisión, y no la junta ejecutiva, quien decida si debe permitir la prestación de servicios no específicamente de auditoría a la empresa y quien negocie la oferta y los detalles del mandato; pide a la Comisión que lleve a cabo una evaluación del impacto de la viabilidad y los efectos de limitar los servicios distintos de la auditoría en relación con los ingresos.

Considera una amenaza la **dependencia económica**, por ello opina que los honorarios que una auditora o una red de auditoras puede facturar a un solo cliente deberían publicarse cuando excedan un "valor umbral" y que los supervisores deberían ser capaces de intervenir mediante comprobaciones, limitaciones u otros requerimientos de planificación cuando superen una determinada proporción de sus ingresos totales, a fin de evitar que la sociedad auditora se coloque en una situación de pérdida de independencia económica; destaca, sin embargo, que, para las sociedades más pequeñas, tal intervención no debería limitar el crecimiento y que conseguir un cliente grande y significativo, que represente un porcentaje elevado de trabajo de la sociedad auditora en las fases iniciales, constituye una parte esencial del proceso de crecimiento.

Respecto a los cambios normativos, el Parlamento opina que las sociedades de auditoría que auditan EIP deben publicar sus cuentas y que estas y los métodos utilizados deben ser revisados, para garantizar su debida calidad.

Considera que, cuando existan pruebas de abuso de la función de director de una empresa o de una EIP o de la firma de auditoría, tiene que ser posible procesar a todos los implicados. Cree que el modelo de asociación es el adecuado para las sociedades de auditoría, ya que protege la independencia de las mismas.

6.3. PROPUESTA DE REFORMA DE LA COMISIÓN EUROPEA

Por su parte, el 30 de noviembre de 2011, la Comisión Europea realiza sus propuestas concretas para la modificación de la Octava Directiva de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y un Reglamento sobre los requisitos específicos para la auditoría de las Entidades de Interés Público.

Con las propuestas del **Proyecto de modificación de la Octava Directiva**, se espera aclarar el papel de los auditores e introducir para el sector de la auditoría normas más rigurosas encaminadas, en particular, a fortalecer la independencia de los auditores y diversificar un mercado que hoy por hoy está altamente concentrado. Como novedad más importante se eliminan las disposiciones especiales para la auditoría legal de las Entidades de Interés Público, ya que van a estar recogidas en un reglamento comunitario.

La Comisión propone asimismo la creación de un mercado único de servicios de auditoría legal de cuentas que permita a los auditores ejercer su profesión libremente y sin trabas en toda Europa, una vez que hayan sido autorizados a ejercer en un Estado miembro. También se formulan propuestas para alcanzar un enfoque más consolidado y coordinado de la supervisión de los auditores en la UE ya que los Estados miembros deben designar una única autoridad competente que sea responsable de la supervisión pública de los auditores legales y las sociedades de auditoría. Se pretende reforzar la independencia del sistema de supervisión pública, estableciendo que los auditores ejercientes no pueden participar en la gobernanza del sistema de supervisión pública, permitiéndose el acceso a los no ejercientes sin imponer reglas de minoría.

Por último con objeto de aumentar la independencia de los auditores legales y las sociedades de auditoría con respecto a la entidad auditada al efectuar la auditoría legal, toda persona o entidad que posea derechos en una sociedad de auditoría debe ser independiente de la entidad auditada y no intervenir en los procesos de toma de decisiones de esta.

Las principales novedades en el tema de independencia del auditor, se observan en la propuesta de Reglamento de requisitos específicos para la **auditoría legal de las Entidades de Interés Público**, en concreto:

- **Rotación obligatoria de las sociedades de auditoría:** a las sociedades de auditoría (art. 33) se les exigirá una rotación después de haber sido contratadas durante un período máximo de seis años (con algunas

excepciones). Deberá transcurrir un período transitorio de cuatro años antes de que una sociedad de auditoría pueda ser contratada de nuevo por el mismo cliente. El período tras el cual se hace obligatoria la rotación puede ampliarse a nueve años si se realizan auditorías conjuntas, es decir, si la entidad auditada nombra a más de una sociedad de auditoría para llevar a cabo su trabajo, lo que mejora potencialmente la calidad de la auditoría al aplicar el llamado "*principio de los cuatro ojos*". De este modo, aun sin convertirlas en obligatorias, se fomentan las auditorías conjuntas.

- **Licitación obligatoria:** las Entidades de Interés Público tendrán la obligación de realizar un procedimiento de licitación, transparente y abierto para seleccionar a un auditor nuevo. El Comité de Auditoría (de la entidad auditada) debería quedar estrechamente vinculado al procedimiento de selección.
- **Limitación a los honorarios:** percibidos o que pudieran percibirse (art. 9): 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. Además si los honorarios totales pagados por una EIP suponen más del 20% del total o bien más del 15% del total de dichos honorarios durante dos consecutivos, el auditor deberá comunicarlo tanto al Comité de Auditoría como a la autoridad competente.
- **Servicios distintos de la auditoría:** se prohibirá a las sociedades de auditoría prestar un listado de servicios no relacionados con la auditoría a los clientes que auditen (art. 10) porque se considera que comportan siempre conflicto de intereses. Existen otra lista de servicios permitidos, pero limitados al 10% de los honorarios. Además, se obligará a las grandes sociedades de auditoría a separar las actividades de auditoría de las que no lo sean para evitar cualquier riesgo de conflicto de intereses. Además se relaciona la prestación de servicios ajenos a la dependencia económica de tal forma que se prohibirá realizar estos servicios a aquella sociedad de auditoría que perciba más de 1/3 de sus ingresos de auditoría de una EIP 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.

7. LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR EN ESPAÑA

En España, la independencia del auditor está regulada por el Real Decreto Legislativo de 1/2011 de 1 de julio⁴⁵. La aprobación y publicación de la Octava Directiva (CE, 2006) conlleva la obligación de un proceso de transposición a la normativa nacional dentro del plazo establecido. En la tabla 17 se pueden comprobar otras modificaciones de la inicial Ley de Auditoría de Cuentas de 1988 para su adaptación a la normativa europea.

Tabla 16. Adaptación en España del marco normativo europeo

UNIÓN EUROPEA	ESPAÑA
Directiva 84/253/CEE, de 10 de abril de 1984.	La Ley 19/1988, de 12 de julio.
Recomendación de la Comisión de la Unión Europea de 16 de mayo de 2002 sobre "La independencia de los auditores de cuentas en la Unión Europea: principios fundamentales".	Reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas efectuada mediante la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.
Directiva 2006/43/CE 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 y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.	Ley 12/2010 por el que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, para su adaptación a la normativa comunitaria.
RDL 1/2011	

Fuente: elaboración propia

Esta nueva orientación de la regulación comunitaria ha supuesto ciertos cambios en la inicial Ley 19/1988 con el propósito de consolidar el marco legal y facilitar la actividad de la auditoría (Casas, 1995; Yáñez *et al.*, 2010).

⁴⁵ Tras sucesivas modificaciones la disposición final segunda de la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica entre otras leyes la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se autoriza al Gobierno a elaborar en el plazo de 12 meses desde su entrada en vigor un texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, facultándole para regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de refundirse, en el B.O.E. Se ha publicado el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas el 2 de julio.

