



LSM/VK	EJ+EO	IDGH	EJ+EO	LSM/VK	EJ+EO	EJ+EO	IDGH	EJ+EO	EJ+EO	IDGH	EJ+EO
▲ 24.7050	▲ 86.560	0.650	86.560	▲ 24.7050	▲ 86.560	86.560	0.650	86.560	▲ 86.560	0.650	86.560
▲ 47.0540	▲ 57.030	807.5	57.030	▲ 47.0540	▲ 57.030	57.030	807.5	57.030	▲ 57.030	807.5	57.030
▲ 6760.70	▲ 5.7540	0.607	5.7540	▲ 6760.70	▲ 5.7540	5.7540	0.607	5.7540	▲ 5.7540		5.7540
▲ 24.7050		0.650	86.560	▲ 24.7050		86.560	0.650	86.560			

i/c/a/c/ Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas



ASEPUC
Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad

**ESTUDIO ICAC-ASEPUC
(Convocatoria 2025)**

**Estudio comparativo de la normativa de transposición
de los artículos de la Directiva 2006/43/CE**

que regulan la obligación de independencia de los auditores de cuentas

Esta publicación está disponible exclusivamente en formato electrónico en el sitio web www.icac.gob.es

ESTUDIO COMPARATIVO DE LA NORMATIVA DE TRANSPOSICIÓN DE LOS ARTÍCULOS DE LA DIRECTIVA 2006/43/CE QUE REGULAN LA OBLIGACIÓN DE INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES DE CUENTAS

NIPO: 223-26-007-7

Edita: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
(Ministerio de Economía, Comercio y Empresa)
Huertas, 26 - 28014 MADRID

Fernando Polo Garrido (investigador principal)

fpolo@esmart.upv.es

Helena María Bolas Araya

hebolar@esmart.upv.es

Milagros Bravo Sellés

mibrasel@esmart.upv.es

Elies Seguí Mas

esegui@esmart.upv.es



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA

esMART
UPV

Convenio ICAC-ASEPUC (2023-2027)

(Resolución de 25 de septiembre de 2023, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas)

Este Estudio cumple los requisitos de relevancia específica para la divulgación de los aspectos que afectan a la aplicación de la normativa de contabilidad y de auditoría y al ejercicio de las competencias atribuidas al ICAC, así como la máxima oportunidad de los objetivos de estudio, tanto en su naturaleza como en su alcance.

El ICAC no garantiza la certeza de los datos incluidos en el Estudio.

Con el objetivo de facilitar la difusión de estos trabajos se hacen públicos y están disponibles en el sitio web www.icac.gob.es/categorias-publicaciones

Las opiniones expresadas en este Estudio reflejan exclusivamente el criterio de los autores y no deben ser atribuidas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.



Índice de secciones



Sección 1 INTRODUCCIÓN	8
Sección 2 ALEMANIA	11
Sección 3 AUSTRIA	24
Sección 4 BÉLGICA	36
Sección 5 ESPAÑA	47
Sección 6 FINLANDIA	57
Sección 7 FRANCIA	69
Sección 8 GRECIA	81
Sección 9 IRLANDA	88
Sección 10 ITALIA	99
Sección 11 LUXEMBURGO	110
Sección 12 PAÍSES BAJOS	122
Sección 13 PORTUGAL	136
Sección 14 COMPARATIVA Y CONCLUSIONES	146

Índice

1. INTRODUCCIÓN	8
2. ALEMANIA	11
3. AUSTRIA	24
4. BÉLGICA	36
5. ESPAÑA	47
6. FINLANDIA	57
7. FRANCIA	69
8. GRECIA	81
9. IRLANDA	88
10. ITALIA	99
11. LUXEMBURGO	110
12. PAÍSES BAJOS	122
13. PORTUGAL	136
14. COMPARATIVA Y CONCLUSIONES	146

Índice de cuadros

Cuadro 1.	Exclusiones (incompatibilidades) Alemania	15
Cuadro 2.	Resumen Alemania	20
Cuadro 3.	Exclusiones (incompatibilidades) Austria	30
Cuadro 4.	Resumen Austria	33
Cuadro 5.	Exclusiones (incompatibilidades) Bélgica	40
Cuadro 6.	Resumen Bélgica	43
Cuadro 7.	Resumen España	54
Cuadro 8.	Actividades clave por institución en Finlandia	58
Cuadro 9.	Exclusiones (incompatibilidades) Finlandia	61
Cuadro 10.	Resumen Finlandia	66
Cuadro 11.	Exclusiones (incompatibilidades) Francia	73
Cuadro 12.	Resumen Francia	76
Cuadro 13.	Exclusiones (incompatibilidades) Grecia	84
Cuadro 14.	Resumen Grecia	85
Cuadro 15.	Exclusiones (incompatibilidades) Irlanda	94
Cuadro 16.	Resumen Irlanda	96
Cuadro 17.	Exclusiones (incompatibilidades) Italia	104
Cuadro 18.	Resumen Italia	107
Cuadro 19.	Exclusiones (incompatibilidades) Luxemburgo	116
Cuadro 20.	Resumen Luxemburgo	119
Cuadro 21.	Exclusiones (incompatibilidades) Países Bajos	128
Cuadro 22.	Resumen Países Bajos	131
Cuadro 23.	Exclusiones (incompatibilidades) Portugal	141
Cuadro 24.	Resumen Portugal	143

1 Introducción

La independencia de los auditores de cuentas es fundamental para la confianza de todas las partes interesadas en los informes de auditoría, tal como indica la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas (en adelante LAC) "*la independencia se constituye en pilar fundamental en el que reside la confianza que se deposita en el informe de auditoría*".

La actividad de auditoría de cuentas se caracteriza por su relevancia pública, pues no presta un servicio únicamente a la entidad auditada y de interés sólo a ésta, sino que es de interés a terceros que mantengan o estén interesados en mantener relaciones con la entidad auditada. Por consiguiente, la auditoría de cuentas es un pilar fundamental en el funcionamiento de los mercados financieros y de la economía en general, proporcionando confianza en los estados financieros de la entidad auditada para la oportuna toma de decisiones por parte de inversores, prestamistas, proveedores, clientes, empleados y otros interesados en la entidad auditada.

Los auditores informan al público en general, a los usuarios de los estados financieros, por consiguiente, son también usuarios del informe de auditoría, pero los auditores son contratados por la entidad auditada. En este contexto, la parte que contrata los servicios de auditoría (la entidad auditada) es diferente de los beneficiarios del informe de auditoría, es decir, sus usuarios. Las Normas de Ética para los auditores de la *Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority* (IAASA, 2025) ponen de manifiesto que en esta situación tienen lugar relaciones principal-agente, donde los usuarios son los principales y los directivos de la entidad auditada y los auditores de ésta son los agentes. Estas relaciones principal-agente dan lugar a potenciales conflictos de interés que deben abordarse para que los principales (usuarios) tengan confianza y seguridad en la auditoría.

La independencia es el medio principal que tienen los auditores para demostrar al público y a los reguladores que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría realizan sus funciones a un nivel que cumple con los principios éticos establecidos, en especial los de integridad y objetividad (Comisión Europea, 2002).

Para un estudio exhaustivo sobre la independencia del auditor en el contexto de la normativa y entorno europeo y español hasta la propuesta de reforma de la Comisión Europea de 2011 puede consultarse a Fernández Rodríguez *et al.* (2013).

Volviendo al contexto europeo, dada la importancia de la independencia de los auditores y de las diferencias existentes entre los estados miembros en materia de independencia, la Recomendación de la Comisión Europea de 2002 siguió un planteamiento basado en principios en lugar de un planteamiento basado en normas, al justificar que un planteamiento basado en principios crea una estructura sólida en la que los auditores de cuentas tienen que justificar sus acciones, a la vez que 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 (Comisión Europea, 2002). Además, mediante la aplicación de principios fundamentales, cada Estado miembro debería proporcionar a los auditores de cuentas, los reguladores y al público interesado un entendimiento común del requisito de independencia. Con ello se lograría una mayor coherencia al interpretar y abordar situaciones y circunstancias que constituyen una amenaza para la independencia de los auditores de cuentas en la UE.

Con el propósito de armonizar, en gran medida, los requisitos de la auditoría legal, en 2006 se promulgó la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, que destaca que los auditores legales deben respetar las normas éticas más elevadas, estando sujetos, por lo tanto, a una ética profesional que abarque al menos su función de interés pú-

blico, su integridad y objetividad, así como su competencia profesional y diligencia debida. Establece que los auditores legales y las sociedades de auditoría deben ser independientes cuando realicen auditorías legales, pueden 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.

Establece que el auditor es responsable de identificar las amenazas a la independencia y de adoptar medidas de salvaguarda, pero, si se encontraran en una situación en la que la importancia de las amenazas para su independencia, incluso tras la aplicación de salvaguardias para mitigarlas, fuera demasiado grande, deben renunciar al contrato de auditoría o abstenerse de ejecutarlo.

La Directiva 2006/43/CE ya establecía requisitos específicos para la auditoría de entidades de interés público (EIP) al requerir la rotación de los principales socios auditores.

En 2014 tuvo lugar una importante reforma de la auditoría en la UE, por un lado, la Directiva 2014/56/UE modificaba la Directiva 2006/43/CE y se aprobaba el Reglamento nº 537/2014 sobre requisitos específicos de la auditoría legal de las EIP.

La modificación de la Directiva de 2006 se justifica por la necesidad de una mayor armonización de las normas sobre acceso a la actividad de auditoría e independencia a escala de la Unión para hacer posible una mayor transparencia y previsibilidad en los requisitos aplicables a dichas personas y aumentar su independencia y objetividad en el desempeño de sus tareas.

Asimismo, debido a la significativa importancia de las entidades de interés público, derivada de la escala y complejidad de sus actividades o de la naturaleza de sus actividades, se consideraba preciso reforzar la fiabilidad de sus estados financieros auditados. En consecuencia, se desarrollaron las disposiciones específicas relativas a las auditorías legales de esas entidades, contenidas en la Directiva 2006/43/CE, mediante el Reglamento (UE) nº 537/2014.

Aunque la modificación de la Directiva 2006/43/CE en 2014 ha aumentado la armonización de los requisitos de independencia, dicha armonización no es plena. Por otra parte, aunque para la auditoría de las EIP es de aplicación directa el Reglamento nº 537/2014, dicho Reglamento permite a los estados miembros distintas opciones respecto a la rotación interna y externa de los auditores, excepciones sujetas a requisitos a la lista de servicios prohibidos, la introducción de requisitos más estrictos a la lista de servicios prohibidos y la introducción de requisitos más estrictos para los honorarios.

Este trabajo tiene como objeto el estudio comparativo de la normativa de transposición de los artículos de la Directiva 2006/43/CE que regulan la obligación de independencia de los auditores de cuentas y, en las auditorías de EIP, de las opciones permitidas por el Reglamento nº 537/2014 en los siguientes países: Alemania, Austria, Bélgica, España, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Países Bajos y Portugal.

Los países se han seleccionado sobre la base de distintos criterios, como el producto interior bruto, la procedencia de distintas áreas geográficas y el tipo impositivo del impuesto sobre sociedades.

Bibliografía

España. Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. BOE núm. 173 de 21/07/2015.

Fernández Rodríguez, M.T.; Villanueva Villar, M.; Mareque Álvarez-Santullano, M. (2013). *La independencia del auditor. Justificación de la auditoría de cuentas*. Edita Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. N.I.P.O. 724-13-004-3. I.S.B.N. 978-84-616-5056-9

Irlanda. Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority, IAASA (2025) *Ethical Standard for Auditor (Ireland) 2025*.

Comisión Europea (2002) Recomendación de la Comisión, de 16 de mayo de 2002, independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales [C(2002) 1873] *Diario Oficial n.º L 191 de 19/07/2002 p. 0022 - 0057*

Unión Europea. Directiva 2006/43/CE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo. *DO L 157 de 9.6.2006*

Unión Europea. Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas Texto pertinente a efectos del EEE. *DO L 158 de 27.5.2014, pp. 196-226*

Unión Europea. Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión Texto pertinente a efectos del EEE. *DO L 158 de 27.5.2014, pp. 77-112*

2 Alemania

Glosario

APAReG	Ley de reforma de la supervisión de los auditores de cuentas anuales. <i>Gesetz zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz - APAReG). Bundesgesetzblatt Jahrgang 2016 Teil I Nr. 14, S. 518.</i>
APAS	Órgano de Supervisión de los Auditores Alemán (<i>Abschlussprüferaufsichtsstelle</i>)
AOB	Órgano de Supervisión de los Auditores Alemán, acrónimo en inglés de <i>Audit Oversight Body</i>
AReG	Ley de reforma de la auditoría de cuentas anuales (<i>Gesetz zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüfungsreformgesetz - AReG)</i>).
BS WP/vBP	Código de conducta profesional para Auditores Públicos y Expertos Contables (<i>Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer</i>)
CEAOB	Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de los Auditores
HGB	Código de Comercio Alemán (<i>Handelsgesetzbuch</i>)
IDW	Instituto de Auditores (<i>Institut der Wirtschaftsprüfer</i>)
<i>vereidigte Buchprüfer</i>	Experto contable o contable jurado (experto contable traducción estudio ICAC García Osma)
<i>Wirtschaftsprüfer</i>	Auditor (público) (traducción estudio ICAC García Osma)
WPK	Cámara de Contables Públicos (<i>Wirtschaftsprüferkammer</i>)
WPO	Ordenanza de los auditores (<i>Wirtschaftsprüferordnung</i>)

Introducción

Marco institucional

En Alemania la supervisión de los auditores se lleva a cabo por el Órgano de Supervisión de los Auditores (*Abschlussprüferaufsichtsstelle*¹, en adelante APAS), también conocido en inglés por *Audit Oversight Body* (AOB). EL APAS está integrado dentro de la Oficina Federal para asuntos económicos y control de exportaciones (BAFA) y es miembro de la Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores (CEAOB). El APAS se encarga de la supervisión directa de los auditores de EIP, desempeña además un rol importante en el mantenimiento de las normas profesionales y de

1 Sitio web: https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Home/home_node.html

calidad de las auditorías legales en Alemania. Se encarga de la supervisión pública de la Cámara de Contables Públicos (*Wirtschaftsprüferkammer*², en adelante WPK). La WPK es miembro IFAC. Por consiguiente, el APAS es el responsable indirecto de la calidad de las auditorías legales.

La WPK fue creada por la *Wirtschaftsprüferordnung* (Ordenanza de los auditores (auditores públicos o estatutarios, WPO) de 1961 con sus posteriores modificaciones). La pertenencia a la Cámara es obligatoria para todos los auditores (*Wirtschaftsprüfer*). La WPK depende del Ministerio Federal de Economía y Acción por el Clima y es supervisada por el Órgano de Supervisión de Auditores (APAS). La Cámara es responsable, en particular, de (i) la concesión de licencias de auditor y sociedades de auditoría (*Wirtschaftsprüfungsgesellschaften*); (ii) la revocación de licencias; (iii) el registro de contables públicos y sociedades de auditoría; (iv) la realización de exámenes para la designación de auditores; (v) el establecimiento de requisitos éticos; (vi) el establecimiento de requisitos de formación continua; y (vii) la realización de revisiones de control de calidad y (viii) procedimientos disciplinarios para auditores de entidades que no son de interés público (EIP) (IFAC, s.f.).

Por otra parte, nos encontramos con el Instituto de Auditores (*Institut der Wirtschaftsprüfer, e.V.*³, IDW), es una organización privada cuyo objeto es servir a sus miembros (auditores individuales y sociedades de auditoría). Se establece sobre una base voluntaria, opera como una entidad sin fines lucrativos y juega un rol importante en el sistema regulatorio alemán de los auditores.

Marco jurídico

Sucintamente el marco jurídico alemán de la auditoría queda configurado por la Ordenanza de los auditores (*Wirtschaftsprüferordnung*, WPO), que es una ley federal, y el Código de Comercio alemán (*Handelsgesetzbuch*, HGB). Sobre la base legal de la WPO, la Cámara de Auditores de Cuentas (*Wirtschaftsprüferkammer*, WPK), ha promulgado el Código de conducta profesional para Auditores Públicos y Expertos Contables (*Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer*, BS WP/vBP), así como el Reglamento para el Control de Calidad (*Satzung für Qualitätskontrolle*).

Respecto de la auto regulación (*soft-law*) cabe citar las publicaciones del Instituto de Auditores de Cuentas (*Institut der Wirtschaftsprüfer*, IDW), entre otras, los dictámenes técnicos del IDW (*IDW Fachgutachten*), los pronunciamientos del IDW sobre contabilidad (*IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung*), así como las Normas de Auditoría del IDW (*IDW Prüfungsstandards*). Aunque dichas Normas de Auditoría no son normas legales, se les atribuye un efecto vinculante de facto (Westermark *et al.*, 2016) y entre éstas cabe destacar el Código de conducta para los auditores (IDW, 2022).

Al estar pendiente de adopción las Normas Internacionales de Auditoría por la UE, las normas de auditoría son desarrolladas por el IDW (Accountancy Europe, 2021). Las Normas de Auditoría del IDW contienen las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Alemania, promulgadas por el IDW, que rigen la realización de auditorías de estados financieros y establecen los procedimientos que deben llevarse a cabo (IDW, s.f.). El IDW traspone las Normas Internacionales de Auditoría, pero desde 2018 cambió el modelo y adopta directamente la traducción alemana de las NIAs llevada a cabo por la IFAC, añadiendo algunos párrafos marcados con la letra "D" en referencia a *Deutschland* (IDW, 2018).

La trasposición de la Directiva 2006/43/UE se llevó a cabo mediante la Ley para el Fortalecimiento de la Supervisión Profesional y la Reforma de las Regulaciones Profesionales en la Ley de Auditores Públicos (*Gesetz zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung* (*Berufsaufsichtsreformgesetz* – BAREfG)) en 2007-La BAREfG modificó, entre otras normas, la Ley de los auditores (*Wirtschaftsprüferordnung*, WPO).

En marzo de 2016 se aprobó la ley para la aplicación de las disposiciones reglamentarias y profesionales de la Directiva 2014/56/UE, así como para la ejecución de los requisitos correspondientes del Reglamento (UE) n.º 537/2014 en lo que respecta a la auditoría de las cuentas anuales de las entidades de interés público (Ley de reforma de la supervisión de los auditores de cuentas anuales,

2 Sitio web: <https://www.wpk.de/>

3 Sitio web: <https://www.idw.de/idw/>

APAReG⁴). Dicha norma reorganizó la supervisión pública sobre los auditores. Creó el actual APAS y separó la supervisión de los auditores de EIPs del resto. El APAS se encarga de la supervisión directa de los auditores de EIPs, el resto siguieron bajo supervisión de la WPK.

En mayo de 2016 se aprobó la Ley para la aplicación de las disposiciones relativas a las auditorías de la Directiva 2014/56/UE y para la ejecución de los requisitos correspondientes del Reglamento (UE) n.º 537/2014 en lo que respecta a la auditoría de las cuentas anuales de las empresas de interés público (Ley de reforma de la auditoría de cuentas anuales - AReG⁵) que implementa la Directiva 2014/56/UE (que modificó la Directiva 2006/43/CE) y el Reglamento (UE) 537/2014 en la normativa alemana modificando la WPO y el HGB (entre otras), introduciendo nuevas reglas de independencia y control de calidad interno.

Tras el escándalo Wirecard, en 2021 fue aprobada la Ley de fortalecimiento de la integridad del mercado financiero (*Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz* (FISG, 2021), *Bundesgesetzblatt Jahrgang 2021 Teil I Nr. 30*, ausgegeben zu Bonn am 10. Juni 2021 que introdujo importantes cambios respecto de la independencia y responsabilidad del auditor.

Independencia

Regulación, deber general de independencia y definición

La regulación sobre independencia está contenida en la Ordenanza de los auditores (*Wirtschaftsprüferordnung*, WPO) complementada por el Código de Comercio alemán (*Handelsgesetzbuch*, HGB) y el Código de conducta profesional para Auditores Públicos y Expertos Contables (*Berufsatzung für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer*, BS WP/vBP). También cabe mencionar el Código de Conducta del IDW (2022).

El artículo 43.1 de la WPO establece el deber general de independencia indicando que "los auditores deben ejercer su profesión de forma independiente, consciente, discreta y bajo su propia responsabilidad. En particular, deben comportarse con imparcialidad al elaborar informes de auditoría...".

El Código de Conducta del IDW (2022), sección 2.3 establece que la independencia ha de ser reevaluada continuamente por el auditor, antes de aceptar el encargo, durante todo el periodo de ejecución del encargo y hasta la emisión del informe.

No hay una definición explícita de independencia. No obstante, el artículo 2º "Independencia" del Código de conducta profesional para Auditores Públicos y Expertos Contables (BS WP/vBP) establece que los auditores no podrán establecer vínculos que perjudiquen o puedan perjudicar su libertad de decisión individual. La independencia es, pues, considerada como la ausencia de vínculos que perjudiquen o puedan perjudicar su libertad de decisión individual.

Aunque no se explicita un periodo en el que se requiere que el auditor sea independiente, el artículo 319.2 del HGB establece que "un auditor o un revisor jurado de cuentas quedará excluido como auditor de cuentas si durante el ejercicio social para cuyo cierre se elaboran las cuentas anuales que se van a auditar, o durante la auditoría de cuentas, existen motivos, en particular relaciones de carácter comercial, financiero o personal, que puedan dar lugar a sospechas de parcialidad". Entendemos que el periodo anterior establecido para incompatibilidades (exclusión en términos de la normativa alemana) sirve de referencia como periodo en el que se exige que el auditor sea independiente, estando en consonancia con lo establecido en el artículo 22.1 de la Directiva 2006/43/CE de auditoría, sin perjuicio de lo establecido en el art. 5.1.b del Reglamento (UE) 537/2014 para las auditorías de EIP.

4 Gesetz zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz - APAReG)

5 Gesetz zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferreformgesetz - AReG)

Respecto del deber ser y parecer independiente, es decir, la independencia de hecho (o real o mental) y la independencia de apariencia, aunque no hay una mención explícita, se encuentra implícita en el BS WP/vBP.

El artículo 29 del BS WP/vBP sobre imparcialidad y preocupación por la parcialidad (*Unbefangenheit und Besorgnis der Befangenheit*) recoge implícitamente la independencia real o mental al indicar que el auditor se negará a actuar si no es imparcial. Indica que una persona es imparcial si su juicio no está influenciado por consideraciones impropias. Por otra parte, el 29.3 del BS WP/vBP recoge de forma implícita la independencia de apariencia se encuentra al indicar que *"existirá parcialidad cuando concurren circunstancias que, desde la perspectiva de un tercero razonable, puedan influir indebidamente en la formación del juicio"*.

Amenazas y salvaguardas. Incompatibilidades y prohibiciones

Relacionada con la independencia tenemos el concepto de imparcialidad. El artículo 29.2 del mencionado Código (BS WP/vBP) indica que una persona es imparcial si su juicio no está influenciado por consideraciones impropias. Señala a continuación que la imparcialidad puede verse menoscabada, en particular, por el interés propio, la autorrevisión, la representación de intereses, la familiaridad personal y la intimidación. Dichas circunstancias que pueden menoscabar la imparcialidad se corresponden directamente con los distintos factores que pueden amenazar la independencia enunciados en el artículo 22 de la Directiva 2006/46/UE.

Por otra parte, el artículo 319 del HGB establece los motivos de exclusión, es decir incompatibilidades. En primer lugar, como hemos indicado antes el apartado 2º establece el periodo de las exclusiones, indicando que *"un auditor o un revisor jurado de cuentas quedará excluido como auditor de cuentas si durante el ejercicio social para cuyo cierre se elaboran las cuentas anuales que se van a auditar, o durante la auditoría de cuentas, existen motivos, en particular relaciones de carácter comercial, financiero o personal, que puedan dar lugar a sospechas de parcialidad"*.

A continuación, el apartado 3º del artículo 319 del HGB lista las causas de exclusión (incompatibilidad), estableciendo que un auditor está excluido de la auditoría de cuentas anuales, en particular, cuando él o una persona con la que ejerza conjuntamente la profesión:

1. Posea participaciones o intereses financieros significativos (no meramente insignificantes) en la sociedad anónima a auditar o en una empresa que esté vinculada con dicha sociedad o que posea más del 20 % de las participaciones de esta;
2. Sea el representante legal, miembro del consejo de supervisión o empleado de la sociedad objeto de auditoría o de una empresa que esté vinculada con ella o que posea más del 20 % de sus participaciones;
3. Haya llevado a cabo, más allá de la actividad de auditoría, durante el ejercicio económico a auditar o hasta la emisión del informe de auditoría, alguna de las siguientes funciones para la sociedad a auditar o en nombre de ésta:
 - a) haya participado en la contabilidad o en la elaboración de las cuentas anuales objeto de la auditoría,
 - b) haya colaborado en la auditoría interna en un puesto de responsabilidad,
 - c) haya prestado servicios de dirección empresarial o financieros,
 - d) haya prestado servicios actuariales o de valoración independientes que influyan de forma no insignificante en las cuentas anuales auditadas, siempre que estas actividades no sean de importancia secundaria. Esto también se aplica si alguna de estas actividades ha sido realizada por una empresa para la sociedad a auditar en la que el auditor sea representante legal, empleado, miembro del consejo de supervisión o socio con más del 20 % de los derechos de voto;

4. Emplee en la auditoría a una persona que, según los puntos 1 a 3 anteriores, no pueda ser auditor;
5. Haya obtenido en los últimos cinco años más del 30 % de sus ingresos profesionales anuales de la sociedad a auditar y de empresas en las que esta posea más del 20 % de participaciones, y se espera que esta situación continúe en el ejercicio en curso. Para evitar situaciones injustas, la Cámara de Auditores (WPK) podrá conceder excepciones temporales.

Las exclusiones establecidas en los puntos 1, 2 y 3 del apartado 3º del artículo 319 del HGB se extienden al cónyuge o pareja de hecho.

Las exclusiones establecidas en los apartados 2º y 3º del artículo 319 del HGB se extienden a las sociedades de auditoría (*Wirtschaftsprüfungsgesellschaften*) y sociedades de contabilidad (*Buchprüfungsgesellschaften*) cuando ellas mismas, alguno de sus representantes legales, un socio que posea más del 20 % de los derechos de voto correspondientes a los socios, una empresa vinculada, un socio con responsabilidad en la auditoría o cualquier otra persona empleada por la sociedad de auditoría pueda influir en el resultado de la auditoría.

Asimismo, las sociedades de auditoría y de contabilidad también quedarán excluidas cuando un miembro del consejo de supervisión se encuentre excluido conforme al 319.3, apartado 2º, o cuando varios socios que posean conjuntamente más del 20 % de los derechos de voto estén excluidos individualmente o conjuntamente de conformidad con los apartados 2º o 3º del artículo 319.

Los apartados 2º a 4º del 319.3 del HGB, se aplicarán de forma equivalente al auditor de las cuentas consolidadas.

El artículo 319b del HGB establece las exclusiones (incompatibilidades) por pertenencia a una red. En concreto, un auditor estará excluido de la auditoría de cuentas si un miembro de su red cumple alguno de los motivos de exclusión establecidos en el artículo 319, apartados 2º, 3º, números 1, 2, o 4, o apartado 4º, salvo que el miembro de la red no pueda influir en el resultado de la auditoría de cuentas. Asimismo, quedará excluido si un miembro de su red cumple alguno de los motivos de exclusión previstos en el artículo 319, apartado 3, n.º 3.

El HGB considera que existe una red cuando varias personas colaboran durante un determinado periodo de tiempo en el ejercicio de su profesión con el fin de perseguir intereses económicos comunes (artículo 319b).

Las causas de exclusión anteriores referidas a la red se aplicarán *mutatis mutandis* al auditor de las cuentas anuales consolidadas.

El Cuadro 1. Exclusiones (incompatibilidades) proporciona un resumen de las exclusiones establecidas por el HGB.

/// CUADRO 1 Exclusiones (incompatibilidades) Alemania

Motivo de exclusión	Base legal	Aplica a:
Participaciones financieras relevantes en la entidad auditada o vinculadas.	Art. 319.3.1	Auditor individual / Sociedad de auditoría / Miembro de la red (salvo que el miembro de la red no pueda influir en el resultado de la auditoría (Art. 319b.1)). Se extiende a al cónyuge o pareja de hecho del auditor (Art. 319.3 HGB). Se extiende a un empleado que según este apartado no podría ser auditor de cuentas (Art. 319.3.4)
Cargo de administrador, consejero de supervisión o empleado en la entidad auditada o vinculadas.	Art. 319.3.2	Auditor individual / Sociedad de auditoría / Miembro de la red (salvo que el miembro de la red no pueda influir en el resultado de la auditoría (Art. 319b.1)) Se extiende al cónyuge o pareja de hecho del auditor (Art. 319.3 HGB). Se extiende a un empleado que según este apartado no podría ser auditor de cuentas (Art. 319.3.4)

Prestación de servicios adicionales prohibidos: contabilidad, auditoría interna, gestión, servicios financieros, actuariales o de valoración con efecto relevante.	Art. 319.3.3	Auditor individual / Sociedad de auditoría / Miembro de la red (exclusión automática, Art. 319b.1 2.ª frase). Se extiende al cónyuge o pareja de hecho del auditor (Art. 319.3 HGB). Se extiende a un empleado que según este apartado no podría ser auditor de cuentas (Art. 319.3.4)
Incorporación en el equipo de auditoría de una persona afectada por causas de incompatibilidad.	Art. 319.3.4	Auditor individual / Sociedad de auditoría / Miembro de la red (salvo que el miembro de la red no pueda influir en el resultado de la auditoría (Art. 319b.1))
Dependencia económica excesiva: más del 30 % de ingresos anuales en los últimos 5 años provenientes de la entidad auditada o sus vinculadas (salvo dispensa WPK).	Art. 319.3.5	Auditor individual / Sociedad de auditoría
Exclusión derivada de sociedades de auditoría si ellas mismas, un socio con >20 % derechos de voto, administrador o empleado clave incurre en alguna de las causas establecidas en el 319.2 y 319.3 del HGC.	Art. 319.4	Sociedad de auditoría / Miembro de la red
Aplicación a auditor de cuentas consolidadas (<i>Konzernabschlussprüfer</i>).	Art. 319.5 y Art. 319b.2	Auditor de grupo (y por extensión, su sociedad y red)

El Código de conducta profesional para Auditores Públicos y Expertos Contables (BS WP/vBP) desarrolla a su vez las amenazas a la independencia (a la imparcialidad según el BS WP/vBP).

En primer lugar, el BS WP/vBP establece que el auditor se negará a actuar si no es imparcial en la realización de auditorías o si existen sospechas de parcialidad (artículo 29.1). Indica además que existirá parcialidad cuando concurren circunstancias que, desde la perspectiva de un tercero razonable, puedan influir indebidamente en la formación del juicio, no existiendo prejuicio si la amenaza a la imparcialidad es insignificante (artículo 29.3).

Ante las amenazas a la independencia (imparcialidad) se sigue un enfoque de amenazas y salvaguardas. En primer lugar, el artículo 29.5 del BS WP/vBP establece la obligación de identificar y documentar las amenazas antes de aceptar el encargo y durante toda la ejecución del mismo.

El artículo 30.2 del BS WP/vBP establece que las medidas de protección (salvaguarda) son aquellas medidas o procedimientos adecuados para mitigar una amenaza a la imparcialidad del auditor público alemán o del censor jurado de cuentas alemán hasta tal punto que, desde la perspectiva de un tercero razonable, la amenaza global se considere insignificante.

Existiendo además las incompatibilidades (exclusiones), tal como indica el artículo 31 del BS WP/vBP: *"Los auditores/vBP, si tienen conocimiento de hechos en el sentido de los artículos 319, apartado 3, 319b, apartado 1, frase 2, del HGB, se negarán a trabajar en todas las auditorías legales de conformidad con el artículo 49 alternativo 2º del WPO⁶¹"*.

El artículo 32 del BS WP/vBP desglosa casos de existencia de interés propio distinguiendo entre los que tienen carácter financiero y no financiero.

Así, dentro de los intereses propios de carácter financiero se encuentran:

1. Vínculos de capital u otros vínculos financieros con la sociedad que va a ser auditada, la sociedad que va a ser evaluada o la sociedad que emite el encargo;
2. Vínculos de capital u otros vínculos financieros con una empresa en la que la empresa que va a ser auditada, la empresa que va a ser evaluada o la empresa que adjudica el contrato, uno de sus representantes legales, un accionista con influencia de control o un miembro del consejo de supervisión tenga también un interés financiero no insignificante;
3. Una dependencia excesiva del volumen de negocios con respecto a dicha empresa;

61 El auditor debe negarse a actuar si se va a presentar una reclamación contra él por un acto contrario a sus obligaciones o si existe preocupación de parcialidad en la ejecución de un encargo.

4. Relaciones de servicio con terceros que vayan más allá de las transacciones comerciales y de entrega normales;
5. Reclamaciones contra el cliente o la empresa a auditar derivadas de una relación de crédito o garantía;
6. Reclamaciones de honorarios si están pendientes durante un periodo de tiempo prolongado y alcanzan un importe no insignificante.

Y dentro de los no financieros, pueden ser el caso de:

1. Incumplimientos de obligaciones de auditorías anteriores, si existe riesgo de ocultación;
2. Litigios pendientes relativos a cuestiones de recurso o garantía de contratos anteriores.

El artículo 33 del BS WP/vBP aborda la amenaza por auto revisión. Según el citado artículo, la auto revisión comprende:

1. La auto auditoría, que tiene lugar cuando el auditor tiene que evaluar un asunto en cuya creación ha participado directamente y esa participación no ha sido de escasa importancia. Hay una salvedad, no existe auto auditoría cuando el auditor ya se ha ocupado del asunto en el pasado, pero ha tenido que auditar o evaluar de otro modo el mismo asunto sin participar en su creación en el sentido anterior.
2. La participación en el mantenimiento de los libros contables o en la preparación de los estados financieros anuales a auditar dará lugar irrefutablemente a dudas de parcialidad, a menos que la actividad sea de menor importancia. Esto sólo se aplica a la participación directa, pero en principio no a los servicios de consultoría u otros servicios que sólo tienen un efecto indirecto en los estados financieros. La implicación en el ámbito de las tareas de auditoría, por ejemplo, mediante la evaluación preliminar de los hechos, no suele constituir parcialidad. Si otros actos de cooperación de escasa importancia son perjudiciales debe evaluarse de acuerdo con los hechos generales de parcialidad, teniendo en cuenta todas las circunstancias, incluidas las medidas de salvaguarda.
3. La participación del auditor en la realización de la auditoría interna da lugar a preocupaciones acerca de la parcialidad si el auditor asume un cargo de responsabilidad. En cambio, está permitida la participación en esferas o tareas concretas y, en particular, la asunción de actividades de auditoría.
4. Si el auditor ha asumido funciones de dirección de la empresa, independientemente de que éstas se extiendan también al ámbito de la contabilidad, siempre existirán dudas de parcialidad. Lo mismo se aplica a la prestación de servicios financieros relacionados con la inversión de activos de la sociedad a auditar o consistentes en la adquisición o corretaje de acciones u otros instrumentos financieros de la sociedad a auditar.
5. Los servicios actuariales y de valoración que tengan una repercusión más que insignificante en el contenido de los estados financieros anuales a auditar pueden suscitar dudas sobre la parcialidad si son servicios independientes y la actividad no es de menor importancia. No son independientes los servicios en los que la participación del auditor se limita a la asistencia técnico-mecánica y los requisitos esenciales de las hipótesis y la metodología proceden del cliente.
6. Los servicios jurídicos, en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la RDG⁷, que el auditor o auditor profesional preste a un cliente de auditoría fuera del ámbito de aplicación del Reglamento (UE) n.º 537/2014 pueden generar dudas sobre la imparcialidad si tienen un impacto directo y significativo en la presentación de los activos, la situación financiera y los resultados de las operaciones en los estados financieros anuales que se auditarán. Los servicios de asesoramiento que proporcionen información sobre la situación jurídica existente o que se relacionen con la evaluación de hechos ya ocurridos no comprometen la imparcialidad.

⁷ RDG se refiere a la "*Rechtsdienstleistungsgesetz*" es decir, la Ley de Servicios Jurídicos. El artículo 2, apartado 1, RDG, define qué se entiende por servicio jurídico ("*Rechtsdienstleistung*"), básicamente toda actividad en asuntos ajenos que requiera un examen jurídico del caso concreto.

Otra amenaza a la independencia (imparcialidad) es la representación de intereses que tiene lugar cuando el auditor ha sido contratado en otro asunto para representar intereses a favor o en contra de la empresa auditada, evaluada o que haya encargado el trabajo (artículo 34 del BS WP/vBP). Se considera que existe una representación de intereses a favor de una empresa, en particular, cuando el auditor actúa de manera unilateral y constante en favor de dicha empresa, realiza publicidad para ella o comercializa sus productos; no se considera así en los casos de representación legal o fiscal. Asimismo, se considera que existe una representación de intereses en contra de una empresa, en particular, cuando el auditor asume de manera unilateral y constante la defensa de intereses de terceros contrarios a la empresa o funciones fiduciarias por encargo de socios individuales de dicha empresa.

Por otra parte, el artículo 35 del BS WP/vBP relativo a la amenaza por confianza personal establece que dicha confianza existe cuando el auditor mantiene relaciones personales estrechas con la empresa auditada, evaluada o que ha encargado el trabajo, con los miembros de la dirección de la empresa o con personas que influyen en el objeto de la auditoría. No indica ninguna orientación o guía respecto de la confianza personal que pudiera surgir por relaciones prolongadas en el tiempo del encargo como auditor.

La intimidación es abordada por el BS WP/vBP en su artículo 36, estableciendo que la imparcialidad puede verse comprometida por intimidación cuando el auditor (WP/vBP) está expuesto a presiones supuestas o reales, incluyendo intentos de influencia indebida, que sean aptas para impedirle la formación de un juicio objetivo⁸.

Respecto de la percepción de obsequios (artículo 22.5 de la Directiva 2006/43 UE) el artículo 14.3 del BS WP/vBP establece que los auditores sólo podrán aceptar obsequios de un cliente o de terceros que actúen en su nombre si dichos obsequios son claramente insignificantes y, desde el punto de vista de un tercero razonable y que disponga de toda la información relevante, no influyen en la toma de decisiones ni en el resultado de la actividad. Asimismo, establece que esta restricción, se aplicará mutatis mutandis a las gratificaciones del auditor al cliente, a sus empleados o a terceros en relación con un encargo.

Para las comisiones se aplicará el artículo 55, apartado 2, de la WPO, que establece que no está permitido el pago y la aceptación de parte de la remuneración u otros anticipos por la intermediación de encargos, independientemente de que se trate de miembros de la profesión o de terceros. Los auditores deberán garantizar que sus empleados también respeten estos principios y supervisar adecuadamente su cumplimiento.

Respecto de las prohibiciones sobre un antiguo auditor de la entidad auditada, el artículo 43.3 del WPO establece un periodo de un año (dos para auditorías de EIPs) respecto de:

- i. ejercer funciones importantes de gestión en la misma,
- ii. ser miembro del consejo de supervisión, del comité de auditoría del consejo de supervisión o del consejo de administración, ni comprometerse a asumir ninguna de las funciones mencionadas

Honorarios y límites sobre honorarios

El artículo 55 de la WPO sobre honorarios establece que los auditores no podrán celebrar acuerdos sobre otros servicios que hagan depender el importe de la remuneración de dichos servicios del resultado de su trabajo como auditor. La remuneración de la auditoría no puede estar vinculada a ninguna otra condición ni estar influida o determinada por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada. Si existe una desproporción significativa entre el servicio prestado y la remuneración acordada, debe ser posible demostrar a la Cámara de Contables Públicos o al organismo supervisor de los auditores legales, previa solicitud, que se dedicó una cantidad de tiempo adecuada a la auditoría y que se utilizó personal cualificado.

⁸ Esto no se considera aplicable, en particular, cuando disposiciones legales como el artículo 318, apartado 1, frase 5 o apartado 6, frase 2 del Código de Comercio Alemán (*HGB*) garantizan que no pueda generarse una situación de presión en el sentido de la frase 1.