Además de la independencia del auditor, la Ley 12/2010 afecta a algunos otros puntos importantes para la profesión, que se resumen en la Tabla 17, como por ejemplo el control de calidad, el régimen de responsabilidades...

Tabla 17. Principales modificaciones recogidas en la LAC

Régimen de responsabilidades
<ul style="list-style-type: none"> - Principio de responsabilidad plena del auditor de cuentas del grupo respecto a los consolidados. - Definición clara de la responsabilidad del auditor, que solo responderá por los daños que le sean directamente imputables y no por los perjuicios causados por la entidad auditada o por un tercero.
Mayor supervisión pública
<ul style="list-style-type: none"> - Se fortalece el sistema público de supervisión de las sociedades de auditoría. El ICAC asume en exclusiva las competencias de control de calidad de estas entidades, entre las que figuran la inspección y revisión periódica de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, la evaluación de sus sistemas internos de control de calidad y la formulación de requerimientos de mejora. - Se regulará el acceso de auditores y sociedades de auditoría de Estados miembros y terceros países, de igual modo que el acceso por parte de las autoridades foráneas a los papeles de trabajo y a otros documentos referidos.
Entidades de interés público
<ul style="list-style-type: none"> - Se establecen requisitos específicos y controles más estrictos para los auditores de las entidades de gran dimensión, considerando como tales a las sociedades sometidas al régimen de supervisión del Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones; y como novedad a las que se determine reglamentariamente por su importancia pública significativa. Se espera un gran debate en este punto.
Posibles socios
<ul style="list-style-type: none"> - Se abre la posibilidad de que una sociedad de auditoría sea socia de otra sociedad de auditoría (los socios no tienen que ser personas físicas) así como la posibilidad de que auditores no socios sean designados para la dirección y firma de los trabajos de auditoría.
Rescisión de contratos
<ul style="list-style-type: none"> - Al rescindir un contrato de auditoría habrá de indicarse las causas de su disolución, no constituyendo causa justa la divergencia de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría.

Fuente: elaboración propia

Respecto al tema concreto de la independencia, antes de su análisis específico, debe indicarse que el artículo 8 de la Ley de Auditoría de Cuentas de 1988 estaba basado en reglas e incompatibilidades, a veces de difícil interpretación y que en muchas ocasiones eran superadas por la realidad cotidiana con lo que se generaba incertidumbre jurídica en cómo interpretar dichas normas (Vergés *et al.*, 2006). La Octava Directiva en la línea del Código de Ética de IFAC proporciona, como se ha analizado, una diferencia conceptual porque se basa en un conjunto de principios que actúan como cimientos del análisis de cada situación concreta.

En la última modificación de 2010 se observa un giro hacia esa regulación en base a principios y un fortalecimiento del principio de independencia del auditor como uno de los aspectos más novedosos porque establece la obligación, del auditor o la firma de auditoría, de promover a nivel interno medidas de salvaguarda para detectar, evaluar y, en su caso, eliminar los factores que comprometan su independencia respecto de las entidades a auditar a las que presta servicio.

En el Texto Refundido de la Ley, se encuadra la independencia en los artículos 12 a 21 de la primera sección del capítulo de la actividad de la auditoría de cuentas. En la Tabla 19 se muestra una comparativa entre las distintas versiones.

La Ley dedica la primera sección del capítulo 3 "De la actividad de la Auditoría de Cuentas" al principio de la independencia, que como hemos visto, resulta fundamental para el ejercicio de su profesión⁴⁶, ya que el auditor debe abstenerse de actuar cuando su objetividad, en relación con la verificación de los documentos contables correspondientes, pudiera verse comprometida⁴⁷.

⁴⁶ La trascendencia del concepto de independencia del auditor queda de manifiesto en la consulta nº 1 del BOICAC nº 7, en la que plantea la posibilidad por parte de un grupo minoritario de una empresa (no obligada a realizar auditoría de cuentas), de contratar a otro auditor, al no estar de acuerdo con el dictamen del auditor que había contratado el otro grupo dentro de la empresa. El ICAC contesta que cuando se hubiera nombrado con anterioridad auditor de cuentas, no procedería el nombramiento de un nuevo auditor, ya que ello supondría poner en entredicho la independencia del auditor, la cual está garantizada por la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas así como por su Reglamento de desarrollo y las Normas Técnicas de auditoría, de obligado cumplimiento para aquél.

⁴⁷ De hecho, en la propia exposición de motivos del Proyecto de Ley que modifica la LAC 19/1988, la independencia se considera un principio general que los auditores tienen el deber de observar en el ejercicio de su actividad.

Tabla 18. Comparativa de los diferentes artículos de independencia en la LAC

Ley 16/1988 redacción previa a la 12/2010	Modificaciones de la Ley 12/2010 de adaptación a la Octava Directiva	Texto refundido de la LAC
1. Principio general: ser y parecer independientes.	1. Principio general: ser independientes. Más medidas de salvaguarda que permitan detectar las amenazas a la independencia, evaluarlas, reducirlas y, cuando proceda, eliminarlas.	Artículo 12. Principio general de independencia y deber de adopción de medidas de salvaguarda.
2. El ICAC encargado de velar por el cumplimiento de independencia.	2. El ICAC encargado de velar por el cumplimiento de independencia.	12.2 El ICAC encargado de velar por el cumplimiento de independencia.
Se considera un listado de incompatibilidades: a. <i>Cargos en la entidad auditada.</i> b. <i>Interés financiero.</i> c. <i>Vínculos de consanguinidad o afinidad.</i> d. <i>La llevanza o preparación de contabilidad</i> e. <i>Diseño de sistemas de tecnología de la información.</i> f. <i>Servicios de valoración.</i> g. <i>Auditoría interna al cliente.</i> h. <i>Mantenimiento de relaciones empresariales.</i> i. <i>Servicios de abogacía.</i> j. <i>Participación en la contratación de directivos.</i> k. <i>Prestación socio de servicios distintos al de auditoría.</i> l. <i>Percepción de honorarios por servicios de no auditoría elevado respecto al total.</i>	3. Se considera un listado de incompatibilidades: a. <i>Cargos en la entidad auditada.</i> b. <i>Interés financiero.</i> c. <i>Vínculos de consanguinidad o afinidad.</i> d. <i>La llevanza o preparación de contabilidad.</i> e. <i>Servicios de valoración.</i> f. <i>Auditoría interna al cliente.</i> g. <i>Servicios de abogacía.</i> h. <i>Percepción de honorarios por servicios de no auditoría elevado respecto al total.</i>	Artículo 13. Causa de incompatibilidad: a. <i>Cargos en la entidad auditada.</i> b. <i>Interés financiero.</i> c. <i>Vínculos de consanguinidad o afinidad.</i> d. <i>La llevanza o preparación de contabilidad.</i> e. <i>Servicios de valoración.</i> f. <i>Auditoría interna al cliente.</i> g. <i>Servicios de abogacía.</i> h. <i>Percepción de honorarios por servicios de no auditoría elevado respecto al total.</i>
3. Periodo de cómputo temporal.	Artículo 8 bis. Periodo de cómputo temporal.	Artículo 14. Periodo de cómputo temporal.

Ley 16/1988 redacción previa a la 12/2010	Modificaciones de la Ley 12/2010 de adaptación a la Octava Directiva	Texto refundido de la LAC
4. Duración contrato y posibles prórrogas.	<p>Artículo 8 ter. Extensiones subjetivas de las causas de incompatibilidad.</p> <p>a) De la empresa auditada.</p> <p>b) Del auditor.</p>	<p>Artículo 15. Extensiones subjetivas a entidades vinculadas con la entidad auditada.</p> <p>Artículo 16. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en familiares próximos del auditor de cuentas firmante.</p> <p>Artículo 17. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en la red auditora.</p> <p>Artículo 18. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en la red no auditora</p>
5. Extensión de menciones: a) De la empresa auditada. b) Del auditor.	Artículo 8 quáter. Contratación y rotación.	Artículo 19. Contratación y rotación.
	Artículo 8 quinquies. Prohibiciones.	Artículo 20. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría.
	Artículo 8 sexies. Honorarios.	Artículo 21. Honorarios y transparencia en la remuneración de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría.

Fuente: elaboración propia

La nueva redacción de este artículo resulta compleja y a veces, hasta difícil de leer, lo cual puede estar provocado por ciertas dificultades encontradas en la legibilidad de la propia Octava Directiva (García-Benau, 2009), en la que se basa la regulación actual española.

De un primer análisis se observa (Tabla 19) una mayor extensión respecto de la versión anterior con diez artículos (12 a 21) y algunas modificaciones importantes

en su estructura. En el artículo 12, que regula este proceso, observamos que la primera parte recoge el deber de independencia que han de observar los auditores de cuentas, el cual se basa en dos aspectos fundamentales:

- Por una parte, en la enunciación de un **principio general de independencia** que obliga a todo auditor a abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad en relación a la información económica financiera a auditar. El cambio con respecto a la Ley 19/1988, es que se elimina el componente de apariencia de independencia. Se sustituye “deberá ser y parecer independiente” por simplemente “deberá ser independiente”⁴⁸
- Y, por otra parte, en la enumeración de un conjunto de circunstancias, situaciones o relaciones específicas en las que se considera que, en el caso de concurrir, los auditores no gozan de independencia respecto a una entidad determinada, siendo la única **solución o salvaguarda** posible la no realización del trabajo de auditoría.

La mayor novedad aparece, por lo tanto, en esta segunda parte, ya que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, para garantizar su independencia, deberán establecer las medidas de salvaguarda que permitan detectar las amenazas a la citada independencia, evaluarlas, reducirlas y, cuando proceda eliminarlas. Por tanto, en el momento de no gozar de independencia respecto a una determinada entidad, la única solución o salvaguarda posible a la que opta el auditor es la no realización del trabajo de auditoría. Estas medidas de salvaguarda deberán ser objeto de revisión periódica y deberán aplicarse de manera individualizada para cada trabajo de auditoría, debiendo documentarse en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas. Las circunstancias o situaciones que comprometen la independencia del auditor podrán proceder de factores como la autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación.

Asimismo, en el proyecto de Ley, se delimitan los **supuestos de incompatibilidad** en los que el auditor deberá abstenerse de actuar. La Ley revisa ciertas causas de incompatibilidad vigentes hasta ahora que pasan a vincularse al régimen general de salvaguardas (relaciones empresariales, participación en la contratación de altos

⁴⁸ El objetivo perseguido con esta supresión, que se diferencia de la Directiva europea, puede ser enmarcar de forma más simple y clara el término independencia sin dar lugar a posibles ambigüedades. En palabras de Gonzalo (2009: 54) “*La independencia es un estado mental, y no solo el resultado de determinados cumplimientos normativos*”.

directivos, servicios distintos de auditoría), y clarifica la aplicación de otras (participación financiera directa, servicios de valoración y abogacía, existencia de relaciones familiares con determinados cargos de la entidad auditada).

Se reduce el período de cómputo temporal de las incompatibilidades pasando de tres años a dos. Este listado de incompatibilidades no es cerrado. Ello implica que pese a las modificaciones introducidas en dichas situaciones o servicios, eso no significa que, cuando concurren las situaciones modificadas o suprimidas, no puedan constituir una amenaza a la independencia, respecto a las cuales el auditor debe establecer el oportuno sistema de salvaguardas para su evaluación y, en su caso, eliminación. Del mismo modo, tampoco significa que el auditor pueda realizar el trabajo de auditoría en el caso de que estas circunstancias persistan y sean de tal importancia o entidad que comprometan su independencia en relación con la entidad auditada.

El artículo 14 regula el **período de cómputo temporal**. Este nuevo apartado extiende el deber de independencia por una parte, y las causas de incompatibilidad contempladas en el artículo 13. Por su parte, en el artículo 15 se define el **concepto de red** a la que pertenece el auditor o sociedad de auditoría, de forma que, si las personas o entidades pertenecientes a esta red incurren en alguno de los supuestos de incompatibilidad previstos en la Ley, harán incompatible la actuación del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría.

El artículo 19 modifica el principio de **rotación obligatoria** para los equipos de auditoría. El deber se centra únicamente en el auditor firmante del informe y en el gerente, mientras que en la Ley 19/1988 la rotación obligatoria abarca tanto el auditor de cuentas como a la totalidad de los miembros del equipo de auditoría. En este mismo ámbito, el Proyecto de Ley modifica los parámetros objetivos que dan origen a esta obligación y que se refieren al número de trabajadores, al activo total y a la cifra de negocios de la entidad auditada.

Otra modificación importante es la que aparece en el artículo 15, el cual recoge el régimen de **prohibiciones** que se aplica una vez completado el trabajo de auditoría y al que está sujeto el auditor. Dicha prohibición se extiende durante los dos años siguientes a la finalización del trabajo de auditoría de cuentas y se traduce en que los auditores de cuentas no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la entidad auditada, de las entidades del grupo a que la auditada pertenezca según se define en el artículo 42 del Código de Comercio, ni en las entidades controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o

jurídicas que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, ni ocupar puesto de trabajo, ni tener interés financiero directo en dichas entidades, o indirecto si es significativo para cualquiera de las partes.

Tabla 19. Comparativa de la regulación de independencia en la LAC

CIRCUNSTANCIA	LEY 19/1988	TEXTO REFUNDIDO	COMPARATIVA
Definición del deber de independencia	Enunciación general de independencia: "Los auditores deberán ser y parecer independientes, debiendo abstenerse cuando su objetividad pudiera verse comprometida"	El deber de independencia incluye dos aspectos fundamentales: 1) Enunciación general de independencia. 2) Aplicación de medidas de salvaguarda.	La nueva Ley añade nuevas obligaciones: 1) Establecer los sistemas de salvaguarda. 2) Documentar las salvaguardas.
Modificación del servicio de abogacía	La Ley abarca múltiples situaciones de abogacía.	Los servicios de abogacía afectarán aquellas situaciones que tengan incidencias significativas en los estados financieros.	Se delimita y clarifica el servicio de incompatibilidad de abogacía. Por tanto es más rigurosa respecto a la Ley 19/1988.
Cómputo temporal de las incompatibilidades	3 años	2 años	Reducción del cómputo temporal.
Definición del concepto de red	La Ley no hace ninguna mención al respecto.	Enumeración de las personas o entidades pertenecientes a esta red, cuya obligación es abstenerse en el caso de concurrir en algún supuesto de incompatibilidad.	Más completo y detallado.
Principio de rotación de los auditores	La rotación es obligatoria para el auditor de cuentas y el equipo de auditoría.	La rotación es obligatoria para el auditor firmante del informe y para el gerente.	Modificación del principio de rotación, siendo esta menos restrictiva en la nueva Ley.
Régimen de prohibiciones	La Ley no hace ninguna mención al respecto.	Se añade un nuevo artículo, el cual recoge el régimen de prohibiciones que se rige una vez finalizado el trabajo de auditoría y al que está sujeto el auditor.	Es más riguroso.