Sobre límites de honorarios de cualquier servicio procedente de un mismo cliente, el artículo 319.3.5 establece como motivo de exclusión el haber obtenido en los últimos 5 años más del 30% de los ingresos totales de su actividad profesional de la sociedad de capital objeto de auditoría y de empresas en las que la sociedad de capital objeto de auditoría posea más del 20% de las participaciones, y se espera que esto también ocurra en el ejercicio en curso. El límite del 30% se ha de superar ininterrumpidamente (WPK, 2024: 424). Para evitar casos de especial gravedad, la Cámara de Auditores puede conceder excepciones temporales.

Entidades de Interés Público

Tras la reforma de 2021 (FISG), el nuevo artículo 316a del HGB define qué entidades son de interés público (empresas cotizadas, entidades financieras CRR (definidas en el artículo 1 apdo. 3d de la Ley de Crédito (KWG⁹)), con excepciones (ej. Bundesbank, KfW) (IDW, 2021a)), aseguradoras (definidas conforme al art. 2 apdo. 1 de la Directiva 91/674/CEE)). Las cajas de ahorro (*Sparkasse*) y las asociaciones de cajas de ahorros y bancos están parcialmente exentas en Alemania (artículo 340k apdo. 4 HGB¹⁰).

En seguros, se aplica la Directiva Solvencia II (2009/138/CE). Determinadas mutuas y fondos de pensiones quedan fuera, salvo lo previsto en la FISG (artículo 36 Ley de Supervisión de Seguros (VAG)).

Los ETF (*Exchange-Traded Funds*) no son en general EIP, salvo ciertas sociedades de inversión autogestionadas con cotización oficial (artículo 108 del Código de inversiones de capital (KAGB¹¹)).

Asimismo, el artículo 316a dispone que a las EIP se aplican las normas del Reglamento UE 537/2014, siendo de aplicación supletoria¹² la subdivisión 3.^a del HGB que regula la auditoría.

Por otra parte, el artículo 43.6.3 del WPO establece que los socios auditores responsables de la realización de una auditoría legal de los estados financieros de una entidad de interés público de conformidad con el artículo 316a, frase 2, del HGB, pondrán fin a su participación en la auditoría de la entidad auditada a más tardar cinco años después de la fecha de su nombramiento, reduciendo el periodo máximo permitido en el Reglamento UE 537/2014 de 7 a 5 años.

Respecto de la rotación externa, la regulación alemana, desde su modificación por el FISG, no hace uso de las posibilidades de prórroga permitidas por el Reglamento UE 537/2014 pasados los 10 años de duración del encargo. EL FISG derogó esas opciones antes recogidas en el art. 318.1a del HGB (IDW, 2021a).

Sobre honorarios, según establece el Reglamento UE, durante un período de tres o más ejercicios consecutivos, los honorarios totales percibidos por servicios distintos a la auditoría no podrán exceder del 70 % de la media de los honorarios satisfechos en los tres últimos ejercicios consecutivos por la auditoría.

Anteriormente, existía la posibilidad de solicitar a la autoridad supervisora (APAS) una exención para aumentar el límite del 70% al 140% por un máximo de un ejercicio fiscal. Sin embargo, esta posibilidad ya no está disponible para las auditorías legales obligatorias a partir del ejercicio fiscal de 2022 (IDW, 2021b). Para el cálculo del porcentaje quedan excluidos los servicios de verificación de la presentación de información sobre sostenibilidad y los servicios ajenos a la auditoría distintos de los

9 *Kreditwesengesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 28. Februar 2025 (BGBl. 2025 I Nr. 69) geändert worden ist*

10 Artículo 340k.4: "Si la entidad de crédito es una caja de ahorros, no se aplicarán el artículo 4, apartado 3, párrafo segundo, ni los artículos 16, 17 y 19 del Reglamento (UE) n.º 537/2014. El artículo 4, apartado 3, párrafo primero, y el artículo 10, apartado 2, letra g), del Reglamento (UE) n.º 537/2014 se aplicarán mutatis mutandis a todas las personas empleadas por la asociación de cajas de ahorros y bancos que puedan influir en el resultado de la auditoría. El artículo 4, apartado 2, y el artículo 4, apartado 3, párrafo primero, así como el artículo 10, apartado 2, letra g), del Reglamento (UE) n.º 537/2014 no se aplicarán a los organismos de control".

11 KAG: *Kapitalanlagegesetzbuch vom 4. Juli 2013 (BGBl. I S. 1981), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 27. Dezember 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 438) geändert worden ist*

12 "Las disposiciones de esta subsección solo se aplicarán a la auditoría de cuentas de sociedades de capital que sean empresas de interés público en la medida en que no lo haga el Reglamento (UE) n.º 537/2014 "

contemplados en la lista de servicios prohibidos (artículo 5, apartado 1 del Reglamento UE 537/2014) exigidos por la legislación de la Unión o nacional.

Asimismo, se debe respetar el límite del 15% de los honorarios totales pagados por una entidad de interés público en cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos representen sobre los honorarios totales obtenidos por el auditor legal o la sociedad de auditoría. La normativa alemana no ha introducido regulación más estricta.

Respecto de los servicios prohibidos, el FISG endureció la aplicación en Alemania. Derogó la versión anterior del artículo 319a del HGB que contenía excepciones nacionales a la lista de servicios prohibidos del Reglamento UE 537/2014. Por otra parte, la normativa alemana no ha hecho uso de la opción prevista en el apartado 4º del artículo 5º del Reglamento UE 2024/537, que permite a los Estados miembros aplicar requisitos más estrictos que los establecidos en el propio artículo 5º del Reglamento.

/// CUADRO 2 Resumen Alemania

Ítem	
¿Se define independencia?	No explícitamente, pero del artículo 2º del BS WP/vBP se puede deducir como la ausencia de vínculos que perjudiquen o puedan perjudicar su libertad de decisión individual.
¿Se hace referencia explícita a una independencia de hecho y de apariencia?	Aunque no se enuncia explícitamente que el auditor ha de ser (independencia real o mental) y parecer independiente (independencia de apariencia) se encuentra implícita en el BS WP/vBP. La independencia real o mental se encuentra en el artículo 29 del BS WP/vBP sobre imparcialidad y preocupación por la parcialidad (<i>Unbefangenheit und Besorgnis der Befangenheit</i>) al indicar que el auditor se negará a actuar si no es imparcial. Indica que una persona es imparcial si su juicio no está influenciado por consideraciones impropias. La independencia de apariencia se encuentra al indicar que "existirá parcialidad cuando concurren circunstancias que, desde la perspectiva de un tercero razonable, puedan influir indebidamente en la formación del juicio" (artículo 29.3 del BS WP/vBP)
Periodo durante el que se requiere que el auditor sea independiente	Artículo 319.2 HGB: <i>"un auditor o un revisor jurado de cuentas quedará excluido como auditor de cuentas si durante el ejercicio social para cuyo cierre se elaboran las cuentas anuales que se van a auditar, o durante la auditoría de cuentas, existen motivos, en particular relaciones de carácter comercial, financiero o personal, que puedan dar lugar a sospechas de parcialidad"</i> . Sin perjuicio de lo establecido en el art. 5.1.b del Reglamento (UE) 537/2014 para las auditorías de EIP.
¿Se hace una relación de los distintos tipos de factores de los que proceden las posibles amenazas a la independencia (auto revisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación)?	Sí, artículo 29.2 del BS WP/vBP e incompatibilidades del artículo 319.3 HGB. No incluye abogacía, no obstante, el artículo 33.7 del BS WP/vBP incluye como amenaza a la independencia (generación de dudas sobre la imparcialidad) la prestación de servicios jurídicos si tienen un impacto directo y significativo en la presentación de los activos, la situación financiera y los resultados de las operaciones en los estados financieros anuales que se auditan.
¿Se establece la obligación de identificar y evaluar las amenazas a la independencia y del establecimiento de medidas de salvaguarda?	Sí. Artículo 29.5 del BS WP/vBP establece la obligación de identificar y documentar las amenazas antes de aceptar el encargo y durante toda la ejecución del mismo. El artículo 30.2 de BS WP/vBP establece la obligación de documentar también las medidas de salvaguarda. El artículo 30.1 define las medidas de salvaguarda como <i>"aquellas medidas o procedimientos adecuados para mitigar una amenaza a la imparcialidad del auditor público alemán o del censor jurado de cuentas alemán hasta tal punto que, desde la perspectiva de un tercero razonable, la amenaza global se considere insignificante"</i> .

<p>Aparte de incompatibilidades concretas ¿se establece el principio general consistente en que el "auditor legal o la sociedad de auditoría no realizarán una auditoría legal si existe riesgo de autocontrol, interés propio, parcialidad, familiaridad o intimidación debido a una relación financiera, personal, de negocios, laboral o de otro tipo entre el auditor legal, la sociedad de auditoría, su red y toda persona física en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal, y la entidad auditada, como resultado del cual un tercero objetivo, razonable e informado pueda llegar a la conclusión, teniendo en cuenta las salvaguardias aplicadas, de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida" (art. 22.1 Directiva)?</p>	<p>Sí, artículo 29.1 del BS WP/vBP e incompatibilidades artículo 319.2 HGB.</p>
<p>Regulación concreta en caso de amenaza por interés financiero (Ej. Directiva art. 22.4.a) y b))</p>	<p>Artículo 32 BS WP/vBP: interés propio, financiero y no financiero. Incompatibilidades: artículo 319.3.1 del HGB: "poseer participaciones o intereses financieros significativos (no meramente insignificantes) en la sociedad anónima a auditar o en una empresa que esté vinculada con dicha sociedad o que posea más del 20 % de las participaciones de esta"</p>
<p>Ídem por amenaza por relación laboral, comercial o de otra índole (Ej. Directiva art. 22.4.c))</p>	<p>Artículo 33 BS WP/vBP sobre auto revisión. Artículo 34 BS WP/vBP sobre representación de intereses a favor o en contra de la entidad auditada en otro asunto. Artículo 35 BS WP/vBP sobre confianza personal (relaciones estrechas). Incompatibilidades: artículo 319.3. 2 a 3 del HGB:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Sea el representante legal, miembro del consejo de supervisión o empleado de la sociedad objeto de auditoría o de una empresa que esté vinculada con ella o que posea más del 20 % de sus participaciones; ✓ Haya llevado a cabo, más allá de la actividad de auditoría, durante el ejercicio económico a auditar o hasta la emisión del informe de auditoría, alguna de las siguientes funciones para la sociedad a auditar o en nombre de ésta: <ul style="list-style-type: none"> ▪ haya participado en la contabilidad o en la elaboración de las cuentas anuales objeto de la auditoría, ▪ haya colaborado en la auditoría interna en un puesto de responsabilidad, ▪ haya prestado servicios de dirección empresarial o financieros, ▪ haya prestado servicios actuariales o de valoración independientes que influyan de forma no insignificante en las cuentas anuales auditadas, siempre que estas actividades no sean de importancia secundaria. Esto también se aplica si alguna de estas actividades ha sido realizada por una empresa para la sociedad a auditar en la que el auditor sea representante legal, empleado, miembro del consejo de supervisión o socio con más del 20 % de los derechos de voto; ✓ Emplee en la auditoría a una persona que, según los puntos anteriores, no pueda ser auditor
<p>Abogacía</p>	<p>No se menciona dentro de las incompatibilidades (exclusiones) en el art. 319.3 del HGB, pero se incluye expresamente como amenaza a la independencia la prestación de servicios jurídicos si tienen un impacto directo y significativo en la presentación de los activos, la situación financiera y los resultados de las operaciones en los estados financieros anuales que se auditan (artículo 33.7 BS WP/vBP).</p>

Regulación sobre obsequios	Art. 14.3 BS WP/vBP establece que los auditores solo podrán aceptar obsequios de un cliente o de terceros que actúen en su nombre si dichos obsequios son claramente insignificantes y, desde el punto de vista de un tercero razonable y que disponga de toda la información relevante, no influyen en la toma de decisiones ni en el resultado de la actividad. Esta obligación, no solo rige para la realización de auditorías, donde se exigen requisitos especiales de imparcialidad e independencia, sino para toda la actividad profesional.
Regulación sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría	Art. 43.2 WPO principio general: " <i>deben abstenerse de cualquier actividad que sea incompatible con su profesión o con la reputación de la misma</i> "
Extensiones de las amenazas (o incompatibilidades) a personas o entidades vinculadas con el auditor (Directiva, art. 22.1 (tercer párrafo))	Extensión incompatibilidades al cónyuge o pareja de hecho cuando incurra en uno de los motivos de interés financiero, representante legal, servicios considerados auto revisión (art. 319.1 apartados 1, 2 y 3 del HGB), a la red del auditor (art. 319b HGB) Extensión amenazas: Personas con las que el auditor ejerce conjuntamente su profesión (art. 29.4.1 BS WP/vBP) Red del auditor (art. 29.4.2 BS WP/vBP) Cónyuges, parejas permanentes o parientes en línea directa del auditor, otros miembros de la familia que hayan vivido en el mismo hogar que el auditor durante al menos un año, o representantes que actúen en nombre de una de estas personas (art. 29.4.4 BS WP/vBP) Empresas en el que el auditor ejerce una influencia significativa (art. 29.4.5 BS WP/vBP) Las personas con las que el auditor trabaje conjuntamente en una oficina (art. 29.4.6 BS WP/vBP)
Abstención (prohibiciones) por concentración de honorarios percibidos de una misma entidad auditada (ejemplo Art. 25 LAC, Art 4.3 Reglamento UE 537/2014)	Sí, en no-EIPs, en los últimos 5 años más del 30% de los ingresos totales de su actividad profesional de la sociedad de capital objeto de auditoría y de empresas en las que la sociedad de capital objeto de auditoría posea más del 20% de las participaciones, y se espera que esto también ocurra en el ejercicio en curso (art. 319.3.5 HGB). Para EIP el límite de la concentración de honorarios es el establecido en el Reglamento UE 537/2014 (15%).
Prohibición: periodo en el que se prohíbe que el antiguo auditor respecto de la entidad que auditaba: i) asuma cargos directivos, ii) sea nombrado en el comité de auditoría u órgano que desempeñe funciones equivalentes y iii) no sea nombrado miembro no ejecutivo del órgano administrativo o de supervisión de la entidad auditada (ej. Directiva, art. 22.bis, 1 año, 2 años para EIPs)	Art. 43.3 WPO 2 años EIPs, 1 año no EIP prohibiciones respecto de: i. ejercer funciones importantes de gestión en la misma, ii. ser miembro del consejo de supervisión, del comité de auditoría del consejo de supervisión o del consejo de administración, ni comprometerse a asumir ninguna de las funciones mencionadas
Normativa que transpone y desarrolla el artículo 24bis de la Directiva 2006/43/UE modificado Directiva 2014/56/UE (Independencia y objetividad de los auditores legales que realizan la auditoría legal en nombre de las sociedades de auditoría)	Se recoge en el artículo 55b de la WPO introducido por la APAREG.
Para las Entidades de Interés Público, indica las opciones que ha escogido la normativa nacional dentro de las permitidas por el Reglamento (UE) 537/2014 sobre rotación externa e interna	Rotación interna: pasados 5 años, Art 43.6.3 WPO, desde 2021 reforma FISG, 2021. Rotación externa: Artículo 316a del HGB se remite al Reglamento UE 537/2014. No hace uso de las opciones de prórroga.
Para las EIPs: ¿Contiene excepciones a la lista de servicios prohibidos del art. 5º Reglamento UE 537/2014?	No, desde 2021.
Para las EIPs: ¿Ha introducido requisitos más estrictos en virtud del art. 5.4 del Reglamento UE 537/2014 sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría que no sean los servicios prohibidos del art. 5.1?	No
Para las EIPs: ¿Ha introducido requisitos más estrictos para los honorarios en virtud del art. 4.4 del Reglamento UE 537/2014?	No

Bibliografía, fuentes de información y referencias legales

- Accountancy Europe (2021) *Organisation of the Public Oversight of the Audit Profession in 30 European countries. State of affairs after the implementation of the 2014 EU Audit Reform Survey results*. 91 pages.
- Alemania (2007). *Berufsaufsichtsreformgesetz (BAREfG)*. *Bundesgesetzblatt Jahrgang 2007 Teil I*, S. 2178.
- Alemania (2009). *Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG)*. *Bundesgesetzblatt Jahrgang 2009 Teil I Nr. 17*, S. 1102.
- Alemania. (2016). *Gesetz zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz – APAREG)*. *Bundesgesetzblatt Jahrgang 2016 Teil I Nr. 14*, S. 518.
- Alemania. (2016). *Gesetz zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüfungsreformgesetz – AReG)*. *Bundesgesetzblatt Jahrgang 2016 Teil I Nr. 23*, S. 1142
- Alemania. (2021). *Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz – FISG)*. *Bundesgesetzblatt Jahrgang 2021 Teil I Nr. 30*, S. 2422.
- IDW (2018) *IDW Announcement: Change in German Auditing Standard Setting from Transposition of International Standards on Auditing (ISAs) to Adoption of ISAs*. <https://www.idw.de/The-IDW/IDW-Technical-Guidance-en/Down-IDW-ISA-adoption.pdf> [Consulta: 18 de agosto de 2025]
- IDW (2021a) *Positionspapier. EU-Regulierung. Der abschlussprüfung inhalte und zweifelsfragen der EU-Verordnung und der Abschlussprüferrichtlinie*.
- IDW (2021b) *Positionspapier. EU-Regulierung. Der abschlussprüfung zu nichtprüfungsleistungen chtprüfungsleistungen*.
- IDW (2022) *IDW Code of Conduct for German Public Auditors*
- IDW (s.f.) *IDW Auditing Standards (IDW AuS)*. <https://www.idw.de/the-idw/idw-pronouncements/idw-auditing-standards/index-2.html> [Consulta: 18 de agosto de 2025]
- IFAC (s.f.) *Wirtschaftsprüferkammer* <<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/wirtschaftspr-ferkammer>> [Consulta: 19 de agosto de 2025]
- Westermarck, H.; Fournier, J.; Renaud-Solari, L.; Wolf, M. (2016) *Regulation of Audit and Audit Supervision, European Union, France, Germany, current to: 05.12.2016 E-Avis ISDC 2018-01*
- WPK (2024) *Textsammlung zur Wirtschaftsprüferordnung*.

3 Austria

Glosario

APAB	Órgano de Supervisión de Auditores de Austria (<i>Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde</i>)
APAG	Ley de Supervisión de Auditores de Austria (<i>Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz</i>)
APRÄG 2016	Ley de Reforma del Derecho de Auditoría de Cuentas de 2016 (<i>Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz 2016</i>)
BGBI	Diario Oficial Federal (<i>Bundesgesetzblatt</i>)
IWP	Instituto de Auditores Públicos Certificados (<i>Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer</i>)
KFS/PE 19	<i>KFS/PE 19: Grundsätze und Einzelfragen im Zusammenhang mit den für Abschlussprüfungen geltenden Unabhängigkeitsvorschriften</i> (Principios y cuestiones específicas en relación con las normas de independencia aplicables a las auditorías de cuentas)
KFS/PE 19a	<i>KFS/PE 19a: Fragen im Zusammenhang mit der Honorarbegrenzung für Nichtprüfungsleistungen bei PIEs ("Fee Cap") gemäß Art. 4 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014</i> (Cuestiones relacionadas con el límite de honorarios para servicios distintos a la auditoría conforme al artículo 4(2) del Reglamento (UE) nº 537/2014)
KFS/PG 1	<i>KFS/PG 1: Durchführung von Abschlussprüfungen</i> (Realización de auditorías finales)
KFS/PG 3	<i>KFS/PG 3: Erteilung von Bestätigungsvermerken nach den Vorschriften des UGB bei Abschlussprüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen</i> (Emisión de certificados de confirmación según las disposiciones del UGB en la auditoría de estados financieros anuales y consolidados)
KFS/PG 4	<i>KFS/PG 4: Grundsätze und Einzelfragen zum zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss gemäß Art. 11 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014</i> (Principios y cuestiones individuales sobre el informe adicional al comité de auditoría de conformidad con el Art. 11 del Reglamento (UE) Nº 537/2014)
KSW	Cámara de Asesores Fiscales y Auditores (<i>Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer</i>)
UGB	Código de Comercio de Austria (<i>Unternehmensgesetzbuch</i>)
WTBG 2017	Ley federal sobre profesiones de auditoría/tutela económica 2017 (<i>Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017</i>)

Introducción

Marco institucional

En Austria, la supervisión pública de los auditores está a cargo del Órgano de Supervisión de Auditores de Austria (*Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde* - APAB), bajo la autoridad del Ministerio de Finanzas. Este organismo se estructura en dos órganos principales:

- La Junta Directiva, compuesta por dos miembros independientes del sector de auditoría, nombrados por el gobierno por cinco años. Deben tener conocimientos sólidos en áreas como auditoría, contabilidad o derecho, y al menos uno debe ser auditor público certificado.
- El Consejo de Supervisión, formado por siete miembros designados por distintas autoridades gubernamentales, también con un mandato de cinco años.

El APAB cuenta con una Comisión de Control de Calidad (QCC), que actúa como órgano asesor. Está integrada por miembros propuestos por asociaciones profesionales de auditores, como la Cámara de Asesores Fiscales y Auditores (*Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer - KSW*) y la Federación Austríaca de Asociaciones Cooperativas y la Asociación de Auditoría de Cajas de Ahorros de Austria. Esta comisión participa en decisiones clave como la selección de auditores de calidad y la revocación de certificaciones.

Los auditores legales y las firmas de auditoría contribuyen a la financiación del APAB en función del número de auditorías de entidades de interés público (EIPs) realizadas en un año y de los honorarios generados por dichas auditorías.

Además, las asociaciones profesionales nacionales de auditores y la República de Austria contribuyen con una suma fija anual, según lo definido en la Ley de Supervisión de Auditores de Austria (APAG).

Las responsabilidades del APAB incluyen:

- Registro de auditores legales y firmas de auditoría
- Aprobación de normas profesionales y directrices, normas de aseguramiento interno de calidad y normas de auditoría
- Control de la formación continua de los auditores legales
- Revisiones de aseguramiento de calidad para auditores legales y firmas de auditoría que no auditan EIPs
- Inspecciones de auditores legales y firmas de auditoría que auditan EIPs
- Investigaciones sobre auditores legales, firmas de auditoría o EIPs
- Imposición de sanciones en caso de infracciones a la legislación de auditoría u otras obligaciones relacionadas
- Supervisión de la calidad del mercado y la competencia en el mercado de auditoría de EIPs

Por otra parte, existen dos entidades profesionales relevantes. El Instituto de Auditores Públicos Certificados (*Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer - IWP*), con membresía voluntaria, representa y proporciona orientación a los auditores y elabora algunas normas. La Cámara de Asesores Fiscales y Auditores (*Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer - KSW*) representa oficialmente a todos los auditores y asesores fiscales, tiene competencias en procedimientos administrativos, exámenes, supervisión, disciplina y emisión de normas.

Entre las funciones de la KSW se encuentran:

- Aprobación y registro de auditores legales y firmas de auditoría. Todos los auditores legales deben estar calificados como Auditores Públicos Certificados según el Estatuto de Práctica Profesional de los Auditores Públicos, con nombramiento público obligatorio por parte de la KSW. Además, los auditores legales y las firmas de auditoría deben estar autorizados por el APAB.
- Adopción de normas relevantes. La KSW es el organismo emisor de normas profesionales. Las normas de auditoría requieren la aprobación del APAB.
- Formación continua. Todos los auditores legales deben cumplir con requisitos de formación continua según el Estatuto de Práctica Profesional de los Auditores Públicos, bajo supervisión de la KSW, y requisitos de formación continua establecidos en la APAG, bajo supervisión del APAB.

- Calidad de la verificación. Después de realizar una revisión de aseguramiento de la calidad, la APAB emite una certificación de calidad basada en su evaluación independiente de los hechos y circunstancias. Los auditores legales certificados se incluyen en el registro público de auditores legales y firmas de auditoría. Todos los auditores legales y las firmas de auditoría están sujetos a la normativa de aseguramiento de la calidad emitida por la KSW, la cual se encuentra bajo la supervisión de la APAB.
- Sistema disciplinario investigativo y administrativo. Todos los auditores legales están sujetos tanto al sistema disciplinario investigativo como al administrativo, gestionados por la KSW y la APAB.

Marco jurídico

La auditoría en Austria se rige por un conjunto de normas legales que conforman un marco jurídico alineado tanto con las exigencias del derecho nacional como con la normativa europea. Este marco tiene como objetivo principal garantizar la calidad, la transparencia y la independencia de los procesos de auditoría financiera, especialmente en las entidades de interés público (EIPs), reforzando así la confianza en la información financiera y el buen funcionamiento del mercado.

El Código de Comercio de Austria (*Unternehmensgesetzbuch - UGB*) constituye la base del derecho mercantil en Austria y regula, entre otras materias, la obligación de auditoría de los estados financieros de ciertas sociedades. En particular, los artículos 268 a 276 contienen disposiciones sobre la selección del auditor, su nombramiento, derechos y deberes, y los requisitos sobre independencia y rotación, especialmente modificados por la Ley de Reforma del Derecho de Auditoría de Cuentas de 2016 (*Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz 2016 - APRÄG 2016*), que adaptó el derecho nacional al marco europeo.

La Ley de Supervisión de Auditores (*Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz - APAG*), promulgada en 2016, regula la supervisión pública de los auditores y firmas de auditoría. Esta ley establece la autoridad supervisora (la APAB) y reglas específicas sobre independencia y ética profesional, sistema de control de calidad, investigaciones y sanciones, y normas aplicables a EIPs.

La Ley federal sobre profesiones de auditoría/tutela económica (*Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017 - WTBG 2017*) regula el acceso y ejercicio de las profesiones de auditor (*Abschlussprüfer*), contable (*Wirtschaftsprüfer*) y otros profesionales afines. Esta ley determina los requisitos de formación y cualificación profesional, las normas de conducta profesional y la organización de la KWS.

Austria ha adaptado su normativa nacional para cumplir con los requerimientos europeos en materia de auditoría, especialmente a través de la Ley de Reforma del Derecho de Auditoría de Cuentas de 2016 (*Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz 2016 - APRÄG 2016*), una ley que introdujo cambios sustanciales en la regulación de la auditoría legal de estados financieros, adaptando el derecho nacional a la Directiva 2014/56/UE, que modifica la Directiva 2006/43/CE sobre auditoría legal, y el Reglamento (UE) 537/2014, relativo a los requisitos específicos para la auditoría de EIPs.

La APRÄG 2016 supuso una reforma estructural del sistema de auditoría legal en Austria, elevando los estándares de calidad, reforzando la independencia del auditor y alineando la legislación con el marco europeo. En concreto, proporcionó una base legal clara para la supervisión pública de los auditores a través de una entidad independiente (la APAB), y adaptó las prácticas de auditoría al contexto de riesgos sistémicos y crisis financieras.

La APRÄG 2016, publicada en el Diario Oficial Federal (*Bundesgesetzblatt - BGBl*) I Nr. 43/2016 del 13 de junio de 2016, modificó profundamente numerosas leyes austriacas relacionadas con la auditoría, entre ellas:

- UGB (Código de Comercio de Austria)
- AktG (Ley de Sociedades Anónimas)
- GmbHG (Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada)

- Bankwesengesetz (Ley Bancaria)
- Versicherungsaufsichtsgesetz 2016 (Ley de Supervisión de Seguros)
- Insolvenzordnung (Ley de Insolvencia)
- Otras leyes corporativas y financieras

Los objetivos de la APRÄG 2016 fueron: transponer la normativa europea sobre auditoría, reforzar la independencia y la calidad de los auditores, mejorar la supervisión pública del sector de auditoría, establecer requisitos más estrictos para la auditoría de entidades de interés público (EIPs), y regular aspectos como servicios prohibidos a clientes auditados, rotación obligatoria de auditores, honorarios y transparencia, y evaluación del comité de auditoría en las EIPs.

Por otro lado, de acuerdo con el artículo 57 de la APAG, la APAB es la encargada de aprobar los principios profesionales y normas de auditoría, entre los que se encuentran los dictámenes técnicos del Comité especializado de la KWS (los KFS - *Fachgutachten des Fachsenats*) y los pronunciamientos o recomendaciones profesionales del IWP (los IWP/PE - *Berufsrechtliche Empfehlungen des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer*).

Los KFS son dictámenes profesionales que desarrollan y aclaran la aplicación de la legislación austríaca (como el UGB y el APAG) y los estándares internacionales (ISA, ISQM, etc.) en áreas específicas:

- KFS/PG: Normas sobre auditoría de estados financieros.
- KFS/PE: Normas sobre ética profesional e independencia.
- KFS/PRL: Normas sobre control de calidad.

En resumen, son interpretaciones oficiales y guías técnicas que complementan la ley y son obligatorias para los auditores y asesores fiscales en Austria.

Los IWP/PE son recomendaciones técnicas y guías prácticas para situaciones específicas en la auditoría, complementando las normas obligatorias del marco legal austríaco (como el UGB) y las normas profesionales de la KSW. Tienen un carácter orientativo y de buenas prácticas, especialmente en temas complejos o no regulados en detalle por la ley.

Independencia

La independencia del auditor constituye uno de los pilares fundamentales del marco jurídico que regula la auditoría financiera en Austria. Este principio, concebido como la garantía de objetividad, imparcialidad y credibilidad del informe de auditoría, se ha visto reforzado tras la transposición de las reformas europeas a través de la Ley de Reforma del Derecho de Auditoría de Cuentas de 2016 (APRÄG 2016). Esta ley modificó de forma sustancial numerosas normas, entre ellas el Código de Comercio (*Unternehmensgesetzbuch - UGB*), y creó nuevas herramientas regulatorias como la Ley de Supervisión de Auditores (*Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz - APAG*).

Por otro lado, cabe mencionar que la independencia del auditor y la correcta ejecución de auditorías están reguladas por diversas normas profesionales emitidas por la KSW. El eje central lo constituye la *KFS/PE 19: Grundsätze und Einzelfragen im Zusammenhang mit den für Abschlussprüfungen geltenden Unabhängigkeitsvorschriften* (Principios y cuestiones específicas en relación con las normas de independencia aplicables a las auditorías de cuentas), aprobado en la sesión del antiguo Comité de Derecho Empresarial y Auditoría el 22 de marzo de 2017 como dictamen técnico, revisado por última vez en noviembre de 2023; aprobado por la APAB. Complementa este marco, la *KFS/PE 19a: Fragen im Zusammenhang mit der Honorarbegrenzung für Nichtprüfungsleistungen bei PIES ("Fee Cap") gemäß Art. 4 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014* (Cuestiones relacionadas con el límite de honorarios para servicios distintos a la auditoría conforme al artículo 4(2) del Reglamento (UE) nº 537/2014). Por su parte, la *KFS/PG 1: Durchführung von Abschlussprüfungen* (Realización de auditorías finales) regula la ejecución de auditorías, asegurando la aplicación de las normas in-

ternacionales (ISA) en Austria y los requisitos adicionales del UGB, incluyendo la obligación de declarar la independencia en el informe. Esta declaración se refuerza en la *KFS/PG 3: Erteilung von Bestätigungsvermerken nach den Vorschriften des UGB bei Abschlussprüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen* (Emisión de certificados de confirmación según las disposiciones del UGB en la auditoría de estados financieros anuales y consolidados), que define la estructura del informe de auditoría y exige una manifestación expresa sobre la independencia del auditor. Finalmente, la *KFS/PG 4: Grundsätze und Einzelfragen zum zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss gemäß Art. 11 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014* (Principios y cuestiones individuales sobre el informe adicional al comité de auditoría de conformidad con el Art. 11 del Reglamento (UE) N° 537/2014) establece el contenido del informe adicional al comité de auditoría en EIPs, donde se debe informar sobre independencia, honorarios y servicios adicionales, garantizando transparencia y supervisión.

Deber general de independencia y su definición

El auditor o la firma de auditoría tiene la obligación de mantener su independencia durante el ejercicio a auditar y hasta la emisión del informe de auditoría, no pudiendo existir ninguna relación comercial, financiera o personal, una relación laboral u otras relaciones entre el auditor, la sociedad de auditoría, su red y cualquier persona física que pueda influir en el resultado de la auditoría, y la entidad auditada, de tal manera que una tercera parte independiente, razonable y bien informada, teniendo en cuenta las salvaguardas aplicadas, llegaría a la conclusión de que la independencia del auditor o de la sociedad de auditoría está comprometida. Es lo que se denomina como "temor de parcialidad" (art. 271(1) UGB; KFS/PE 19 (Rz 19)).

Amenazas y salvaguardas. Incompatibilidades y prohibiciones

En relación al "temor de parcialidad" (art. 271 (1) UGB), el KFS/PE 19 (Rz 20) distingue cinco factores clave (amenazas): la autorrevisión, el interés propio, la abogacía, la familiaridad y la intimidación. Si existen motivos para un temor de parcialidad, es posible eliminarlo mediante la adopción de medidas de salvaguarda (KFS/PE 19 (Rz 21)).

Del catálogo de salvaguardas incluidas en el *IESBA Code of Ethics 2023 edition* en relación con servicios distintos de la auditoría, según el marco normativo austríaco, son especialmente adecuadas para eliminar un temor de parcialidad del auditor las siguientes (KFS/PE 19, Rz 44):

- a) Establecer responsabilidades separadas para la realización de encargos de auditoría y distintos de la auditoría.
- b) Excluir a los empleados afectados del equipo de auditoría para que no participen en la ejecución del encargo de auditoría.
- c) Revisión independiente de los resultados de un servicio distinto de la auditoría, o repetición del mismo por otra persona que no participe en la auditoría, de modo que esta asuma la responsabilidad por el trabajo realizado.

Las medidas de salvaguarda que se hayan adoptado para reducir una amenaza a la independencia deben documentarse adecuadamente en los papeles de trabajo (KFS/PE 19, Rz 45).

Por otro lado, el artículo 271(2) del UGB distingue los supuestos tipificados de exclusión. En caso de que concurran causas de exclusión, no es posible adoptar medidas de salvaguarda (KFS/PE 19, Rz 21). Un auditor queda excluido cuando:

- Posea participaciones en la sociedad auditada o en una empresa vinculada a ella, o en una empresa que posea al menos el 20 % de las participaciones de la sociedad auditada, o ejerza influencia significativa en la adquisición, administración o enajenación de tales participaciones;
- Sea representante legal, miembro del consejo de supervisión o empleado de la sociedad auditada o de una empresa vinculada a ella, o de una empresa que posea al menos el 20 % de sus

participaciones, o haya desempeñado alguna de estas funciones dentro de los 24 meses previos al inicio del ejercicio a auditar;

- No disponga de registro conforme al artículo 52 del APAG;
- Haya participado, en la sociedad auditada o para ella, en alguna de las siguientes actividades más allá de la función de auditor:
 - a) llevanza de la contabilidad o preparación de las cuentas anuales a auditar;
 - b) participación en la auditoría interna;
 - c) asunción de tareas de dirección o participación en decisiones de gestión, especialmente en la selección de representantes legales o personal directivo del área contable;
 - d) prestación de servicios de valoración o actuariales que tengan un impacto más que insignificante en las cuentas anuales a auditar;
- Sea representante legal, miembro del consejo de supervisión o socio de una persona jurídica o sociedad personal, o empleado de una persona física, jurídica o sociedad personal, siempre que esa persona o sociedad no pueda ejercer como auditor por cualquiera de los motivos señalados en el punto 4;
- Emplee en la auditoría a una persona que esté excluida por haber incurrido en alguna de las incompatibilidades anteriores (participaciones en la sociedad, relación laboral u otras funciones prohibidas, como intervenir en la contabilidad, auditoría interna, valoración, etc.);
- Haya obtenido en cada uno de los últimos cinco años al menos el 30 % de sus ingresos profesionales totales de la auditoría o asesoramiento prestados a la sociedad auditada, a empresas vinculadas a ella o a empresas en las que la sociedad auditada tenga al menos el 20 % de participación, si esto se espera que continúe en el ejercicio actual.

También quedará excluido si ejerce su profesión conjuntamente con otra persona que esté excluida según las circunstancias anteriores (artículo 271(3) UGB).

En cuanto a las firmas de auditoría, quedan excluidas cuando ellas mismas, uno de sus representantes legales, uno de sus socios, una empresa vinculada, o una persona empleada en la auditoría esté excluida según las circunstancias anteriores. También quedarán excluidas cuando uno de sus socios participe en una entidad excluida, o cuando una persona con participación, aunque sea indirecta, en la firma tenga también una participación indirecta superior al 5 % en una entidad excluida. Asimismo, las firmas quedarán excluidas si no disponen del registro conforme al artículo 52 del APAG (artículo 271 (4) UGB).

Si el auditor sabe que está excluido o no es independiente, no tiene derecho a ninguna remuneración, aunque haya prestado servicios. Esto también se aplica si debió haber conocido su situación de exclusión, o si por negligencia grave no reconoció su falta de independencia (artículo 271 (6) UGB).

En el artículo 271a del UGB, se añaden exclusiones adicionales para grandes sociedades. En este caso, un auditor queda excluido de auditar una gran sociedad de tamaño muy significativo (las que superan por 5 veces los parámetros de gran empresa), además de por los motivos anteriores, cuando:

- En cada uno de los últimos cinco años ha obtenido un porcentaje mayor o igual al 15 % de sus ingresos totales por trabajos de auditoría o asesoría para la sociedad auditada, sus empresas vinculadas o empresas en las que la sociedad posea un porcentaje mayor o igual al 20 %, si es previsible que esto siga ocurriendo.
- Ha prestado en el ejercicio servicios legales o fiscales más allá del asesoramiento general y con impacto no insignificante en las cuentas anuales.
- Ha participado en el desarrollo, instalación o introducción de sistemas de información contable de la sociedad en el ejercicio auditado.

- Ha firmado el informe de auditoría de la sociedad en siete ejercicios distintos. Este límite se restablece si no ha sido auditor durante al menos tres ejercicios consecutivos.

También queda excluido el auditor si ejerce su profesión conjuntamente con una persona excluida, o si conjuntamente cumplen la condición del 15 % de concentración de ingresos.

Una firma de auditoría queda excluida si ella misma, uno de sus representantes legales, un socio, una empresa vinculada, o una persona que participe en la auditoría está excluida conforme a las circunstancias anteriores; o si un socio participa en una entidad excluida, o alguien con participación, incluso indirecta, en la firma posee más de un 5 % de participación indirecta en una sociedad excluida.

Respecto al límite de siete ejercicios consecutivos, se aplica al auditor firmante, y cualquier persona con función directiva relevante en la auditoría.

Las circunstancias anteriores de falta de independencia y exclusión también se extienden a la red del auditor o de la firma de auditoría (art. 271b UGB).

No obstante, como señala el KFS/PE 19 (Rz 53-57), existen determinados servicios distintos de la auditoría compatibles con la independencia del auditor. La elaboración de nóminas es admisible cuando el auditor se limita a tareas técnicas, como cálculos y procesamiento de datos, y la responsabilidad sustantiva permanece en la empresa. Sin embargo, si el servicio implica decisiones contables o afecta a partidas relevantes del balance, se considera incompatible. En materia de asesoría legal y fiscal, el auditor no puede prestar servicios que vayan más allá de mostrar alternativas y que no tengan impacto significativo en los estados financieros. Son aceptables actividades como la preparación de declaraciones fiscales, representación en inspecciones o procedimientos judiciales y la emisión de opiniones sobre normativa, siempre que la decisión final quede en manos del cliente. Otros servicios, como consultoría sobre procesos contables, formación en control interno, gestión de riesgos o *due diligence* sin valoración que afecte al balance, son generalmente permitidos. En cambio, está prohibida la participación en la implementación de sistemas contables y en funciones de auditoría interna, ya que estas actividades comprometen la independencia del auditor.

Por otra parte, el artículo 271c del UGB establece la prohibición de asumir cargos tras la auditoría. El auditor de cuentas, el auditor del grupo, el auditor de una empresa vinculada significativa y el auditor firmante no pueden asumir en la sociedad auditada ninguna función de órgano (por ejemplo, miembro del consejo de administración o de supervisión), ni ningún puesto directivo durante un año desde la firma del informe de auditoría, o dos años si se trata de una gran sociedad o una EIP.

Igualmente, los empleados, socios y cualquier otra persona cuyas prestaciones utilice o controle el auditor, si son auditores autorizados, tampoco pueden asumir una función de órgano, ni un cargo directivo, en la sociedad auditada durante 1 año desde su participación directa en la auditoría.

En caso contrario, se considera que la persona no ha sido válidamente nombrada, no tiene derecho a ninguna remuneración, incluso si hubiera prestado servicios, esto vale tanto para funciones de órgano como para puestos directivos.