Fuente: elaboración propia

Esta prohibición no solo afecta a los auditores sino que se extiende también a los socios, auditores o no, de la sociedad de auditoría que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización de un trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final. La finalidad del régimen de prohibiciones es evitar que, a la hora de desempeñar el trabajo de auditoría, se presenten situaciones que puedan suponer una amenaza a la independencia. Finalmente, se redacta el artículo 21, que contiene los principios que han de observarse en los **honorarios** que se perciben por la prestación de los servicios de auditoría de cuentas.

Como resumen a las modificaciones comentadas, en la Tabla 17 observamos los principales cambios que se han incorporado para el tema de la independencia del auditor con el propósito de adaptar la legislación española a las Directivas europeas y fortalecer el principio de independencia del auditor de cuentas y de las firmas de auditoría respecto de sus clientes.

Para concluir este apartado, nos parece interesante contrastar estos artículos de la Ley española con el artículo 22, equivalente en la Octava Directiva, con el fin de verificar si la reforma se acoge a la normativa comunitaria. En ambas legislaciones, se señala la importancia de que toda función de auditoría legal debe ser respaldada por la independencia del auditor. Para lograr dicho propósito, el auditor ha de ser una persona íntegra y capaz de mantener, en cada actuación profesional, una actitud mental objetiva, es decir, libre de conflictos de interés propios o ajenos. Del mismo modo, el auditor deberá abstenerse de realizar sus funciones, siempre y cuando, exista alguna relación de carácter financiero, comercial, laboral o de otro tipo incluida la prestación de servicios adicionales no relacionados con la auditoría, ya que representan situaciones de incompatibilidad. Si por alguna razón, la independencia del auditor se puede ver comprometida, el auditor deberá automáticamente aplicar métodos de salvaguarda para atenuarlos, incluso eliminarlos.

Estas medidas de salvaguarda, que como hemos comentado, representan un concepto novedoso en el proyecto, y que en ambas disposiciones deberán ser objeto de revisión periódica debiendo documentarse en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas, son más detalladas en la normativa europea ya que adopta medidas de ejecución basadas en principios con respecto a:

- Las amenazas y salvaguardas comentadas anteriormente.
- Las situaciones en las que la magnitud de las amenazas es tan relevante que la independencia del auditor o de la sociedad de auditoría queda comprometida.
- Los casos de autorrevisión y de interés propio en los que pueda realizarse o no auditorías legales.

Esas medidas de ejecución no se manifiestan en la legislación española, por lo que la Directiva europea es todavía más estricta y completa.

Como ya se ha comentado, es probable que la Directiva europea se modifique en la dirección de las propuestas de la Comisión Europea. Si esto sucede se pueden provocar cambios, sobre en la prohibición respecto a los determinados servicios de no auditoría para las EIP.

Respecto al nombramiento del auditor no se esperan cambios, porque aunque la Comisión reconoce un conflicto de intereses por el hecho de que el auditor sea nombrado y remunerado por la entidad auditada, no propone el nombramiento por una tercera persona, sino fortalecer el papel del Comité de Auditoría como garantía.

Sobre rotación, en la legislación española se realiza una rotación interna y sólo del auditor firmante, no del equipo a los siete años, debiendo transcurrir en todo caso, un plazo de dos años para que dicha persona pueda volver a auditar a la entidad correspondiente. En las propuestas, la Comisión exige una rotación de la firma de auditoría después de un máximo de seis de años (serán nueve si se trata de auditorías conjuntas) y deberá transcurrir un plazo de cuatro años.

En relación a la dependencia económica derivada los honorarios percibidos por un cliente, en España se deben detallar en la memoria, pero no se establece límites. En la propuesta se apoya el establecimiento de un límite del 10% como porcentaje del total de los honorarios.

8. CONCLUSIONES

Como se ha puesto de manifiesto en la introducción y justificación de la investigación, la función de auditoría está viviendo desde hace algunos años una crisis marcada, sobre todo, por la desconfianza social hacia su labor (Cañibano y Castrillo, 2002). Las causas que han motivado esta situación son diversas pero entre las circunstancias y factores que de algún modo han coadyuvado a acrecentar la crisis está la independencia del auditor y, más concretamente, la percepción de que los conflictos de intereses surgidos en el desarrollo de los trabajos de auditoría, hacen difícil mantener unos principios éticos.

Con este trabajo se ha profundizado en el estudio de los procesos de regulación llevados a cabo por los diferentes organismos implicados en la independencia del auditor como instrumento de fortalecimiento de la auditoría de cuentas. Este proceso ha de redundar en una información financiera más fiable y transparente, que dé respuesta a las críticas recibidas, recupere la credibilidad en las actuaciones de los auditores y ayude a superar la actual situación de crisis que atraviesa la función.

En la revisión conceptual, se pone de manifiesto que no existe una definición clara que abarque los distintos aspectos del problema de la independencia del auditor legal. Por el contrario, se puede afirmar que se ha logrado un consenso sobre una base común de principios éticos esenciales que han de regir los trabajos del auditor legal. Estos principios éticos esenciales incluyen la objetividad y la integridad como fundamentos preeminentes por los que se debe regir el auditor de cuentas en el momento de emitir su opinión sobre la fiabilidad de los estados financieros auditados. Además, se define que el medio principal por el que el auditor puede demostrar al público que la auditoría legal se realiza de conformidad con estos principios es actuando de manera independiente.

Por ello se puede concluir que el acuerdo alcanzado sobre la existencia de unos principios éticos está justificado porque uno de los rasgos esenciales de la profesión de auditoría es la responsabilidad pública del auditor en relación con la información financiera, lo cual va más allá de la satisfacción de las necesidades de cada cliente. Es la defensa de este interés público, piedra angular en la que descansa el enfoque de la independencia, el que requiere que el auditor aplique un marco de referencia conceptual.

De las respuestas dadas por los distintos usuarios de la información contable a los requerimientos formuladas por diversos organismos se deduce que se sigue manteniendo un *gap de expectativas* en relación al rol que desempeña el auditor en la sociedad y, en especial, a las características de objetividad e integridad que debe transmitir la labor del auditor.

En la consulta realizada por la Comisión Europea en el "Libro Verde de Auditoría, lecciones de la Crisis" (CE, 2010) se comprueba que la opinión de la profesión auditora, en general, coincide en que el marco regulatorio actual ofrece suficientes garantías en los temas básicos que afectan a la profesión (nombramiento del auditor, rotación, dependencia económica de un cliente, etc.). Sin embargo, otros interesados, reclaman mayores garantías. Esta brecha en las expectativas se ha ampliado ante la incapacidad de los auditores de anticiparse a los riesgos asumidos por sus clientes y que ha desembocado en la grave crisis económica actual. La confianza de los inversores en las auditorías se ha visto debilitada y es necesario introducir cambios profundos en este sector para restablecer la confianza en los estados financieros de las empresas.