/// CUADRO 3 Exclusiones (incompatibilidades) Austria

Motivo de exclusión / incompatibilidad	Base legal (Austria)	Aplica a
Participación accionaria en la sociedad auditada o vinculadas (>20 %) o influencia significativa	Art. 271(2) UGB	Auditor individual
Ser representante legal, miembro del consejo de supervisión o empleado (actual o en los últimos 24 meses)	Art. 271(2) UGB	Auditor individual
No disponer de registro conforme al art. 52 APAG	Art. 271(2) UGB / Art. 271(4) UGB	Auditor individual y firma de auditoría
Haber realizado funciones prohibidas (contabilidad, auditoría interna, dirección, valoración relevante)	Art. 271(2) UGB	Auditor individual

Relación con persona o sociedad excluida (representante legal, socio, empleado)	Art. 271(2) UGB	Auditor individual
Emplear en la auditoría a persona excluida	Art. 271(2) UGB	Auditor individual
Concentración de ingresos ≥ 30 % en últimos 5 años (auditoría/asesoría para la sociedad auditada)	Art. 271(2) UGB	Auditor individual
Ejercicio conjunto con persona excluida	Art. 271(3) UGB	Auditor individual
Exclusión por vínculo de socios, empleados o participaciones indirectas (> 5 %)	Art. 271(4) UGB	Firma de auditoría
Exclusión adicional para grandes sociedades (≥ 15 % ingresos, servicios legales/fiscales relevantes, etc.)	Art. 271a UGB	Auditor individual y firma de auditoría
Límite de 7 ejercicios consecutivos como auditor firmante	Art. 271a UGB	Auditor firmante
Falta de independencia en la red del auditor o firma	Art. 271b UGB	Auditor individual y firma de auditoría
Prohibición de asumir cargos directivos tras la auditoría (1 año / 2 años para grandes sociedades o EIP)	Art. 271c UGB	Auditor individual, socios y empleados

Honorarios y límites honorarios

Conforme al artículo 270(1) del UGB, los honorarios del auditor deben estar en relación adecuada con las tareas y el alcance de la auditoría. El contrato y los honorarios no pueden depender de que el auditor preste servicios adicionales ni estar sujetos a condiciones externas.

La normativa establece límites exclusivamente para las EIPs, según lo dispuesto en el Reglamento (UE) 537/2014, de aplicación directa en Austria, como se describe en el apartado siguiente.

Entidades de Interés Público (EIP)

Las EIP, definidas en el artículo 189a del UGB, coincidiendo con el Reglamento 537/2014 de la UE, incluyen:

- Empresas cuyos valores negociables están admitidos a cotización en un mercado regulado de un Estado miembro de la Unión Europea o de un Estado parte del Acuerdo del Espacio Económico Europeo, en el sentido del art. 4, párr. 1, n° 21 de la Directiva 2014/65/UE sobre mercados de instrumentos financieros, y por la que se modifican las Directivas 2002/92/CE y 2011/61/UE.
- Sociedades de capital que sean entidades de crédito según el art. 4, párr. 1, n° 1 del Reglamento (UE) n° 575/2013 sobre requisitos prudenciales para entidades de crédito y empresas de inversión, y por el que se modifica el Reglamento (UE) n° 646/2012, excepto los bancos mencionados en el art. 2, párr. 5 de la Directiva 2013/36/UE sobre acceso a la actividad de entidades de crédito y supervisión de entidades de crédito y empresas de inversión.
- Sociedades de capital que sean entidades aseguradoras en el sentido del art. 2, párr. 1 de la Directiva 91/674/CEE sobre cuentas anuales y cuentas consolidadas de empresas de seguros.
- Empresas que, independientemente de su forma jurídica, sean designadas como tales en una ley federal con referencia a esta disposición.

Para este tipo de entidades, el artículo 269(1a) del UGB establece que la auditoría debe realizarse conforme a las disposiciones del Primer Título del Cuarto Apartado del UGB, salvo en los casos en que sea aplicable el Reglamento (UE) 537/2014.

En cuanto a la duración máxima del nombramiento continuo del auditor en EIPs, el artículo 270a del UGB establece que, si dicho nombramiento se realizó por primera vez para un ejercicio iniciado entre el 17 de junio de 2003 y el 15 de junio de 2014, la duración máxima del encargo podrá ampliarse conforme a lo dispuesto en el artículo 17, apartado 1, párrafo segundo del Reglamento (UE) n.º 537/2014, el cual establece que ni el encargo inicial ni éste combinado con sus renovaciones podrán exceder de una duración máxima de diez años. Dicha duración podrá ampliarse de la siguiente manera:

- hasta 20 años, si para el primer ejercicio que comience después del 16 de junio de 2016, y con el cual se superaría el período máximo de diez años, se lleva a cabo un procedimiento de licitación pública de acuerdo con el artículo 16, apartados 2 a 5, del Reglamento (UE) n.º 537/2014;
- hasta 24 años, si para el primer ejercicio que comience después del 16 de junio de 2016, y con el cual igualmente se superaría dicho período máximo de diez años, se procede al nombramiento conjunto de varios auditores (auditoría conjunta).

Por aplicación directa del Reglamento (UE) n.º 537/2014 a través del APAG, el socio clave de auditoría no puede participar en la auditoría legal de la misma EIP durante más de siete años consecutivos desde su nombramiento. Tras ese período, el socio debe cesar su participación y no puede volver a auditar a la misma entidad durante los tres años siguientes a su rotación.

Para las EIPs, el régimen de exclusiones se determina fundamentalmente por el artículo 271(2) del UGB, cuyas categorías y supuestos ya se han mencionado anteriormente, y por las disposiciones del Reglamento (UE) 537/2014. Ahora bien, los apartados (6) y (7) del artículo 271a del UGB prevén excepciones relativas a los servicios distintos a la auditoría y a los límites de honorarios, respectivamente.

Según el artículo 271a(6) del UGB, el auditor podrá prestar en EIP servicios de asesoría fiscal o servicios de valoración, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- Que dichos servicios, en el ejercicio para el cual se va a elaborar el estado financiero a auditar, individualmente o en conjunto, no tengan efectos directos o sólo efectos insignificantes sobre los estados financieros auditados.
- Que el comité de auditoría apruebe dichos servicios teniendo en cuenta la independencia del auditor y las salvaguardas aplicadas.
- Que el auditor explique y documente los efectos de estos servicios sobre los estados financieros auditados en un informe adicional al comité de auditoría.

Como recoge el KFS/PE 19 (Rz 58-87), el auditor debe asegurarse de que cualquier servicio permitido cuente con la autorización previa del comité de auditoría. Esta autorización debe ser específica en cuanto al tipo, alcance y duración del servicio. Entre las prohibiciones absolutas se encuentran los servicios que implican una participación en la gestión o en la toma de decisiones de la entidad auditada, el diseño e implementación de sistemas contables o de control interno, la prestación de servicios jurídicos, la colaboración en la auditoría interna y la asesoría en materia de financiación, estructura de capital y estrategia de inversión. Estas actividades se consideran incompatibles porque comprometen la objetividad del auditor y no pueden mitigarse mediante salvaguardas. En cuanto a los servicios fiscales y de valoración, la normativa permite ciertas excepciones bajo las condiciones establecidas en el artículo 271a(6) del UGB (mencionadas en el párrafo anterior). Se prohíben, en todo caso, los servicios relacionados con la planificación fiscal agresiva y aquellos que influyan directamente y de manera significativa en el balance. Por último, el auditor debe documentar todas las autorizaciones y evaluar continuamente si la prestación de servicios distintos de la auditoría genera riesgos para la independencia. En caso de duda, debe prevalecer el principio de evitar cualquier amenaza que no pueda eliminarse mediante salvaguardas.

Por lo que respecta a los honorarios (271a(7) UGB; KFS/PE 19a), conforme al artículo 4.2 del Reglamento, los percibidos por servicios no relacionados con la auditoría no pueden superar el 70% de la media de los honorarios de auditoría percibidos en los tres últimos ejercicios. La APAB puede, a solicitud del auditor, conceder una excepción temporal por un máximo de dos ejercicios. El período adicional del art. 4.3.2 del Reglamento no puede superar un año.

En lo que se refiere a la prohibición de asumir funciones de órgano o cargos directivos en una EIP tras la firma del informe de auditoría, el artículo 271c del UGB establece que el auditor de la EIP, el auditor del grupo, el auditor de una empresa vinculada significativa y el auditor que firme el informe no pueden ocupar dichas funciones durante el año siguiente a la firma del informe de auditoría. Asimismo, los empleados y socios del auditor, así como cualquier otra persona cuyos servicios pueda supervisar o utilizar y que esté autorizada como auditor, tampoco pueden asumir funciones de órgano ni cargos directivos en la EIP dentro del mismo plazo, contado desde su participación directa en la auditoría. En caso de que alguna de estas personas asuma funciones de órgano o cargos directivos en contravención de esta regla, se considerará que no ha sido nombrada y no tendrá derecho a remuneración por los servicios prestados durante el período de incompatibilidad (art. 271c UGB).

/// CUADRO 4 Resumen Austria

Ítem / criterio	Austria
¿Se define "independencia"?	UGB art. 271(1): El auditor no puede realizar la auditoría si existen circunstancias que generen temor de parcialidad. KFS/PE 19: Refuerza que la independencia es un principio fundamental y que debe mantenerse durante todo el encargo.
¿Se hace referencia explícita a independencia de hecho / apariencia?	UGB art. 271 (1): Habla de temor de parcialidad (apariencia) y causas objetivas (hecho). KFS/PE 19: Diferencia entre independencia real y percepción pública.
Periodo durante el que se requiere que el auditor sea independiente	Desde el inicio del ejercicio auditado hasta la emisión del informe (art. 271 UGB).
¿Se listan los tipos de amenazas (autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad, intimidación)?	No en el UGB, pero sí en el KFS/PE 19 conforme a la normativa europea (autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad e intimidación).
¿Se establece obligación de identificar/ evaluar amenazas y medidas de salvaguarda?	KFS/PE 19 Sección 5: Obliga a evaluar amenazas y aplicar salvaguardas documentadas. UGB art. 270(1a): El auditor debe informar al órgano de supervisión sobre circunstancias y medidas.
Principio general de no aceptación de auditoría si amenaza no mitigable (autocontrol, interés propio, parcialidad, familiaridad, intimidación)	UGB art. 271(1): Si existe parcialidad insubsanable, el auditor no puede aceptar el encargo. KFS/PE 19 (Rz 25): Si no hay salvaguarda eficaz, debe rechazarse.
Regulación concreta – amenaza por interés financiero (art. 22.4.a y b Directiva)	Se prohíbe participación directa o indirecta en la sociedad auditada (art. 271 UGB).
Regulación concreta – amenaza por relación laboral, comercial u otra (art. 22.4.c)	Se prohíbe ser miembro del órgano, empleado o participar en contabilidad (art. 271 UGB).
Abogacía (advocacy)	No expresamente.
Regulación sobre obsequios / regalos	No aparece en UGB ni en KFS/PE 19a. Se regula por normas éticas (IESBA), no por ley nacional.
Regulación sobre prestación de servicios distintos a la auditoría ("non-audit services")	Servicios prohibidos (UGB art. 271(2)) y excepciones para EIPs (UGB art. 271a(6)): servicios de asesoría fiscal o servicios de valoración. KFS/PE 19 (Sección 7): Detalla servicios permitidos/prohibidos para no EIPs y EIPs. Incluye también para no EIP los servicios de asesoramiento jurídico o fiscal que vayan más allá de la simple indicación de alternativas de estructuración y que tengan un efecto no insignificante en las cuentas anuales (KFS/PE 19 (Rz 54)).
Extensión de amenazas/incompatibilidades a personas o entidades vinculadas (red, afiliadas, personas relacionadas)	UGB art. 271b: Extiende prohibiciones a miembros de la red. KFS/PE 19 Rz 38–39: Establece salvaguardas para riesgos en la red.

Abstención / prohibición por concentración de honorarios de auditoría	Los honorarios del auditor deben estar en relación adecuada con las tareas y el alcance de la auditoría. El contrato y los honorarios no pueden depender de que el auditor preste servicios adicionales ni estar sujetos a condiciones externas (artículo 270(1) del UGB). Un auditor queda excluido cuando haya obtenido en cada uno de los últimos cinco años al menos el 30% (15% en el caso de grandes sociedades y EIPs) de sus ingresos profesionales totales de la auditoría o asesoramiento prestados a la sociedad auditada, a empresas vinculadas a ella o a empresas en las que la sociedad auditada tenga al menos el 20 % de participación, si esto se espera que continúe en el ejercicio actual. La normativa establece límites de honorarios por servicios no relacionados con la auditoría exclusivamente para las EIPs, conforme al artículo 4.2 del Reglamento, de aplicación directa. Estos honorarios no pueden superar el 70% de la media de los honorarios de auditoría percibidos en los tres últimos ejercicios. La APAB puede, a solicitud del auditor, conceder una excepción temporal por un máximo de dos ejercicios.
Prohibición respecto del antiguo auditor: período en que no puede asumir cargos directivos, comité auditor u órgano equivalente, ni ser miembro no ejecutivo (post-audit)	Prohibición de asumir cargos tras la auditoría en un año, o dos si se trata de una gran sociedad o una EIP (art. 271c UGB).
Normativa que traspone / desarrolla el art. 24bis de la Directiva (Independencia y objetividad de auditores en nombre de firmas)	UGB art. 271a: Extiende incompatibilidades a la red. KFS/PE 19: Refuerza salvaguardas.
Para entidades de interés público: opciones escogidas por la normativa nacional respecto a rotación externa / interna (permiso del Reglamento 537/2014)	Rotación obligatoria cada 10 años (Austria aplica el estándar de la UE). Puede extenderse a 20 años con concurso público o 24 años con co-auditoría. El socio clave de auditoría no puede participar en la auditoría legal de la misma EIP durante más de 7 años consecutivos desde su nombramiento. Tras ese período, el socio debe cesar su participación y no puede volver a auditar a la misma entidad durante los tres años siguientes a su rotación.
Para EIPs: ¿excepciones a la lista de servicios prohibidos del art. 5 del Reglamento 537/2014?	UGB art. 271a(6): Permite ciertos servicios fiscales y de valoración si son insignificantes y aprobados por el comité de auditoría.
Para EIPs: ¿introdujo requisitos más estrictos bajo art. 5.4 del Reglamento (lista de servicios prohibidos más amplia)?	No. Austria sigue la lista estándar del Reglamento, sin ampliarla.
Para EIPs: ¿introdujo requisitos más estrictos para honorarios según art. 4.4 del Reglamento 537/2014?	No. Austria aplica el límite del 70 % sin endurecerlo.

Bibliografía, fuentes de información y referencias legales

Accountancy Europe (2021). *Organisation of the Public Oversight of the Audit Profession in 30 European countries. State of affairs after the implementation of the 2014 EU Audit Reform*. Accountancy Europe, Brussels.

APAB (s.f.). Supervisión de auditores en Austria. Disponible en: https://www.apab.gv.at/information_in_english

KSW (2019). *KFS/PE 19a: Fragen im Zusammenhang mit der Honorarbegrenzung für Nichtprüfungsleistungen bei PIEs ("Fee Cap") gemäß Art. 4 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014*.

KSW (2023). *KFS/PE 19: Grundsätze und Einzelfragen im Zusammenhang mit den für Abschlussprüfungen geltenden Unabhängigkeitsvorschriften*.

Parlamento Federal de Austria (2016). *Ley de Reforma del Derecho de Auditoría de Cuentas 2016 – (APRÄG 2016)*. Boletín Oficial I Nr. 43/2016. Viena: Boletín Oficial de la República de Austria.

Parlamento Federal de Austria (2016). *Ley de Supervisión de Auditores (APAG)*. Boletín Oficial I Nr. 83/2016. Viena: Boletín Oficial de la República de Austria.

Parlamento Federal de Austria (2017). *Ley federal sobre profesiones de auditoría/tutela económica (WTBG 2017)*. Boletín Oficial I Nr. 137/2017. Viena: Boletín Oficial de la República de Austria.

Parlamento Federal de Austria (2025). *Código de Comercio (UGB) – Ley federal sobre disposiciones civiles especiales para empresas*. Viena: Boletín Oficial de la República de Austria.

4 Bélgica

Glosario

CSA	<i>Code des Sociétés et des Associations</i>
CSRE-CTBR	<i>Collège de Supervision des Réviseurs d'Entreprises / College van toezicht op de bedrijfsrevisoren</i>
FSMA	<i>Financial Services and Markets Authority</i>
HCEP	<i>Conseil Supérieur des Professions Économiques</i>
IBR-IRE	<i>Institut des Réviseurs d'Entreprises / Instituut voor bedrijfsrevisors</i>
AR	<i>Arrêté Royal</i>

Introducción

Marco institucional

El artículo 32 de la *Ley relativa a la organización y supervisión de los auditores*, de 7 de diciembre de 2016, establece que el control público de los auditores recae en el *Collège de Supervision des Réviseurs d'Entreprises / College van toezicht op de bedrijfsrevisoren* (CSRE-CTBR) creado como autoridad independiente adscrita a la FSMA (la autoridad belga de mercados y servicios financieros) (IFAC, 2025). El CSRE-CTBR tiene a su cargo la supervisión global del cumplimiento de la normativa de auditoría: vela por la concesión del título de auditor, la actualización del registro oficial, la formación continua de los auditores, los sistemas internos de control de calidad de las firmas y el respeto de las leyes y normas aplicables (CSRE, 2025). En la práctica, la gestión del registro oficial (quiénes pueden ser auditores) y la formación se delega al *Institut des Réviseurs d'Entreprises* (IBR-IRE), bajo la supervisión del CSRE-CTBR (artículo 10 de la ley de auditoría belga). El CSRE-CTBR somete a los auditores de empresas a un control de calidad y adopta las conclusiones de dichos controles, garantiza la supervisión, toma las medidas previstas en el artículo 57 de la ley y decide remitir el asunto a la comisión de sanciones (artículo 32 de la ley). Además, el CSRE-CTBR puede hacer pública la decisión de denunciar infracciones penales ante las autoridades judiciales (art. 45). En caso de faltas graves, el CSRE puede remitir los expedientes a la Comisión de Sanciones de la FSMA, que, según el artículo 59, es la encargada de imponer las sanciones formales (multas, suspensiones, expulsiones) (CSRE-CTBR, 2025; IFAC, 2025).

El artículo 64 de la ley de auditoría belga establece que el Instituto de Revisores de Empresas de Bélgica (IBR-IRE) es el organismo profesional de pertenencia obligatoria para quienes ejercen la auditoría. El IBR-IRE tiene como objeto garantizar la organización permanente de un cuerpo de especialistas capaces de desempeñar la función de revisores de empresas con todas las garantías necesarias en materia de competencia, independencia y probidad profesional. Además, cuenta con competencias delegadas por la ley (artículos 78 y 79) para inscribir a los auditores y a las sociedades de auditoría, y organiza su formación continua. También elabora las normas de auditoría y ética profesional, que luego aprueba el Consejo Superior de las Profesionales Económicas y el Ministerio de Economía. El IBR-IRE aglutina a todos los auditores de cuentas de Bélgica y participa activamente en foros internacionales, siendo miembro de IFAC, *Accountancy Europe*, la Federación Europea de Contables (EFAA) y otras asociaciones globales. Asimismo, operan en Bélgica las grandes redes de auditoría mundial que desarrollan servicios de auditoría de cuentas bajo la normativa belga. Estas

firmas están inscritas como sociedades de auditoría ante el CSRE-CTBR y el IBR-IRE y colaboran con los auditores individuales de la institución (IBR-IRE, 2025; IFAC, 2025).

Marco jurídico

La *Ley relativa a la organización y supervisión de los auditores*, de 7 de diciembre de 2016, transpone la Directiva 2014/56/UE sobre la auditoría de las cuentas anuales y consolidadas y aplica el Reglamento (UE) n.º 537/2014 sobre requisitos específicos relativos a la auditoría de las Entidades de Interés Público (EIP). La norma también establece en su artículo 32 que el *Collège de Supervision des Réviseurs d'Entreprises / College van toezicht op de bedrijfsrevisoren* será el encargado del control de la calidad del trabajo de los auditores legales y de la supervisión de la profesión (IFAC, 2025).

La ley introdujo algunos cambios en la estructura y el contenido del informe de auditoría. El principal cambio se refiere a la obligación de incluir las "Cuestiones clave de la auditoría" en todos los informes relacionados con las EIP.

La Ley 2016 se desarrolló a través de varios reales decretos, el AR (*Arrêté Royal*) de 21 de julio de 2017 sobre la inscripción en el registro público de auditores, y el AR de 17 de agosto de 2018 sobre condiciones de acceso a la profesión, entre otros. También existen normas relacionadas, como la Ley de 29 de abril de 2019 que implementa el nuevo Código de Sociedades y Asociaciones (CSA), con artículos sobre nombramiento y funciones del auditor (IBR-IRE, 2025).

Todas las auditorías deben realizarse de conformidad con las normas de auditoría elaboradas por el Instituto Belga de Auditores Registrados (IBR-IRE) y aprobadas por el Consejo Superior de Profesiones Económicas (HCEP) y el Ministerio de Economía, según lo exige la Ley de Auditoría de 2016 (artículo 31 de la ley). Las NIA son aplicables en Bélgica desde 2009 y las normas NIGC 1 y NIGC 2 son aplicables a todas las firmas de auditoría en Bélgica desde el 15 de diciembre de 2023 (IFAC, 2025).

El *Institut des Réviseurs d'Entreprises / Instituut voor bedrijfsrevisors* (IBR-IRE) no ha sido suprimido, pero ya no tendrá competencias para supervisar a los auditores. No obstante, el IBR-IRE sigue teniendo la facultad de proponer nuevas normas y recomendaciones aplicables a los auditores legales y de emitir dictámenes y comunicaciones (artículo 59 de la ley). El IBR-IRE también mantiene sus competencias en materia de formación continua de los auditores y de organización del acceso a la profesión (artículos 78 y 79 de la ley). En relación con la temática de este trabajo, en 2004 publicaron dentro de su colección de 'Estudios' un informe sobre la independencia de los auditores de cuentas (Szafran, 2004).

Independencia

Regulación, deber general de independencia y definición

La Ley de Auditoría belga de 2016 (art. 12) declara que el auditor de empresas desempeñará con total independencia sus funciones, respetando los principios deontológicos. Estos se refieren, como mínimo, a la función de interés público del auditor de empresas, su integridad y objetividad, así como a su competencia y diligencia profesional. El IBR-IRE declara que los requisitos éticos para los auditores se ajustan al Código de Ética de la IFAC de 2009 tras la aplicación de la reforma de la auditoría de la UE, y que el Código belga de Sociedades y Asociaciones incluye disposiciones éticas adicionales aplicables al auditor (IFAC, 2025), y se dispone expresamente que el auditor debe cumplir su encargo con total independencia, tanto de mente como en apariencia. La independencia mental se define como una actitud moral que tiene por objeto que solo se tengan en cuenta las consideraciones relacionadas con la tarea encomendada en las decisiones que se adopten en el marco del ejercicio de una misión de auditoría. Por independencia de apariencia, se entiende la necesidad de evitar situaciones y hechos materiales que, por su importancia, llevarían a un tercero razonable e informado a cuestionar la capacidad del auditor de empresas para actuar de manera objetiva. El Código de Sociedades belga (CSA) complementa estas reglas estableciendo obligaciones de independencia

en las relaciones del auditor con el Consejo de administración, la Junta General de accionistas y el Comité de auditoría (IBR-IRE, 2025).

Amenazas y salvaguardas

El denominado “enfoque de amenazas y salvaguardas” constituye el método que el auditor debe aplicar para garantizar el principio de independencia (artículo 12). La ley no desarrolla este principio en un único artículo, sino que lo integra de forma transversal a lo largo de diversas disposiciones.

En la práctica, el auditor debe identificar las amenazas que puedan comprometer su independencia (como el interés propio, la autorrevisión, la familiaridad, la defensa de intereses ajenos o la intimidación), evaluar su importancia y adoptar las salvaguardas necesarias para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.

El concepto de “incompatibilidades” se refiere a aquellas situaciones en las que la ley presume que las amenazas a la independencia son tan significativas que ninguna salvaguarda resulta suficiente. En tales casos, la norma prohíbe directamente la prestación del servicio o la aceptación del encargo.

De acuerdo con el artículo 12 de la Ley de Auditoría, el auditor debe tomar todas las medidas razonables para asegurar que, durante la ejecución de un trabajo de auditoría, su independencia no se vea comprometida por posibles conflictos de interés o por cualquier relación –comercial, familiar, personal o de otro tipo– que le afecte directa o indirectamente a él, a la sociedad de auditoría, o a las personas que integran su red profesional o colaboran en la misión de auditoría.

Asimismo, la ley establece que el auditor de empresas no podrá aceptar ni continuar un encargo cuando exista, de forma directa o indirecta, una relación financiera, personal, familiar, comercial, laboral o de cualquier otra índole que pueda menoscabar su objetividad.

Por último, el auditor debe documentar en sus papeles de trabajo todos los riesgos relevantes que puedan afectar a su independencia, así como las salvaguardas aplicadas para mitigar dichos riesgos.

Incompatibilidades y prohibiciones

Para salvaguardar esta independencia, la normativa establece un riguroso sistema de incompatibilidades. Los artículos 29 y 30 de la ley de auditoría belga ejemplifican cómo el legislador estructura esta protección. El texto articula esta defensa mediante un doble enfoque: primero, una cláusula general de conducta ética (Art. 29.1) y, segundo, una serie de prohibiciones específicas basadas en el estatus profesional o político del auditor (ejercer la función de ministro o secretario de Estado) (Art. 29.2), complementadas por un mecanismo administrativo de “suspensión” (Art. 30) para gestionar estos conflictos.

De este modo, la ley estipula con carácter general y ético que el auditor de cuentas “no puede ejercer actividades o realizar actos incompatibles con la dignidad, la integridad o la diligencia, o con la independencia de su función”. Esta cláusula impone un estándar de conducta permanente que se centra en la integridad del profesional, y que exigen un nivel de integridad personal superior al mero cumplimiento técnico de los encargos de auditoría.

A su vez, el artículo 30.3, refuerza esta regla al establecer que el auditor, aun no estando en situación de ejercicio activo, permanece sujeto a estas obligaciones éticas.

El artículo 29.2 de la ley detalla las prohibiciones específicas en las que un auditor tiene prohibido ejercer encargos de auditoría. Estas incompatibilidades se basan en el estatus que ostenta el individuo, no en un conflicto de interés puntual.

1. La relación laboral: que busca evitar el conflicto fundamental entre la independencia del auditor y la subordinación propia de una relación laboral (excepto en otra firma de auditoría).
2. La actividad mercantil. Se prohíbe “ejercer una actividad comercial” (directa o indirectamente, incluyendo ser administrador de una sociedad mercantil), con el objeto de separar al auditor

del riesgo empresarial y la toma de decisiones comerciales de terceros. El auditor debe ser un observador objetivo, no un agente activo en el ámbito que audita. Se excluye de esta prohibición el ejercicio de un mandato de administrador en sociedades civiles de forma mercantil.

3. La responsabilidad política de alto nivel: se prohíbe “ejercer la función de ministro o de secretario de Estado” para prevenir la fusión entre el poder de supervisión económica (auditoría) y el poder ejecutivo del Estado (exceptuando las actividades docentes).

El artículo 30 de la ley belga aborda las consecuencias de incurrir en una de las incompatibilidades específicas del art. 29.2. El marco es pragmático, en lugar de revocar la inscripción, se crea un estatus de “auditor de cuentas en situación de suspensión temporal”.

Por otro lado, de acuerdo con el artículo 16 de la ley belga de auditoría, el auditor de cuentas no puede mantener ningún tipo de interés financiero en la entidad cuyas cuentas audita o en la que desempeña cualquier trabajo de revisión o verificación (que pueda dar lugar a un conflicto de intereses). Esta prohibición responde al principio de independencia, y busca evitar cualquier situación en la que el auditor pueda resultar beneficiado –o perjudicado– económicamente por las decisiones o resultados de la entidad auditada. Se excluyen las participaciones en organismos de inversión colectiva.

Asimismo, se establece que el auditor no podrá adquirir ni enajenar, por cuenta propia o en nombre de sus hijos menores, instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados por la entidad objeto de auditoría. Tampoco podrá verse implicado, de forma directa o indirecta, en operaciones o transacciones relativas a dichos instrumentos financieros. Estas restricciones pretenden impedir que el auditor se encuentre en una posición que pudiera comprometer su objetividad, bien por participación directa en el capital o por su implicación en operaciones financieras de la empresa auditada.

Las prohibiciones anteriores no se aplican a las participaciones mantenidas a través de instituciones de inversión colectiva, tales como fondos de inversión, fondos de pensiones o pólizas de seguro de vida, siempre que dichas participaciones sean de carácter diversificado y no otorguen capacidad de influencia significativa sobre la entidad auditada. En otras palabras, se permite la inversión indirecta siempre que no genere una exposición específica al riesgo o al desempeño de la empresa auditada.

Por otra parte, el auditor no puede aceptar dinero, regalos, ventajas o favores procedentes de la entidad auditada o de cualquier entidad vinculada a ella. La única excepción admitida es la de los obsequios de valor simbólico o insignificante, que un tercero objetivo, razonable e informado podría considerar irrelevantes o intrascendentes. Esta regla coincide con el criterio establecido por las Normas Internacionales de Ética del IESBA, que reconocen la posibilidad de aceptar detalles de cortesía siempre que no puedan influir en el juicio profesional.

Las disposiciones anteriores serán igualmente aplicables a las sociedades de auditoría, así como a sus socios, accionistas, administradores y empleados, en la medida en que participen directa o indirectamente en los trabajos de auditoría realizados. También alcanzan a todas las demás personas o profesionales en quienes el auditor delegue o que intervengan directamente en los procedimientos de revisión, y a las personas estrechamente vinculadas al auditor, incluyendo familiares hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, convivientes o quienes mantengan con él vínculos económicos o personales relevantes, así como a cualquier entidad vinculada a través de una red de control común que pudiera comprometer la independencia del informe.

El auditor de cuentas deberá comprobar y dejar constancia por escrito de que ni él mismo ni las personas o entidades vinculadas mantienen intereses, relaciones o participaciones que puedan influir, de manera real o aparente, en el resultado del trabajo de auditoría. Esta obligación se extiende a todas aquellas situaciones en las que pueda verse comprometida la independencia o la objetividad del auditor. En particular, comprende los supuestos en que el auditor o sus “personas estrechamente vinculadas” posean instrumentos financieros emitidos por la entidad auditada, distintos de los mantenidos de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva diversificadas; también los casos en que el auditor o sus vinculados mantengan participaciones financieras en una entidad relacionada cuya tenencia pueda originar un conflicto de intereses; y, por último, los supuestos en que el auditor o sus vinculados hayan mantenido, durante los dos años anteriores a la auditoría, una relación laboral, mercantil o de cualquier otra naturaleza con la entidad auditada o con alguna de sus entidades vinculadas. En todos estos casos, el auditor deberá documentar de forma adecuada las

comprobaciones realizadas y las medidas adoptadas para preservar su independencia y salvaguardar la apariencia de objetividad en el ejercicio de su función.

La ley de auditoría belga de 2016 mantiene la lista negra de siete servicios no relacionados con la auditoría que los auditores de cuentas no pueden prestar a las entidades que auditan: 1) contabilidad o teneduría de libros, 2) diseño e implantación de sistemas de control interno o de gestión de riesgos, 3) valoración o tasación cuando los resultados del trabajo pudieran influir de manera significativa en los estados financieros auditados, 4) servicios actuariales relativos a la evaluación de compromisos por pensiones, seguros u otros beneficios a largo plazo, 5) auditoría interna, 6) gestión o toma de decisiones, y 7) recursos humanos. Solo en casos muy excepcionales se permiten servicios prohibidos (p. ej. valoraciones o asesoría fiscal) cuando su efecto en los estados financieros sea insignificante y esté documentado y aprobado por el comité de auditoría. No obstante, los servicios de “due diligence” asociados a adquisiciones están permitidos (Deloitte, 2025).

Para las entidades que no son de interés público, no hay obligación legal de rotación periódica del auditor o de su representante permanente. Estas medidas, junto con las reglas profesionales del IBR-IRE, garantizan que el auditor de cuentas belga cumpla su encargo con independencia real y percibida (Deloitte, 2025).

El Cuadro 5. Exclusiones (incompatibilidades) proporciona un resumen de las exclusiones establecidas por la ley de auditoría belga de 2016.

/// CUADRO 5 Exclusiones (incompatibilidades) Bélgica

Motivo de exclusión	Base legal	Aplica a:
Ejercer funciones como empleado (salvo empleado de otro auditor)	Art. 29.2.1	Auditor individual y personas estrechamente vinculadas que ocupen una posición que pueda ejercer una influencia significativa en los estados financieros
Ejercer una actividad comercial directa o indirectamente, incluida la función de administrador en una sociedad comercial (salvo sociedades civiles con forma comercial)	Art. 29.2.2	Auditor individual y personas estrechamente vinculadas al auditor.
Ejercer el cargo de ministro o secretario de Estado	Art. 29.2.3	Auditor individual
Poseer un interés financiero en la entidad auditada (excepto si es a través de organismos de inversión colectiva)	Art. 16.1; Art. 16.3; Art. 16.5.	Auditor individual. Sociedad de auditoría, incluyendo sus socios, accionistas y miembros del órgano de administración. Empleados que participan directamente en la auditoría. Personas estrechamente vinculadas al auditor.
Comprar o vender instrumentos financieros emitidos/garantizados por la entidad auditada (para sí o hijos menores)	Art. 16.2; Art. 16.5.	Auditor individual. Sociedad de auditoría, incluyendo sus socios, accionistas, y miembros del órgano de administración. Empleados que participan directamente en la auditoría. Personas estrechamente vinculadas al auditor.
Participar en cualquier transacción sobre esos instrumentos financieros	Art. 16.2; Art. 16.5.	Auditor individual. Sociedad de auditoría, incluyendo sus socios, accionistas y miembros del órgano de administración. Empleados que participan directamente en la auditoría. Personas estrechamente vinculadas al auditor.
Aceptar dinero, regalos o favores de la entidad auditada o entidades vinculadas (salvo beneficios insignificantes)	Art. 16.4; Art. 16.5.	Auditor individual. Sociedad de auditoría, incluyendo sus socios, accionistas y miembros del órgano de administración. Empleados que participan directamente en la auditoría. Personas estrechamente vinculadas al auditor.

Honorarios

En Bélgica, existe un tope a los honorarios que un auditor puede percibir por servicios distintos a la auditoría en relación con los honorarios de auditoría. En términos generales, para las empresas que preparan cuentas consolidadas, el auditor no puede percibir por servicios permitidos de no auditoría más del 100% de lo que percibe por la auditoría del mismo cliente (la llamada "regla 1:1") (CMS-Lawnow). Este límite del 100% no se aplica a las empresas más pequeñas que no consolidan cuentas y no son EIP (éstas no tienen límite específico, aparte de la prohibición de ciertos servicios) (CMS-Lawnow). En resumen:

- Empresas con cuentas consolidadas (no EIP): Límite 1:1 (100% de los honorarios de auditoría) para servicios de no auditoría.
- Empresas que no consolidan y no EIP: Sin un límite cuantitativo específico en proporción a la auditoría (solo rigen las prohibiciones de ciertos servicios y la evaluación general de independencia).

Cabe aclarar que, en todos los casos, ciertos servicios están totalmente prohibidos por ley para el auditor (la "lista negra" de servicios incompatibles), independientemente de los límites de honorarios.

No obstante, la normativa belga prevé tres excepciones bajo las cuales se puede superar puntualmente el límite del 100% en honorarios de servicios distintos a auditoría (es decir, excepciones a la regla 1:1 para las empresas sujetas a ella (Deloitte, s.f.)):

- Auditoría conjunta: Si la auditoría de la empresa se realiza de forma conjunta por dos firmas de auditoría independientes (de redes diferentes), entonces cada auditor podría potencialmente exceder el límite 1:1. Esta excepción solo aplica para entidades que no están obligadas por ley a tener un comité de auditoría.
- Preaprobación por el Comité de Auditoría: Si existe un comité de auditoría formalmente establecido en la empresa auditada belga o en su sociedad matriz, dicho comité puede preaprobar una derogación al límite del 100%.
- Autorización del Supervisor: El auditor puede solicitar una preaprobación al organismo supervisor de los revisores (el CSRE) para exceder el límite. De ser concedida, esta autorización permite rebasar temporalmente el 100% en honorarios de no-auditoría. Esta aprobación del regulador tiene una duración máxima de 2 ejercicios.

Estas excepciones están pensadas para situaciones atípicas (por ejemplo, proyectos o transacciones muy específicos que requieren servicios adicionales del auditor) y no pueden prolongarse indefinidamente. De hecho, la aplicación de cualquiera de estas excepciones se limita a un máximo de tres ejercicios consecutivos, y siempre que se justifiquen circunstancias excepcionales.

En Bélgica, la divulgación de honorarios es obligatoria para todas las empresas y grupos, quienes deben informar sobre los honorarios de auditoría en la Memoria de sus cuentas anuales, ya sean individuales o consolidadas. De manera similar, todas las empresas belgas que se someten a una auditoría, incluidas las pequeñas que lo hacen voluntariamente, deben detallar la naturaleza y el importe de los honorarios por servicios distintos de los de auditoría prestados por el auditor y su red global. El alcance de esta divulgación varía según el tipo de cuentas anuales. Para las individuales, la información de honorarios de no auditoría se limita a los servicios prestados a la propia entidad auditada. Sin embargo, en el caso de las cuentas anuales consolidadas, el requisito es más amplio, abarcando los honorarios por servicios prestados por el auditor y su red no solo a la empresa matriz, sino también a todas sus filiales belgas y extranjeras. Existen reglas específicas para ciertas estructuras de grupo. Las empresas matrices belgas que no publican cuentas consolidadas, así como los grupos pequeños y los subgrupos exentos de consolidación, deben informar sobre los honorarios totales del grupo (incluyendo la empresa belga auditada y todas sus filiales nacionales y extranjeras) tanto para los servicios de auditoría como para los de no auditoría en la Memoria de sus cuentas anuales (Deloitte, s.f.).

Entidades de Interés Público

La auditoría de Entidades de Interés Público (EIP) en Bélgica está regulada por la Ley de Auditoría de 7 de diciembre de 2016, que transpone la Directiva 2014/56/UE e implementa el Reglamento (UE) 537/2014, y se basa en un sistema institucional dual formado por el *Collège de Supervision des Réviseurs d'Entreprises* (CSRE-CTBR) y el *Institut des Réviseurs d'Entreprises* (IBR-IRE). El CSRE-CTBR, autoridad independiente adscrita a la FSMA, es responsable del control público de los auditores: supervisa la calidad del trabajo en las EIP, gestiona el régimen disciplinario, adopta medidas e impone sanciones, además de mantener el registro oficial; mientras que el IBR-IRE conserva funciones técnicas como la formación continua, la elaboración de normas de auditoría y ética, y el mantenimiento del registro profesional. El artículo 3.7 de la ley de 2016 define a las Entidades de Interés Público (EIP) como aquellas contempladas en el artículo 3.112 del Código de Sociedades y Asociaciones –incluyendo sociedades cotizadas, entidades de crédito, aseguradoras, reaseguradoras y organismos de liquidación–, las cuales quedan sujetas a los requisitos reforzados del Reglamento europeo.

En materia de independencia, Bélgica aplica el enfoque de amenazas y salvaguardas exigido por el artículo 12 de la Ley de Auditoría y el Código de Ética de la IFAC adoptado por el IBR-IRE, que obliga a los auditores a identificar y documentar amenazas de interés propio, autorrevisión, familiaridad, abogacía e intimidación y adoptar salvaguardas, prohibiendo aceptar o continuar un encargo cuando dichas amenazas no puedan mitigarse. El sistema belga incluye incompatibilidades específicas (arts. 29 y 30): prohibición de ejercer actividades comerciales, cargos políticos (ministro o secretario de Estado), empleos incompatibles o funciones de gestión, así como restricciones a la posesión de intereses financieros significativos y a aceptar regalos o favores salvo que sean insignificantes.

Para las EIP, la lista de servicios adicionales prohibidos se amplía con cinco más: determinados servicios fiscales, asesoramiento jurídico general, servicios de pago, promoción, intermediación o suscripción de acciones sometidas a control legal, y determinados servicios vinculados a la financiación.

La ley de auditoría belga vigente también establece en su artículo 22 condiciones para reforzar la independencia a través de la rotación obligatoria del auditor (o de la Sociedad de auditoría. Así, en el caso de auditorías realizadas en entidades de interés público (EIP), la sociedad de auditoría deberá sustituir al socio firmante en un plazo máximo de seis años desde su nombramiento (si el encargo lo ejerciera un auditor a título individual, transferirá el mandato a otro profesional habilitado en ese mismo plazo máximo) (art. 22.3). Los auditores sustituidos no podrán volver a participar en la auditoría de la misma entidad hasta transcurridos al menos tres años (art. 22.3). Además, conforme al artículo 17.7 del Reglamento (UE) 537/2014, el auditor debe instaurar un mecanismo de rotación interna progresiva, aplicable a los miembros de mayor nivel jerárquico implicados en la auditoría legal, incluyendo al menos a los auditores firmantes o principales que participen en el encargo.

Asimismo, en el marco de las Entidades de Interés Público (EIP) y grandes grupos, la aplicación de cualquier excepción a los límites de honorarios queda supeditada a la aprobación previa del Comité de Auditoría. Esta exigencia constituye un mecanismo esencial de buen gobierno corporativo, mediante el cual dicho órgano debe evaluar y ratificar la procedencia de exceder los umbrales de retribución establecidos. El propósito último de esta supervisión es garantizar que la facturación por servicios adicionales no comprometa la objetividad ni la independencia del auditor externo frente a la entidad auditada.

Asimismo, el artículo 526bis del CSA refuerza el papel del comité de auditoría como órgano de vigilancia, encargándole no solo el examen global de la independencia del auditor y del revisor de cuentas consolidado, sino también una valoración específica de la pertinencia de los servicios complementarios que puedan prestarse a la entidad auditada. Este control se activa especialmente cuando se superan los umbrales establecidos por el Reglamento europeo, lo que impone una revisión detallada y una justificación documental de las salvaguardias aplicadas.

En el caso de las EIP belgas - por ejemplo, sociedades cotizadas, bancos o aseguradoras -la norma reduce la proporción de honorarios de servicios distintos a auditoría al 70 % de los honorarios promedio de auditoría de los últimos tres años ("regla del 70%") (Deloitte, s.f.). No obstante, se establece una excepción a este límite según lo estipulado en el Código de Sociedades y Asociaciones (CSA), ya que el auditor puede presentar una solicitud de exención al CSRE por un período máximo de 3 ejercicios (Deloitte, 2025). Cada vez que el auditor o la sociedad de auditoría prevea prestar servicios de

no auditoría permitidos, se debe evaluar el límite de honorarios aplicable. La evaluación del límite de honorarios debe realizarse a lo largo del mandato de auditoría de 3 años, sobre la base del devengo, comparando los honorarios de auditoría y de no auditoría pagados por la entidad belga auditada, así como por sus matrices y filiales, al auditor o la sociedad de auditoría (no a la red). Todos los servicios de no auditoría prestados por el auditor o la sociedad de auditoría, excepto los servicios no relacionados con la auditoría exigidos por ley, deben tenerse en cuenta para ambos límites de honorarios.

En este sentido, cuando los honorarios totales facturados por el auditor a una EIP superan el 15 % del total de ingresos anuales del auditor durante tres ejercicios consecutivos, se activa una obligación expresa de i) Informar de dicha circunstancia al comité de auditoría de la entidad auditada, y ii) Realizar un análisis conjunto con el comité de los riesgos para la independencia, así como de las medidas de salvaguardia aplicadas.

//// CUADRO 6 Resumen Bélgica

Ítem	Bélgica
¿Se define independencia?	No explícitamente, pero el artículo 12 de la ley de auditoría establece que el auditor desempeña con total independencia las tareas de auditoría que se le encomiendan, respetando los principios deontológicos (como mínimo, el interés público, su integridad y objetividad, así como a su competencia y diligencia profesional).
¿Se hace referencia explícita a una independencia de hecho y de apariencia?	La independencia del auditor de empresas se evalúa en dos niveles, la independencia de criterio (actitud moral que tiene por objeto que solo se tengan en cuenta las consideraciones relacionadas con la tarea encomendada en las decisiones que deben tomarse en el marco del ejercicio de una misión de auditoría), y la independencia de apariencia (necesidad de evitar situaciones y hechos materiales que, por su importancia, llevarían a un tercero razonable e informado a cuestionar la capacidad del auditor de empresas para actuar de manera objetiva) (art.13 de la ley de auditoría).
Periodo durante el que se requiere que el auditor sea independiente	La legislación belga exige independencia durante el periodo cubierto por la información auditada y el periodo en que se realiza la auditoría (art.13.2 de la ley de auditoría).
¿Se hace una relación de los distintos tipos de factores de los que proceden las posibles amenazas a la independencia (autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación)?	La ley de auditoría enumera tipos de relaciones que crean amenazas. Por ejemplo, el artículo 12.4 prohíbe el encargo de auditoría cuando exista relación financiera, personal, de negocios, laboral u otra análoga entre el auditor (o su firma o red) y la entidad auditada. Aunque no usan exactamente las categorías autorrevisión, interés propio, defensa, familiaridad, o intimidación, se identifican relaciones que cubren relaciones financieras, laborales, de negocios o personales que amenacen la objetividad.
¿Se establece la obligación de identificar y evaluar las amenazas a la independencia y del establecimiento de medidas de salvaguarda?	Sí. El auditor debe identificar amenazas significativas a su independencia y aplicar salvaguardas. El artículo 12.5 obliga a registrar en sus papeles de trabajo todos los riesgos significativos de perjuicio para su independencia, así como las medidas de salvaguardia aplicadas para limitar dichos riesgos.
Aparte de incompatibilidades concretas ¿se establece el principio general consistente en que el "auditor legal o la sociedad de auditoría no realizarán una auditoría legal si existe riesgo de autocontrol, interés propio, parcialidad, familiaridad o intimidación debido a una relación financiera, personal, de negocios, laboral o de otro tipo entre el auditor legal, la sociedad de auditoría, su red y toda persona física en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal, y la entidad auditada, como resultado del cual un tercero objetivo, razonable e informado pueda llegar a la conclusión, teniendo en cuenta las salvaguardias aplicadas, de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida" (art. 22.1 Directiva)?	Se recoge textualmente en el artículo 12.4 de la ley de auditoría, que dispone que el auditor no puede aceptar ni continuar un encargo de auditoría si existe una relación (financiera, personal, de negocio, laboral u otra) tal que un tercero objetivo y razonable concluya que la independencia queda afectada.

Regulación concreta en caso de amenaza por interés financiero (Ej. Directiva art. 22.4.a) y b))	La Ley de auditoría prohíbe tener un interés financiero en el cliente. Así, el artículo 16.1 establece que el auditor no puede tener un interés financiero en la entidad para la que realiza una misión de auditoría, y el 16.2 prohíbe comprar o vender instrumentos financieros del cliente, existiendo exclusivamente excepciones para fondos de inversión colectiva.
Ídem por amenaza por relación laboral, comercial o de otra índole (Ej. Directiva art. 22.4.c))	El artículo 29.2 de la ley prohíbe desempeñar funciones incompatibles, por ejemplo: 1.º ser empleado de la entidad auditada, 2.º ejercer actividad comercial con ella (p. ej. ser administrador de sociedad mercantil), 3.º ser ministro o alto cargo público. Estas prohibiciones evitan que vínculos laborales o de gestión comprometan la independencia.
Abogacía	La abogacía (<i>défense d'intérêts</i>) no se identifica explícitamente ni en la ley de auditoría, ni en el Código de Sociedades. No obstante, prohíbe directamente las conductas que constituirían una defensa de intereses del cliente por parte del auditor mediante reglas de incompatibilidad e independencia funcional.
Regulación sobre obsequios	El art. 16.4 prohíbe aceptar dinero, regalos o favores de la entidad auditada o vinculadas, salvo beneficios insignificantes.
Regulación sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría	<p>El auditor y su red no pueden proveer determinados servicios de no-auditoría prohibidos a la entidad auditada, su matriz o filiales en la UE, durante la auditoría (y el año anterior únicamente en el caso de servicios fiscales, de valoración con efecto significativo en los estados financieros, y otros relacionados con la financiación, la estructura de capital o la estrategia de inversión). Los servicios no relacionados con la auditoría prohibidos en Bélgica se recogen en dos listas negras: una común, aplicable a todas las entidades auditadas, y otra específica para las Entidades de Interés Público (EIP). La <i>lista común</i> prohíbe servicios que comprometan la independencia del auditor, como la gestión o toma de decisiones, la contabilidad o preparación de estados financieros, el diseño de controles internos o sistemas informáticos financieros, las valoraciones o la auditoría interna, así como la representación o defensa legal y fiscal de la entidad auditada o los servicios de recursos humanos vinculados a la dirección financiera.</p> <p>La <i>lista específica para EIP</i> añade restricciones sobre servicios fiscales y jurídicos, entre ellos la preparación de declaraciones tributarias, los impuestos sobre nóminas y aduanas, la asistencia en inspecciones fiscales, el asesoramiento tributario, los servicios de nómina, la asesoría jurídica general, y los servicios vinculados a la financiación, estructura de capital o estrategia de inversión, salvo los de aseguramiento financiero. Excepcionalmente, algunos servicios de valoración o fiscales (no relativos a nóminas ni aduanas) pueden prestarse a una EIP si su efecto sobre los estados financieros es insignificante, se documenta adecuadamente en el informe adicional al comité de auditoría (art. 11 del Reglamento UE 537/2014), y se mantiene la independencia exigida por la Directiva 2006/43/CE. Todos los servicios de no auditoría permitidos a EIP y sus filiales del EEE requieren aprobación previa del comité de auditoría.</p>
Extensiones de las amenazas (o incompatibilidades) a personas o entidades vinculadas con el auditor (Directiva, art. 22.1 (tercer párrafo))	Sí. El artículo 16.5 amplía las prohibiciones establecidas a un conjunto más amplio de sujetos vinculados al auditor. En concreto, estas restricciones se extienden a la firma de auditoría, a sus socios, administradores y empleados implicados en el encargo, así como a cualquier persona que pueda influir en el resultado de la auditoría o de la que el auditor dependa para su realización. Además, incluyen a las personas estrechamente relacionadas con el auditor –como familiares, colaboradores o miembros de su red profesional–, garantizando así una protección integral de la independencia.

<p>Abstención (prohibiciones) por concentración de honorarios percibidos de una misma entidad auditada (ejemplo Art. 25 LAC, Art 4.3 Reglamento UE 537/2014)</p>	<p>El Código de Sociedades y Asociaciones (CSA) belga contempla una previsión específica relativa a la concentración de honorarios procedentes de una misma entidad auditada. En concreto, el artículo 3:65 establece que, cuando los honorarios totales percibidos de una entidad de interés público superen el 15 % del total de los honorarios del auditor durante cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos, se genera un riesgo relevante para la independencia del auditor. En tal supuesto, el auditor, en aplicación del artículo 4, apartado 3, del Reglamento (UE) n.º 537/2014, debe informar al comité de auditoría y analizar conjuntamente con este los riesgos que dicha dependencia económica plantea para su independencia, así como las medidas de salvaguarda destinadas a mitigar dichos riesgos.</p>
<p>Prohibición: periodo en el que se prohíbe que el antiguo auditor respecto de la entidad que auditaba: i) asuma cargos directivos, ii) sea nombrado en el comité de auditoría u órgano que desempeñe funciones equivalentes y iii) no sea nombrado miembro no ejecutivo del órgano administrativo o de supervisión de la entidad auditada (Directiva, art. 22.bis)</p>	<p>La legislación belga no incorpora un precepto específico que reproduzca literalmente el artículo 22 bis de la Directiva 2006/43/CE. Las prohibiciones relativas a la asunción de determinados cargos por el antiguo auditor de una entidad de interés público son directamente aplicables en Bélgica en virtud del Derecho de la Unión y se integran en el ordenamiento interno a través del régimen general de independencia del auditor y del sistema de supervisión pública previsto en la Ley de Auditoría de 2016.</p>
<p>Normativa que transpone y desarrolla el artículo 24bis de la Directiva 2006/43/UE modificado Directiva 2014/56/UE (Independencia y objetividad de los auditores legales que realizan la auditoría legal en nombre de las sociedades de auditoría)</p>	<p>No se identifica un artículo específico que cite el art. 24bis de la Directiva 2006/43. Sin embargo, la independencia y objetividad de los auditores que realizan la auditoría legal en nombre de sociedades de auditoría se regulan principalmente en los artículos 12 y 16 de la Ley de Auditoría de 2016. El artículo 12 establece los principios generales de independencia de espíritu y de apariencia, la prohibición de participación en el proceso decisorio del cliente, la prohibición de conflictos de intereses y la obligación de documentar riesgos y salvaguardas. Por su parte, el artículo 16 extiende dichas exigencias al entorno del auditor y de la sociedad de auditoría, incluyendo a socios, administradores, empleados y personas que puedan influir en el resultado del encargo, garantizando así que la independencia del auditor no se vea comprometida por la estructura organizativa de la sociedad de auditoría.</p>
<p>Para las Entidades de Interés Público, indica las opciones que ha escogido la normativa nacional dentro de las permitidas por el Reglamento (UE) 537/2014 sobre rotación externa e interna</p>	<p>En materia de rotación externa e interna de los auditores de entidades de interés público, la normativa belga se caracteriza por una aplicación estricta y ordenada del marco establecido en el Reglamento (UE) 537/2014. El Código de Sociedades articula la rotación externa mediante mandatos trienales renovables, integrando las posibilidades de extensión previstas en el Derecho de la Unión –procedimiento de licitación pública y auditoría conjunta– sin reducir los límites máximos europeos, pero reforzando el control formal de las renovaciones. En cuanto a la rotación interna, Bélgica no ha ejercido las opciones de modulación previstas en el Reglamento y mantiene íntegramente los plazos de rotación y de <i>cooling-off</i> aplicables al socio firmante y a las personas clave del encargo. Este régimen se ve complementado por la Ley de Auditoría de 2016, que refuerza la independencia mediante exigencias adicionales de documentación, ampliación del perímetro subjetivo y supervisión pública, configurando así un modelo coherente, prudente y alineado con el Derecho de la Unión.</p>
<p>Para las EIPs: ¿Contiene excepciones a la lista de servicios prohibidos del art. 5º Reglamento UE 537/2014?</p>	<p>En relación con las entidades de interés público, la normativa belga no introduce excepciones nacionales a la lista de servicios distintos de la auditoría prohibidos por el artículo 5 del Reglamento (UE) 537/2014. Ni la Ley de Auditoría de 2016 ni el Código de Sociedades modifican, amplían o flexibilizan dicho catálogo, limitándose a aplicar directamente el régimen europeo y a reforzar las garantías de independencia, control y supervisión.</p>
<p>Para las EIPs: ¿Ha introducido requisitos más estrictos en virtud del art. 5.4 del Reglamento UE 537/2014 sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría que no sean los servicios prohibidos del art. 5.1?</p>	<p>No.</p>
<p>Para las EIPs: ¿Ha introducido requisitos más estrictos para los honorarios en virtud del art. 4.4 del Reglamento UE 537/2014?</p>	<p>No.</p>

Bibliografía, fuentes de información y referencias legales

Collège de supervision des réviseurs d'entreprises/College van toezicht op de bedrijfsrevisoren (CSR) (2025). <https://www.ctr-csr.be/fr/ctr-csr/college-de-supervision-des-reviseurs-dentreprises-csr>

CMS LawNow (2017). Belgian audit reform. <https://cms-lawnow.com/en/ealerts/2017/02/belgian-audit-reform#:~:text=,and%20that%20are%20not%20PIEs>

Deloitte (2025). Independence rules for auditors. Accesible en: <https://www.deloitte.com/be/en/services/audit-assurance/research/auditor-independence.html>

IBR-IRE (2025). Legislation belge. Accesible en: <https://www.ibr-ire.be/fr/reglementation-et-publications/cadre-legal/legislation-belge>

IFAC (2024). Accesible en: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/belgium>

Szafran, D. (2004). L'indépendance du réviseur d'entreprises. Institut des Réviseurs d'Entreprises (IBR-IRE). Accesible en: <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/publications/etudes-ire/Profession/L'ind%C3%A9pendance-du-r%C3%A9viseur-d'entreprises.pdf>

Referencias legales

Unión Europea

Directiva 2014/56/UE sobre la auditoría de las cuentas anuales y consolidadas.

Reglamento (UE) n.º 537/2014 sobre requisitos específicos relativos a la auditoría de las entidades de interés público (EIP).

Bélgica

Loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises.

Loi du 23 mars 2019 Code des sociétés et des associations.

Arrêté royal du 21 juillet 2017 relatif à l'octroi de la qualité de réviseur d'entreprises ainsi qu'à l'inscription et à l'enregistrement dans le registre public des réviseurs d'entreprises.

Arrêté royal du 17 août 2018 relatif à l'accès à la profession de réviseur d'entreprises.

Arrêté royal du 22 février 2019 fixant le règlement d'ordre intérieur de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Arrêté royal du 27 novembre 2022 relatif à l'enregistrement des contrôleurs et entités d'audit de pays tiers dans le registre public des réviseurs d'entreprises et à la supervision publique, au contrôle de qualité et à la surveillance des contrôleurs et entités d'audit de pays tiers.

5 España

Glosario

CGEE-REA	Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
LAC	Ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de Cuentas
RAC	Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas
ROAC	Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Introducción

Marco institucional

En España la supervisión de los auditores se lleva a cabo por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), Organismo Autónomo adscrito al Ministerio de Economía, Comercio y Empresa. En el ámbito de la auditoría tiene concretamente asignadas las siguientes funciones:

- La autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de los auditores de cuentas (ROAC) y de las sociedades de auditoría. Dicha inscripción es condición necesaria para el ejercicio de la auditoría en España, y el ROAC depende del ICAC.
- La adopción de normas en materia de ética, normas de control de calidad interno en la actividad de auditoría y normas técnicas de auditoría en los términos previstos en esta Ley, así como la supervisión de su adecuado cumplimiento.
- La formación continuada de los auditores de cuentas.
- La vigilancia regular de la evolución del mercado de servicios de auditoría de cuentas en el caso de entidades de interés público.
- El régimen disciplinario del Instituto.
- El sistema de inspecciones y de investigación.

Los organismos profesionales de los auditores reconocidos como corporaciones de derecho público representativas de los auditores son el Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores (CGEE-REA) y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE)¹³.

El artículo 140 del Reglamento de Auditoría de Cuentas (RAC) establece las funciones de las corporaciones entre las que destacamos por su relación con la independencia del auditor:

- Adaptar y revisar las normas técnicas de auditoría, de ética y de control de calidad interno, por propia iniciativa o a instancia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
- Elaborar las normas deontológicas y códigos de conducta que deben seguir sus miembros

13 Disposición Final Tercera del Reglamento de Auditoría (RAC).

- Verificar la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, si su inobservancia lleva aparejadas medidas disciplinarias en sus respectivos Estatutos
- Colaborar con el ICAC, en particular en la ejecución de la inspección de los auditores de cuentas que no auditen entidades de interés público cuando así lo acuerde el ICAC

Marco jurídico

El marco jurídico de la auditoría en España queda conformado por Ley 22/2015 de Auditoría (LAC), el Reglamento de Auditoría (RAC), las Normas Internacionales de Auditoría adoptadas por resolución del ICAC (NIA-ES), las Normas Técnicas de Auditoría aprobadas por resolución del ICAC para aquellos aspectos no contemplados en las NIA-ES, las Normas de Control de Calidad Interno aprobadas por resolución del ICAC y las normas de ética.

A la normativa española hay que añadir la normativa europea de aplicación directa, el Reglamento (UE) 537/2014 de auditoría.

La actual Ley de Auditoría ha tenido como objetivo principal adaptar la legislación interna española a los cambios incorporados por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE 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 y su integración con el Reglamento (UE) n.º 537/2014.

Respecto de la auto regulación (*soft-law*), las corporaciones representativas de los auditores emiten guías, circulares técnicas, cuadernos técnicos, etc. Por ejemplo, en cuestión de independencia el ICJCE ha emitido la Guía de actuación 37R sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor (ICJCE, 2025).

Independencia

Regulación, deber general de independencia y definición

La regulación sobre la independencia del auditor está contenida en la LAC y RAC.

La LAC desarrolla un régimen general de independencia aplicable a cada encargo de auditoría tanto no EIP como EIP, y un régimen más restrictivo aplicable a la auditoría de EIPs (Capítulo IV, sección 3.ª independencia, artículos 39-41).

El artículo 14 de la LAC establece el principio general de independencia, indicando que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables se vea comprometida. Además, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, así como toda persona en condiciones de influir directa o indirectamente en el resultado de la auditoría, deberán abstenerse de participar de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada.

Es el ICAC el organismo encargado de velar por el adecuado cumplimiento del deber de independencia, así como de valorar en cada trabajo concreto la posible falta de independencia de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

Respecto a qué se entiende por independencia, es en el Reglamento donde se define como: "*la ausencia de intereses o influencias que puedan comprometer la objetividad del auditor en la realización de su trabajo de auditoría*" (RAC art. 37.1).

Los auditores de cuentas deberán abstenerse de realizar una auditoría de cuentas si existe alguna relación financiera, económica, laboral, familiar, o de otra índole, incluidos servicios distintos del de auditoría proporcionados a la entidad auditada, entre el auditor de cuentas y la entidad auditada de modo que se pudiera concluir que compromete su independencia. Dicha afectación no tiene que ser realmente efectiva sino potencial (Rubio Herrera, 2022).

En la normativa se refleja el "principio de ser y parecer independiente". El preámbulo de la LAC señala: *"son dos los elementos sustanciales del requisito de independencia, real y apariencia, de modo que los auditores deben ser y parecer ser independientes"*. Dicho principio de ser y parecer independiente se pone de manifiesto al regular el principio general de independencia, concretamente en el artículo 14.4 de la LAC cuando dice: *"En particular, no podrán participar ni influir, de ninguna manera en el resultado del trabajo de auditoría de cuentas de una entidad, aquellas personas que tengan una relación laboral, comercial o de otra índole con la entidad auditada, que pueda generar un conflicto de intereses o **ser percibida**, generalmente, como causante de un conflicto de intereses"*. Es decir, la percepción, la apariencia, de un conflicto de interés imposibilita la participación en una auditoría.

A más abundamiento, el RAC en su preámbulo justifica las causas de incompatibilidad, las limitaciones en relación con los honorarios, la duración de los contratos y las prohibiciones posteriores en que dichas situaciones son *"manifestaciones del principio de ser y parecer ser independiente por el que opta la normativa comunitaria en cuanto que es una actitud inobservable que no puede medirse y en el sentido de precisar aquellas situaciones que deben evitarse en la medida en que se pudiera concluir que no se observaría la debida objetividad en caso de concurrir"*.

Amenazas y salvaguardas. Incompatibilidades y prohibiciones

Para salvaguardar la independencia, la LAC configura un sistema mixto basado en un doble pilar, de un lado, en el llamado sistema de amenazas y salvaguardas que se articula como un sistema de autodiagnóstico en el que el auditor debe establecer los procedimientos necesarios para identificar situaciones, relaciones o servicios, incluidas las definidas como causas de incompatibilidad, que puedan generar amenazas a la independencia, evaluarlas y, en su caso, aplicar medidas de salvaguarda. Y de otro lado, 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.

El artículo 37.1 del RAC establece que los auditores de cuentas deberán abstenerse de realizar una auditoría de cuentas si existe alguna relación financiera, económica, laboral, familiar, o de otra índole, incluidos servicios distintos del de auditoría proporcionados a la entidad auditada, entre el auditor de cuentas y la entidad auditada de modo que se pudiera concluir que compromete su independencia. Establece además que la independencia resulta comprometida cuando se incurre en causas de incompatibilidad (arts 14 y 16 a 20 LAC), cuando se incurre en las situaciones contempladas en los artículos 23 (prohibiciones), 24.1 (honorarios) y 25 (concentración honorarios) de la LAC, cuando existan intereses financieros, comerciales o de otro tipo en la entidad auditada, o influencias o relaciones que puedan comprometer o que comprometan la objetividad del auditor y cuando concurriendo situaciones que suponen amenazas a la independencia, la importancia de los factores de los que proceden en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas o que puedan aplicarse es tal que no reduce a un nivel aceptablemente bajo la amenaza producida por dichos factores

La LAC establece un periodo de vigencia para las incompatibilidades derivadas de servicios prestados que va desde el inicio del ejercicio al que corresponden las cuentas auditadas hasta que el auditor finalice el trabajo de auditoría. Para el caso de incompatibilidades derivadas de circunstancias personales, el periodo comienza antes, desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que corresponden las cuentas auditadas (artículo 21 LAC).

Fuera de las incompatibilidades, la LAC no precisa el periodo en que el auditor ha de ser independiente, pero el art. 37.3 del RAC establece que *"Los auditores de cuentas deben evaluar su independencia tanto con carácter previo a la aceptación del trabajo como durante su desarrollo y hasta su*

finalización”, por consiguiente, establece un periodo para el deber de independencia acorde con el art. 22 de la Directiva 2006/43/UE.

La LAC (art. 15) y el RAC (art. 39) identifican los siguientes factores de procedencia de las amenazas a la independencia: autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación, derivados de la existencia de conflictos de intereses o de alguna relación comercial, financiera, laboral, familiar o de otra clase, ya sea directa o indirecta, real o potencial.

Pasando a las incompatibilidades, situaciones donde la norma entiende que no cabe salvaguarda posible excepto renunciar al encargo de auditoría, estas se regulan en los artículos 16 de la LAC y 43-51 de la RAC. Se distinguen entre circunstancias derivadas de situaciones personales y circunstancias derivadas de servicios prestados.

Las incompatibilidades derivadas de circunstancias personales son:

1. Tener la condición de miembro del órgano de administración, de directivo o de apoderado que tenga otorgado a su favor un poder general de la entidad auditada o desempeñar puestos de empleo en la entidad auditada. También concurrirá esta circunstancia respecto del responsable del área económica financiera y de quién desempeñe funciones de supervisión o control interno en la entidad auditada, cualquiera que sea el vínculo que tengan con dicha entidad.
2. Tener interés significativo directo en la entidad auditada derivado de un contrato o de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho. En todo caso, se entenderá que existe tal interés en el supuesto de poseer instrumentos financieros de la entidad auditada o de una entidad vinculada a ésta cuando, en este último caso, sean significativos para cualquiera de las partes. Se exceptúan los intereses que se posean de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva diversificada.
3. Realizar cualquier tipo de operación relacionada con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de cualquier otra forma por la entidad auditada. Del mismo modo, se exceptúan los instrumentos financieros que se posean de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva diversificada.
4. Solicitar o aceptar obsequios o favores de la entidad auditada, salvo que su valor sea insignificante o intrascendente.

Las circunstancias derivadas de servicios prestados son:

1. La prestación a la entidad auditada de servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o los estados financieros.
2. La prestación a la entidad auditada de servicios de valoración, salvo que se cumplan los siguientes requisitos:
 - i. Que no tengan un efecto directo o tengan un efecto de poca importancia relativa, por separado o de forma agregada, en los estados financieros auditados;
 - ii. Que la estimación del efecto en los estados financieros auditados esté documentada de forma exhaustiva en los papeles de trabajo correspondientes al trabajo de auditoría.
3. La prestación de servicios de auditoría interna a la entidad auditada, salvo que el órgano de gestión de la entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionadas por la auditoría interna.
4. La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, y sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado.

5. La prestación a la entidad auditada de servicios de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración o control de la información financiera, o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de la entidad auditada, salvo que ésta asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, la cual debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema.

Las incompatibilidades anteriores se extienden en distintos casos, tal como se indica a continuación.

Se extienden a entidades vinculadas o con una relación de control con la entidad auditada en el caso de incompatibilidades por circunstancias personales y a entidades con una relación de control con la entidad auditada en el caso de incompatibilidades derivadas de servicios prestados (art. 17 LAC).

Se extienden a los familiares de los auditores principales responsables. También se aplicará cuando las circunstancias de incompatibilidad derivadas de situaciones personales o de servicios prestados se aprecien respectivamente en relación con las entidades vinculadas o controladas por la entidad auditada (art. 18 LAC).

Se extienden a personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, en concreto:

- a. Las personas, distintas de los auditores principales responsables, sean auditores o no y formen o no parte de la organización del auditor o sociedad de auditoría, que participen o tengan capacidad para influir en el resultado final de la auditoría de cuentas, o responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final.
- b. Las personas, distintas de las citadas en la letra anterior, que formen parte del equipo del encargo, ya sean empleados o ya presten servicios a disposición del auditor de cuentas o la sociedad de auditoría.
- c. Los socios de la sociedad de auditoría, así como los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que tuvieran cualquier vinculación directa o indirecta, que no estén incluidos en las letras anteriores.
- d. Las personas, distintas de las citadas en las letras anteriores, que sean empleados o cuyos servicios estén a disposición o bajo control del auditor de cuentas o la sociedad de auditoría y que intervengan directamente en las actividades de auditoría.

También se aplicará cuando concurren en las personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría las circunstancias de incompatibilidad derivadas de situaciones personales o servicios prestados respectivamente en relación con las entidades vinculadas o controladas por la entidad auditada.

Por último, las incompatibilidades establecidas en el artículo 16 de la LAC se extienden a las personas o entidades que formen una misma red con los auditores principales responsables o con la sociedad de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría.

Al finalizar un trabajo de auditoría, durante el año siguiente los auditores principales responsables del trabajo de auditoría y las sociedades de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la entidad auditada ni de las entidades con las que ésta tenga una relación de control, ni ocupar puesto de trabajo, ni tener interés financiero directo o indirecto en dichas entidades si, en cualquiera de los casos, es significativo para cualquiera de las partes (art 23.1 LAC).

La prohibición se aplica a:

- a. Los auditores, socios o no, distintos a los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, de la sociedad de auditoría que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final.

- b. Quienes formen parte del equipo de encargo del trabajo de auditoría cuando tengan la condición de auditores de cuentas, únicamente en relación con la entidad auditada.
- c. Los socios de la sociedad de auditoría y a los auditores designados para realizar auditorías en nombre de ésta que no hayan intervenido o tenido capacidad de influir en el trabajo de auditoría, salvo que dejen de tener cualquier vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de entrar a formar parte de los referidos órganos, de ocupar puesto de trabajo en la entidad auditada o antes de tener interés financiero y siempre y cuando la objetividad no pueda verse comprometida por la existencia de posibles influencias recíprocas entre dichos socios y el auditor firmante o la sociedad de auditoría

Respecto a la amenaza por familiaridad debido a relaciones prolongadas en el tiempo, aunque las no EIPs no tienen establecida una rotación obligatoria, bien de la firma o del auditor responsable del encargo, el ICAC (2017) considera que, en todo caso, deben calificarse como significativas las amenazas derivadas de situaciones en las que el período de contratación sea superior a 10 años.

Honorarios y límites sobre honorarios

Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo en que deban desempeñarlas. Los citados honorarios no podrán estar influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada. No podrán tener carácter contingente ni basarse en ningún tipo de condición distinta a cambios en las circunstancias que sirvieron de base para la fijación de los honorarios. Por el ejercicio de dicha función, ni los auditores de cuentas ni las sociedades de auditoría podrán percibir otra remuneración o ventaja (art. 24 LAC).

La concentración de honorarios de un mismo cliente es causa de abstención en la prestación de servicios de auditoría, cuando los honorarios de servicios de auditoría y de servicios distintos de la auditoría en los tres últimos ejercicios consecutivos, representen más del 30 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. También es causa de abstención en el ejercicio siguiente en el que los servicios de auditoría y distintos del de auditoría en los tres últimos ejercicios consecutivos prestados por parte del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría y de quienes forman parte de la red a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas se supera el 30 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría y de la citada red (art. 25 LAC).

La Guía de actuación 37R del ICJCE (2025) establece como medidas de salvaguarda para no EIPs:

- La realización de revisiones independientes, internas o externas, que sean equivalentes a una revisión de control de calidad del encargo.
- La rotación gradual de los miembros del equipo del encargo tal y como prevé el Reglamento (UE) 537/2014 para el caso de entidades de interés público
- Si la firma de auditoría evalúa que solo se puede hacer frente a esta amenaza de familiaridad mediante la rotación de la firma de auditoría, se debería determinar un periodo durante el cual ni la firma de auditoría ni una firma de su red puedan volver a auditar a dicha entidad. El periodo tendría la duración suficiente para permitir que se haga frente a la amenaza de familiaridad.

Entidades de Interés Público

La LAC establece que tendrán la consideración de EIPs (art. 3.5):

- a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente,

así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.

- b) Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.
- c) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una entidad de las contempladas en las letras a) y b) anteriores.

El RAC precisa la definición de EIPs en algunos supuestos.

A los auditores de EIPs se les aplica el régimen general de independencia establecido en la LAC en relación con el principio general de independencia, la prohibición a participar en la toma de decisiones o participar en la gestión de la entidad auditada, la identificación de amenazas y medidas de salvaguarda, las situaciones personales y el periodo de vigencia de incompatibilidades y las normas de extensiones aplicables a situaciones personales.

El Capítulo IV del Título I de la LAC se destina a la auditoría de EIPs y su sección 3.ª a la independencia.

En relación al contrato de auditoría, la LAC (art. 40) establece una duración mínima de 3 años, idéntica a los contratos de no EIPs. Siendo la duración máxima incluidas las prórrogas de 10 años, que es la duración máxima permitida por el Reglamento (UE) 537/2014. Respecto del periodo de enfriamiento, no añade regulación (más estricta) alguna, por lo que será de aplicación el periodo de 3 años establecido en el art. 17 del Reglamento (UE) 537/2014,

Finalizado el periodo de contratación máximo de 10 años, la LAC hace uso de las opciones permitidas por el Reglamento para extender el contrato en la duración máxima permitida, por lo tanto, podrá prorrogarse dicho periodo adicionalmente hasta un máximo de catorce años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente en este período adicional, o hasta diez años si se realiza una convocatoria pública de ofertas para la auditoría legal (Art. 40 LAC).

En relación con la rotación interna en el caso de sociedades de auditoría, una vez transcurridos cinco años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a participar en la auditoría de la entidad auditada (art. 40 LAC). Por consiguiente, la LAC establece un plazo menor de rotación respecto del máximo permitido por el Reglamento de 7 años, manteniendo el mismo periodo de "enfriamiento" de 3 años.

Respecto de la limitación de honorarios de servicios de auditoría y distintos de la auditoría en cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos de un mismo cliente, se mantiene en el 15%, pero, superado este, supone la abstención de realizar la auditoría de cuentas correspondiente al ejercicio siguiente y no meramente las medidas de salvaguarda establecidas en el Reglamento (art. 41 LAC). Además, se establece una causa de abstención adicional de realizar la auditoría cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría en cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas por parte del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, y de quienes forman parte de la red, representen más del 15 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría y de la citada red.

Respecto del límite de los servicios distintos de la auditoría durante un periodo de 3 o más ejercicios consecutivos del 70% de la media de los honorarios de auditoría satisfechos en los últimos 3 años, no se establecen requisitos más estrictos.

Respecto de las incompatibilidades y servicios prohibidos, la LAC permite la prestación de servicios conforme al artículo 5.3 del Reglamento (UE) 537/2014, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el mismo (art. 39 LAC). Es decir, los servicios de preparación de impresos tributarios, la búsqueda de subvenciones públicas e incentivos fiscales, salvo que la legislación exija un apoyo respecto de estos servicios al auditor legal o sociedad de auditoría, el asesoramiento fiscal y los

servicios de valoración, incluidas las valoraciones realizadas en relación con servicios actuariales o servicios de asistencia en materia de litigios. Cumpliendo los siguientes requisitos:

- a) no tengan un efecto directo o tengan un efecto de poca importancia relativa, por separado o de forma agregada, en los estados financieros auditados;
- b) la estimación del efecto en los estados financieros auditados esté documentada de forma exhaustiva y explicada en el informe adicional para el comité de auditoría, y
- c) los auditores legales o sociedades de auditoría respeten los principios de independencia establecidos en la Directiva 2006/43/CE.

//// CUADRO 7 Resumen España

Ítem	España
¿Se define la independencia?	Sí (art. 37.1 RAC), " <i>la ausencia de intereses o influencias que puedan comprometer la objetividad del auditor en la realización de su trabajo de auditoría</i> "
¿Se hace referencia explícita a una independencia de hecho y de apariencia?	Sí, preámbulo LAC, preámbulo del RAC, de forma más implícita en el art. 14.4 LAC
Periodo durante el que se requiere que el auditor sea independiente	Sí, art. 37.3 RAC " <i>Los auditores de cuentas deben evaluar su independencia tanto con carácter previo a la aceptación del trabajo como durante su desarrollo y hasta su finalización</i> "
¿Se hace una relación de los distintos tipos de factores de los que proceden las posibles amenazas a la independencia (auto revisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación)?	Sí, los artículos 15 LAC y 39 RAC identifican los siguientes tipos de factores: autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza o intimidación.
¿Se establece la obligación de identificar y evaluar las amenazas a la independencia y del establecimiento de medidas de salvaguarda?	Sí, art. 15 LAC y art. 40 RAC.
Aparte de incompatibilidades concretas ¿se establece el principio general consistente en que el "auditor legal o la sociedad de auditoría no realizarán una auditoría legal si existe riesgo de autocontrol, interés propio, parcialidad, familiaridad o intimidación debido a una relación financiera, personal, de negocios, laboral o de otro tipo entre el auditor legal, la sociedad de auditoría, su red y toda persona física en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal, y la entidad auditada, como resultado del cual un tercero objetivo, razonable e informado pueda llegar a la conclusión, teniendo en cuenta las salvaguardias aplicadas, de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida" (art. 22.1 Directiva)?	Sí, art. 37.1 RAC
Regulación concreta en caso de amenaza por interés financiero (Ej. Directiva art. 22.4.a) y b))	LAC Art. 16.1 a) 2º y 3º: 2.º Tener interés significativo directo en la entidad auditada derivado de un contrato o de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho. En todo caso, se entenderá que existe tal interés en el supuesto de poseer instrumentos financieros de la entidad auditada o de una entidad vinculada a ésta cuando, en este último caso, sean significativos para cualquiera de las partes. A efectos de lo dispuesto en este número, se exceptúan los intereses que se posean de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva diversificada. 3.º Realizar cualquier tipo de operación relacionada con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de cualquier otra forma por la entidad auditada. Se regula con más detalle en arts. 44 y 45 RAC.