Una visión de conjunto del fenómeno regulatorio que se está produciendo en todos los ámbitos nos lleva a concluir que la independencia de los auditores se constituye en la base de la función auditora con el fin de poder cumplir la función social que tiene atribuida.

Se comprueba que determinados organismos reguladores están proponiendo un debate en profundidad, sobre la propia función auditora y la estructura del mercado de auditoría, para recuperar la confianza de los inversores en el proceso de revisión y verificación de los estados contables. Además, se comprueba que en algunas de sus propuestas se hace explícita la existencia de un conflicto de intereses por el mero hecho de que las empresas auditoras ofrezcan sus servicios a sus posibles clientes.

Del estudio del proceso regulatorio se confirma que coexisten dos planteamientos generales para llevar a cabo la regulación de la independencia de los auditores: un enfoque basado en principios y un enfoque basado en reglas. En el primer caso, se trata del establecimiento por un lado, de un conjunto de principios fundamentales y, por otro lado, un sistema de posibles amenazas a dichos principios con los correspondientes mecanismos de salvaguarda recomendados para protegerlos. Las principales amenazas son las de interés propio, autorrevisión, familiaridad, intimidación y abogacía. Por otra parte, en el enfoque basado en reglas se

establecen prohibiciones, normalmente en un listado exhaustivo de incompatibilidades para aplicar por el auditor en el ejercicio de su profesión, con la intención de evitar acciones concretas que pongan en peligro su independencia.

En general, se puede opinar que se está generalizando la regulación de la independencia del auditor basada en establecer salvaguardas ante las amenazas a los principios básicos (Código de Ética de la IFAC, Ley Sarbanes Oxley, adaptaciones nacionales a la Octava Directiva), aunque se completan con un listado de incompatibilidades que la acercan a la legislación española. Aunque ha sufrido cambios, el Código debe seguir leyéndose como una norma basada en principios y no en reglas. La búsqueda de la convergencia citada y el apoyo de los principales reguladores mundiales han hecho evolucionar el Código hacia un texto mucho más prescriptivo (Alió et al, 2010).

Se comprueba, además, la aparición de nuevas líneas de regulación, con propuestas que indican avances significativos en relación a los planteamientos hechos en el pasado para corregir las principales áreas de riesgo (auditorías conjuntas, nuevas fórmulas en relación a la rotación, coordinación de las actividades de supervisión, entre otras).

De la actuación de los reguladores se puede colegir que la independencia es un estado mental y no el resultado de determinados cumplimientos normativos. Por lo tanto, el auditor debe estar atento a los peligros que le impiden ser independiente, detectarlos, analizarlos, eliminarlos y reflejarlos en la documentación oportuna.

Desde el momento de la puesta en marcha de un trabajo de investigación surgen una serie de limitaciones y es conveniente señalar en qué términos pueden condicionar las conclusiones obtenidas. Por un lado, la limitación relacionada con la novedad de la regulación normativa. Al tratarse de un tema de máxima actualidad, se debe subrayar el carácter aún provisional de alguna normativa internacional revisada. Aunque parece que las propuestas están decididas, podría introducirse todavía alguna modificación propia de la negociación con los diferentes agentes implicados en la reforma. Por otro, la revisión de la legislación realizada se ha limitado fundamentalmente a la publicada por la Comisión Europea y los principales normas estadounidense, siendo conscientes de la simplificación que ello conlleva. Sería interesante continuar con este trabajo para completar el contexto en el que se realiza la actividad de auditoría de cuentas en un mundo cada vez más globalizado. Debemos permanecer atentos a los posibles cambios normativos que se produzcan en el futuro sobre la cuestión objeto de nuestra investigación.

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1. Enfoque de la independencia basada en principios.....	13
Ilustración 2. Organismos emisores de normas de auditoría en EE.UU.....	29
Ilustración 3. Organismos emisores de normas de auditoría en Reino Unido	30
Ilustración 4. La Fundación Contable regulador de auditoría en Reino Unido.....	31
Ilustración 5. Organismos reguladores de la auditoría en España	33
Ilustración 6. Proceso de armonización contable en la UE	35
Ilustración 7. Proceso de armonización contable en España	36
Ilustración 8. Composición actual de la IFAC.....	39
Ilustración 9. Evolución de la regulación sobre independencia en EE.UU.	48
Ilustración 10. Directivas relacionadas con la armonización contable europea	57
Ilustración 11. La auditoría en las Directivas europeas	58
Ilustración 12. Evolución de la regulación de auditoría en la UE	62
Ilustración 13. Libro Verde de la auditoría de la UE de 1996	69
Ilustración 14. Principales temas tratados en la Recomendación de 2002	79
Ilustración 15. Amenazas en el proceso de auditoría	83
Ilustración 16. Evolución de las disposiciones de auditoría de la FEE	90
Ilustración 17. La independencia en la Octava Directiva de 2006	110
Ilustración 18. Libro Verde 2010	138

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Evolución de cambios en el trabajo de los auditores (1900-1933).	21
Tabla 2. Normas de auditoría generalmente aceptadas (1947)	25
Tabla 3. Organismos con autoridad para emitir normas de auditoría en Europa	32
Tabla 4. Evolución cronológica de la IFAC	39
Tabla 5. Composición del PIOB.....	40
Tabla 6. Otras organizaciones relacionadas con la auditoría	42
Tabla 7. Regulación de independencia en los EE.UU. (1970-2000)	45
Tabla 8. Diferencias en la UE sobre el control de auditores.	59
Tabla 9. Diferencias en la UE sobre incompatibilidades del auditor	60
Tabla 10. Diferencias en la prestación de otros servicios por parte del auditor.....	61
Tabla 11. Adaptación en España del marco normativo Europeo	63
Tabla 12. Relación entre incompatibilidad y amenaza	88
Tabla 13: Objetivos planteados en la Comunicación de la UE 2003	107
Tabla 14: Comparativa de Principios de Conducta Profesional	126
Tabla 15. Cuestiones planteadas sobre Independencia en el Libro Verde	139
Tabla 16. Adaptación en España del marco normativo europeo	153
Tabla 17. Principales modificaciones recogidas en la LAC.....	154
Tabla 18. Comparativa de los diferentes artículos de independencia en la LAC	156
Tabla 19. Comparativa de la regulación de independencia en la LAC	160

ÍNDICE DE SINOPSIS

Sinopsis 1. Propuestas del informe Metcalf sobre la independencia (1976)	49
Sinopsis 2. Propuestas del informe Cohen sobre independencia (1978)	52
Sinopsis 3. Propuestas del informe O`Malley sobre auditoría (2000)	56
Sinopsis 4. Recomendaciones Informe MARC sobre independencia (UE, 1996)	65
Sinopsis 5. La independencia del auditor en el Libro Verde (UE, 1996)	71
Sinopsis 6. El control de calidad de la auditoría legal (UE, 2000)	76
Sinopsis 7. Líneas esenciales de la Recomendación sobre independencia (UE, 2002)	80
Sinopsis 8. Memorándum sobre la independencia del auditor (FEE, 1988)	91
Sinopsis 9. Memorándum sobre la independencia del auditor (FEE, 1995)	95
Sinopsis 10. Títulos que componen la sección tercera de la SOX	101
Sinopsis 11. Artículos de la SOX que regulan la independencia del auditor	103
Sinopsis 12. Comunicación de Refuerzo de la Auditoría Legal (UE, 2003)	105
Sinopsis 13. Capítulo IV de la Octava Directiva (UE, 2006)	111
Sinopsis 14. Planteamiento general del Código de Ética de la IFAC	119
Sinopsis 15: La independencia en el Código de Ética del AICPA	133