Ídem por amenaza por relación laboral, comercial o de otra índole (Ej. Directiva art. 22.4.c))	LAC Art. 16.1 a) 1º Tener la condición de miembro del órgano de administración, de directivo o de apoderado que tenga otorgado a su favor un poder general de la entidad auditada o desempeñar puestos de empleo en la entidad auditada. También concurrirá esta circunstancia respecto del responsable del área económica financiera y de quién desempeñe funciones de supervisión o control interno en la entidad auditada, cualquiera que sea el vínculo que tengan con dicha entidad. LAC Art. 16.1 b) Incompatibilidades derivadas de servicios prestados: servicios de contabilidad, valoración, auditoría interna, abogacía, de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración o control de la información financiera, o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos de la información financiera. Regulación más detallada en RAC arts 47-51.
Abogacía	Sí, LAC Art. 16.1 b) 4º y RAC art. 50
Regulación sobre obsequios	Sí, LAC Art. 16.1 a) 4º y RAC art. 46
Regulación sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría	Sí, Incompatibilidades LAC Art. 16.1 b) y RAC arts 47-51. En no EIPs no hay limitación de servicios de no auditoría sobre los servicios de auditoría quedando sujeto al esquema de amenazas y salvaguardas.
Extensiones de las amenazas (o incompatibilidades) a personas o entidades vinculadas con el auditor (Directiva, art. 22.1 (tercer párrafo))	Sí, LAC art. 18 Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en familiares de los auditores principales responsables LAC art. 19 Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, y LAC art. 20 Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor o la sociedad de auditoría
Abstención (prohibiciones) por concentración de honorarios percibidos de una misma entidad auditada (ejemplo Art. 25 LAC, Art 4.3 Reglamento UE 537/2014)	No EIPs art. 25 LAC cuando honorarios de auditoría y no auditoría de un mismo cliente supere el 30% de los ingresos del auditor en los últimos 3 ejercicios. EIPs 15%.
Prohibición: periodo en el que se prohíbe que el antiguo auditor respecto de la entidad que auditaba: i) asuma cargos directivos, ii) sea nombrado en el comité de auditoría u órgano que desempeñe funciones equivalentes y iii) no sea nombrado miembro no ejecutivo del órgano administrativo o de supervisión de la entidad auditada (ej. Directiva, art. 22.bis, 1 año, 2 años para EIPs)	Un año no EIPs (Art. 23.1 LAC), dos años para EIPs (Art. 39.2.c LAC)
Normativa que transpone y desarrolla el artículo 24bis de la Directiva 2006/43/UE modificado Directiva 2014/56/UE (Independencia y objetividad de los auditores legales que realizan la auditoría legal en nombre de las sociedades de auditoría)	Art. 28 LAC, arts 66, 67, 68 y Disposición final 2.ª RAC.
Para las Entidades de Interés Público, indica las opciones que ha escogido la normativa nacional dentro de las permitidas por el Reglamento (UE) 537/2014 sobre rotación externa e interna	Rotación externa: 10 años, prórroga de hasta 10 años más en caso de convocatoria pública y de hasta 14 años más en caso de auditoría conjunta (art. 40 LAC) Rotación interna 5 años, enfriamiento 3 años (art. 40 LAC)
Para las EIPs: ¿Contiene excepciones a la lista de servicios prohibidos del art. 5º Reglamento UE 537/2014?	Sí, las permitidas a opción de los Estados miembros establecidas en el art. 5.3 Reglamento (UE) 537/2014
Para las EIPs: ¿Ha introducido requisitos más estrictos en virtud del art. 5.4 del Reglamento UE 537/2014 sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría que no sean los servicios prohibidos del art. 5.1?	No
Para las EIPs: ¿Ha introducido requisitos más estrictos para los honorarios en virtud del art. 4.4 del Reglamento UE 537/2014?	Mantiene el mismo límite de honorarios percibidos de un mismo cliente en cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos de honorarios de auditoría y de no auditoría (15%), pero superado el mismo, se establece como causa de abstención. No establece requisitos más estrictos respecto de los servicios distintos de la auditoría durante un periodo de 3 o más ejercicios consecutivos del 70% de la media de los honorarios de auditoría satisfechos en los últimos 3 años

Bibliografía, fuentes de información y referencias legales

España, Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas

España, Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas

ICAC (2017) Sobre el cómputo del plazo de duración máxima del encargo de auditoría en entidades de interés público en relación con la obligación de rotación del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, de conformidad con lo exigido por el artículo 17 del Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, y por el artículo 40.1 y 2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio de Auditoría de Cuentas. Consulta nº 3 BOICAC nº 109.

ICJCE (2025) *Guía de actuación 37R sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor*. Modificada en febrero de 2025.

Rubio Herrera, E. (2022) *Ley y Reglamento de Auditoría de Cuentas. Estudio y análisis práctico, jurisprudencia y resoluciones y consultas del ICAC*. Ediciones CEF. 724 páginas.

6 Finlandia

Glosario

AOU	<i>Auditor Oversight Unit (Tilintarkastusvalvonta)</i>
CEAOB	Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores (<i>Committee of European Auditing Oversight Bodies</i>)
FIN-FSA	Autoridad de Supervisión Financiera (<i>Finanssivalvonta</i>)
PRH	Oficina Finlandesa de Patentes y Registro (<i>Patentti- ja rekisterihallitus</i>)
ST	Asociación Finlandesa de Auditores (<i>Suomen Tilintarkastajat ry</i>)
TILA	Consejo (Comité) de Auditoría (<i>Tilintarkastuslautakunta</i>)

Introducción

Marco institucional

En Finlandia, la supervisión de los auditores es llevada a cabo por el *Tilintarkastusvalvonta*, también conocido por su traducción al inglés como *Auditor Oversight Unit* (AOU), integrado dentro de la Oficina Finlandesa de Patentes y Registro (PRH). Este órgano aprueba a los auditores¹⁴, mantiene los registros, supervisa el cumplimiento, efectúa inspecciones de calidad y puede imponer medidas disciplinarias. Opera de forma independiente dentro de la PRH, con su propio consejo decisor, el Consejo de Auditoría (*Tilintarkastuslautakunta* (TILA)). Las sanciones a los auditores son impuestas por el Consejo de Auditoría del AOU (TILA).

La supervisión de los auditores es llevada a cabo por el AOU en colaboración con la Autoridad de Supervisión Financiera (FIN-FSA). La Ley de Auditoría, capítulo 9 sección 2.^a establece que la AOU y la FIN-FSA deben implicarse en una adecuada cooperación. Cuando es requerido para la supervisión de una entidad, el FIN-FSA puede investigar si un auditor ha actuado cumpliendo con la Ley de Auditoría o con el Reglamento (UE) 537 si es aplicable. La FIN-FSA puede presentar una cuestión de supervisión a la decisión del Consejo de Auditoría.

Respecto de los organismos profesionales, en Finlandia cuenta desde 2015 con un solo organismo la Asociación Finlandesa de Auditores (*Suomen Tilintarkastajat ry* (ST)) fruto de la fusión de la asociación de auditores y firmas de auditoría autorizados por la anterior la Cámara Central de Comercio (*Suomen Tilintarkastajainyhdistyksen KHT*) y la asociación de auditores y firmas de auditoría autorizados por la Cámara de Comercio Local (*Tilintarkastajainyhdistys HTM*).

La membresía es voluntaria e integra sobre el 90% de los auditores en Finlandia (IFAC, 2025).

Las actividades del organismo supervisor (AOU) y de la Asociación Finlandesa de Auditores (ST) se sintetizan en el Cuadro 8. Actividades clave por institución en Finlandia.

¹⁴ En Finlandia se distinguen tres tipos de auditores (IFAC, s.f.). El auditor HT (*Kauppalamarin Hyväksymä Tilimies*), se puede traducir como auditor autorizado y es la base para poder acceder a los otros tipos de auditores. Sus requisitos se establecen en el Capítulo 6, Sección 2 de la Ley 1141/2015. Son autorizados por la Cámara de Comercio. Pueden auditar empresas y organizaciones que no sean EIP. El auditor KHT (*Keskuskaupparakamin Hyväksymä Tilintarkastaja*), auditor (público) autorizado son auditores HT que cumplen los requisitos del capítulo 6^o, Sección 3 de la Ley 1141/2015, ha recibido la calificación especial de auditor de una entidad de interés público. Son autorizados por la Cámara de Comercio Central. Por último, el auditor JHT (*Julkishallinnon Tilintarkastaja*), auditor del sector público. Han de cumplir los requisitos establecidos en el Capítulo 6, Sección 3 de la Ley 1141/2015.

/// CUADRO 8 Actividades clave por institución en Finlandia

Actividades clave	Institución a cargo de la actividad	
	Para EIPs	Para no EIPs
Aprobación y registro de auditores y sociedades de auditoría	AOU	AOU
Adopción de normas relevantes	AOU/ST	AOU/ST
Formación continua	AOU/ST	AOU/ST
Sistema de control de la calidad	AOU/ST	AOU
Sistema disciplinario administrativo e investigaciones	AOU	AOU

↑ Fuente Accountancy Europe (2021)

La adopción de normas de auditoría no está delegada al ST por ley, pero el ST ha estado adoptando las NIAs. El ST traduce y publica las normas del IAASB al finés.

Asimismo, la formación continua no ha sido delegada al ST por ley, pero el ST desempeña un rol en proporcionar formación continua.

Marco jurídico

De forma resumida, el marco jurídico de la auditoría en Finlandia queda configurado por la Ley de Auditoría (*Tilintarkastuslaki* 1141/2015) complementada por el Decreto Gubernamental sobre Auditoría (*Valtioneuvoston asetus tilintarkastuksesta* 1377/2015) que establece algunas disposiciones para el AOU. Para las EIPs es de aplicación directa el Reglamento (UE) n.º 537/2014.

Hay que destacar que la Ley de Auditoría es de aplicación a la verificación de los informes de sostenibilidad corporativa a los que se refiere la Directiva (UE) 2022/2464 en virtud de la ley 1250/2023 sobre enmiendas a la Ley de Auditoría.

El ST publica guías y otros documentos, destacando la Guía del ST "Aplicación del Reglamento de EIP en Finlandia" (ST, 2020). También emite posicionamientos o declaraciones (*lausunot*) sobre normativa.

Independencia

Regulación, deber general de independencia y definición

La regulación sobre independencia se encuentra contenida en el capítulo 4º de la Ley de Auditoría finlandesa, fundamentalmente en el artículo 6º de dicha sección (independencia) y en el 7º que desarrolla las incompatibilidades. El capítulo 5º de la Ley de auditoría trata de las disposiciones especiales sobre la auditoría de entidades de interés público.

El artículo 6º (*Tilintarkastajan riippumattomuus*) del capítulo 4º establece el deber general de independencia al indicar que el auditor debe ser independiente durante el período cubierto por los estados financieros auditados, y debe organizar sus operaciones de manera que garantice la independencia.

La normativa finlandesa no aporta una definición de independencia. Asimismo, tampoco hay una referencia a una independencia de hecho y a una independencia de apariencia.

No obstante lo anterior, el artículo 3º del capítulo 4º establece que el auditor debe cumplir con las buenas prácticas de auditoría al realizar las tareas a las que se refiere la Ley de Auditoría.

Según establece el ST (2025) el contenido de las buenas prácticas está influenciado por:

- i. leyes y reglamentos
- ii. normas internacionales de auditoría
- iii. principios de ética profesional y Código de Ética de la IFAC
- iv. decisiones de las autoridades y resoluciones judiciales
- v. directrices y recomendaciones de organizaciones del sector de la auditoría
- vi. práctica de auditoría generalmente seguida por profesionales diligentes.

Por consiguiente, el Código de ética de la IFAC es una fuente de buenas prácticas para los auditores miembros del ST.

Amenazas y salvaguardas. Incompatibilidades

El mencionado artículo 6º del capítulo 4º establece que, si no se dan las condiciones para la actuación independiente, el auditor debe rechazar el encargo o retirarse del mismo. Sin embargo, el auditor no está obligado a rechazar el encargo ni a retirarse del mismo si las amenazas a la independencia, consideradas en su conjunto, se consideran insignificantes; o el auditor ha adoptado medidas para salvaguardar su independencia.

Establece la obligación de adoptar medidas de salvaguarda sí:

1. El auditor tiene intereses financieros o de otro tipo en la entidad o fundación o el auditor tiene una relación distinta de una relación comercial normal con la entidad o fundación;
2. Se están auditando las propias actividades del auditor;
3. El auditor actúa en procedimientos judiciales u otros asuntos a favor o en contra de la entidad o fundación;
4. El auditor tiene una relación estrecha con una persona que es miembro de la dirección de la entidad o fundación o que ha participado en el asunto objeto del encargo al servicio de la entidad o fundación; o
5. El auditor está bajo presión.

Las circunstancias anteriores que requieren de medidas de salvaguarda se extienden a las sociedades y fundaciones que estén bajo control de la entidad auditada o bien a una sociedad o fundación que controle a la sociedad auditada.

La evaluación de la independencia también tendrá en cuenta los factores que amenazan la independencia del auditor, que estén relacionados con:

- a) La firma de auditoría donde trabaja el auditor;
- b) Una persona que participa de manera significativa en la realización del encargo bajo la supervisión del auditor;
- c) Una persona que dirige o supervisa directamente las actividades del auditor; o
- d) El propietario de una firma de auditoría o una persona perteneciente a su dirección que trabaja en una unidad de la firma de auditoría que participa significativamente en la realización del encargo.

Si la amenaza a la independencia se debe a una reorganización corporativa que afecta a la entidad o fundación auditada, el auditor deberá, en un plazo de tres meses desde que tenga conocimiento de la reorganización corporativa, tomar medidas para salvaguardar la independencia o retirarse del encargo.

El artículo 7º del capítulo 4º regula las incompatibilidades (*Tilintarkastajan esteellisyyks*), estableciendo que un auditor no es independiente en las siguientes circunstancias:

- 1) El auditor es un socio, miembro del consejo de administración o del consejo de supervisión, director gerente o una persona en una posición similar de una empresa o fundación auditada o de una empresa o fundación perteneciente al mismo grupo o de una empresa asociada de la empresa o fundación auditada¹⁵;
- 2) La tarea del auditor consiste en gestionar o supervisar la gestión de las cuentas o los activos de la entidad o fundación;
- 3) El auditor está al servicio de una empresa o fundación o de una persona mencionada en los puntos 1 o 2 anteriores;
- 4) El auditor tiene una propiedad directa o indirecta u otro derecho sobre una acción o interés en una entidad auditada con fines de lucro;
- 5) El auditor tiene un préstamo, garantía u otro beneficio similar de una sociedad o fundación auditada o de una persona perteneciente a su dirección, o el auditor ha otorgado dicho beneficio a la entidad antes mencionada;
- 6) El auditor o una persona perteneciente a su parte vinculada a la que se refiere el artículo 4 del capítulo 12 de la Ley del mercado de valores (746/2012)¹⁶ posee un instrumento financiero emitido o garantizado por la empresa o fundación que se está auditando, o bien obtiene un beneficio financiero directo significativo de dicho instrumento financiero, o participa en una transacción relacionada con dicho instrumento financiero;
- 7) La persona a que se refieren los puntos 1 o 2 es el cónyuge, hermano, hermana o pariente directo del auditor en línea ascendente o descendente de parentesco; o
- 8) El cónyuge del auditor o una persona en relación descendente directa con el auditor tiene la propiedad u otro derecho al que se refiere el punto 4 anterior, y este derecho no es insignificante.

Las disposiciones del punto 4º no se aplican a una entidad en la que la membresía sea un requisito previo para utilizar los servicios esenciales que presta dicha entidad. Un auditor solo podrá poseer una participación en dicha entidad que le dé derecho a utilizar los servicios, pero no una participación superior a una centésima parte.

Si tras recibir el encargo, el auditor adquiere un derecho conforme a la incompatibilidad referida en el punto 4º anterior, deberá renunciar a dicho derecho o al encargo dentro de un plazo razonable desde que tuvo conocimiento de la adquisición del derecho y tener el derecho a renunciar a él. Si el auditor no renuncia a su derecho dentro de un plazo razonable, deberá renunciar al encargo.

Las incompatibilidades anteriores relativas a una sociedad o fundación también se aplican a las sociedades que están bajo su control de conformidad con el Capítulo 1, artículo 5º de la Ley de Contabilidad, así como a una sociedad o fundación que controla directamente a la sociedad.

No encontramos referencias en la Ley de Auditoría a la extensión de las amenazas a la red del auditor ni tampoco extensión de las incompatibilidades, por lo que entendemos deben tratarse dentro del principio general de independencia y aplicación del Código de Ética de la IFAC como buena práctica de auditoría.

El cuadro siguiente proporciona un resumen de las incompatibilidades.

15 Las definiciones de grupo y asociada están contenidas en la Ley de contabilidad (*kirjanpitolaki* 1336/1997)

16 El Capítulo 12, Sección 4 de la Ley del Mercado de Valores, mencionado en la sección legal, fue derogado por la Ley del Mercado de Valores el 1 de enero de 2017 y no encontramos referencia actualizada. Como indica Ruuska (2017), las referencias desactualizadas causan problemas.

/// CUADRO 9 Exclusiones (incompatibilidades) Finlandia

Motivo la incompatibilidad	Base legal	Aplica a:
El auditor es un socio, miembro del consejo de administración o del consejo de supervisión, director gerente o una persona en una posición similar de una empresa o fundación o de una empresa o fundación perteneciente al mismo grupo o de una empresa asociada	Artículo 7º capítulo 4º Ley de auditoría	Auditor. Se extiende al el cónyuge, hermano, hermana o pariente directo del auditor en línea ascendente o descendente de parentesco
La tarea del auditor consiste en gestionar o supervisar la gestión de las cuentas o los activos de la entidad o fundación	Artículo 7º capítulo 4º Ley de auditoría	Auditor. Se extiende al cónyuge, hermano, hermana o pariente directo del auditor en línea ascendente o descendente de parentesco
El auditor está al servicio de una empresa o fundación	Artículo 7º capítulo 4º Ley de auditoría	Auditor. Se extiende cuando el auditor está al servicio de un miembro del consejo de administración o del consejo de supervisión, director gerente o una persona en una posición similar de una empresa o fundación que audita o de una empresa o fundación perteneciente al mismo grupo o de una empresa asociada
El auditor tiene una propiedad directa o indirecta u otro derecho sobre una acción o interés en una entidad con fines de lucro	Artículo 7º capítulo 4º Ley de auditoría	Auditor. Se extiende al cónyuge del auditor o una persona en relación descendente directa con el auditor y el derecho que poseen no es insignificante
El auditor tiene un préstamo, garantía u otro beneficio similar de una sociedad o fundación o de una persona perteneciente a su dirección, o el auditor ha otorgado dicho beneficio a la entidad antes mencionada	Artículo 7º capítulo 4º Ley de auditoría	Auditor.
El auditor o una persona perteneciente a su parte vinculada a la que se refiere el artículo 4 del capítulo 12 de la Ley del mercado de valores (746/2012) posee un instrumento financiero emitido o garantizado por la empresa o fundación que se está auditando, o bien obtiene un beneficio financiero directo significativo de dicho instrumento financiero, o participa en una transacción relacionada con dicho instrumento financiero	Artículo 7º capítulo 4º Ley de auditoría	Auditor

Es de destacar que las incompatibilidades no establecen, en general, requisitos mínimos, por ejemplo, una participación directa o indirecta mínima en la entidad auditada para que tenga lugar la incompatibilidad. Por ejemplo, la decisión del consejo de auditoría de 07/12/2021, expediente PRH/1163/10000/2021, expidió al auditor por poseer una participación indirecta del 0,906% por un valor de 45.000 euros a través de una empresa propiedad del auditor en un 90% (Consejo de Auditoría, 2021).

Honorarios y límites sobre honorarios

Para entidades que no son de interés público, no se establece regulación sobre los honorarios ni límites sobre estos, quedando, pues, sujetas al principio general de independencia.

El artículo 8º del capítulo 3º establece la prohibición general de la determinación de los honorarios de auditoría (y de verificación de los informes de sostenibilidad) de modo que pueda comprometer la independencia. En concreto, los honorarios no pueden estar determinados por el contenido del informe de auditoría o de la opinión de la auditoría, ni en función del número de servicios auxiliares ofrecidos.

El artículo 9º del capítulo 4º obliga a llevar un registro de clientes a conservar durante 10 años desde la finalización del encargo de auditoría o del encargo de aseguramiento de informes de sostenibilidad con la siguiente información;

Para cada cliente de auditoría:

1. Nombre, dirección y lugar de trabajo;
2. El nombre del auditor principal de la firma de auditoría;
3. Honorarios cobrados por auditoría y honorarios cobrados por otros servicios en el período financiero de cada cliente.

Respecto de las prohibiciones, el artículo 11º del capítulo 4º establece un periodo de 1 año para el auditor (persona física) o auditor principal respecto de las siguientes funciones o puestos en la entidad auditada:

1. Las funciones del personal directivo clave dentro de la entidad auditada;
2. Ser miembro del comité de auditoría de la entidad auditada o de un órgano que desempeñe funciones equivalentes a las del comité de auditoría;
3. Ser miembro del órgano administrativo de la entidad auditada como miembro no ejecutivo o ser miembro del órgano de supervisión de la entidad auditada.

Para el caso de que la entidad auditada sea una entidad de interés público, el plazo es de 2 años.

Las prohibiciones anteriores relativas al auditor se aplicarán también a los empleados del auditor o de la firma de auditoría que realicen la auditoría y a los socios de la firma de auditoría distintos de los auditores principales, así como a otras personas físicas cuyos servicios estén a disposición o bajo el control de dicho auditor o firma de auditoría y que sean auditores personas físicas. En tales casos, el plazo se computará desde el momento en que hayan participado directamente en el encargo de auditoría en cuestión.

Entidades de Interés Público

Tal como establece el artículo 2.9 del capítulo 1º de la Ley de Auditoría, las entidades de interés público se definen en el capítulo 1º, artículo 9º de la Ley de Contabilidad (*Kirjanpitolaki* 1336/1997), que establece que son entidades de interés público las empresas cotizadas; las entidades de crédito (según la Ley de Instituciones de Crédito (610/2014) Capítulo 1º, artículo 7º) y las compañías de seguros (según la ley de compañías de seguros (521/2008) Capítulo 1º, artículo 1º).

La Guía Aplicación del Reglamento EIP de la Unión Europea en Finlandia (ST, 2020) precisa además que una entidad cotizada en la lista *First North*¹⁷ no se considera EIP en Finlandia. Asimismo, una sucursal en Finlandia de una EIP ubicada en el territorio de la UE no se considera una entidad EIP en Finlandia.

La Ley de Auditoría finlandesa no establece regulación alguna sobre la rotación interna del auditor firmante en un encargo de auditoría de una EIP, por consiguiente, es de aplicación lo establecido en el artículo 17.7 del Reglamento (UE) 537/2014, debiendo rotar a los 7 años, con el periodo de "enfriamiento" de tres años establecido en el citado artículo del Reglamento (UE).

El capítulo 5º de la Ley de Auditoría desarrolla las disposiciones especiales sobre la auditoría de entidades de interés público.

Establece que la duración total del mandato de un auditor o firma de auditoría designada como auditor de una entidad de interés público no podrá exceder de diez años (artículo 1º, capítulo 4º).

17 *First North* es un mercado alternativo bursátil dentro de *Nasdaq Nordic* diseñado para empresas pequeñas y en crecimiento (<https://www.nasdaq.com/solutions/listings/markets/nordic/first-north>).

Tras el plazo máximo de 10 años, un auditor o una firma de auditoría solo podrá ser elegido auditor si la auditoría se somete a licitación de conformidad con el artículo 16, apartados 2 a 5, del Reglamento (UE) 537/2014 de Auditoría de la Unión Europea. Tras la licitación, el auditor o la firma de auditoría podrá actuar como auditor de la entidad, siempre que la duración total de su mandato, antes y después de la licitación, no supere los veinte años.

El mandato de un auditor podrá prorrogarse excepcionalmente hasta veinticuatro años si:

1. Se ha alcanzado el plazo máximo de 10 años;
2. Se selecciona más de un auditor o firma de auditoría al mismo tiempo;
3. Los auditores a los que se refiere el punto 2º anterior emitirán un informe de auditoría conjunto (es decir, se lleva a cabo una auditoría conjunta).

Al calcular las duraciones máximas previstas en los apartados anteriores (es decir, 10, 20 o 24 años según los casos), también se tendrán en cuenta los períodos de mandato durante los cuales una persona física que trabaja en una firma de auditoría a la que se refieren los apartados anteriores haya ejercido como auditor.

Una vez transcurrido el período máximo de 10 años, la selección de un auditor podrá dirigirse a un auditor que trabaje en una firma de auditoría referida anteriormente (es decir, 10, 20 o 24 años según los casos) únicamente en las mismas condiciones que para la firma de auditoría en cuestión.

En síntesis, la rotación externa sigue los periodos máximos permitidos por el Reglamento (UE) 537/2014, pero añade que, tanto para el cómputo de la antigüedad del contrato como para la rotación, se extiende el requisito a las personas físicas empleadas de la firma de auditoría que hayan trabajado como auditor.

Respecto de la duración mínima del contrato inicial de una auditoría de una EIP, no se especifica nada en particular en la Ley de Auditoría finlandesa, por lo que la duración mínima será de un año (artículo 17.1 Reglamento (UE) 537/2014).

La Guía de aplicación del Reglamento EIP de la Unión Europea (ST, 2020) desarrolla la aplicación del Reglamento (UE) 537/2014 en Finlandia en diversos aspectos, entre ellos la duración máxima del contrato de auditoría.

En concreto, aborda las fusiones, escisiones y cambios en la estructura de una entidad EIP. Para el cálculo de la antigüedad del contrato sigue el criterio del número de identificación fiscal (*y-tunnus*). Así, para una fusión por nueva creación, al recibir un nuevo número de identificación fiscal, la duración del encargo comienza de cero desde el inicio del ejercicio siguiente a la fusión.

En una fusión por absorción, si la entidad receptora ya era una entidad EIP antes de la fusión, el cálculo de la duración del encargo de auditoría continúa desde la situación anterior a la fusión. En cambio, si la entidad receptora no era una entidad EIP antes de la fusión, pero adquiere el estatus de EIP después de la fusión, el cálculo de la duración comienza desde la obtención del estatus EIP, es decir, desde el inicio del ejercicio siguiente a la adquisición del estatus.

En una escisión total de una entidad EIP, cada entidad creada mediante la ejecución de la escisión recibe un nuevo número de identificación fiscal. Siguiendo el principio general, el cálculo de la duración del encargo de auditoría para cada nueva entidad EIP comienza desde cero, es decir, desde el inicio del ejercicio siguiente.

En una escisión parcial de una entidad EIP (en una nueva o nuevas entidades), se crean una o más entidades que reciben nuevos números de identificación fiscal. Si estas entidades creadas mediante la escisión parcial son entidades EIP, el cálculo de la duración del encargo de auditoría comienza desde cero. Para la entidad EIP que continúa con su antiguo número de identificación fiscal después de la escisión parcial, la situación permanece sin cambios y el cálculo de la duración del encargo continúa desde la situación anterior a la escisión.

La Guía (ST, 2020) también precisa otros aspectos. En concreto, en el cálculo de la rotación de firmas no se tiene en cuenta el tiempo en que el auditor actuó como tal antes de que la entidad se convirtiera en EIP.

Asimismo, si una entidad se convierte en EIP durante un ejercicio el cálculo de la duración del encargo de auditoría comienza desde el inicio del ejercicio siguiente a la conversión en entidad EIP.

También precisa, en línea con lo establecido en el artículo 17.6 del Reglamento (UE) 537/2014, que una entidad EIP puede, en casos excepcionales, solicitar a la Oficina Nacional de Patentes y Registro (PRH) una autorización para volver a nombrar al auditor por un máximo de dos años después de que se haya alcanzado la duración máxima (20 o 24 años). Como ejemplos de casos excepcionales pueden considerarse una situación en la que la entidad esté llevando a cabo una transacción significativa, como una fusión o escisión, o una situación en la que el resultado de la licitación (después de 20 o 24 años, no en el caso de la licitación necesaria para extender el contrato a los 10 años) indique que no hay candidatos disponibles que cumplan con los requisitos de independencia.

La solicitud de excepción para una prórroga de dos años solo puede hacerse para extender la duración máxima de 20 años (o 24 años en el caso de auditoría conjunta). Según el Reglamento, no se puede solicitar una prórroga en situaciones en las que la entidad EIP tenga la obligación de realizar una licitación obligatoria después de cumplir diez (10) años de encargo de auditoría.

Por otra parte, la mencionada Guía (ST, 2020) precisa que no sólo es obligatoria una licitación a los 10 años de duración del contrato cuando la EIP considera prorrogar el contrato, sino también cuando está obligada a cambiar de auditor por exceder la duración del contrato los 20 años (o 24 años en el caso de encargo conjunto de auditoría).

En relación con los honorarios, el artículo 4º del capítulo 4º de la Ley de Auditoría añade regulación adicional sobre la forma en que se ha de aplicar el artículo 4º del Reglamento (UE) 537/2014.

Indica que, al aplicar el artículo 4º del mencionado Reglamento, para el cálculo del total de honorarios de auditoría, al total de honorarios pagados por la entidad auditada al auditor, los honorarios pagados a la firma de auditoría también se incluyen en el total de honorarios si el auditor trabaja para una firma de auditoría.

También prevé el otorgamiento de exenciones al límite máximo de honorarios no relacionados con la auditoría (70%). Indica que, las disposiciones del artículo 4.2 del Reglamento (UE) 537/2014 sobre el importe máximo de los honorarios no relacionados con la auditoría no se aplican si la Autoridad de Supervisión de Auditoría finlandesa ha concedido una exención del importe máximo a solicitud del auditor. Dicha autoridad podrá otorgar una exención si existen razones especiales para ello derivadas de las operaciones de la entidad auditada. La exención se podrá conceder por un máximo de dos ejercicios económicos consecutivos.

La Guía de aplicación de Reglamento (UE) de ST (2020) añade que, para determinar los honorarios de auditoría legal, se toman como base las auditorías realizadas por el auditor legal de la entidad EIP finlandesa y respecto de las cuales el auditor emite un informe de auditoría en Finlandia. Esto incluye 1) la auditoría de los estados financieros de la entidad EIP finlandesa, incluyendo los estados financieros consolidados si los hubiera; 2) la auditoría de las empresas bajo control de la entidad EIP finlandesa; y 3) la auditoría de la empresa matriz (o empresas matrices) de la entidad EIP finlandesa.

Los honorarios de auditoría legal pueden incluir, conforme al artículo 4.2 del Reglamento (UE), todos los trabajos de auditoría que sirvan de base para que el auditor de la entidad EIP finlandesa emita el informe de auditoría en Finlandia en los casos descritos en los puntos 1)-3). Por tanto, los honorarios de auditoría legal pueden incluir tanto los honorarios por el trabajo de auditoría realizado directamente por el auditor de la entidad EIP como los honorarios por trabajos de auditoría realizados por otra firma de auditoría o por terceros, siempre que estén directamente relacionados con los casos descritos en los puntos 1)-3) y los sirvan (ST, 2020).

Si en el mismo grupo hay varias entidades EIP en la UE, el límite de honorarios se calcula por separado para cada entidad EIP (ST, 2020).

En caso de auditoría conjunta (*joint audit*), cada auditor legal calcula el límite del 70 % sobre la base de sus propios honorarios de auditoría, no sobre el total combinado de todos los auditores (ST, 2020).

La interpretación del ST (2020) se basa en una carta de la supervisión de auditoría de PRH fechada el 11/12/2019, en respuesta a una consulta planteada por cinco firmas de auditoría que auditan entidades EIP sobre la aplicación del artículo 4.2 del Reglamento (UE) 537/2014 en Finlandia.

La Guía de aplicación del Reglamento (UE) del ST (2020) precisa además que el límite no se aplica a los servicios distintos de auditoría permitidos prestados por entidades pertenecientes a la red del auditor legal. El límite se aplica al auditor legal o firma de auditoría de la entidad EIP. La Guía (ST, 2020) precisa además que la ubicación transfronteriza de algunas empresas del grupo no tiene relevancia.

También precisa que el periodo de cómputo en una nueva entidad EIP, es decir, que pasa a ser EIP, comienza en el ejercicio en que la entidad adquiere el estatus de EIP.

Sobre la situación que tiene lugar en el cálculo del límite cuando en un año no se prestan servicios distintos a la auditoría, el ST (2020) se remite a una interpretación del CEAOB, que precisa que un solo "año con honorarios cero" respecto a los servicios distintos de auditoría permitidos hace que el cálculo se reinicie.

En resumen, Finlandia no ha introducido normas más estrictas respecto al límite de servicios distintos a la auditoría (70%) ni tampoco respecto de los honorarios totales pagados por una EIP en los últimos 3 ejercicios (superar el 15%) que requiere comunicación al comité de auditoría y aplicar las salvaguardas adicionales establecidas en el artículo 41 del Reglamento (UE) 537/2014.

La legislación finlandesa no ha introducido requisitos más estrictos respecto de la lista de servicios prohibidos. En cambio, en virtud de la opción permitida a los estados miembros en el artículo 5.3 del Reglamento (UE) 537/2014 respecto de seis servicios prohibidos concretos, permite que un auditor, una firma de auditoría en la que trabaje el auditor y un miembro de la red a la que pertenezca el auditor o una firma de auditoría en la que trabaje el auditor podrán, no obstante, prestar servicios de valoración y servicios fiscales a la entidad auditada y a su empresa del grupo, cuando estos se relacionen con:

1. La cumplimentación de los formularios de impuestos;
2. Identificación de subvenciones públicas o incentivos fiscales;
3. Ayuda en las auditorías fiscales;
4. Cálculo de impuestos directos o indirectos o impuestos diferidos;
5. Asesoramiento fiscal.

En línea con lo establecido en el Reglamento (UE) 537/2014, el auditor solo podrá prestar los servicios anteriores si estos no tienen efecto directo, individual o conjuntamente, o tienen un efecto mínimo sobre los estados financieros auditados. La evaluación de dichos efectos deberá documentarse y explicarse en el informe adicional del comité de auditoría.

En todo caso, se deben cumplir las disposiciones relativas a la independencia (artículo 6º, capítulo 4º de ley de auditoría), las incompatibilidades (artículo 7º, capítulo 4º de ley de auditoría) y los principios de ética profesional (artículo 1º, capítulo 4º de ley de auditoría).

Las disposiciones anteriores sobre auditores también se aplican a la firma de auditoría en la que trabaja el auditor y a cualquier miembro de la red a la que pertenezca.

Sobre las prohibiciones posteriores al encargo de auditoría, como se ha señalado, para el caso de una auditoría de una EIP será de dos años (artículo 11º del capítulo 4º Ley de Auditoría) de las siguientes funciones o puestos en la entidad auditada:

1. Las funciones del personal directivo clave dentro de la entidad auditada;
2. Ser miembro del comité de auditoría de la entidad auditada o de un órgano que desempeñe funciones equivalentes a las del comité de auditoría;

3. Ser miembro del órgano administrativo de la entidad auditada como miembro no ejecutivo o ser miembro del órgano de supervisión de la entidad auditada.

//// CUADRO 10 Resumen Finlandia

Ítem	Finlandia
¿Se define independencia?	No.
¿Se hace referencia explícita a una independencia de hecho y de apariencia?	No.
Periodo durante el que se requiere que el auditor sea independiente	Durante el periodo de tiempo cubierto por los estados financieros auditados (artículo 6º, capítulo 4º Ley 1141/2015 de Auditoría)
¿Se hace una relación de los distintos tipos de factores de los que proceden las posibles amenazas a la independencia (auto revisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación)?	La Ley establece la obligación de establecer medidas de salvaguarda ante determinadas circunstancias, aunque no menciona explícitamente la denominación de esos tipos de factores se pueden identificar en las circunstancias establecidas (artículo 6º, capítulo 4º Ley 1141/2015 de Auditoría)
¿Se establece la obligación de identificar y evaluar las amenazas a la independencia y del establecimiento de medidas de salvaguarda?	Sí (artículo 6º, capítulo 4º Ley 1141/2015 de Auditoría)
Aparte de incompatibilidades concretas ¿se establece el principio general consistente en que el "auditor legal o la sociedad de auditoría no realizarán una auditoría legal si existe riesgo de autocontrol, interés propio, parcialidad, familiaridad o intimidación debido a una relación financiera, personal, de negocios, laboral o de otro tipo entre el auditor legal, la sociedad de auditoría, su red y toda persona física en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal, y la entidad auditada, como resultado del cual un tercero objetivo, razonable e informado pueda llegar a la conclusión, teniendo en cuenta las salvaguardias aplicadas, de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida" (art. 22.1 Directiva)?	Sí, el artículo 6º del capítulo 4º establece que, si no se dan las condiciones para la actuación independiente, el auditor debe rechazar el encargo o retirarse del mismo. Aunque no hace referencia a un tercero informado.
Regulación concreta en caso de amenaza por interés financiero (Ej. Directiva art. 22.4.a) y b))	El auditor es un socio, miembro del consejo de administración o del consejo de supervisión, director gerente o una persona en una posición similar de una empresa o fundación o de una empresa o fundación perteneciente al mismo grupo o de una empresa asociada. El auditor tiene un préstamo, garantía u otro beneficio similar de una sociedad o fundación o de una persona perteneciente a su dirección, o el auditor ha otorgado dicho beneficio a la entidad antes mencionada. El auditor o una persona perteneciente a su parte vinculada a la que se refiere el artículo 4 del capítulo 12 de la Ley del mercado de valores (746/2012) posee un instrumento financiero emitido o garantizado por la empresa o fundación que se está auditando, o bien obtiene un beneficio financiero directo significativo de dicho instrumento financiero, o participa en una transacción relacionada con dicho instrumento financiero (artículo 7º, capítulo 4º Ley 1141/2015 de Auditoría). No establece un porcentaje mínimo de participación.
Ídem por amenaza por relación laboral, comercial o de otra índole (Ej. Directiva art. 22.4.c))	El auditor es un socio, miembro del consejo de administración o del consejo de supervisión, director gerente o una persona en una posición similar de una empresa o fundación o de una empresa o fundación perteneciente al mismo grupo o de una empresa asociada. La tarea del auditor consiste en gestionar o supervisar la gestión de las cuentas o los activos de la entidad o fundación (artículo 7º, capítulo 4º Ley 1141/2015 de Auditoría).

Abogacía	No indica incompatibilidad. Es una amenaza la actuación del auditor en procedimientos judiciales u otros asuntos a favor o en contra de la entidad o fundación. No indica que esa actuación se limite a servicios de abogacía.
Regulación sobre obsequios	No indica.
Regulación sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría	No hay mención explícita sobre la prestación de servicios distintos de la auditoría en no EIP. Queda dentro de las buenas prácticas que incluyen el Código de Ética de la IFAC.
Extensiones de las amenazas (o incompatibilidades) a personas o entidades vinculadas con el auditor (Directiva, art. 22.1 (tercer párrafo))	La incompatibilidad respecto de ser socio miembro del consejo de administración o del consejo de supervisión, director gerente o una persona en una posición similar de una empresa o fundación o de una empresa o fundación perteneciente al mismo grupo o de una empresa asociada de la entidad auditada, y la gestión o supervisión de las cuentas o los activos de la entidad o fundación se extiende al cónyuge, hermano, hermana o pariente directo del auditor en línea ascendente o descendente de parentesco. La tenencia de una propiedad directa o indirecta u otro derecho sobre una acción o interés en una entidad con fines de lucro se extiende a cónyuge del auditor o una persona en relación descendente directa con el auditor.
Abstención (prohibiciones) por concentración de honorarios percibidos de una misma entidad auditada (ejemplo Art- 25 LAC, Art 4.3 Reglamento UE 537/2014)	No se indica para no EIP. No hay criterios más estrictos para las EIPs
Prohibición: periodo en el que se prohíbe que el antiguo auditor respecto de la entidad que auditaba: i) asuma cargos directivos, ii) sea nombrado en el comité de auditoría u órgano que desempeñe funciones equivalentes y iii) no sea nombrado miembro no ejecutivo del órgano administrativo o de supervisión de la entidad auditada (ej. Directiva, art. 22.bis, 1 año, 2 años para EIPs)	Un año no EIPs, dos años EIPs (artículo 11º del capítulo 4º Ley 1141/2015 de Auditoría)
Normativa que transpone y desarrolla el artículo 24bis de la Directiva 2006/43/UE modificado Directiva 2014/56/UE (Independencia y objetividad de los auditores legales que realizan la auditoría legal en nombre de las sociedades de auditoría)	Ley 1141/2015 de Auditoría, artículo 6º, capítulo 4º y artículo 5º, capítulo 4º sobre el control de calidad
Para las Entidades de Interés Público, indica las opciones que ha escogido la normativa nacional dentro de las permitidas por el Reglamento (UE) 537/2014 sobre rotación externa e interna	Rotación interna: ninguna. Rotación externa: las opciones permitidas y en la antigüedad máxima permitida por el Reglamento (UE) 537/2014.
Para las EIPs: ¿Contiene excepciones a la lista de servicios prohibidos del art. 5º Reglamento UE 537/2014?	Sí, en virtud del artículo 5.3 del Reglamento (UE) 537/2014 ha autorizado los servicios de valoración y los servicios fiscales.
Para las EIPs: ¿Ha introducido requisitos más estrictos en virtud del art. 5.4 del Reglamento UE 537/2014 sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría que no sean los servicios prohibidos del art. 5.1?	No.
Para las EIPs: ¿Ha introducido requisitos más estrictos para los honorarios en virtud del art. 4.4 del Reglamento UE 537/2014?	No.

Bibliografía, fuentes de información y referencias legales

Consejo de Auditoría (2021) Patentti- ja rekisterihallitus KHT Raimo Kalliokosken toiminta CLT Plant Oy:n tilintarkastuksessa tilikausilta 2017-2019. Tilintarkastuslautakunnan päätös 7.12.2021 Päätöksen diaarinumero: PRH/1163/10000/2021. <https://www.prh.fi/material/sites/prh/attachments/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuslautakunta/2022/n1tpIvlio/PRH-1163-10000-2021.pdf>

Finlandia, Ley 1336/1997 de Contabilidad *Kirjanpitolaki* 31-12-1997/1336.

Finlandia, Decreto 1377/2015 Gubernamental sobre Auditoría. *Valtioneuvoston asetus tilintarkastuksesta 1377/2015*.

Finlandia, Ley 1141/2015 de auditoría. *Tilintarkastuslaki 18-09-2015/1141*

Finlandia, Ley 1250/2023 sobre enmiendas a la Ley de Auditoría. *Laki tilintarkastuslain muuttamisesta 21-12-2023/1250*.

IFAC (s.f.) Finland. Member organizations. En: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/finland>. Consultado el 21/12/2025

IFAC (2025) Suomen Tilintarkastajat ry. En: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/suomen-tilintarkastajat-ry> Consultado el 10/09/2025.

Ruuska, A. (2017) Viittaamalla vaikeuksia – lakitekstit ajan tasalle. En: <https://tilintarkastajat.fi/blogit/viittaamalla-vaikeuksia-lakitekstit-ajan-tasalle/> Consultado el 15/09/2025.

ST, Suomen Tilintarkastajat Ry (2020) Euroopan Unionin PIE-asetuksen soveltaminen Suomessa - Kysymyksiä ja vastauksia. Suomen Tilintarkastajat Ry:N Suosituksia 2/2020. (Aplicación del Reglamento EIP de la Unión Europea en Finlandia- Preguntas y respuestas. Recomendaciones del Instituto Finlandés de Auditores 2/2020).

ST, Suomen Tilintarkastajat Ry (2025) Hyvän tilintarkastustavan lähteet. <https://tilintarkastajat.fi/ja-senelle/hyva-tilintarkastustapa/hyvan-tilintarkastustavan-lahteet/>

7 Francia

Glosario

H3C	Alto Consejo del Comisariado de Cuentas (<i>Haut Conseil du Commissariat aux Comptes</i>)
H2A	La Alta Autoridad de Auditoría (<i>Haute Autorité de l'Audit</i>)
CNCC	Compañía Nacional de Auditores de Cuentas (<i>Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes</i>)

Introducción

Marco institucional.

Órgano supervisor de los auditores.

La Ordenanza n.º 2023-1142 del 6 de diciembre de 2023 renombró el Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) como la Haute Autorité de l'Audit (H2A), unificando la supervisión de los auditores financieros y los auditores de sostenibilidad bajo una misma autoridad. Esta reforma entró en vigor el 1 de enero de 2024. La traducción al español de Haute Autorité de l'Audit es "La Alta Autoridad de Auditoría" (H2A, s.f.).

La Alta Autoridad de Auditoría es una autoridad pública independiente. En el Código de Comercio francés (Artículo L820-1) se definen sus funciones, entre ellas, el registro de los auditores de cuentas, adopción de las normas relativas a la deontología, al control interno de calidad y al ejercicio profesional de los auditores de cuentas. En el mismo Artículo L820-1, también se indica que La Alta Autoridad podrá delegar en la Compañía Nacional de Auditores de Cuentas algunas funciones. La delegación se lleva a cabo mediante un convenio homologado por decreto del Ministro de Justicia.

Organizaciones privadas de los auditores (la profesión).

El equivalente a las corporaciones representativas de los auditores en España es la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC). La traducción al español de Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes es Compañía Nacional de Auditores de Cuentas. Este organismo representa a los 11.200 auditores de cuentas registrados en Francia. En 2022, estos profesionales certificaron las cuentas de más de 240.000 entidades en todo el país, que emplean a más de 13,5 millones de personas y constituyen el motor de la economía francesa. De estas, el 13% son organizaciones sin ánimo de lucro (asociaciones, fundaciones, fondos de dotación, etc.) (CNCC_a, s.f.).

Dentro de la Compañía Nacional, cuentan con un departamento que agrupa a las firmas que auditan o desean auditar EIPs. También se encarga de los detalles de los mandatos para las empresas cuyos valores están admitidos a negociación en un mercado regulado. Su labor beneficia a todas las firmas de auditoría (CNCC_b, s.f.).

Cabe destacar que la CNCC dispone en su página web del Apartado "Publicaciones Institucionales" (CNCC_c, s.f.). Entre otra documentación, se incluye una memoria de actividades del año 2024, que recopila la actuación de la Compañía en 2024 y los desafíos de la profesión en la actualidad.

Marco jurídico

En cuanto al escenario normativo europeo, el punto de partida es la Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

La Orden nº 2008-1278 del 8 de diciembre de 2008, por la que se transpone la Directiva 2006/43/CE, fue seguida de varios textos de aplicación:

- Décret no 2007-179 du 9 février 2007 modifiant le décret no 69-810 du 12 août 1969 relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes.
- LOI no 2008-649 du 3 juillet 2008 portant diverses dispositions d'adaptation du droit des sociétés au droit communautaire (1).
- Décret no 2008-1487 du 30 décembre 2008 relatif aux commissaires aux comptes.

Posteriormente, la reforma europea de la auditoría contempla:

Directiva 2014/56/UE, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas.

Reglamento (UE) 537/2014, de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las EIPs y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión.

En Francia, la transposición se completó con la Ordonnance n.º 2016-315 du 17 mars 2016 relativa a la auditoría legal, su decreto de aplicación es el Décret d'application n.º 2016-1026 du 26 juillet 2016 y los artículos 30 y 32 de la LOI no 2014-1662 du 30 décembre 2014 portant diverses dispositions d'adaptation de la législation au droit de l'Union européenne en matière économique et financière(1).

También dio lugar a la revisión del código deontológico de la profesión de auditor que tuvo lugar tras el Decreto n.º 2017-540 de 12 de abril de 2017. El "Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes" (Código deontológico de los comisarios de cuentas) figura como el Anexo 8-1 del Código de Comercio francés, Libro VIII, parte reglamentaria.

Independencia

Regulación, deber general de independencia y definición

La regulación sobre independencia está contenida en el Código de comercio francés y el Código deontológico de los comisarios de cuentas (Anexo 8-1 del Código de Comercio).

La independencia del auditor "se caracteriza por el ejercicio con total objetividad de los poderes y competencias conferidos por la ley. Garantiza que emita conclusiones libres de cualquier parcialidad, conflicto de interés o influencia derivada de vínculos personales, financieros o profesionales, directos o indirectos, incluidos aquellos existentes entre sus socios, empleados, miembros de su red y la persona o entidad a la que presta el encargo o el servicio. Asimismo, garantiza la ausencia de riesgo de autorrevisión que pudiera llevar al auditor a pronunciarse o emitir una valoración sobre elementos derivados de encargos o servicios prestados por él mismo, por la sociedad a la que pertenece, por un miembro de su red o por cualquier otra persona que pudiera influir en el resultado del encargo o del servicio." (Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, TITRE Ier, Section 1: Principes fondamentaux de comportement, article 5(II)). Por otro lado, en el mismo artículo 5(II) anterior, se hace referencia explícita a una independencia de hecho y de apariencia: "La independencia del auditor debe apreciarse tanto en la realidad como en la apariencia." Es en el artículo 5(I) donde se establece que las exigencias sobre independencia y prevención de conflictos de intereses se aplican durante toda la duración del encargo o del servicio, tanto durante su desempeño como fuera de él.

Amenazas y salvaguardas. Incompatibilidades y prohibiciones

El Código deontológico recoge varias de las amenazas a la independencia. A la amenaza de auto-revisión se refiere explícitamente el Código en sus artículos 5, 19 y 22. En cuanto a la amenaza de interés propio, aparece materializada a través de factores como los vínculos financieros (artículos 5 y 33). En el caso de la familiaridad, se presenta como vínculos personales (artículos 5 y 32). En cuanto al término intimidación, esta noción aparece implícitamente al mencionar las influencias que puedan comprometer la imparcialidad del auditor (artículo 4). Respecto a la amenaza por abogacía, no hay mención expresa a ella.

A la obligación de identificar y evaluar las amenazas a la independencia y al establecimiento de medidas de salvaguarda se dedica el artículo 19 del Código deontológico "Identificación y tratamiento de riesgos".

Cuando se encuentra expuesto a situaciones de riesgo, el auditor adopta de inmediato las medidas de salvaguarda adecuadas con el fin de eliminar la causa o de reducir sus efectos a un nivel lo suficientemente bajo como para que su independencia no se vea comprometida y que permita aceptar o continuar con el encargo o el servicio en conformidad con los requisitos legales, reglamentarios y los del presente código. Cuando las medidas de salvaguarda no son suficientes para garantizar su independencia, pone fin al encargo o al servicio (Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, TITRE Ier, Section 1: Principes fondamentaux de comportement, article 5(III)).

Por otra parte, en el artículo 33 del Código Deontológico de los comisarios de cuentas se establece que:

I.- Son incompatibles con la realización de la auditoría legal los vínculos financieros entre, por una parte, la persona o entidad cuyas cuentas se auditan, o una persona o entidad que la controle o esté controlada por ella, en el sentido de los apartados I y II del artículo L. 233-3 del Código de Comercio francés y, por otra parte, el auditor legal, la sociedad de auditoría a la que pertenece el auditor legal, los socios y empleados del auditor legal que participen en la auditoría, o cualquier otra persona que participe en la misma, así como las personas vinculadas a ellas, en el sentido del artículo 25, apartado I, punto 3, del presente Código y en el sentido del artículo 3, apartado 26, del Reglamento (UE) n.º 596/2014, de 16 de abril de 2014, y en relación con las siguientes operaciones:

1. La adquisición o tenencia, directa o indirecta, de acciones o cualquier otro valor que otorgue o pueda otorgar acceso, directa o indirectamente, al capital o a los derechos de voto de la persona o entidad cuyas cuentas se auditan.
2. La adquisición o tenencia, directa o indirecta, de instrumentos financieros, tal como se definen en el artículo L. 211-1 del Código Monetario y Financiero francés.

Conviene especificar que atendiendo al artículo 3 del Reglamento (UE) n.º 596/2014, de 16 de abril de 2014, dedicado a definiciones, una persona estrechamente vinculada se define como: a) el cónyuge o la pareja considerada equivalente al cónyuge con arreglo al Derecho nacional; b) un hijo a cargo de conformidad con el Derecho nacional; c) un familiar que haya pertenecido al mismo hogar durante al menos un año en la fecha de la transacción en cuestión; o d) una persona jurídica, un fideicomiso o una sociedad, cuyas responsabilidades de dirección sean ejercidas por una persona que ejerza responsabilidades de dirección o por una persona contemplada en las letras a), b) y c), que esté directa o indirectamente controlada por dicha persona, que se haya constituido en beneficio de dicha persona o cuyos intereses económicos sean sustancialmente equivalentes a los de dicha persona.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo primero, la tenencia de acciones, valores o instrumentos financieros a través de organismos de inversión colectiva diversificados, incluidos los fondos gestionados como los fondos de pensiones o de seguros de vida, en los que el titular no tiene poder para influir en la gestión de las inversiones, no es incompatible con la realización de la auditoría legal.

II. - Los vínculos financieros establecidos entre las mismas personas mencionadas en el apartado I son incompatibles con la realización de la auditoría legal cuando las operaciones no se hayan realizado o concertado en condiciones normales de mercado y se refieran a:

- 1.º Cualquier depósito a plazo;

- 2.º La concesión o el mantenimiento de cualquier préstamo o anticipo;
- 3.º La contratación de una póliza de seguro de vida;
- 4.º La concesión u obtención de garantías reales.

Estos vínculos también son incompatibles con la realización de la auditoría legal cuando se establecen entre la persona o entidad cuyas cuentas se certifican y el auditor con posterioridad a su nombramiento o designación.

III. - Los vínculos financieros mencionados en los puntos 1 y 2 del apartado I y en los puntos 1 al 4 del apartado II y establecidos entre, por una parte, la persona o entidad cuyas cuentas están certificadas y, por otra, los miembros de la red a la que pertenece el auditor, las personas que controlan la sociedad de auditoría o que están controladas por ella, en el sentido de los apartados I y II del artículo L. 233-3 del Código de Comercio, son incompatibles con la realización de la auditoría legal si la existencia de estos vínculos puede llevar a un tercero objetivo, razonable e informado a concluir que, a pesar de las medidas de salvaguarda aplicadas, la independencia del auditor está comprometida.

(Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, TITRE II, Section 4: Liens personnels, financiers et professionnels, article 33).

En cuanto a incompatibilidades derivadas de vínculos profesionales, el artículo 34 del Código Deontológico de los comisarios de cuentas establece que:

I. Existe un vínculo profesional entre dos personas cuando están vinculadas por un contrato de trabajo o una relación comercial que no sea una operación habitual realizada en condiciones normales de mercado.

II. Es incompatible con la realización de la auditoría legal cualquier vínculo profesional entre, por una parte, la persona o entidad cuyas cuentas se certifican o sus directivos y, por otra parte, el auditor de cuentas o uno de los miembros de la dirección de la sociedad de auditores de cuentas, así como las personas que estén estrechamente vinculadas a ellos en el sentido del apartado 26 del artículo 3 del Reglamento (UE) n.º 596/2014, de 16 de abril de 2014.

III. Es incompatible con la realización de la auditoría legal cualquier vínculo profesional entre, por una parte, la persona o entidad cuyas cuentas se certifican o sus directivos y, por otra parte, los socios y empleados del auditor que participan en el encargo de certificación, cualquier otra persona que participe en el encargo de certificación, así como las personas que estén estrechamente vinculadas a ellos en el sentido del apartado 26 del artículo 3 del Reglamento (UE) n.º 596/2014, de 16 de abril de 2014, si la existencia de ese vínculo lleva a un tercero objetivo, razonable e informado a concluir que, a pesar de las medidas de salvaguarda aplicadas, la independencia del auditor se ve comprometida.

(Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, TITRE II, Section 4: Liens personnels, financiers et professionnels, article 34).

En cuanto a la amenaza por abogacía, si bien no hay mención expresa, el concepto de prevenir el riesgo de actuar como "abogado" o defensor de intereses se regula mediante principios fundamentales y prohibiciones en el Código deontológico (Imparcialidad, artículo 4; Independencia y prevención de conflictos de intereses, artículo 5). Por otro lado, el artículo 17 del Código deontológico dedicado a "Monopolios de otras profesiones - Consultas jurídicas y redacción de documentos legales" se refiere a la no prestación de asesoramiento jurídico por parte del auditor salvo en determinadas condiciones.

El auditor legal, la firma de auditoría a la que pertenece (si corresponde), los miembros de la dirección de dicha firma y las personas mencionadas en el apartado II del artículo L. 822-11-3 tienen prohibido solicitar o aceptar obsequios, monetarios o no, o favores, de la persona o entidad cuyas cuentas se auditan, o de cualquier persona o entidad que la controle o sea controlada por ella, en el sentido de los apartados I y II del artículo L. 233-3 del Código de Comercio francés, a menos que su valor no supere un límite máximo establecido por orden del Ministro de Justicia (Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, TITRE Ier, Section 3: Honoraires, article 14).

En cuanto a la regulación sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría, no se explicitan actividades concretas en el contexto de la auditoría de entidades que no son de interés público.

Respecto a las extensiones de las amenazas (o incompatibilidades) a entidades vinculadas a la entidad auditada para instrumentos financieros, el artículo 33 del Código Deontológico de los comisarios de cuentas dedicado a incompatibilidades derivadas de vínculos financieros hace referencia a la persona o entidad cuyas cuentas se auditan, o una persona o entidad que la controle o esté controlada por ella, en el sentido de los apartados I y II del artículo L. 233-3 del Código de Comercio francés.

A las extensiones de las amenazas (o incompatibilidades) a personas o entidades vinculadas con el auditor se refiere el Código deontológico. En el artículo 5 se encuentra la referencia a socios, empleados, miembros de la red, sociedad a la que pertenece el auditor o cualquier persona que pudiera influir en el resultado del encargo o del servicio. En el artículo 33 se hace referencia al Reglamento (UE) n° 596/2014 (artículo 3) que permite identificar más extensiones (cónyuge, pareja, hijo,...) a partir de la definición de persona estrechamente vinculada. También en el artículo 33 se identifican como extensiones las personas que controlan la sociedad de auditoría o que están controladas por ella (artículo L. 233-3 del Código de Comercio). A los miembros de la dirección de la sociedad de auditores de cuentas hace referencia el artículo 34. Por su parte, en el artículo D821-82 del Código de Comercio se encuentra la referencia a accionistas o directivos de la sociedad de auditoría y, en su caso, de la red.

/// CUADRO 11 Exclusiones (incompatibilidades) Francia

Motivo de exclusión	Base legal	Aplica a:
Vínculos financieros.	Art. 33 del Código Deontológico	Auditor legal / Sociedad de auditoría a la que pertenece el auditor legal / Socios y empleados del auditor legal que participen en la auditoría, o cualquier otra persona que participe en la misma, así como las personas vinculadas a ellas (Reglamento (UE) n° 596/2014). Miembros de la red a la que pertenece el auditor, las personas que controlan la sociedad de auditoría o que están controladas por ella, en el sentido de los apartados I y II del artículo L. 233-3 del Código de Comercio, son incompatibles con la realización de la auditoría legal si la existencia de estos vínculos puede llevar a un tercero objetivo, razonable e informado a concluir que, a pesar de las medidas de salvaguarda aplicadas, la independencia del auditor está comprometida.
Vínculos profesionales.	Art. 34 del Código Deontológico	Auditor de cuentas o uno de los miembros de la dirección de la sociedad de auditores de cuentas, así como las personas que estén estrechamente vinculadas a ellos (Reglamento (UE) n.º 596/2014). Socios y empleados del auditor que participan en el encargo de certificación, cualquier otra persona que participe en el encargo de certificación, así como las personas que estén estrechamente vinculadas a ellos (Reglamento (UE) n.º 596/2014), si la existencia de ese vínculo lleva a un tercero objetivo, razonable e informado a concluir que, a pesar de las medidas de salvaguarda aplicadas, la independencia del auditor se ve comprometida.
Solicitud o aceptación de obsequios monetarios o no, o favores a menos que su valor no supere un límite máximo establecido por orden del Ministro de Justicia.	Art. 14 del Código Deontológico	Auditor legal, la firma de auditoría a la que pertenece (si corresponde), los miembros de la dirección de dicha firma y las personas mencionadas en el apartado II del artículo L. 822-11-3.

Dependencia financiera de una persona o entidad cuyos estados financieros son auditados y, en su caso, de una persona o entidad que la controle o que esté controlada por ella (artículo L. 233-3 del Código de Comercio).	Art. 36 del Código Deontológico	Auditor legal.
Nombramiento como administradores, directores, miembros del consejo de supervisión ni ocupar puestos directivos.	Art. L821-32 del Code de commerce	Audidores legales y, dentro de las sociedades de auditoría, las personas que ejerzan las funciones de auditor legal a que se refieren el primer párrafo del artículo L. 821-25 y el artículo L. 821-26. Personas distintas de las anteriores inscritas en las listas a que se refieren los apartados I y II del artículo L. 821-13.
Cualquier intervención que pueda comprometer la independencia y la objetividad de la persona mencionada en el primer párrafo del artículo L. 821-25 y en el artículo L. 821-26.	Art. D821-82 del Code de commerce	Accionistas o directivos de la sociedad de auditoría y, en su caso, de la red.

Honorarios y límites sobre honorarios

El total de los honorarios percibidos de una persona o entidad cuyos estados financieros son auditados y, en su caso, de una persona o entidad que la controle o que esté controlada por ella, en el sentido de los apartados I y II del artículo L. 233-3 del Código de Comercio, no debe generar una dependencia financiera del auditor respecto de la persona o entidad cuyos estados financieros son auditados.

Existe un riesgo de dependencia financiera cuando el total de los honorarios percibidos durante el encargo de auditoría de los estados financieros representa una parte significativa del total de los ingresos profesionales del auditor cuando se trata de una persona física, o del total de la facturación cuando se trata de una persona jurídica. Cuando existe un riesgo de dependencia financiera, el auditor implementa las medidas de salvaguarda apropiadas. En caso de dificultad grave, el auditor solicita el dictamen de la Alta Autoridad de Auditoría.

Cuando el auditor ejerce un encargo de auditoría legal ante una EIP, también respeta las disposiciones del apartado 3 del artículo 4 del Reglamento (UE) n.º 537/2014 (Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, TITRE II, Section 5: Honoraires, article 36).

Los auditores legales y, dentro de las sociedades de auditoría, las personas que ejerzan las funciones de auditor legal a que se refieren el primer párrafo del artículo L. 821-25 y el artículo L. 821-26, no podrán ser nombrados administradores, directores, miembros del consejo de supervisión ni ocupar puestos directivos en las personas o entidades para las que hayan realizado una auditoría, durante un período de tres años a partir de la finalización de dicha auditoría. Durante este mismo período, no podrán ejercer las mismas funciones en una persona o entidad que esté controlada, o que controle, en el sentido de los apartados I y II del artículo L. 233-3, a la persona o entidad para la que realizaron la auditoría. Esta prohibición también se aplica a todas las personas distintas de las mencionadas en el primer párrafo del presente artículo, inscritas en las listas a que se refieren los apartados I y II del artículo L. 821-13, durante un período de un año a partir de su participación en la auditoría. (Code de commerce, article L821-32).

Por otro lado, el artículo D821-82 se refiere a procedimientos que garanticen la ausencia de cualquier intervención de los accionistas o directivos de la sociedad de auditoría y, en su caso, de la red, que pueda comprometer la independencia y la objetividad de la persona mencionada en el primer párrafo del artículo L. 821-25 y en el artículo L. 821-26 (Code de commerce, article D821-82, 2ºb).

En relación con el artículo 24 bis de la Directiva 2006/43/UE dedicado a la organización interna de los auditores legales y las sociedades de auditoría, la normativa que lo transpone y desarrolla es el Código de Comercio, en sus artículos R821-81 y D821-82.

Entidades de Interés Público

En cuanto al término "entidad de interés público", atendiendo al artículo L821-2 del Código de Comercio, comprende:

- 1.º Las entidades de crédito mencionadas en el apartado I del artículo L. 511-1 del Código Monetario y Financiero con sede social en Francia;
- 2.º Las empresas de seguros y reaseguros mencionadas en los artículos L. 310-1 y L. 310-1-1 del Código de Seguros, con excepción de las mutuas de seguros exentas de autorización administrativa en aplicación del artículo R. 322-117-1 del Código de Seguros.
- 3.º Las instituciones de previsión y sus uniones reguladas por el título III del libro IX del Código de la Seguridad Social, con excepción de las mencionadas en el apartado 3 del artículo L. 931-6-1 del Código de la Seguridad Social.
- 4.º Las mutuas y uniones de mutuas reguladas por el libro II del Código de Mutualidades, con excepción de las mencionadas en el apartado 3 del artículo L. 211-11 del Código de Mutualidades.
- 5.º Las personas y entidades cuyos valores financieros están admitidos a negociación en un mercado regulado.
- 6.º Cuando el total de su balance consolidado o combinado supere un umbral fijado por decreto:
 - a) Las sociedades financieras holding en el sentido del artículo L. 517-1 del Código Monetario y Financiero, una de cuyas filiales sea una entidad de crédito;
 - b) Las sociedades financieras holding mixtas en el sentido del artículo L. 517-4 del Código Monetario y Financiero, una de cuyas filiales sea una entidad de interés público en el sentido del presente artículo;
 - c) Las sociedades de grupos de seguros en el sentido del artículo L. 322-1-2 del Código de Seguros;
 - d) Las sociedades de grupos de seguros mutuos en el sentido del artículo L. 322-1-3 del Código de Seguros;
 - e) Las uniones mutualistas de grupo en el sentido del artículo L. 111-4-2 del Código de Mutualidades;
 - f) Las sociedades de grupos de seguros de protección social en el sentido del artículo L. 931-2-2 del Código de la Seguridad Social;
- 7.º Los fondos de jubilación profesional complementaria mencionados en el artículo L. 381-1 del Código de Seguros;
- 8.º Las mutuas o uniones de jubilación profesional complementaria mencionadas en el artículo L. 214-1 del Código de Mutualidades;
- 9.º Las instituciones de jubilación profesional complementaria mencionadas en el artículo L. 942-1 del Código de la Seguridad Social.

Para las EIPs, la normativa nacional contempla la rotación externa e interna del siguiente modo. En cuanto a rotación externa, el auditor de cuentas, persona física, y, en las sociedades de auditores de cuentas, las personas mencionadas en el primer párrafo del artículo L. 821-25 no podrán certificar durante más de seis ejercicios consecutivos, dentro del límite de siete años, las cuentas de las EIPs, de las personas y entidades mencionadas en el artículo L. 612-1 y de las asociaciones mencionadas en el artículo L. 612-4, siempre que recurran a la generosidad del público en el sentido del artículo 3 de la ley n.º 91-772, de 7 de agosto de 1991. Podrán volver a participar en un encargo de estas personas o entidades al término de un plazo de tres años a partir de la fecha de cierre del sexto ejercicio que hayan certificado. Lo anterior es aplicable a los encargos de las filiales importantes de una EIP cuando la EIP y su filial hayan designado al mismo auditor. (Code de commerce, article L821-34). En cuanto a rotación interna, el Decreto 2016-1026 del 26 de julio de 2016 remite al párrafo 7 del artículo 17 del Reglamento (UE) n.º 537/2014.

Respecto a los servicios prohibidos, en el Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, TITRE II, Section 2: Acceptation, conduite et maintien de la mission de contrôle légal du commissaire aux comptes, Article 22(II), se establece que el auditor no podrá aceptar un encargo de certificación de una EIP cuando, durante el ejercicio anterior al que deben certificarse las cuentas, él o cualquier miembro de su red haya prestado, directa o indirectamente, a la EIP, a las personas o entidades que la controlan o que están controladas por ella en la Unión Europea, en el sentido de los apartados I y II del artículo L. 233-3 del Código de Comercio, los servicios mencionados en el apartado e) del artículo 5 del Reglamento (UE) n.º 537/2014. De este modo, la normativa francesa no incorpora ninguna excepción a los servicios prohibidos establecidos por el Reglamento ni tampoco establece requisitos más estrictos de los previstos en el citado reglamento.

Por último, si bien el artículo 4.4 del Reglamento UE 537/2014 permite a los Estados miembros aplicar requisitos más estrictos que los establecidos en el artículo 4 dedicado a Honorarios de auditoría, no se puede decir que se apliquen requisitos más estrictos en el caso francés. En el Apartado de este capítulo "Honorarios y límites sobre honorarios" se ha hecho referencia a la independencia financiera del auditor y a que cuando el auditor realice una auditoría legal de una EIP, deberá cumplir también lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 4 del Reglamento (UE) n.º 537/2014. La referencia a la aplicación directa del Reglamento indica que en Francia no se han acogido a la posibilidad de establecer requisitos más estrictos para los honorarios (Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, TITRE II, Section 5: Honoraires, article 36).

/// CUADRO 12 Resumen Francia

Ítem	Francia
¿Se define independencia?	Sí, la independencia del auditor se define como: "se caracteriza por el ejercicio con total objetividad de los poderes y competencias conferidos por la ley. Garantiza que emita conclusiones libres de cualquier parcialidad, conflicto de interés o influencia derivada de vínculos personales, financieros o profesionales, directos o indirectos, incluidos aquellos existentes entre sus socios, empleados, miembros de su red y la persona o entidad a la que presta el encargo o el servicio. Asimismo, garantiza la ausencia de riesgo de autorrevisión que pudiera llevar al auditor a pronunciarse o emitir una valoración sobre elementos derivados de encargos o servicios prestados por él mismo, por la sociedad a la que pertenece, por un miembro de su red o por cualquier otra persona que pudiera influir en el resultado del encargo o del servicio."
¿Se hace referencia explícita a una independencia de hecho y de apariencia?	Sí, se hace referencia explícita a una independencia de hecho y de apariencia: "La independencia del auditor debe apreciarse tanto en la realidad como en la apariencia."
Periodo durante el que se requiere que el auditor sea independiente	Las exigencias sobre independencia y prevención de conflictos de intereses se aplican durante toda la duración del encargo o del servicio, tanto durante su desempeño como fuera de él.
¿Se hace una relación de los distintos tipos de factores de los que proceden las posibles amenazas a la independencia (autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación)?	El Código deontológico recoge varias de las amenazas a la independencia. A la amenaza de autorrevisión se refiere explícitamente. La amenaza de interés propio aparece materializada a través de factores como los vínculos financieros. La familiaridad se presenta como vínculos personales. El término intimidación aparece implícitamente al mencionar las influencias que puedan comprometer la imparcialidad del auditor. Respecto a la amenaza por abogacía, no hay mención expresa a ella.
¿Se establece la obligación de identificar y evaluar las amenazas a la independencia y del establecimiento de medidas de salvaguarda?	Sí, mediante el artículo 19 del Código deontológico "Identificación y tratamiento de riesgos".

Aparte de incompatibilidades concretas ¿se establece el principio general consistente en que el "auditor legal o la sociedad de auditoría no realizarán una auditoría legal si existe riesgo de autocontrol, interés propio, parcialidad, familiaridad o intimidación debido a una relación financiera, personal, de negocios, laboral o de otro tipo entre el auditor legal, la sociedad de auditoría, su red y toda persona física en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal, y la entidad auditada, como resultado del cual un tercero objetivo, razonable e informado pueda llegar a la conclusión, teniendo en cuenta las salvaguardias aplicadas, de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida" (art. 22.1 Directiva)?

Cuando se encuentra expuesto a situaciones de riesgo, el auditor adopta de inmediato las medidas de salvaguardia adecuadas. Cuando las medidas de salvaguardia no son suficientes para garantizar su independencia, pone fin al encargo o al servicio (Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, TITRE Ier, Section 1: Principes fondamentaux de comportement, article 5(III)).

Regulación concreta en caso de amenaza por interés financiero (Ej. Directiva art. 22.4.a) y b))

I.- Son incompatibles con la realización de la auditoría legal los vínculos financieros en relación con las siguientes operaciones:

1. Adquisición o tenencia, directa o indirecta, de acciones o cualquier otro valor que otorgue o pueda otorgar acceso, directa o indirectamente, al capital o a los derechos de voto de la persona o entidad cuyas cuentas se auditan.
2. Adquisición o tenencia, directa o indirecta, de instrumentos financieros, tal como se definen en el artículo L. 211-1 del Código Monetario y Financiero francés.

La tenencia de acciones, valores o instrumentos financieros a través de organismos de inversión colectiva diversificados, incluidos los fondos gestionados como los fondos de pensiones o de seguros de vida, en los que el titular no tiene poder para influir en la gestión de las inversiones, no es incompatible con la realización de la auditoría legal.

II. - Los vínculos financieros son incompatibles con la realización de la auditoría legal cuando las operaciones no se hayan realizado o concertado en condiciones normales de mercado y se refieran a:

- 1.º Cualquier depósito a plazo;
- 2.º La concesión o el mantenimiento de cualquier préstamo o anticipo;
- 3.º La contratación de una póliza de seguro de vida;
- 4.º La concesión u obtención de garantías reales.

Estos vínculos también son incompatibles con la realización de la auditoría legal cuando se establecen entre la persona o entidad cuyas cuentas se certifican y el auditor con posterioridad a su nombramiento o designación.

III. Las incompatibilidades por vínculos financieros se podrán extender a otras partes si la existencia de estos vínculos puede llevar a un tercero objetivo, razonable e informado a concluir que, a pesar de las medidas de salvaguardia aplicadas, la independencia del auditor está comprometida.

(Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, TITRE II, Section 4: Liens personnels, financiers et professionnels, article 33).

Ídem por amenaza por relación laboral, comercial o de otra índole (Ej. Directiva art. 22.4.c))	<p>I. Existe un vínculo profesional entre dos personas cuando están vinculadas por un contrato de trabajo o una relación comercial que no sea una operación habitual realizada en condiciones normales de mercado.</p> <p>II. Es incompatible con la realización de la auditoría legal cualquier vínculo profesional entre, por una parte, la persona o entidad cuyas cuentas se certifican o sus directivos y, por otra parte, el auditor de cuentas o uno de los miembros de la dirección de la sociedad de auditores de cuentas, así como las personas que estén estrechamente vinculadas a ellos en el sentido del apartado 26 del artículo 3 del Reglamento (UE) n.º 596/2014, de 16 de abril de 2014.</p> <p>III. Es incompatible con la realización de la auditoría legal cualquier vínculo profesional entre, por una parte, la persona o entidad cuyas cuentas se certifican o sus directivos y, por otra parte, los socios y empleados del auditor que participan en el encargo de certificación, cualquier otra persona que participe en el encargo de certificación, así como las personas que estén estrechamente vinculadas a ellos en el sentido del apartado 26 del artículo 3 del Reglamento (UE) n.º 596/2014, de 16 de abril de 2014, si la existencia de ese vínculo lleva a un tercero objetivo, razonable e informado a concluir que, a pesar de las medidas de salvaguardia aplicadas, la independencia del auditor se ve comprometida.</p> <p>(Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, TITRE II, Section 4: Liens personnels, financiers et professionnels, article 34).</p>
Abogacía	<p>En cuanto a la amenaza por abogacía, si bien no hay mención expresa, el concepto de prevenir el riesgo de actuar como “abogado” o defensor de intereses se regula mediante principios fundamentales y prohibiciones en el Código deontológico (Imparcialidad, artículo 4; Independencia y prevención de conflictos de intereses, artículo 5). Por otro lado, el artículo 17 del Código deontológico dedicado a “Monopolios de otras profesiones - Consultas jurídicas y redacción de documentos legales” se refiere a la no prestación de asesoramiento jurídico por parte del auditor salvo en determinadas condiciones.</p>
Regulación sobre obsequios	<p>El límite máximo de los obsequios, monetarios o no, o favores que se podrá solicitar o aceptar es establecido por orden del Ministro de Justicia (Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, TITRE Ier, Section 3: Honoraires, article 14).</p>
Regulación sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría	<p>No se explicitan actividades concretas en el contexto de la auditoría de entidades que no son de interés público.</p>
Extensiones de las amenazas (o incompatibilidades) a entidades vinculadas a la entidad auditada para instrumentos financieros	<p>Persona o entidad cuyas cuentas se auditan, o una persona o entidad que la controle o esté controlada por ella, en el sentido de los apartados I y II del artículo L. 233-3 del Código de Comercio francés (artículo 33 del Código Deontológico de los comisarios de cuentas).</p>
Extensiones de las amenazas (o incompatibilidades) a personas o entidades vinculadas con el auditor (Directiva, art. 22.1 (tercer párrafo), LAC Arts 18,19 y 20)	<ul style="list-style-type: none"> -Socios, empleados, miembros de la red, sociedad a la que pertenece el auditor o cualquier persona que pudiera influir en el resultado del encargo o del servicio (artículo 5 del Código Deontológico). -Persona estrechamente vinculada (artículo 33 del Código Deontológico). -Personas que controlan la sociedad de auditoría o que están controladas por ella (artículo 33 del Código Deontológico). -Miembros de la dirección de la sociedad de auditores de cuentas (artículo 34 del Código Deontológico). -Accionistas o directivos de la sociedad de auditoría y, en su caso, de la red (artículo D821-82 del Código de Comercio).

<p>Abstención (prohibiciones) por concentración de honorarios percibidos de una misma entidad auditada (ejemplo Art- 25 LAC, Art 4.3 Reglamento UE 537/2014)</p>	<p>El total de los honorarios percibidos de una persona o entidad cuyos estados financieros son auditados y, en su caso, de una persona o entidad que la controle o que esté controlada por ella, en el sentido de los apartados I y II del artículo L. 233-3 del Código de Comercio, no debe generar una dependencia financiera del auditor respecto de la persona o entidad cuyos estados financieros son auditados.</p>
<p>Prohibición: periodo en el que se prohíbe que el antiguo auditor respecto de la entidad que auditaba: i) asuma cargos directivos, ii) sea nombrado en el comité de auditoría u órgano que desempeñe funciones equivalentes y iii) no sea nombrado miembro no ejecutivo del órgano administrativo o de supervisión de la entidad auditada (ej. Directiva, art. 22.bis, 1 año, 2 años para EIPs)</p>	<p>Los auditores legales y, dentro de las sociedades de auditoría, las personas que ejerzan las funciones de auditor legal a que se refieren el primer párrafo del artículo L. 821-25 y el artículo L. 821-26, no podrán ser nombrados administradores, directores, miembros del consejo de supervisión ni ocupar puestos directivos en las personas o entidades para las que hayan realizado una auditoría, durante un período de tres años a partir de la finalización de dicha auditoría. Durante este mismo período, no podrán ejercer las mismas funciones en una persona o entidad que esté controlada, o que controle, en el sentido de los apartados I y II del artículo L. 233-3, a la persona o entidad para la que realizaron la auditoría. Esta prohibición también se aplica a todas las personas distintas de las mencionadas en el primer párrafo del presente artículo, inscritas en las listas a que se refieren los apartados I y II del artículo L. 821-13, durante un período de un año a partir de su participación en la auditoría. (Code de commerce, article L821-32).</p>
<p>Regulación respecto de la no intervención de los propietarios o accionistas de una sociedad de auditoría, así como los miembros de los órganos administrativo, de gestión y de supervisión de dicha sociedad, o de una sociedad filial, en la realización de una auditoría legal en modo alguno que comprometa la independencia y objetividad del auditor (art 24 Directiva).</p>	<p>El artículo D821-82 del Código de Comercio francés se refiere a procedimientos que garanticen la ausencia de cualquier intervención de los accionistas o directivos de la sociedad de auditoría y, en su caso, de la red, que pueda comprometer la independencia y la objetividad de la persona mencionada en el primer párrafo del artículo L. 821-25 y en el artículo L. 821-26.</p>
<p>Normativa que transpone y desarrolla el artículo 24bis de la Directiva 2006/43/UE modificado Directiva 2014/56/UE (Independencia y objetividad de los auditores legales que realizan la auditoría legal en nombre de las sociedades de auditoría)</p>	<p>Código de Comercio, en sus artículos R821-81 y D821-82.</p>
<p>Para las Entidades de Interés Público, indica las opciones que ha escogido la normativa nacional dentro de las permitidas por el Reglamento (UE) 537/2014 sobre rotación externa e interna</p>	<p>En cuanto a rotación externa, el auditor de cuentas, persona física, y, en las sociedades de auditores de cuentas, las personas mencionadas en el primer párrafo del artículo L. 821-25 no podrán certificar durante más de seis ejercicios consecutivos, dentro del límite de siete años, las cuentas de las entidades de interés público, de las personas y entidades mencionadas en el artículo L. 612-1 y de las asociaciones mencionadas en el artículo L. 612-4, siempre que recurran a la generosidad del público en el sentido del artículo 3 de la ley n.º 91-772, de 7 de agosto de 1991. Podrán volver a participar en un encargo de estas personas o entidades al término de un plazo de tres años a partir de la fecha de cierre del sexto ejercicio que hayan certificado. Lo anterior es aplicable a los encargos de las filiales importantes de una EIP cuando la EIP y su filial hayan designado al mismo auditor. (Code de commerce, article L821-34).</p> <p>En cuanto a rotación interna, el Decreto 2016-1026 del 26 de julio de 2016 remite al párrafo 7 del artículo 17 del Reglamento (UE) nº 537/2014.</p>
<p>Para las EIPs: ¿Contiene excepciones a la lista de servicios prohibidos del art. 5º Reglamento UE 537/2014?</p>	<p>No contiene excepciones.</p>
<p>Para las EIPs: ¿Ha introducido requisitos más estrictos en virtud del art. 5.4 del Reglamento UE 537/2014 sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría que no sean los servicios prohibidos del art. 5.1?</p>	<p>No los ha introducido.</p>
<p>Para las EIPs: ¿Ha introducido requisitos más estrictos para los honorarios en virtud del art. 4.4 del Reglamento UE 537/2014?</p>	<p>En Francia no se han acogido a la posibilidad de establecer requisitos más estrictos para los honorarios (Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, TITRE II, Section 5: Honoraires, article 36).</p>

Bibliografía, fuentes de información y referencias legales

Code de commerce (version en vigueur). Legifrance. <https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGI-TEXT000005634379>

Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (Annexe 8-1 du Code de commerce, Livre VIII, partie réglementaire). Journal officiel de la République française.

Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC_a)(s.f.). Accesible en: <https://www.cncc.fr/>

Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC_b)(s.f.). Département EIP. Accesible en: <https://www.cncc.fr/organisation/departement-eip>

Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC_c)(s.f.). Publications institutionnelles. Accesible en: <https://www.cncc.fr/la-cncc/publications-institutionnelles> Décret n.º 2007-179 du 9 février 2007 modifiant le décret n.º 69-810 du 12 août 1969 relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes. Journal officiel de la République française.

Décret n.º 2008-1487 du 30 décembre 2008 relatif aux commissaires aux comptes. Journal officiel de la République française.

Décret n.º 2016-1026 du 26 juillet 2016 pris pour l'application de l'ordonnance n.º 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes. Journal officiel de la République française.

Décret n.º 2017-540 du 12 avril 2017 modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Journal officiel de la République française.

Haute Autorité de l'Audit (H2A)(s.f.). Accesible en: <https://h2a-france.org/Loi> n.º 2008-649 du 3 juillet 2008 portant diverses dispositions d'adaptation du droit des sociétés au droit communautaire. Journal officiel de la République française.

Loi n.º 2014-1662 du 30 décembre 2014 portant diverses dispositions d'adaptation de la législation au droit de l'Union européenne en matière économique et financière, arts. 30 & 32. Journal officiel de la République française

Ordonnance n.º 2008-1278 du 8 décembre 2008 transposant la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 et relative aux commissaires aux comptes. Journal officiel de la République française.

Ordonnance n.º 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes. Journal officiel de la République française.

Ordonnance n.º 2023-1142 du 6 décembre 2023. Journal officiel de la République française.

Règlement (UE) n.º 596/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 relatif aux abus de marché (règlement sur les abus de marché) et abrogeant la directive 2003/6/CE du Parlement européen et du Conseil et les directives 2003/124/CE, 2003/125/CE et 2004/72/CE de la Commission. Journal officiel de l'Union européenne.

8 Grecia

Glosario

ELTE	Consejo de supervisión de normas de auditoría y contabilidad
SOEL	Instituto de Auditores Jurados de Cuentas

Introducción

Marco institucional

El organismo supervisor de los auditores en Grecia es el Consejo de supervisión de normas de auditoría y contabilidad (HAASOB, por sus siglas en inglés, ELTE, por sus siglas en griego, “Επιτροπή Λογιστικής τυποποίησης και Ελέγχων” (Ε.Λ.Τ.Ε.)). Depende del Ministerio de Finanzas y es miembro del *International Forum of Independent Audit Regulators* (IFAC, s.f). Sus principales funciones son:

- Conceder y revocar las licencias de los auditores.
- Mantener el Registro Público de auditores y sociedades de auditoría.
- Establecer e implementar el sistema de revisión de control de calidad de las auditorías.
- Establecer la normativa y supervisar la correcta y efectiva aplicación de las normas contables y de auditoría.

Dentro del ELTE, el Consejo de Control de Calidad (SPE) es el órgano competente para la supervisión de los auditores y el control de calidad de los servicios de auditoría prestados por los auditores y sociedades de auditoría y el Consejo de Disciplina (DB) es el órgano responsable de determinar las infracciones de la ley y del marco normativo que rige el trabajo de los auditores (Accountancy Europe, 2021).

Los auditores cuentan como organización profesional con el Instituto de Auditores Jurados de Cuentas (SOEL, por sus siglas en griego (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.))). Establecido en 1992 como entidad jurídica, antes de la creación del ELTE el SOEL actuaba como organismo supervisor de la profesión de auditoría. El mandato actual del Instituto, bajo la supervisión del ELTE, incluye: (i) mantener un registro de auditores públicos certificados y firmas de auditoría; (ii) administrar el examen profesional de auditores públicos certificados; (iii) establecer y hacer cumplir los requisitos de formación inicial y continua; y (iv) realizar inspecciones de control de calidad de los auditores públicos certificados de entidades que no son de interés público (IFAC, s.f.).

Marco jurídico

La profesión de auditoría está regulada a nivel estatal y profesional por dos leyes. En primer lugar, la Ley 3148/2003, modificada por la Ley 4449/2017, estableció el ELTE. En segundo lugar, el Decreto Presidencial n.º 226/1992, modificado por el Decreto Presidencial n.º 341/1997, estableció el SOEL. Solo los contables públicos certificados (CPA) están autorizados a realizar auditorías, y todos los CPA deben estar empleados por una empresa de auditoría (IFAC, s.f.).

La Ley 4449/2017 de auditoría tiene como objeto: a) establecer un marco legislativo uniforme conforme a lo dispuesto en la Directiva 2006/43/CE tras su modificación por la Directiva 2014/56/UE; b) armonizar la legislación con esta última Directiva; y c) establecer normas para los casos de opción del Reglamento (UE) 537/2014.

Los auditores y sociedades de auditoría realizan las auditorías legales de conformidad con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión. Hasta que la Comisión adopte las NIAs, se entiende por “normas internacionales de auditoría” las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (ISQC 1) y cualquier otra norma pertinente emitida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), siempre que sea pertinente a la auditoría legal, haya sido traducida al griego, haya sido aprobada por el ELTE y haya sido publicada en el Boletín Oficial.

Independencia

Regulación, deber general de independencia y definición

El capítulo D de la Ley de Auditoría (artículos 20 a 29C) regula la ética profesional, independencia, objetividad, confidencialidad y secreto profesional.

El artículo 20.1 establece que los contadores públicos certificados (auditores) y las sociedades de auditoría están sujetos a los principios de ética profesional del apartado 2, que abarcan al menos su calidad de guardianes del interés público, su integridad y objetividad, así como su competencia profesional y debida diligencia.

El artículo 20.2 indica que por decisión de la Junta Directiva del ELTE, se emite un Código de Ética Profesional, que incluye estos principios y para el cual se tienen en cuenta las disposiciones del Código de Ética Profesional de la Federación Internacional de Contadores. Este código es el Código de ética de la IFAC, cuya traducción al griego se aprueba mediante la Decisión Núm. 2210 de 2017 del ELTE. Por consiguiente, el Código de la IFAC es de aplicación en Grecia.

El artículo 21.1 de la Ley establece el deber general de independencia, en concreto establece que los auditores, las sociedades de auditoría, así como cualquier persona física que esté en posición de influir directa o indirectamente en el resultado de la auditoría legal, han de ser independientes de la entidad que auditan, y no están autorizados a participar de ninguna manera directa o indirecta en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada. El período en el que han de ser independientes comprende el período cubierto por los estados financieros bajo auditoría, como durante el período de realización de la auditoría legal. Además, añade la carga probatoria de la independencia a los auditores.

La Ley de auditoría no proporciona una definición de independencia, por lo que en el contexto griego habrá que recurrir a la definición del Código de la IFAC traducido al griego mediante la Decisión 2210 de 2017 del ELTE, donde se distingue una independencia real, de hecho, o mental y otra aparente¹⁸.

La independencia de apariencia se encuentra implícita en el art. 21.2 de la Ley al establecer que *“El auditor legal o la sociedad de auditoría no realizarán una auditoría legal cuando exista un riesgo de autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o intimidación que surja de una relación financiera, personal, comercial, laboral o de otro tipo entre el auditor legal, la sociedad de auditoría, su red, así como cualquier persona física en posición de influir en el resultado de la auditoría legal y la entidad auditada, con el resultado de que un tercero objetivo, prudente e informado, teniendo en cuenta las salvaguardas aplicadas, concluiría que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está socavada”*, debido a esa referencia a un tercero objetivo, prudente e informado.

18 El artículo 290.2 de la traducción al griego del Código establece: “La independencia es necesaria para la emisión de una opinión de aseguramiento. Comprende:

- (i) La Independencia de Espíritu: el estado mental que permite la expresión de una opinión sin ser afectado por influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo a una persona actuar con integridad, objetividad y escepticismo profesional.
- (ii) La Independencia en Apariencia: la evitación de hechos y circunstancias de tal importancia que un tercero razonable e informado, habiendo sopesado todos los hechos y las circunstancias relevantes, llegaría a la conclusión de que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional del Contador Profesional Jurado (CPJ) [OEA], o de un miembro del equipo de aseguramiento, han sido comprometidos.”

Amenazas y salvaguardas. Incompatibilidades y prohibiciones

El artículo 21.2 establece el sistema de amenazas y salvaguardas e identifica los siguientes factores que pueden amenazar a la independencia: autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o intimidación.

Entrando en incompatibilidades, el artículo 21.3 establece incompatibilidades por interés propio, en concreto: *"El auditor legal, la sociedad de auditoría, los socios clave de auditoría, los empleados, así como cualquier otra persona física cuyos servicios se pongan a disposición o bajo el control de dicho auditor legal o de la sociedad de auditoría y que participe directamente en las actividades de auditoría legal, así como **las personas estrechamente vinculadas con los anteriores**, no poseen ni mantienen un interés significativo y directo y no participan en ninguna transacción con ningún instrumento financiero emitido, garantizado o de otra manera respaldado por la entidad auditada en el ámbito de las actividades de auditoría legal que realizan, con excepción de los intereses poseídos indirectamente a través de esquemas de inversión colectiva diversificados, incluidos los fondos bajo gestión, como los fondos de pensiones y los seguros de vida"*.

No hemos localizado en la Ley ni en ninguna otra normativa el concepto de personas estrechamente vinculadas (πρόσωπα που συνδέονται στενά με τα ανωτέρω).

Sobre los auditores legales y las sociedades de auditoría, su red, sus directivos, auditores o empleados, cualquier otra persona física cuyos servicios se pongan a disposición o estén bajo el control del auditor legal o de la sociedad de auditoría o a cualquier persona vinculada directa o indirectamente a ellos por el ejercicio de la auditoría se establecen una serie de incompatibilidades que desarrollamos a continuación.

a) poseer instrumentos financieros de la entidad auditada, con excepción de los intereses que posean indirectamente a través de esquemas diversificados de inversión colectiva (art. 21.5).

b) poseer instrumentos financieros de cualquier entidad asociada con la entidad auditada, cuya propiedad pueda causar o ser generalmente percibida como causante de un conflicto de intereses, con excepción de los intereses que posean indirectamente a través de esquemas diversificados de inversión colectiva (art. 21.5).

c) tener una relación laboral, comercial o de otro tipo con dicha entidad auditada durante el período en el que se requiere ser independiente, es decir, desde el inicio del ejercicio auditado hasta la finalización de la auditoría (art. 21.5).

Recibir ni aceptar regalos o facilitaciones monetarias o no monetarias por la entidad auditada o de cualquier entidad asociada a ella, a menos que su valor sea considerado pequeño o insignificante por un tercero objetivo, prudente e informado (art. 21.6).

La Ley también regula el supuesto en que la entidad auditada es fusionada o adquirida por otra entidad durante el periodo cubierto por los estados financieros auditados. El auditor debe identificar y evaluar posibles amenazas sobrevenidas por dichas operaciones, considerar las salvaguardas existentes y evaluar su capacidad para continuar la auditoría legal después de la fecha efectiva de la fusión o adquisición. La Ley establece que el auditor, tan pronto como le sea posible, pero en cualquier caso antes de 3 meses, debe tomar las medidas necesarias para rescindir cualquier interés o relación existente que pueda comprometer su independencia y, siempre que sea posible, adoptar salvaguardas para minimizar cualquier amenaza a su independencia derivada de intereses y relaciones anteriores y actuales (art. 21.7).

Cuando el auditor realiza auditorías en nombre y por cuenta de una firma de auditoría, los accionistas o propietarios, así como los miembros de los órganos de dirección y administración de la firma de auditoría o de una entidad afiliada, no interferirán en la realización de la auditoría legal de manera que comprometa la independencia y objetividad del auditor. Cualquier interferencia constituye una falta disciplinaria y conlleva sanciones (art. 25).

Respecto a la prohibición posterior a ser empleado por entidades antiguamente auditadas del auditor legal o socio clave de auditoría del encargo se establece un periodo de 1 año, 2 en el caso de EIPs desde la fecha en que dejó de actuar como auditor (art. 22.1). La prohibición se refiere a: i) puesto

gerencial clave, ii) participación como miembro del comité de auditoría de la entidad auditada u, órgano que realice funciones equivalentes, iii) participación como miembro no ejecutivo.

Las prohibiciones a los puestos anteriores también se aplican a los empleados, accionistas o socios distintos de los socios principales del auditor legal o de la sociedad de auditoría que realice la auditoría legal, así como cualquier otra persona física cuyos servicios se pongan a disposición o bajo el control de dicho auditor legal o de la sociedad de auditoría, no podrán ejercer, en el caso de que dichos empleados, accionistas, socios u otras personas físicas hayan obtenido personalmente una licencia como auditores legales para el plazo de un año (art. 22.1).

/// CUADRO 13 Exclusiones (incompatibilidades) Grecia

Motivo de exclusión	Base legal	Aplica a:
Interés propio.	Art. 21.3 de la Ley de Auditoría	Auditor legal / Sociedad de auditoría / Socios clave de auditoría / Empleados / Cualquier otra persona física cuyos servicios se pongan a disposición o bajo el control de dicho auditor legal o de la sociedad de auditoría y que participe directamente en las actividades de auditoría legal / Personas estrechamente vinculadas con los anteriores.
Posesión de instrumentos financieros.	Art. 21.5 de la Ley de Auditoría	Auditor legal / Sociedad de auditoría / Red / Directivos / Auditores o empleados / Cualquier otra persona física cuyos servicios se pongan a disposición o estén bajo el control del auditor legal o de la sociedad de auditoría o a cualquier persona vinculada directa o indirectamente a ellos por el ejercicio de la auditoría.
Relación laboral, comercial o de otro tipo.	Art. 21.5 de la Ley de Auditoría	Auditor legal / Sociedad de auditoría / Red / Directivos / Auditores o empleados / Cualquier otra persona física cuyos servicios se pongan a disposición o estén bajo el control del auditor legal o de la sociedad de auditoría o a cualquier persona vinculada directa o indirectamente a ellos por el ejercicio de la auditoría.
Recepción o aceptación de regalos o facilidades monetarias o no monetarias.	Art. 21.6 de la Ley de Auditoría	Auditor legal / Sociedad de auditoría / Red / Directivos / Auditores o empleados / Cualquier otra persona física cuyos servicios se pongan a disposición o estén bajo el control del auditor legal o de la sociedad de auditoría o a cualquier persona vinculada directa o indirectamente a ellos por el ejercicio de la auditoría.
Intereses o relaciones en caso de fusión o adquisición.	Art. 21.7 de la Ley de Auditoría	Auditor legal.
Realización de la auditoría legal.	Art. 25 de la Ley de Auditoría	Accionistas o propietarios, así como los miembros de los órganos de dirección y administración de la firma de auditoría o de una entidad afiliada.
Puesto gerencial clave, miembro del comité de auditoría de la entidad auditada u, órgano que realice funciones equivalentes, miembro no ejecutivo.	Art. 22.1 de la Ley de Auditoría	Auditor legal o socio clave de auditoría del encargo, empleados, accionistas o socios distintos de los socios principales del auditor legal o de la sociedad de auditoría que realice la auditoría legal, cualquier otra persona física cuyos servicios se pongan a disposición o bajo el control de dicho auditor legal o de la sociedad de auditoría.
Honorarios.	Art. 29 de la Ley de Auditoría	Auditor, firma de auditoría, parte vinculada de la firma de auditoría o de un auditor o una firma de auditoría perteneciente a la misma red que ellos.

Honorarios y límites sobre honorarios

Los honorarios por servicios prestados por un auditor o una firma de auditoría no podrán estar sujetos a ninguna condición. Se definen los honorarios contingentes como honorarios por trabajos de auditoría que se calculan sobre una base predeterminada en relación con el resultado de una transacción o el resultado del trabajo realizado. No están, pues, permitidos al suponer una condición.

Asimismo, no están permitidos los honorarios por la realización de una auditoría que se vean afectados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada, a su filial, a su asociada o a una entidad controlada conjuntamente, por parte del auditor o la firma de auditoría, de una parte vinculada de la firma de auditoría o de un auditor o una firma de auditoría perteneciente a la misma red que ellos (art. 29).

No se establecen límites sobre honorarios para no EIPs, por lo que estarán sujetos al esquema general de amenazas y salvaguardas.

Entidades de Interés Público

El art. 2.12 de la Ley de auditoría delimita las EIPs en Grecia, comprenden: i) las entidades regidas por el derecho griego o por el derecho de otro Estado miembro de la Unión Europea, cuyos valores mobiliarios estén admitidos a negociación en un mercado regulado de Grecia, o en un mercado regulado de cualquier otro Estado miembro, ii) las entidades de crédito, tal como se definen en el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 4261/2014 (A 107), excepto las mencionadas en el apartado 5 del artículo 2 de dicha ley, iii) las empresas de seguros, con sede en Grecia, excluidas las cooperativas de seguros mutuos del primer párrafo del apartado 1 del artículo 7 de la ley 4364/2016, las empresas de reaseguros con sede en Grecia, las sucursales de empresas de seguros de terceros países y las sucursales de empresas de reaseguros de terceros países, y iv) entidades definidas por decisión del Ministro de Economía Nacional y Finanzas como entidades de interés público de conformidad con el párrafo 6 del artículo 44, e) las empresas de servicios de inversión (definidas en el párrafo 1 del artículo 2 de la ley 4548/2018).

El artículo 48 de la Ley de auditoría (modificado por la Ley 5000/2022) establece que los socios clave responsables de la auditoría deben cesar a más tardar a los 7 años, es decir, el máximo permitido por el Reglamento (UE) 537/2014.

Sobre la rotación externa, no se hace uso de la opción permitida a los estados miembros de ampliar la duración máxima del contrato, bien por licitación pública, bien por auditoría conjunta, por lo que la duración máxima del contrato será de 10 años. Del mismo modo, no se indica duración mínima, por lo que será de un año.

Respecto de los honorarios, no se han previsto requisitos más estrictos a los establecidos en el Reglamento (UE) 537/2014 por lo que serán de aplicación los requisitos de éste.

Del mismo modo, respecto de los servicios prohibidos, no se ha hecho uso de la opción permitida a los Estados miembros de autorizar los servicios indicados en el artículo 5.3 del Reglamento (UE) 537/2014 y bajo las condiciones allí establecidas.

/// CUADRO 14 Resumen Grecia

Ítem	Grecia
¿Se define independencia?	No. En el contexto griego habrá que recurrir a la definición del Código de ética de la IFAC.
¿Se hace referencia explícita a una independencia de hecho y de apariencia?	No. En el contexto griego habrá que recurrir al Código de ética de la IFAC que hace esa distinción.
Periodo durante el que se requiere que el auditor sea independiente	Periodo cubierto por los estados financieros bajo auditoría y período de realización de la auditoría legal (Ley de auditoría, art. 21.1).
¿Se hace una relación de los distintos tipos de factores de los que proceden las posibles amenazas a la independencia (auto revisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación)?	Sí (Ley de auditoría, art. 21.2).
¿Se establece la obligación de identificar y evaluar las amenazas a la independencia y del establecimiento de medidas de salvaguarda?	Implícito en Ley de auditoría, art. 21.2.

Aparte de incompatibilidades concretas ¿se establece el principio general consistente en que el "auditor legal o la sociedad de auditoría no realizarán una auditoría legal si existe riesgo de autocontrol, interés propio, parcialidad, familiaridad o intimidación debido a una relación financiera, personal, de negocios, laboral o de otro tipo entre el auditor legal, la sociedad de auditoría, su red y toda persona física en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal, y la entidad auditada, como resultado del cual un tercero objetivo, razonable e informado pueda llegar a la conclusión, teniendo en cuenta las salvaguardias aplicadas, de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida" (art. 22.1 Directiva)?	Sí (Ley de auditoría, art. 21.2).
Regulación concreta en caso de amenaza por interés financiero (Ej. Directiva art. 22.4.a) y b))	Ley de auditoría, art. 21.5.
Ídem por amenaza por relación laboral, comercial o de otra índole (Ej. Directiva art. 22.4.c))	Ley de auditoría, art. 21.5.
Abogacía	No se establecen incompatibilidades concretas al respecto.
Regulación sobre obsequios	No recepción ni aceptación de regalos o facilitaciones monetarias o no monetarias de la entidad auditada o de cualquier entidad asociada a ella, a menos que su valor sea considerado pequeño o insignificante por un tercero objetivo, prudente e informado (Ley de auditoría, art. 21.6).
Regulación sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría	No están permitidos los honorarios por la realización de una auditoría, que se vean afectados por la prestación de servicios adicionales (Ley de auditoría, art. 29).
Extensiones de las amenazas (o incompatibilidades) a entidades vinculadas a la entidad auditada para instrumentos financieros	Entidades asociadas con la entidad auditada (Ley de auditoría, art. 21.5).
Extensiones de las amenazas (o incompatibilidades) a personas o entidades vinculadas con el auditor (Directiva, art. 22.1 (tercer párrafo), LAC Arts 18,19 y 20)	<ul style="list-style-type: none"> - Cualquier persona física en posición de influir directa o indirectamente en el resultado de la auditoría legal. - Socios clave de auditoría, empleados, así como cualquier otra persona física cuyos servicios se pongan a disposición o bajo el control del auditor legal o de la sociedad de auditoría y que participe directamente en las actividades de auditoría legal, así como las personas estrechamente vinculadas con los anteriores. - Red, directivos, auditores o empleados, cualquier otra persona física cuyos servicios se pongan a disposición o estén bajo el control del auditor legal o de la sociedad de auditoría o a cualquier persona vinculada directa o indirectamente a ellos por el ejercicio de la auditoría. - Accionistas o propietarios, así como los miembros de los órganos de dirección y administración de la firma de auditoría o de una entidad afiliada. - Socios distintos de los socios principales del auditor legal o de la sociedad de auditoría que realice la auditoría legal. - Parte vinculada de la firma de auditoría o de un auditor.
Abstención (prohibiciones) por concentración de honorarios percibidos de una misma entidad auditada (ejemplo Art- 25 LAC, Art 4.3 Reglamento UE 537/2014)	No se establecen límites sobre honorarios para no EIPs, estando pues sujetos al esquema general de amenazas y salvaguardas.
Prohibición: periodo en el que se prohíbe que el antiguo auditor respecto de la entidad que auditaba: i) asuma cargos directivos, ii) sea nombrado en el comité de auditoría u órgano que desempeñe funciones equivalentes y iii) no sea nombrado miembro no ejecutivo del órgano administrativo o de supervisión de la entidad auditada (ej. Directiva, art. 22.bis, 1 año, 2 años para EIPs)	Periodo de 1 año, 2 en el caso de EIPs desde la fecha en que dejó de actual como auditor (Ley de auditoría, art. 22.1).

Regulación respecto de la no intervención de los propietarios o accionistas de una sociedad de auditoría, así como los miembros de los órganos administrativo, de gestión y de supervisión de dicha sociedad, o de una sociedad filial, en la realización de una auditoría legal en modo alguno que comprometa la independencia y objetividad del auditor (art 24 Directiva).	Ley de auditoría, art. 25.
Normativa que transpone y desarrolla el artículo 24bis de la Directiva 2006/43/UE modificado Directiva 2014/56/UE (Independencia y objetividad de los auditores legales que realizan la auditoría legal en nombre de las sociedades de auditoría)	Ley de auditoría, art. 26.
Para las EIPs, indica las opciones que ha escogido la normativa nacional dentro de las permitidas por el Reglamento (UE) 537/2014 sobre rotación externa e interna	Rotación interna: 7 años; Rotación externa: 10 años, no hace uso de las opciones de prórroga permitidas en el Reglamento UE (Ley de auditoría, art. 48).
Para las EIPs: ¿Contiene excepciones a la lista de servicios prohibidos del art. 5º Reglamento UE 537/2014?	No.
Para las EIPs: ¿Ha introducido requisitos más estrictos en virtud del art. 5.4 del Reglamento UE 537/2014 sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría que no sean los servicios prohibidos del art. 5.1?	No.
Para las EIPs: ¿Ha introducido requisitos más estrictos para los honorarios en virtud del art. 4.4 del Reglamento UE 537/2014?	No.

Bibliografía, fuentes de información y referencias legales

Accountancy Europe (2021) *Organisation of the Public Oversight of the Audit Profession in 30 European countries. State of affairs after the implementation of the 2014 EU Audit Reform Survey results*. 91 pages.

Grecia. Decreto Presidencial n.º 226. Sobre el establecimiento, la organización y el funcionamiento del Cuerpo de Auditores Certificados, así como sobre las condiciones para la inscripción en un Registro Especial y para el ejercicio de la profesión de Auditor Certificado. Gaceta Oficial del Gobierno de la República Helénica (ΦΕΚ), Tomo A, No 120, 14/07/1992.

Grecia. Decreto Presidencial n.º 341. Adaptación de la legislación vigente sobre el Instituto de Auditores Autorizados (ICCA), a lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 2231/1994. Gaceta Oficial del Gobierno de la República Helénica (ΦΕΚ), Tomo A, No 232, 21/11/1997.

Grecia. Ley 3148/2003 Consejo de supervisión de normas de auditoría y contabilidad, sustitución y complemento de las disposiciones sobre entidades de dinero electrónico y otras disposiciones. Gaceta Oficial del Gobierno de la República Helénica (ΦΕΚ), Tomo A, No. 136, 05/06/2003.

Grecia. ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ Αριθμ. 2210 οικ. Έγκριση Κανονιστικής Πράξης του ν. 4449/2017 περί του Κώδικα Επαγγελματικής Δεοντολογίας για Επαγγελματίες Λογιστές της IFAC (DECISIONES Núm. 2210 ofic. Aprobación del Acto Reglamentario de la Ley núm. 4449/2017 relativo al Código de Ética Profesional para Contadores Profesionales de la IFAC). Gaceta Oficial del Gobierno de la República Helénica (ΦΕΚ) Tomo B, No 3916, 07/11/2017.

Grecia. Ley 4449/2017 Auditoría obligatoria de los estados financieros anuales y consolidados, supervisión pública de los trabajos de auditoría y otras disposiciones. (Gaceta Oficial del Gobierno de la República Helénica (ΦΕΚ) 24/07/2017)

IFAC (s.f.) Greece. Member Organizations. < <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/profile/greece> > [Consulta: 20 de octubre de 2025]

9 Irlanda

Glosario

ACCA	Association of Chartered Certified Accountants (Asociación de Contadores Certificados Colegiados)
AIA	Association of International Accountants (Asociación de Contadores Internacionales)
CEAOB	Committee of European Auditing Oversight Bodies (Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores)
CIMA	Chartered Institute of Management Accountants (Instituto Colegiado de Contadores de Gestión)
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (Instituto Colegiado de Finanzas Públicas y Contabilidad)
Companies (Accounting) Act 2017	Ley de Sociedades (Contabilidad) de 2017
Companies (Auditing and Accounting) Act 2003	Ley de Sociedades (Auditoría y Contabilidad) de 2003
Companies (Statutory Audits) Act 2018	Ley de Sociedades (Auditorías Legales) de 2018
Companies Act 2014	Ley de Sociedades de 2014
IAASA	Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority (Autoridad Irlandesa de Supervisión de Auditoría y Contabilidad)
ICAI	Institute of Chartered Accountants in Ireland (Instituto de Contadores Públicos Colegiados de Irlanda)
PAB	Prescribed Accountancy Body (Organismo de Contabilidad Autorizado)
RAB	Recognised Accountancy Body (Organismo de Contabilidad Reconocido)
Statutory Instrument (S.I.) 220/2010 – <i>European Communities (Statutory Audits) Regulations 2010</i>	Reglamento de las Comunidades Europeas (Auditorías Legales) de 2010
Statutory Instrument (S.I.) 312/2016 – <i>European Union (Statutory Audits) Regulations 2016</i>	Reglamento de la Unión Europea (Auditorías Legales) de 2016

Introducción

Marco institucional

El marco institucional de la auditoría en Irlanda está diseñado para garantizar la integridad, la independencia y la calidad de los servicios de auditoría. Este entramado regulador está compuesto por

una serie de organismos interrelacionados que cumplen funciones distintas, pero complementarias, en la supervisión de los profesionales y firmas auditoras. La arquitectura institucional se basa tanto en los requisitos nacionales establecidos en la Ley de Sociedades de 2014 (*Companies Act 2014*), como en las directivas y reglamentos de la Unión Europea en materia de auditoría legal.

La Autoridad Irlandesa de Supervisión de Auditoría y Contabilidad (*Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority, IAASA*) es la autoridad nacional competente en materia de auditoría en Irlanda. Fue establecida inicialmente por la Ley de Sociedades (Auditoría y Contabilidad) de 2003 (*Companies (Auditing and Accounting) Act 2003*), y ha visto fortalecidas sus competencias con la Ley de Sociedades de 2014 (*Companies Act 2014*) y, más recientemente, con la Ley de Sociedades (Auditorías Legales) de 2018 (*Companies (Statutory Audits) Act 2018*). IAASA es un organismo público independiente cuya misión es reforzar la confianza pública en la exactitud y transparencia de la información financiera publicada por las empresas.

La Autoridad está dirigida por un Consejo de Administración compuesto por nueve miembros, incluido el Director Ejecutivo. De acuerdo con la Ley de Sociedades de 2014, un máximo de cuatro de éstos pueden ser miembros de un PAB.

Los miembros son nombrados por las siguientes agencias estatales:

- Director de Ejecución Corporativa
- Banco Central de Irlanda
- Euronext (Bolsa de Valores de Irlanda)
- Comisionados de Hacienda (Revenue Commissioners)

Además de los representantes de estas agencias estatales, dos miembros del Consejo son nombrados por los organismos profesionales de contabilidad, y un máximo de tres miembros del Consejo, excluyendo al Director Ejecutivo, pueden ser miembros de organismos profesionales contables en cualquier momento.

Entre sus funciones se encuentran las siguientes (IAASA, 2024):

- Adoptar normas sobre auditoría, ética, control de calidad interna y aseguramiento de la sostenibilidad para los auditores legales.
- Supervisar el cumplimiento, por parte de ciertas entidades cotizadas, de las normas de información financiera y los requisitos legales de la UE en sus informes corporativos anuales y semestrales.
- Supervisar cómo los Organismos de Contabilidad Autorizados (PABs, por sus siglas en inglés) regulan y monitorean a sus miembros y cómo los Organismos de Contabilidad Reconocidos (RAB, por sus siglas en inglés) supervisan a los auditores legales y a los proveedores de servicios de aseguramiento de la sostenibilidad.
- Inspeccionar la calidad del trabajo de auditoría realizado por los auditores de entidades de interés público.
- Llevar a cabo investigaciones sobre presuntas irregularidades en la realización de auditorías de entidades de interés público, así como indagaciones sobre incumplimientos de procedimientos por parte de los PAB y RAB.

IAASA también coopera con organismos europeos, como el Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores (*Committee of European Auditing Oversight Bodies, (CEAOB)*), y participa en iniciativas transfronterizas para garantizar la coherencia reguladora en la Unión Europea.

Los Organismos de Contabilidad Autorizados (*Prescribed Accountancy Bodies, PABs*) y los Organismos de Contabilidad Reconocidos (*Recognised Accountancy Bodies, RAB*) constituyen el segundo pilar del sistema regulador de auditoría en Irlanda. Reconocidos por la Ley de Sociedades de 2014, estos organismos agrupan y regulan a los auditores y contadores profesionales.

Los PABs son aquellas organizaciones contables autorizadas por el Ministerio competente (actualmente el Departamento de Empresa, Comercio y Empleo) y supervisadas por IAASA. Entre las funciones que desempeñan se encuentran (IAASA, 2024):

- La formación, certificación y registro de auditores y contadores profesionales.
- La regulación de la práctica profesional de sus miembros, incluyendo la implementación de códigos de conducta y la disciplina profesional.
- La autorización de firmas auditoras que cumplan con los requisitos técnicos y éticos necesarios para ejercer la auditoría legal.

Hay cinco PABs en Irlanda (IAASA, 2024):

- *Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI)*
- *Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)*
- *Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)*
- *Association of International Accountants (AIA)*
- *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)*

Dos de estos organismos, ICAI y ACCA, también son RAB, lo que implica que pueden autorizar a sus miembros para ejercer como auditores legales.

IAASA supervisa cómo los Organismos de Contabilidad Autorizados (PABs) regulan y controlan a sus miembros. Asimismo, supervisa cómo los Organismos de Contabilidad Reconocidos (RAB) desempeñan sus funciones relacionadas con los auditores legales y los prestadores de servicios de aseguramiento en sostenibilidad, incluyendo (IAASA, 2024):

- Aprobación y registro
- Aseguramiento de la calidad
- Desarrollo profesional continuo
- Investigación y disciplina

Cabe señalar que, IAASA gestiona directamente los procesos de aseguramiento de la calidad, así como de investigación y disciplina, en el caso de auditores legales que trabajan con Entidades de Interés Público (EIPs).

La IAASA se financia en un 60% mediante cuotas obligatorias impuestas a los PABs y los RAB, y el 40% restante proviene del gobierno. La contribución del 60% se distribuye entre los organismos según el número de miembros que cada uno tiene en Irlanda. Existe un sistema de financiación separado para las actividades de control de calidad de la IAASA relacionadas con auditorías de EIPs, aplicando una tasa directamente a las firmas de auditoría relevantes que auditan a estas entidades (Accountancy Europe, 2021).

Marco jurídico

El marco jurídico de la auditoría en Irlanda combina legislación nacional, regulación europea, normas técnicas internacionales y supervisión institucional. Este sistema busca garantizar la transparencia, la confianza en la información financiera y la calidad en el trabajo de los auditores, especialmente en un entorno económico cada vez más integrado a nivel europeo.

El *Companies (Auditing and Accounting) Act 2003* (Ley de Sociedades (Auditoría y Contabilidad) de 2003) representó un punto de partida fundamental para el sistema moderno de auditoría en Irlanda. Su logro principal fue la creación del *Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority (IAASA)*, encargado de la supervisión del cumplimiento de normas contables y de auditoría (*Parliament of the Republic of Ireland, 2003*).

Aunque esta ley no regula directamente la auditoría legal, sí establece una infraestructura institucional clave, permitiendo el reconocimiento y supervisión de los organismos contables. Además, actuó como instrumento de transición para la incorporación de las primeras exigencias europeas en la materia, antes de la reforma de la Directiva 2006/43/CE y el Reglamento (UE) 537/2014.

El *Companies Act 2014* (Ley de Sociedades de 2014) constituye la codificación principal del derecho societario irlandés, consolidando numerosas leyes anteriores (*Parliament of the Republic of Ireland*, 2014). En su Parte 6, establece las normas generales para la auditoría de estados financieros:

- Define qué sociedades están obligadas a auditar sus cuentas.
- Establece el proceso de designación, elegibilidad, renuncia y cese de auditores.
- Determina las responsabilidades del auditor en relación con los estados financieros anuales.

Si bien proporciona el marco legal básico, no regula los aspectos técnicos ni éticos de la auditoría, los cuales se encuentran desarrollados en instrumentos específicos.

El *Companies (Accounting) Act 2017* (Ley de Sociedades (Contabilidad) de 2017) modifica el *Companies Act 2014* con el objetivo de incorporar parcialmente la Directiva 2013/34/UE, relativa a estados financieros anuales, consolidados y otros informes (*Parliament of the Republic of Ireland*, 2017). Esta ley introduce nuevas categorías de empresas, como las microempresas, afectando directamente los umbrales de auditoría obligatoria; afecta el contenido y alcance de los informes de auditoría; modifica obligaciones contables que impactan indirectamente en la auditoría (como consolidación, notas, etc.); se alinea con los requisitos contables europeos, reforzando la coherencia regulatoria en la UE.

En línea con su pertenencia a la Unión Europea, Irlanda ha incorporado al derecho nacional las disposiciones contenidas en la Directiva 2006/43/CE sobre auditoría legal de cuentas anuales, modificada posteriormente por la Directiva 2014/56/UE, y aplica directamente el Reglamento (UE) n.º 537/2014.

El *Statutory Instrument (S.I.) 220/2010 - European Communities (Statutory Audits) (Directive 2006/43/EC) Regulations 2010* transpuso por primera vez la Directiva 2006/43/CE sobre auditorías legales, complementando las leyes de sociedades vigentes hasta ese momento (*Companies Acts 1963-2009*).

Éste fue derogado posteriormente con la entrada en vigor del *Statutory Instrument (S.I.) 312/2016 - European Union (Statutory Audits) (Directive 2006/43/EC, as amended by Directive 2014/56/EU, and Regulation (EU) No 537/2014) Regulations 2016*, que actualiza la transposición a la Directiva 2014/56/UE y ejecuta el Reglamento (UE) 537/2014. El *S.I. 312/2016* detalla elementos clave como la independencia del auditor, la rotación obligatoria de auditores, la revisión de calidad, y el régimen ético para auditores. Este instrumento se aplica conjuntamente con el *Companies Act 2014* y está respaldado por el *Companies (Statutory Audits) Act 2018*.

El *Companies (Statutory Audits) Act 2018* (Ley de Sociedades (Auditorías legales) de 2018), que modifica el *Companies Act 2014*, fue promulgado para dar cumplimiento nacional a disposiciones del Reglamento (UE) 537/2014, particularmente en lo referente a la supervisión, sanciones e inspección (*Parliament of the Republic of Ireland*, 2018). Esta ley inserta una nueva Parte 27, Secciones 1461 a 1584, titulada «Auditorías Legales» el *Companies Act 2014*. El *Companies (Statutory Audits) Act 2018* refuerza el papel de la IAASA como autoridad competente en materia de auditorías legales de entidades de interés público. La ley establece un régimen disciplinario claro, poderes de inspección, revisiones de calidad y normas éticas obligatorias, actuando como complemento normativo del *S.I. 312/2016*, proporcionando respaldo legislativo a nivel nacional.

Finalmente, cabe mencionar que en 2025 el IAASA ha publicado el *Ethical Standard for Auditors (Ireland) 2025*. Este estándar será efectivo el 15 de diciembre de 2026, aunque su adopción ya está permitida.

En conclusión, cada norma cumple una función distinta pero complementaria. Mientras los *Companies Act* establecen las bases legales, los *Statutory Instruments* y las normas europeas definen el contenido técnico y los principios éticos del trabajo de auditoría. La independencia del auditor,

como principio fundamental, se sustenta sobre todo en la normativa europea y en su transposición nacional mediante reglamentos como el *S.I. 312/2016*, mientras que la estructura institucional y la supervisión recaen principalmente en el IAASA, creado inicialmente por la ley de 2003 y fortalecido en años posteriores.

Independencia

Regulación, deber general de independencia y definición

En Irlanda, la independencia del auditor se regula principalmente en el *Companies (Statutory Audits) Act 2018*, que modifica el *Companies Act 2014*, en el *S.I. 312/2016*, que transpone la Directiva 2014/56/UE y el Reglamento (UE) 537/2014, y en el *IAASA Ethical Standard for Auditors 2025*.

El *Companies (Statutory Audits) Act 2018 (Parliament of the Republic of Ireland, 2018)*, en su artículo 1491, exige que los auditores y firmas de auditoría cumplan los requisitos de independencia, objetividad y escepticismo profesional previstos en los artículos 1533 a 1544 y 1547. El artículo 1533 dispone que, durante el período en el que se lleve a cabo la auditoría, el auditor, la firma y cualquier persona con capacidad de influir en el resultado del trabajo deben mantener su independencia y abstenerse de participar en decisiones de la entidad auditada. Para ello deben adoptarse medidas razonables que eviten conflictos de interés o relaciones comerciales, personales o laborales que puedan comprometer la independencia, exigencia que también alcanza a la red del auditor, a sus empleados y a cualquier persona sujeta a su control. El artículo 1534 refuerza esta obligación mediante la exigencia de mantener, durante toda la auditoría, una actitud de escepticismo profesional, evaluando críticamente la información recibida y cuestionando la evidencia cuando sea necesario.

El *S.I. 312/2016 (Department for Jobs, Enterprise and Innovation, 2016)*, en su artículo 91(1) establece como principio fundamental que el auditor legal, ya sea una persona física o una firma de auditoría, debe preservar su independencia durante el período cubierto por los estados financieros y durante la realización efectiva de la auditoría. El apartado 91(2) obliga a adoptar medidas para evitar conflictos de interés o relaciones que puedan afectar dicha independencia, y el artículo 91(3) extiende estas obligaciones a la red del auditor, a empleados y a personas o entidades vinculadas. El artículo 92 introduce formalmente el concepto de escepticismo profesional, definido como una actitud crítica y cuestionadora que debe mantenerse a lo largo de toda la auditoría, particularmente en cuestiones complejas como estimaciones contables o la evaluación de la continuidad del negocio.