ABREVIATURAS Y SIGLAS

AAA: American Accounting Association
AADB: Accountancy & Actuarial Discipline Board
AAANZ: Accounting Association of Australia and New Zealand
AAPA: American Association of Public Accountants
AARF&AASB: Australian Accounting Research Fund and Australian Accounting Standards Board
AAT: Association of Accounting Technicians
ACCA: Association of Chartered Certified Accountants
AECA: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AGA: Association of Government Accountants
AIA: American Institute of Accountants
AICPA: American Institute of Certified Public Accountants
APB: Accounting Principles Board
ARB: Accounting Research Bulletin
ARC: Accounting Regulatory Committee
ARS: Accounting Research Division
ARSC: Accounting and Review Services Committee
ASB: Auditing Standards Board
ASCPA: Australian Society of CPAs
ASEPUC: Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad
BAA: British Accounting Association
BAS: Board for Actuarial Standards
BOE: Boletín Oficial del Estado
BOICAC: Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CAAA: Canadian Academic Accounting
CAG: Consultative Advisory Group
CAP: Committee on Auditing Procedure
CAPA: Confederation of Asian and Pacific Accountants
CAR: Commission on Auditors' Responsibilities
CCAB: Consultative Committee of Accountancy Bodies
CE: Comisión Europea
CECCAR: Body of Expert and Licensed Accountants of Romania
CEE: Comunidad Económica Europea
CICA: Canadian Institute of Chartered Accountants
CII: Chartered Insurance Institute
CIMA: Chartered Institute of Management Accountants
CIOT: Chartered Institute of Taxation
CIPFA: Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
CNMV: Comisión Nacional del Mercado de Valores
CNNC: Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

CPA: Certified Public Accountant
DOCE: Diario Oficial de la Comunidad Europea
DnR: Den norske Revisorforening (Norwegian Institute of Public Accountants)
EAA: European Accounting Association
EFRAG: European Financial Advisory Group
EFTA: The European Free Trade Association
EIP: Entidad de Interés Público
FAR: Föreningen Auktoriserade Revisorer
FASB: Financial Accounting Standards Board
FCPA: Foreign Corrupt Practices Act
FEE: Federación de Expertos Contables Europeos
FEI: Financial Executives Institute
FRC: Financial Reporting Council
FRRP: Financial Reporting Review Panel
FSR: Foreningen af Statsautoriserede Revisorer
GAAP: Generally Accepted Accounting Principles
GAO: General Accounting Office
GASB: Governmental Accounting Standard Boards
HCA: Hungarian Chamber of Auditors
IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board
IACJC: Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas
IAFA: Irish Accounting & Finance Association
IAS: International Accounting Standards
IASB: International Accounting Standards Board
IASC: International Accounting Standards Committee
ICAA: Institute of Chartered Accountants in Australia
ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICAEW: Institute of Chartered Accountants in England & Wales
ICAI: Institute of Chartered Accountants in Ireland
ICANZ: Institute of Chartered Accountants of New Zealand
ICAS: Institute of Chartered Accountants of Scotland
ICJCE: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
IDW: Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V
IESBA: International Ethics Standard Board for Accountants
IFAC: International Federation of Accountants
IFRS: International Financial Reporting Standard
IIA- UK: Institute of Internal Auditors- United Kingdom
IIA- US: Institute of Internal Auditors – United States
IIMA: International Information Management Association
IMA: Institute of Management Accountants
IOSCO: International Organization of Securities Commissions

IRE: Institut des Réviseurs d'Entreprises
ISB: Independence Standards Board
ISFMA: Information Services Financial Management Association
JICPA: Japanese Institute of Certified Public Accountants
MARC: Maastricht Accounting and Auditing Research Center
MAS: Management Advisory Services
MIA: Malaysian Institute of Accountants
NAA: National Association of Accountants
NASDAQ: National Association of Securities Dealers by Automatic Quotation
NIAS: Normas Internacionales de Auditoría (o ISAS en inglés)
NIC: Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera
NTA: Normas Técnicas de Auditoría
NYSE: New York Stock Exchange
ORDEC: Ordre des Experts Comptables
OROC: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board
PCGA: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
PIOB: Public Interest Oversight Board
POB: Professional Oversight Board (organismo dependiente FRC)
POB: Public Oversight Board (organismo EE.UU.)
RD: Real Decreto
REGA: Registro General de Auditores
REA: Registro de Economistas Auditores
ROAC: Registro Oficial de Auditores de Cuentas
SAP: Statements on Auditing Procedure
SAS: Statements on Auditing Standards
SEC: Securities and Exchange Commission
SIA: Slovenian Institute of Auditors
SOEL: Institute of Certified Auditors Accountants of Greece
SOL: Soma Orkoton Electos
SOX: Ley Sarbanes Oxley
SSAE: Statements on Standards for Attestation Engagements
SSARS: Statements of Standards for Accounting and Review Services
TRLSA: Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas
UE: Unión Europea
UK: Reino Unido
USA: Estados Unidos de Norteamérica
WPK: Wirtschaftsprüferkammer

BIBLIOGRAFÍA

ALIÓ SANJUAN, S.; FERRER PASTOR, C.; RODRÍGUEZ MENÉNDEZ, C. (2010): El Código de Ética de IFAC: un nuevo horizonte para la auditoría de cuentas, *Partida Doble*, 224: 80-92.

ALVARADO RIQUELME, M. (2003): *La independencia del auditor en la Unión Europea*, Madrid: Dykinson.

ALVARADO RIQUELME, M.; RIVERO MENÉNDEZ, J.A. (2002): Los sistemas de control de calidad de la auditoría en la UE, *Partida Doble*, 130: 30-8.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA) (1978): *The Commission on Auditors' Responsibilities: Report, Conclusions, and Recommendations*, Cohen Commission, AICPA, New York.

BEIJING, W., MAIJOOR, ST., MEUWISSEN, R. y VAN WITTELOOSTUIJN, A. (1996): *The role, position and liability of the statutory auditor within the European Union*, Informe final del estudio MARC.

CAÑIBANO CALVO, L. (1982): *El futuro de la auditoría en España*, Madrid: Fundación Universidad Empresa e Instituto de Censores Jurados de Cuentas en España.

CAÑIBANO CALVO, L.; CASTRILLO LARA, L.A. (1999): La independencia de los auditores: un nuevo enfoque, *Actualidad Financiera*, monográfico 3/99: 21-39.

CAÑIBANO CALVO, L.; CASTRILLO LARA, L.A. (2002): La independencia de los auditores en la unión europea, *Noticias de la Unión Europea*, 206: 33-50.

CASAS, J. (1995): La Ley de Auditoría de Cuentas: Reflexiones en torno a su posible modificación, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXIV (84): 807-11.

COMISIÓN EUROPEA (CE) (1978): Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedades.

COMISIÓN EUROPEA (CE) (1983): Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas.

COMISIÓN EUROPEA (CE) (1984): Octava 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.

COMISIÓN EUROPEA (CE) (1986): Directiva 86/635/CEE del Consejo, de 8 de diciembre de 1986, relativa a las cuentas anuales y a las cuentas consolidadas de los bancos y otras entidades financieras.

COMISIÓN EUROPEA (CE) (1996a): Estudio sobre la Función, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la Unión Europea (informe MARC).

COMISIÓN EUROPEA (CE) (1996b): Libro Verde de la Comisión de 24 de julio de 1996 titulado: Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea.

COMISIÓN EUROPEA (CE) (1998): Comunicación de la Comisión relativa a: La auditoría legal en la Unión Europea: el camino a seguir.

COMISIÓN EUROPEA (CE) (2000a): 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 EUROPEA (CE) (2000b): Comunicación La Estrategia de la Unión Europea en materia de información financiera: El camino a seguir.

COMISIÓN EUROPEA (CE) (2002): Recomendación de la Comisión relativa a: Independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales.

COMISIÓN EUROPEA (CE) (2003): Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo relativa a Refuerzo de la auditoría legal en la UE.

COMISIÓN EUROPEA (CE) (2005): Recomendación de la Comisión relativa al papel de los administradores no ejecutivos o supervisores y al de los comités de consejos de administración o de supervisión, aplicables a las empresas que cotizan en bolsa.

COMISIÓN EUROPEA (CE) (2006): Octava 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 del consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del consejo.

COMISIÓN EUROPEA (CE) (2010): Libro Verde denominado Política de Auditoría: Lecciones de la crisis.

COMISIÓN EUROPEA (CE) (2011a): Resumen de respuestas al Libro Verde denominado Política de auditoría: lecciones de la crisis.

COMISIÓN EUROPEA (CE) (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.

COMISIÓN TREADWAY (1987): Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting.

CONGRESO DE LOS DIPUTADOS (1988): Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, 12/06/1988.

CONGRESO DE LOS DIPUTADOS (1990): Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre).

CONGRESO DE LOS DIPUTADOS (2002): Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.

CONGRESO DE LOS DIPUTADOS (2007): Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

CONGRESO DE LOS DIPUTADOS (2010): Ley 12/2010, de 30 de Junio, por la que se modifica la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988 de Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, para su adaptación a la normativa comunitaria.

CONGRESO DE LOS DIPUTADOS (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.

COOPERS & LYBRAND (1997). *Los nuevos conceptos del Control interno (informe COSO)*. Madrid.

DEL CID GÓMEZ, J.M. (2001): La nueva regulación de la independencia de los auditores en Estados Unidos y la Unión Europea: los servicios ajenos a la auditoría, XI Congreso AECA: Empresa, euros y nueva economía, Madrid.

DEL CORTE, J.; FERNÁNDEZ LAVIADA, A.; MARTÍNEZ GARCÍA, F.J. (2006): La construcción del espacio europeo de la auditoría, *Auditores*, 1: 30-42.

DÍAZ MORALES, J. (2005): La Ley Sarbanes-Oxley y la Auditoría, *Partida Doble*, 169:104-109.

DOUPNIK, T.; PERERA, H. (2007): *Contabilidad internacional*. Ed: Mcgraw-Hill.

DURÉNDEZ GÓMEZ-GUILLAMÓN, A. (2001): La auditoría de cuentas en España: un estudio empírico sobre la función, utilidad y comprensión del informe de auditoría, Tesis Doctoral, Universidad de Murcia.

FEDERACIÓN DE EXPERTOS CONTABLES (FEE) (2004a): EC Recommendation on Statutory Auditor's Independence in the EU and Comparison with the Independence Section of the IFAC Code of Ethics for Professional Accountants.

FEDERACIÓN DE EXPERTOS CONTABLES (FEE) (2004b): Position on the Proposed Audit Directive.

FEDERACIÓN DE EXPERTOS CONTABLES (FEE) (2009): Integrity in Professional Ethics: A Discussion Paper.

FEDERACIÓN EUROPEA DE EXPERTOS CONTABLES (FEE) (1988): Memorándum sobre la independencia del auditor.

FEDERACIÓN EUROPEA DE EXPERTOS CONTABLES (FEE) (1995): Memorándum sobre la independencia del auditor.

FEDERACIÓN EUROPEA DE EXPERTOS CONTABLES (FEE) (1996): Documento de opinión sobre el Libro Verde de la UE.

FEDERACIÓN EUROPEA DE EXPERTOS CONTABLES (FEE) (1998): Independencia y objetividad en la auditoría estatutaria. Núcleo común de principios para la orientación de la profesión europea.

FEDERACIÓN EUROPEA DE EXPERTOS CONTABLES (FEE) (2001): The conceptual approach to protecting auditor independence.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M.T., VILLANUEVA VILLAR, M., OLIVEIRA, M.A, SERRA, S. Y PEREIRA LEAL, C. (2012): Expectativas sobre la independencia del auditor: evidencias empíricas, Comunicación presentada en el XV Encuentro de ASEPUC en Cádiz.

GANDÍA CABEDO, J.L. (1998): El papel de los organismos supervisores de las Bolsas en el proceso de Armonización Contable Internacional, *Revista de Contabilidad*, 1: 75-101.

GARCÍA BENAOU, M.A. y NOVEJARQUE CIVERA, J. (2009): Aproximación a la legibilidad de la VIII Directiva Comunitaria, *Técnica contable*, Vol. 61, Nº 715, págs. 18-26.

GARCÍA-BENAOU, M.A. (1992): La auditoría en Europa: adaptación de la VIII directiva del derecho de sociedades, Madrid: Instituto de Censores Jurados de Cuentas.

GARCÍA-BENAOU, M.A. y VICO, A. (2003): Los escándalos financieros y la auditoría: pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis, *Revista Valenciana de Economía y Hacienda (RVEH)*, vol. 7, pp. 25-48.

GARCÍA-BENAOU, M.A.; PUCHETA MARTÍNEZ, M.C.; ZORIO GRIMA, A. (2003): Los Comités de auditoría ¿útiles y necesarios?, *Revista de Contabilidad*, 6 (11): 87-121.

GENERAL ACCOUNTING OFFICE (GAO) (1996): The Accounting Profession-Mayor Issues: progress and Concerns.

GIRONELLA MASGRAU, E. (1978): La auditoría independiente en los Estados Unidos: evolución de sus objetivos y técnicas, *Revista Española de financiación y contabilidad*, 26: 156-82.

GIRONELLA MASGRAU, E. (1980): Desarrollo de una auditoría independiente, *Revista Española de financiación y contabilidad*, 31: 21-48.

GONZALO ANGULO, J. A (2009): Hablamos con José Antonio Gonzalo Angulo, Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* nº 88, 52-54.

GRAMLING, A.A.; KARAPANOS, V. (2008): Auditor Independence: A Focus on the SEC Independence Rules, *Issues in Accounting Education*, 23(2): 247-260

GUTIÉRREZ GARCÍA, C. (2001): El control de calidad en auditoría: Nueva recomendación de la UE, *Partida Doble*, 120: 58-85.

GUTIÉRREZ GARCÍA, C. (2003): La nueva Ley de Auditoría tras su reforma: análisis de sus modificaciones e implicaciones de las mismas, *Partida Doble*, 142: 32-41.

INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND & WALES (2008): Ethical standards of auditor independence, revisión del Código de Accounting Principles Board (APB).

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS (2008): Código de Ética Profesional.

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS (2011): Noticia sobre el V Congreso de la FEE: Los auditores europeos buscan el mejor apoyo para las Pymes. Disponible en: http://www.icjce.es/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=923&Itemid=516&num_columns=3&limitstart=42 (consultado 12 de abril 2011).

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS (2011): Noticia sobre La Comisión Europea presentará la Directiva sobre Auditoría a principios de 2012. Disponible en: http://www.icjce.es/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=923&Itemid=516&num_columns=3&limitstart=18 (consultado 5 de julio de 2011).

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2009): *Code of Ethics for Professional Accountants International*. Elaborado en Julio de 2005 y revisado en 2009 por Ethics Standards Board for Accountants (IESBA).

LÓPEZ CASUSO, A. (2006): Encrucijada de la profesión auditora, *Audidores*, 1: 20-9.

LÓPEZ CASUSO, A.; ÁLVAREZ, E.; LARA, L. (2005): El control legal de las cuentas: la Octava Directiva, *Partida Doble*, 169: 11-4.

LÓPEZ GAVIRA, M.R. (2005): *La regulación como medio para la mejora de la calidad de la auditoría financiera: el caso de la prestación de servicios adicionales*, Tesis Doctoral, Universidad de Sevilla.

LÓPEZ GAVIRA, R.; PÉREZ LÓPEZ, J.A.; ROMERO GARCÍA, J.E. (2007): Requisitos deseables de los Comités de Auditoría, *Partida doble*, 185: 56-73.

MARCOS FERNÁNDEZ, M. (1995): La auditoría de cuentas en el derecho federal norteamericano. Especial consideración del problema de la falta de independencia del auditor, *Revista de Derecho Mercantil*, 223:149-220.

MAREQUE, M. (2010): *Las normas técnicas de auditoría relacionadas con la emisión de los informes y su grado de cumplimiento por los auditores. Un estudio empírico aplicado a las empresas gallegas*. Tesis Doctoral, Universidad de Vigo.

MARTÍNEZ GARCÍA, F.J. (1992): *La regulación de la auditoría en España. Antecedentes, pasado reciente y situación actual*, Madrid: Instituto de Censores Jurados de Cuentas.

MARTINEZ LAGUNA, L.; YUBERO HERMOSA, P. (2007): La armonización de los requisitos de auditoría legal: La nueva Octava Directiva, *Partida Doble*, 186: 56-69.

MARTÍNEZ-PINA GARCÍA, A.M. (2013): Un análisis de la independencia de la auditoría de cuentas, *Revista Galega de Economía*, pendiente de publicación.

MONTESINOS JULVE, V. (1991): *La auditoría en España. Situación actual y perspectivas*, Homenaje a Manuel Vela Pastor, Valencia: Departament d'Economía Financiera, D.L.

PEREDA SIGÜENZA, J.M. (1995): *Manual de Auditoría y Cuentas Anuales*. Editorial Universitaria Ramón Areces.

PEREDA SIGÜENZA, J.M.; ALVARADO RIQUELME, M. (2000): La independencia del auditor: propuestas de modificación de la normativa, *Partida Doble*, 110: 80-91.

PÉREZ LÓPEZ, A.V.; LÓPEZ GAVIRA, M.R. (2007): Los Incentivos y las Amenazas que Condicionan a la Independencia del Auditor, *Actualidad Contable Faces*, 14, 68-79.

PINEDA, P. (1995): *Auditoría de la formación en la empresa*, Barcelona: Gestión 2000.

PUIG DE TRAVY, C. (2012): Reflexiones sobre la auditoría de cuentas en España y sus perspectivas de futuro, *Revista Contable*, 3, 18-21.

ROBLEDA CABEZAS, H. (1995): Independencia e incompatibilidades del auditor de cuentas: un análisis de la situación actual en la Unión Europea, *Técnica Contable*, 564: 819-33.

- RODRIGUEZ, C. (2007): Independencia del auditor tendencias a nivel internacional, *Audidores*, 4: 46-53.
- ROUSE, R. W.; PREVITS, G. (1998): Auditor Independence and the New Independence Standards Board, *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 9 (3): 119-123.
- RUBIN, S. (1984): The House of GAAP, *Journal of Accountancy*, 157 (6): 122-128.
- RYAN, S.C.; HERZ, R.; IANNAONI, T.; MAINES, L.; PALEPU, K.; SCHRAND, C.; SKINNER, D.; VICENT, L. (2001): SEC Auditor Independence Requirements, *Accounting Horizons*, 15(4): 373-386.
- SÁNCHEZ-FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, J.L. (2008): *Teoría y práctica de la auditoría I*, Madrid: Editorial Pirámide.
- SANZ SANTOLARIA, C.J. (1996): La contabilidad internacional: sistemas contables comparados, *Acciones e investigaciones sociales*, 4: 107-23.
- SAUTER, D. (1991): Remodeling the House of GAAP, *Journal of Accountancy*, 172 (1): 30-37.
- SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (SEC) (1940): Sixth Annual Report of the Securities and Exchange Commission.
- SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (SEC) (1976): The Accounting Establishment: A Staff Study. U.S. Senate Committee On Government Operations. INFORME METCALF
- SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (SEC) (1978): Disclosure of Relationships with Independent Public Accountants (Accounting Series Release [ASR] No. 250, June 29.
- SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (SEC) (1994): Staff Report on Auditor Independence.
- SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (SEC) (2002): Guide the Sarbanes-Oxley Act.
- SUÁREZ, A.S. (1990): *La moderna auditoría*, Madrid: Mcgraw-Hill.
- U.S CONGRESS OF UNITED STATES OF AMERICA (2002): Sarbanes Oxley Act.
- U.S. SENATE COMMITTEE ON BANKING, HOUSING AND URBAN AFFAIRE, (1977): Foreign corrupt practices and domestic and foreign investment improved disclosure acts of 1977. 95-114.
- VAN KOOTEN, G. (1998): Normas de auditoría generalmente aceptadas, *Revista Española de financiación y contabilidad*, IX (31): 73-90.
- VERGÉS, E.; PUIGVERT, R.; VILA, A. (2006): Presente y futuro de las normas técnicas de auditoría, *Audidores*, 2: 40-50.
- VICO MARTÍNEZ, A. (1997): *Expectativas ante la Auditoría: La Independencia del Auditor*. Tesis doctoral no publicada.
- WATTS, R.L., ZIMMERMANN, J.L. (1983): Agency Problemns, Auditing and the Theory of the Firm: some evidence. *Journal of Law & Economics*. Vol. XXVI (October).

YÁÑEZ LÓPEZ, J.C., VILLANUEVA VILLAR, M., Y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M.T. (2010): La independencia del auditor en la nueva ley. Partida Doble 220, pp. 10-24

YÁÑEZ LÓPEZ, J.C., VILLANUEVA VILLAR, M., Y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M.T. (2011): Expectativas sobre la independencia en el papel activo de la auditoría para el desarrollo de organizaciones, mercados financieros y economías estables y sostenibles Comunicación presentada en el XVI Congreso Asociación Española de Contabilidad Administración de Empresas (AECA) en Granada.



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y COMPETITIVIDAD