Por su parte, el *IAASA Ethical Standard 2025 (IAASA, 2025)* define la independencia como la libertad frente a condiciones o relaciones que comprometan la integridad u objetividad del auditor o de las personas involucradas en la auditoría. Para su evaluación utiliza tanto el criterio de independencia "de hecho" como "de apariencia", aplicando el denominado *third-party test*, según el cual debe considerarse si un tercero informado y objetivo concluiría que la independencia está comprometida. El estándar exige que la evaluación de independencia quede documentada antes de aceptar o continuar un encargo y que se mantenga durante todo el período cubierto por los estados financieros y hasta finalizar la auditoría.

Amenazas y salvaguardas. Incompatibilidades y prohibiciones

Tanto el *Companies Act 2018* (art. 1535(1)) como el *S.I. 312/2016* (art. 93(1)), establecen un marco de amenazas, incompatibilidades y prohibiciones destinado a salvaguardar la independencia del auditor legal. Ambas normas parten del mismo principio: ningún auditor, firma o persona involucrada en el encargo puede realizar una auditoría si un tercero informado podría concluir que su independencia está comprometida, ya sea por amenazas de auto-revisión, interés propio, familiaridad, abogacía o intimidación. Por otro lado, el *IAASA Ethical Standard 2025 (IAASA, 2025)* reconoce seis tipos principales de amenazas: interés propio, auto-revisión, gestión, abogacía, familiaridad e intimidación (párrafo 1.33).

El *Companies Act 2018* (art. 1535(2)-(3)) y el *S.I. 312/2016* (art. 93(2)) impiden actuar como auditor cuando existan relaciones laborales, financieras o familiares con la entidad auditada. En particular, no podrá ser auditor quien sea o haya sido empleado o directivo durante el período auditado; los familiares directos de un directivo; los socios o empleados de un directivo, los titulares registrados de acciones de la entidad, aunque no sean beneficiarios reales; quien esté inhabilitado como auditor en la entidad o en cualquier entidad vinculada (filial, matriz o del mismo grupo de sociedades). Estas incompatibilidades se aplican tanto a personas físicas como a firmas de auditoría, de modo que ninguna firma podrá aceptar el encargo si alguno de sus socios principales incurre en las situaciones anteriores. Asimismo, cuando la auditoría la realiza una persona en nombre de una firma, ésta también debe cumplir individualmente los mismos requisitos de independencia (*Companies Act 2018*, art. 1535(4); *S.I. 312/2016*, art. 93(2)). El *IAASA Ethical Standard 2025* refuerza estas incompatibilidades al prohibir cualquier relación personal o laboral que pueda afectar la objetividad o generar apariencia de falta de independencia, incluso aunque no entre en las categorías estrictas del *Companies Act 2018* (p. ej., relaciones estrechas no familiares, vínculos comerciales recientes, funciones de asesoría estratégica o gerencial).

El *Companies Act 2018* (art. 1536) y el *S.I. 312/2016* (art. 94) coinciden en prohibir que el auditor, la firma, los socios clave, el personal involucrado o sus personas estrechamente vinculadas: (i) posean intereses financieros directos o significativos en la entidad auditada o en entidades relacionadas; (ii) realicen transacciones con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados por la entidad; (iii) mantengan relaciones empresariales, laborales o comerciales con la entidad durante el período auditado, cuando puedan generar un conflicto real o aparente. La única excepción admitida en ambos marcos es la tenencia de participaciones indirectas a través de fondos de inversión colectiva diversificados, siempre que no generen influencia ni exposición significativa. Igualmente, ninguna de estas personas podrá aceptar regalos o favores de la entidad auditada o vinculadas, salvo que su valor sea claramente trivial según un tercero objetivo y razonable (*Companies Act 18*, art. 1536(3); *S.I. 312/2016*, art. 94(3)). El *IAASA Ethical Standard 2025* obliga además a monitorizar los intereses financieros de personas estrechamente vinculadas y exige sistemas internos de notificación y seguimiento.

En escenarios de fusiones o adquisiciones, tanto el artículo 1537 del *Companies Act 2018* como el artículo 95 del *S.I. 312/2016* obligan al auditor a identificar y evaluar cualquier relación previa que pueda afectar su independencia. Si se detectan incompatibilidades, estas deberán eliminarse en un plazo máximo de tres meses desde la operación. El *IAASA Ethical Standard 2025* añade criterios sobre cómo evaluar la materialidad de relaciones pasadas y cómo documentar la eliminación de incompatibilidades.

Los artículos 1538 y 1539 del *Companies Act 2018*, junto con los artículos 96 y 97 del *S.I. 312/2016*, exigen que antes de aceptar o continuar una auditoría el auditor identifique y documente todas las amenazas significativas a la independencia, registre las salvaguardas aplicadas y su eficacia, y evalúe los recursos disponibles, las competencias necesarias y el cumplimiento íntegro de los requisitos de independencia. El *IAASA Ethical Standard 2025* (párrafos. 1.68-1.72) recoge la misma exigencia y añade que los papeles de trabajo deben incluir la naturaleza de la amenaza, la magnitud del riesgo para la independencia y las salvaguardas aplicadas. Las salvaguardas recomendadas incluyen (*IAASA Ethical Standard 2025*, párrafo 3.4):

- Nombrar a un socio que no haya tenido participación previa con la entidad como socio responsable del encargo;
- Rotar a los socios y a los demás miembros senior del equipo de auditoría después de un número predeterminado de años;
- Involucrar a un socio adicional, que no sea ni haya sido recientemente miembro del equipo de auditoría, para revisar el trabajo realizado por los socios y los demás miembros senior del equipo, y asesorar según sea necesario;
- Organizar una revisión de calidad del encargo en cuestión.

Aunque la norma no imponga una rotación automática, sí exige que a partir del décimo año se adopten salvaguardas adicionales para proteger la independencia.

En situaciones donde no es posible mitigar la amenaza a un nivel aceptable, el auditor debe rechazar o retirarse del encargo.

Por otra parte, tanto el *Companies Act 2018* (art. 1547) como el *S.I. 312/2016* (art. 103) establecen un período obligatorio de *cooling-off*. Prohíben que el auditor, el socio clave de auditoría o quienes hayan participado directamente en el encargo asuman puestos relevantes en la entidad auditada (cargos de alta dirección, pertenencia al comité de auditoría o al órgano de gobierno) hasta que transcurra al menos un año desde la finalización de su participación en la auditoría. El *IAASA Ethical Standard 2025* coincide con esta prohibición, detallando además que el período debe empezar a contarse desde el día siguiente a la participación directa en el encargo y que la firma debe establecer mecanismos internos para prevenir incumplimientos.

/// CUADRO 15 Exclusiones (incompatibilidades) Irlanda

Motivo de exclusión / incompatibilidad	Base legal Irlanda	Aplica a
Relaciones laborales, financieras o familiares con la entidad auditada (empleado, directivo, familiar directo, socio o empleado de directivo)	<i>Companies Act 2018</i> art. 1535(2)-(3); <i>S.I. 312/2016</i> art. 93(2); <i>IAASA Ethical Standard 2025</i>	Auditor individual y firma
Titulares registrados de acciones de la entidad, aunque no sean beneficiarios reales	<i>Companies Act 2018</i> art. 1535(2)-(3)	Auditor individual
Inhabilitación como auditor en la entidad o en entidades vinculadas (filial, matriz, grupo)	<i>Companies Act 2018</i> art. 1535(2)-(3)	Auditor individual y firma
Relaciones personales o laborales que afecten la objetividad o generen apariencia de falta de independencia	<i>IAASA Ethical Standard 2025</i>	Auditor individual y firma
Intereses financieros directos o significativos en la entidad auditada o vinculadas	<i>Companies Act 2018</i> art. 1536; <i>S.I. 312/2016</i> art. 94; <i>IAASA Ethical Standard 2025</i>	Auditor, firma, socios clave, personal involucrado
Transacciones con instrumentos financieros emitidos o respaldados por la entidad	<i>Companies Act 2018</i> art. 1536; <i>S.I. 312/2016</i> art. 94	Auditor, firma y personas vinculadas
Relaciones empresariales, laborales o comerciales que generen conflicto real o aparente	<i>Companies Act 2018</i> art. 1536; <i>S.I. 312/2016</i> art. 94	Auditor, firma y personas vinculadas
Aceptación de regalos o favores (salvo valor trivial)	<i>Companies Act 2018</i> art. 1536(3); <i>S.I. 312/2016</i> art. 94(3)	Auditor, firma y personas vinculadas
Fusiones o adquisiciones: obligación de eliminar incompatibilidades en 3 meses	<i>Companies Act 2018</i> art. 1537; <i>S.I. 312/2016</i> art. 95; <i>IAASA Ethical Standard 2025</i>	Auditor y firma
Cooling-off period: prohibición de asumir cargos relevantes en la entidad auditada durante 1 año tras la auditoría	<i>Companies Act 2018</i> art. 1547; <i>S.I. 312/2016</i> art. 103; <i>IAASA Ethical Standard 2025</i>	Auditor, socio clave y personal involucrado

Honorarios y límites sobre honorarios

El *Companies Act 2018* (artículo 1544) y el *S.I. 312/2016* (artículo 101) prohíben que los honorarios de auditoría estén condicionados por la prestación de otros servicios o que se basen en contingencias.

En relación con la documentación, el *S.I. 312/2016*, en su artículo 100(1)(c), obliga a que se mantenga un registro claro de los honorarios cobrados por servicios de auditoría y otros servicios, lo que permite evaluar posibles dependencias económicas respecto del cliente. Además, el artículo 98(1)(j) establece que las políticas de remuneración interna en las firmas de auditoría deben estar diseñadas para asegurar la calidad del trabajo, evitando que los ingresos por servicios no relacionados con auditoría influyan en la evaluación del desempeño del personal involucrado en la auditoría.

El *IAASA Ethical Standard 2025* (IAASA, 2025) establece principios claros para garantizar que los honorarios no comprometan la independencia del auditor (section 4). El estándar prohíbe que los honorarios de auditoría dependan de la prestación de servicios distintos a la auditoría o de resultados contingentes. Esto incluye tanto a los honorarios individuales de los socios y personal de la firma como a la política global de remuneración de la organización. Además, se requiere que la firma implemente procedimientos internos de control para evaluar la relación entre honorarios de auditoría y honorarios por servicios distintos a la auditoría, identificar riesgos de dependencia económica de un cliente, y garantizar que los socios y el personal no estén incentivados por captación de servicios distintos a la auditoría. Los honorarios deben ser documentados y divulgados, asegurando que la dirección y el comité de auditoría conozcan su composición y magnitud. En caso de que los honorarios por servicios distintos a la auditoría representen un riesgo significativo para la independencia, deben aplicarse salvaguardas, como la revisión por un socio independiente o la limitación de la proporción de ingresos de la firma derivados de la misma entidad.

Entidades de Interés Público (EIPs)

Las EIPs, por su especial relevancia económica o social, están sujetas a un régimen más estricto en materia de independencia del auditor. Según el estudio ICAC-ASEPUC (2023), titulado "*Alcance de la definición de Entidades de Interés Público (PIEs) en otros países. Ventajas e inconvenientes de un alcance ampliado*", Irlanda no ha incorporado en su legislación la opción de ampliar la definición de EIP más allá de las tres categorías básicas fijadas por la normativa europea (entidades cotizadas, bancos y aseguradoras).

La regulación irlandesa aplicable a la auditoría de EIPs, compuesta por el *Companies Act 2018*, el *S.I. 312/2016* y el *IAASA Ethical Standard 2025*, establece un marco coherente y reforzado para garantizar la independencia del auditor mediante reglas de rotación, restricciones a servicios distintos al de auditoría y límites a los honorarios.

En cuanto a la rotación, como se indica en el *Companies Act 2018* (art. 1548) Irlanda ha adoptado el requisito de rotación de auditor/firmas con un máximo de 10 años conforme al Reglamento, sin habilitar la extensión por licitación pública ni por auditoría conjunta al estilo de otros Estados que amplían el plazo a 20/24 años. No obstante, sí permite que las PIEs soliciten un período adicional de hasta 2 años si existen circunstancias excepcionales (fusiones, adquisiciones, investigaciones especiales) que justifiquen mantener al auditor existente y así no afectar negativamente a la calidad de la auditoría. Estas solicitudes se tramitan ante la autoridad supervisora.

Por otra parte, el *Companies Act 2018* (art. 1546) y el *S.I. 312/2016* (art. 102) confirman que el socio clave responsable de la auditoría de una EIP debe cesar en su función no más tarde de cinco años desde su nombramiento inicial y requieren que la firma mantenga procedimientos para controlar su cumplimiento. El ordenamiento irlandés también contempla extensiones excepcionales del mandato. Tanto el *Companies Act* (art. 1548) como el *S.I. 312/2016* (art. 104) permiten prolongar, previa autorización del IAASA, la participación del socio o el mandato de la firma por un máximo de dos años adicionales, hasta un total de siete, en circunstancias justificadas como fusiones, investigaciones especiales u otras situaciones extraordinarias. En los casos en que, debido a fusiones de firmas o cambios estructurales, no sea posible determinar con claridad la fecha de inicio del encargo, la normativa exige que se informe al IAASA, que determinará la fecha aplicable (*S.I. 312/2016*, art. 105).

El *IAASA Ethical Standard 2025* (párrafo 3.22) establece unos límites temporales según el rol ("on" = años en el encargo; "off" = años de separación obligatoria):

- Para el socio responsable del encargo (*Engagement Partner* - EP): máximo 5 años on, seguido de 3 años off antes de poder volver a participar.
- Para otros socios clave (*Key Audit Partner* - KAP): 5 años on / 3 años off.
- Para los socios con participación relevante pero no centrales (*Key Partner Involved in the Engagement* - KPIE): 7 años on / 2 años off.

- Para el revisor de calidad del encargo (*Engagement Quality Reviewer - EQR*): 7 años on / 5 años off, dado su papel de verificación independiente.
- Otros socios y personal senior – no tienen un periodo fijo; sin embargo, si han estado más de 7 años en el mismo encargo, la firma debe aplicar el enfoque de amenazas y salvaguardas y adoptar medidas (rotación, EQR adicional, socio revisor independiente, etc.).

Por otro lado, el *Companies Act 2018* (art. 1547) y el *S.I. 312/2016* (art. 103) indican que el socio clave de una EIP no puede ocupar cargos directivos clave, formar parte del comité de auditoría ni desempeñar funciones de director no ejecutivo en esa misma entidad hasta transcurridos dos años desde su salida del encargo.

En lo que respecta a restricciones a servicios distintos al de auditoría, el *Companies Act 2018* (art. 1550) permite únicamente determinados servicios fiscales y de valoración, siempre que no tengan un efecto directo o significativo sobre los estados financieros auditados, que su impacto esté debidamente documentado y que se cumpla con los principios de independencia.

El *S.I. 312/2016* (art. 106) sigue el mismo enfoque, exigiendo que cualquier servicio permitido sea evaluado por el comité de auditoría y documentado en el informe adicional requerido.

Por su parte, el *IAASA Ethical Standard 2025* prohíbe expresamente un amplio conjunto de servicios distintos al de auditoría, entre ellos, servicios fiscales, contabilidad, elaboración de estados financieros, nóminas, diseño e implementación de sistemas de control interno, valoración, servicios legales y recursos humanos (párrafo 5.39R). Solo pueden prestarse servicios distintos a los prohibidos en el párrafo 5.39R, sujetos a la aprobación del comité de auditoría, una vez que éste haya evaluado adecuadamente las amenazas a la independencia y las salvaguardas aplicadas de conformidad con el *IAASA Ethical Standard 2025* (párrafo 5.42R).

En coherencia con el Reglamento (UE) 537/2014, las normas establecen que los honorarios por servicios distintos a la auditoría no pueden exceder el 70 % de la media de honorarios de auditoría de los tres ejercicios anteriores. El *Companies Act 2018* (art. 1545) contempla la posibilidad de solicitar al IAASA una exención temporal de este límite por hasta dos ejercicios en circunstancias excepcionales. El *IAASA Ethical Standard 2025* reafirma este límite (párrafo 5.34) y exige plena transparencia en la comunicación de honorarios, distinguiendo entre servicios de auditoría y no auditoría.

//// CUADRO 16 Resumen Irlanda

Ítem / criterio	Irlanda
¿Se define "independencia"?	El <i>IAASA Ethical Standard 2025</i> define la independencia como la libertad frente a condiciones y relaciones que puedan comprometer la integridad u objetividad del auditor o de las personas involucradas en la auditoría.
¿Se hace referencia explícita a independencia de hecho / apariencia?	El <i>Companies Act 2018</i> (art. 1535) y el SI (art. 91) establecen prohibiciones buscando asegurar que un tercero informado no concluya que la independencia está comprometida (i.e. aparece la noción de apariencia). El <i>IAASA Ethical Standard 2025</i> establece que la independencia puede verse afectada tanto "en apariencia" como "de hecho", aplicando el criterio " <i>third-party test</i> ", por el cual debe evaluarse si un tercero informado y objetivo consideraría comprometida la independencia.
Periodo durante el que se requiere que el auditor sea independiente	Según el <i>Companies Act 2018</i> , durante el período en que se lleva a cabo la auditoría legal. Según el <i>S.I. 312/2016</i> y el <i>IAASA Ethical Standard 2025</i> , debe extenderse durante todo el período cubierto por los estados financieros y hasta finalizar la auditoría.
¿Se listan los tipos de amenazas (auto-revisión, interés propio, abogacía, familiaridad, intimidación)?	Tanto el <i>Companies Act 2018</i> (art. 1535(1)), como el <i>S.I. 312/2016</i> (art. 93) identifican las cinco amenazas. El <i>IAASA Ethical Standard 2025</i> identifica seis: interés propio, auto-revisión, gestión, abogacía, familiaridad e intimidación.

¿Se establece obligación de identificar/ evaluar amenazas y medidas de salvaguarda?	Sí. El <i>Companies Act 2018</i> (arts. 1537–1539), el <i>S.I. 312/2016</i> (arts. 95–97) y el <i>IAASA Ethical Standard 2025</i> exigen documentar y evaluar todas las amenazas y aplicar salvaguardas.
Principio general de no aceptación de auditoría si amenaza no mitigable (autocontrol, interés propio, parcialidad, familiaridad, intimidación)	Sí. Tanto el <i>Companies Act 2018</i> como el <i>S.I. 312/2016</i> y el <i>IAASA Ethical Standard 2025</i> establecen que, si no existen salvaguardas suficientes, el auditor debe rechazar o retirarse del encargo.
Regulación concreta — amenaza por interés financiero (art. 22.4.a y b Directiva)	Sí. El <i>Companies Act 2018</i> (art. 1536), el <i>S.I. 312/2016</i> (arts. 94) y el <i>IAASA Ethical Standard 2025</i> prohíben que el auditor o personas involucradas en la auditoría tengan intereses significativos o realicen transacciones con instrumentos financieros de la entidad auditada, salvo fondos de inversión colectiva diversificados.
Regulación concreta — amenaza por relación laboral, comercial u otra (art. 22.4.c)	Sí. Se prohíben vínculos laborales, familiares o comerciales que puedan afectar la independencia (<i>Companies Act 2018</i> , arts. 1535(2–4), 1536(2); <i>S.I. 312/2016</i> , art. 93(2); <i>IAASA Ethical Standard 2025</i>).
Abogacía (advocacy)	Sí. Tanto el <i>Companies Act 2018</i> como el <i>S.I. 312/2016</i> y el <i>IAASA Ethical Standard 2025</i> prohíben que el auditor defienda los intereses de la entidad auditada.
Regulación sobre obsequios / regalos	Sí. El <i>Companies Act 2018</i> (art. 1536(3)), el <i>S.I. 312/2016</i> (art. 94(3)) y el <i>IAASA Ethical Standard 2025</i> (párrafo 4.59D) prohíben solicitar o aceptar regalos o favores, salvo que un tercero objetivo los considere triviales.
Regulación sobre prestación de servicios distintos a la auditoría (“non-audit services”)	Sí. El <i>Companies Act 2018</i> (art. 1550) y el <i>S.I. 312/2016</i> (art. 106) permiten únicamente determinados servicios fiscales y de valoración, siempre que no tengan un efecto directo o significativo sobre los estados financieros auditados, que su impacto esté debidamente documentado y que se cumpla con los principios de independencia. El <i>IAASA Ethical Standard 2025</i> prohíbe servicios fiscales, contabilidad, elaboración de estados financieros, nóminas, diseño e implementación de sistemas de control interno, valoración, servicios legales y recursos humanos (párrafo 5.39R)
Extensión de amenazas/incompatibilidades a personas o entidades vinculadas (red, afiliadas, personas relacionadas)	Sí. La independencia se extiende a la red del auditor, empleados, socios clave y personas bajo su control, así como a entidades vinculadas (<i>Companies Act 2018</i> , art. 1533; <i>S.I. 312/2016</i> , art. 91; y el <i>IAASA Ethical Standard 2025</i>).
Abstención / prohibición por concentración de honorarios de auditoría	Sí. Los honorarios de auditoría no pueden depender de servicios distintos a la auditoría o de contingencias (<i>Companies Act 2018</i> , art. 1544; <i>S.I. 312/2016</i> , arts. 100 y 101; <i>IAASA Ethical Standard 2025</i> , Sección 4).
Prohibición respecto del antiguo auditor: período en que no puede asumir cargos directivos, comité auditor u órgano equivalente, ni ser miembro no ejecutivo (post-auditoría)	Sí. Se establece una prohibición de un año en no EIPs y de dos años para socios clave de EIPs (<i>Companies Act 2018</i> , art. 1547; <i>S.I. 312/2016</i> , art. 103; <i>IAASA Ethical Standard 2025</i> , Sección 3).
Normativa que traspone / desarrolla el art. 24bis de la Directiva (Independencia y objetividad de auditores en nombre de firmas)	<i>Companies Act 2018</i> (art. 1535(4), art. 1536(1), art. 1536(2), art.1536(3)), <i>S.I. 312/2016</i> (art. 93-94), <i>IAASA Ethical Standard 2025</i> .
Para entidades de interés público (EIPs / PIEs): opciones escogidas por la normativa nacional respecto a rotación externa / interna (permiso del Reglamento 537/2014)	Según el <i>Companies Act 2018</i> (art. 1548) Irlanda no introduce la extensión del contrato de auditoría a partir del periodo máximo de de 10 años conforme al Reglamento, la extensión por licitación pública ni por auditoría conjunta. Sí permite un período adicional de hasta 2 años si existen circunstancias excepcionales (fusiones, adquisiciones, investigaciones especiales). El socio clave debe cesar a los cinco años desde su nombramiento (<i>Companies Act 2018</i> , art. 1546; <i>S.I. 312/2016</i> , art. 102). Extensiones de hasta dos años pueden ser solicitadas al IAASA. El <i>IAASA Ethical Standard 2025</i> establece límites temporales <i>on</i> y <i>off</i> en función del rol (párrafo 3.22).
Para EIPs: ¿excepciones a la lista de servicios prohibidos del art. 5 del Reglamento 537/2014?	Sí, Irlanda ha introducido excepciones a la lista “prohibida” del art. 5 para ciertos servicios fiscales y de valoración, bajo condiciones muy concretas, sujetas a que los servicios no tengan un efecto directo o significativo en los estados financieros auditados; se evalúen las amenazas a la independencia; y se apliquen salvaguardas adecuadas (<i>SI 312/2016</i>).

Para EIPs: ¿introdujo requisitos más estrictos bajo art. 5.4 del Reglamento (lista de servicios prohibidos más amplia)?	No. Irlanda no amplió la lista de servicios distintos de auditoría prohibidos más allá de lo previsto en el artículo 5 del Reglamento. No obstante, cuando se trate de servicios permitidos, el Comité de Auditoría debe aprobar previamente la prestación de dichos servicios; evaluar de forma adecuada las amenazas a la independencia y las salvaguardas aplicables; y emitir directrices sobre la gestión de estos servicios, conforme al Reglamento y a la normativa nacional de transposición.
Para EIPs: ¿introdujo requisitos más estrictos para honorarios según art. 4.4 del Reglamento 537/2014?	Conforme al Reglamento (UE) 537/2014, los honorarios de servicios distintos a la auditoría no pueden superar el 70 % de la media de los honorarios de auditoría de los tres ejercicios anteriores (<i>IAASA Ethical Standard 2025</i>). Ahora bien, según el artículo 1545 del <i>Companies Act 2018</i> , el auditor o la firma de auditoría puede pedir a la Autoridad de Supervisión (IAASA) una exención temporal, por hasta dos ejercicios financieros, de los límites sobre el total de honorarios permitidos en circunstancias excepcionales.

Bibliografía, fuentes de información y referencias legales

- Accountancy Europe (2021). *Organisation of the Public Oversight of the Audit Profession in 30 European countries. State of affairs after the implementation of the 2014 EU Audit Reform*. Accountancy Europe, Brussels.
- Department for Jobs, Enterprise and Innovation (2010). Statutory Instrument No. 220 of 2010 - European Communities (Statutory Audits) (Directive 2006/43/EC) Regulations 2010. Irish Statute Book. Disponible en: <https://www.irishstatutebook.ie/eli/2010/si/220/made/en/html>
- Department for Jobs, Enterprise and Innovation (2016). Statutory Instrument No. 312 of 2016 - European Union (Statutory Audits) Regulations 2016. Irish Statute Book. Disponible en: <https://www.irishstatutebook.ie/eli/2016/si/312/made/en/html>
- ICAC-ASEPUC (2023). *Alcance de la definición de Entidades de Interés Público (PIEs) en otros países. Ventajas e inconvenientes de un alcance ampliado*. ICAC.
- Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority (2024). *Annual Report 2024*. Disponible en: <https://iaasa.ie/publications/annual-report-2024/>
- Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority (2025). *Ethical Standard for Auditors (Ireland) 2025*. Disponible en https://iaasa.ie/wp-content/uploads/2025/04/Ethical_Standard_Final_Website.pdf
- Parliament of the Republic of Ireland (2003). Companies (Auditing and Accounting) Act 2003. Irish Statute Book. Disponible en: <https://www.irishstatutebook.ie/eli/2003/act/44/enacted/en/html>
- Parliament of the Republic of Ireland (2014). Companies Act 2014. Irish Statute Book. Disponible en: <https://www.irishstatutebook.ie/eli/2014/act/38/enacted/en/html>
- Parliament of the Republic of Ireland (2017). Companies (Accounting) Act 2017. Irish Statute Book. Disponible en: <https://www.irishstatutebook.ie/eli/2017/act/9/enacted/en/html>
- Parliament of the Republic of Ireland (2018). Companies (Statutory Audits) Act 2018. Irish Statute Book. Disponible en: <https://www.irishstatutebook.ie/eli/2018/act/22/enacted/en/html>

10 Italia

Glosario

Assirevi	Asociación Nacional de Firmas de Auditoría (<i>Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale</i>)
CNDCEC	Consejo Nacional de Contadores Públicos y Expertos Contables (<i>Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili</i>)
Codice Civile Italiano	Código Civil Italiano
Codice Italiano di Etica e Indipendenza	Código Italiano de Ética e Independencia
CONSOB	Comisión Nacional para las Sociedades y la Bolsa (<i>Commissione Nazionale per le Società e la Borsa</i>)
DL 135/2016	Decreto Legislativo 135/2016
DL 39/2010	Decreto Legislativo 39/2010
Gazzetta Ufficiale	Boletín Oficial
INRL	Instituto Nacional de Auditores Legales (<i>Istituto Nazionale dei Revisori Legali</i>).
ISA Italia	Principios internacionales de auditoría (Italia)
ISQC Italia 1	Norma Internacional de Control de Calidad (Italia) 1 (<i>Principio internazionale sul controllo di qualità ISQC (Italia) 1</i>)
MET	Ministerio de Economía y Finanzas (<i>Ministero dell'Economia e delle Finanze</i>)
RGS	Oficina General de Contabilidad del Estado (<i>Ragioneria Generale dello Stato</i>)

Introducción

Marco institucional

En Italia, el organismo nacional de supervisión pública de la profesión auditora está compuesto por la Oficina General de Contabilidad del Estado (*Ragioneria Generale dello Stato, RGS*) y por la Comisión Nacional para las Sociedades y la Bolsa (*Commissione Nazionale per le Società e la Borsa, CONSOB*).

La RGS es un departamento gubernamental dentro del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), cuya responsabilidad es la elaboración de las cuentas nacionales y la evaluación y análisis de las tendencias del gasto público. Además, tiene un mandato adicional relacionado con la auditoría legal y la supervisión de auditorías de entidades no clasificadas como EIPs. Todas las personas involucradas en su trabajo son funcionarios públicos. No participan profesionales del sector, excepto en el comité asesor.

Las actividades relacionadas con la supervisión pública de los auditores se financian mediante contribuciones de los auditores legales y las firmas de auditoría inscritas en el Registro que mantiene la RGS. La inscripción en el Registro otorga a los auditores el derecho a utilizar el título de auditor legal.

La RGS realiza revisiones de control de calidad sobre los auditores legales y las firmas de auditoría de entidades no EIPs, aprueba e inscribe a los auditores legales y firmas de auditoría, respalda normas relevantes, proporciona formación continua y aplica sanciones administrativas.

La CONSOB es una autoridad administrativa independiente, gobernada por un Consejo compuesto por tres miembros, incluido el presidente. El Consejo es nombrado mediante Decreto del Presidente de la República, a propuesta del Primer Ministro y con la aprobación del Consejo de Ministros. La CONSOB es responsable de la regulación y supervisión de los mercados de valores italianos, incluida la supervisión de las auditorías de EIPs. No participan profesionales del sector ni en la composición del Consejo ni en sus actividades regulatorias o de inspección.

La CONSOB se financia mediante asignaciones del presupuesto del gobierno central y tasas recaudadas directamente de los mercados, los participantes del mercado y las entidades supervisadas, incluidas las firmas de auditoría.

La CONSOB supervisa la organización y actividad de los auditores legales y firmas de auditoría de EIPs para controlar su independencia y competencia técnica, realiza controles de calidad y aplica sanciones administrativas.

En 2012, el MEF creó la Comisión Central de Auditores Legales (*Commissione Centrale per i Revisori Contabili*) mediante Decreto Ministerial, un comité asesor compuesto por siete miembros con una función consultiva en relación con el ejercicio de la supervisión pública, concretamente, sobre el mantenimiento del registro de auditores en formación, auditores legales y firmas de auditoría.

Por otro lado, la elaboración de normas sobre auditoría, ética e independencia, formación continua, revisiones de verificación de calidad e inspecciones son actividades delegadas al Comité de Elaboración de Normas (*Standard Setting Committee - SSC*). Este comité está compuesto por tres organismos profesionales que han firmado un convenio especial con el Ministerio de Economía y Finanzas italiano: la Asociación Nacional de Firmas de Auditoría (*Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale - Assirevi*), el Consejo Nacional de Contadores Públicos y Expertos Contables (*Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili- CNDCEC*) y el Instituto Nacional de Auditores Legales (*Istituto Nazionale dei Revisori Legali - INRL*).

La auditoría legal se realiza conforme a las normas elaboradas por el Comité de Elaboración de Normas junto con el MEF y la CONSOB, siendo el MEF el responsable final de aprobar las normas tras consultar a la CONSOB.

Requisitos más estrictos de independencia se aplican únicamente a las EIPs. La CONSOB tiene la tarea de establecer mediante regulación las situaciones que puedan comprometer la independencia del auditor legal, las firmas de auditoría y el auditor responsable de una EIP, así como las salvaguardias y medidas pertinentes. Por lo tanto, las normas de independencia elaboradas por el SSC como reglas generales se aplicarán a los auditores legales de EIPs en la medida en que sean compatibles con las normas especiales establecidas por la CONSOB.

La delegación de funciones relacionadas con revisiones de aseguramiento de calidad e inspecciones está permitida por decreto legislativo, pero hasta la fecha no se ha llevado a cabo ni para las auditorías de EIPs ni para las de entidades no EIPs (Accounting Europe, 2021).

Marco jurídico

El marco jurídico de la auditoría en Italia se basa en el *Codice Civile Italiano* (Código Civil Italiano), el Decreto Legislativo 39/2010 (modificado por el Decreto Legislativo 135/2016), el Reglamento (UE) 537/2014, y las Normas Internacionales de Auditoría, todos complementados por el *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* (Código Italiano de Ética e Independencia).

El *Codice Civile Italiano* (art. 2409 bis) establece que la auditoría legal (*revisione legale dei conti*) de una sociedad debe ser ejercida por un auditor legal (*revisore legale dei conti*) o una sociedad de auditoría registrada en el registro correspondiente. Si la sociedad no está obligada a hacer el balance

consolidado, dicha revisión puede realizarla el *collegio sindacale* (órgano de control interno), siempre que sus miembros sean auditores legales inscritos.

El Decreto Legislativo 39/2010, publicado en la *Gazzetta Ufficiale* italiana de fecha 23 de marzo de 2010, con entrada en vigor el 07 de abril del mismo año, es la norma central de la auditoría legal en Italia y transpone la Directiva 2006/43/CE, estableciendo el marco para la auditoría legal de cuentas anuales y consolidadas. Esta normativa regula la habilitación profesional, el registro de auditores y sociedades de auditoría, y la formación continua; define los requisitos de independencia, incompatibilidades, amenazas y salvaguardas, así como los sistemas de control de calidad internos y externos; establece las competencias del Ministerio de Economía y Finanzas y de la CONSOB para la supervisión y control, así como un régimen sancionador para incumplimientos.

Este decreto fue modificado por el Decreto Legislativo 135/2016 de 17 de julio, publicado en la *Gazzetta Ufficiale* italiana del 21 de julio de 2016, el cual implementa la Directiva 2014/56/UE, que modifica la Directiva 2006/43/CE y adapta aún más la normativa italiana al Reglamento (UE) n.º 537/2014. Este nuevo texto refuerza la independencia, la transparencia y la protección del interés público en la auditoría legal.

Una de las fuentes más relevantes para complementar los Decretos Legislativos es el *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*, aprobado por la *Ragioneria Generale dello Stato* el 23 de marzo de 2023 y aplicable desde el 1 de enero de 2023 (con un período transitorio de seis meses). El código busca alinear los principios éticos y de independencia del auditor italiano con los estándares internacionales, en particular el Código IESBA como referencia.

Por otra parte, los principios de auditoría *ISA Italia* son adoptados oficialmente por el *Ragioniere Generale dello Stato* y elaborados junto con Assirevi, CNDCEC, INRL y CONSOB, conforme a los arts. 11-12 del DL 39/2010. Éstos incluyen:

- La versión italiana de los *ISA Clarified 2009* (200-720), con integraciones específicas italianas permitidas por el IAASB.
- Los *Standard di Revisione - Italia* (SA Italia), normas italianas complementarias para cubrir requisitos legales no previstos por los ISA, como: verificación de la contabilidad (SA 250B), coherencia del informe de gestión (SA 720B), revisión de estados financieros en formato ESEF (SA 700B).

Se incorpora también el principio de control de calidad ISQC Italia 1, obligatorio para todos los auditores inscritos.

Los ISA Italia e ISQC Italia 1 fijan objetivos, reglas de conducta y guías para la auditoría, incluyendo orientaciones específicas para entidades de menor tamaño.

Independencia del auditor

Regulación, deber general de independencia y definición

En Italia, el deber general de independencia del auditor legal (*revisore legale dei conti*) está regulado por el DL 135/2016, que modifica al DL 39/2010, incorporando la Directiva 2014/56/UE. Para las Entidades de Interés Público (EIP), la independencia se refuerza con el Reglamento (UE) 537/2014, que es directamente aplicable. A estas normas se añaden los ISA Italia, que constituyen los principios técnicos obligatorios para la realización de auditorías, y el *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*.

El artículo 10(1) del DL 39/2010, modificado por el artículo 12 del DL 135/2016, establece que el auditor legal, la sociedad de auditoría y cualquier persona física capaz de influir directa o indirectamente en el resultado del trabajo deben ser independientes de la sociedad auditada y no deben participar de ningún modo en su proceso de toma de decisiones.

El nuevo art. 10(1-bis) precisa que este deber debe cumplirse durante todo el período al que se refieren los estados financieros auditados y también durante la ejecución misma del encargo, reforzando la idea de independencia como condición continua y no meramente inicial.

El art. 10(1-ter) desarrolla la obligación, imponiendo al auditor o la sociedad de auditoría la adopción de todas las medidas razonables para garantizar que su independencia no se vea afectada por ningún conflicto de intereses, incluso potencial, o por relaciones comerciales, financieras, personales o de otro tipo, directas o indirectas, que involucren al auditor o la sociedad de auditoría, su red, los miembros de sus órganos de administración, directivos, auditores y empleados, cualquier persona física cuyos servicios estén puestos a disposición o bajo el control del auditor, y cualquier persona vinculada directa o indirectamente con ellos.

El *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* (Sección 120) define la independencia como una combinación de integridad, objetividad e independencia mental, completada por la obligación de evitar cualquier circunstancia que pudiera generar apariencia de falta de independencia. En este sentido distingue dos dimensiones complementarias:

- Independencia de hecho: es la capacidad del auditor para actuar con integridad, objetividad y escepticismo profesional, sin estar indebidamente influenciado.
- Independencia de apariencia: implica que no existan circunstancias que puedan llevar a un tercero informado, objetivo y razonable a concluir que la independencia del auditor está comprometida.

Los ISA Italia, adoptados por el artículo 11 del DL 39/2010 y actualizados por el DL 135/2016, refuerzan el deber de independencia desde la perspectiva técnica conforme a las normas internacionales. En particular, el ISA Italia 200 (Objetivos globales del auditor independiente) establece que la independencia es un componente esencial del escepticismo profesional y de la credibilidad del auditor, mientras que el ISA Italia 220 (Control de calidad del encargo) exige que el auditor evalúe y documente su independencia en cada encargo, estableciendo vínculos directos con los sistemas de control de calidad exigidos por ISQC Italia 1.

El artículo 10-quater, introducido por el DL 135/2016 (art. 12), impone expresamente la obligación de documentar en los papeles de trabajo la evaluación de independencia realizada antes de aceptar el encargo y su actualización continua durante la auditoría.

Amenazas y salvaguardas. Incompatibilidades y prohibiciones

La normativa italiana reconoce explícitamente que la independencia puede verse amenazada por diversas circunstancias, que deben ser identificadas y gestionadas mediante salvaguardas apropiadas.

El artículo 10(2) modificado establece que el auditor legal o la sociedad de auditoría legal no puede llevar a cabo la auditoría legal de una sociedad cuando existan riesgos de autorrevisión, de interés propio, de abogacía, de familiaridad o amenazas de intimidación, originados por relaciones financieras, personales, comerciales, laborales o de cualquier otra naturaleza entre la entidad auditada y el auditor, la sociedad de auditoría, su red o cualquier persona capaz de influir en el resultado de la auditoría legal. Cuando, tras considerar las salvaguardas aplicadas, un tercero informado, objetivo y razonable concluiría que la independencia del auditor está comprometida, éste no puede aceptar ni continuar el encargo.

Estas amenazas están plenamente desarrolladas en el *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* que, en sus Secciones 120 y 300, exige identificar, evaluar y responder adecuadamente a cada amenaza. Éste aclara que ninguna amenaza puede ignorarse por considerarse "aparentemente insignificante" sin una evaluación formal. Cuando estas amenazas no puedan reducirse a un nivel aceptable mediante salvaguardas, el auditor debe rechazar o renunciar al encargo. Las cinco categorías que enumera son las siguientes:

1. Autorrevisión: surge cuando el auditor revisa un trabajo en cuya preparación ha participado él mismo, su firma o su red, comprometiendo el escepticismo profesional. El *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* especifica que ello incluye la prestación previa de servicios de contabilidad, valoración o asistencia en controles internos que afecten a las cifras auditadas.

2. Interés propio: aparece cuando existen intereses financieros, ventajas económicas, dependencia significativa de honorarios o incentivos personales que puedan influir en el juicio. El *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* refuerza que esta amenaza debe evaluarse no solo respecto del auditor, sino también respecto de su red, así como respecto de relaciones de dependencia económica por concentración de honorarios.
3. Abogacía: se produce cuando el auditor actúa en defensa de la entidad auditada, participando en controversias, promocionando sus intereses o asumiendo funciones representativas. El *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* enfatiza que esta amenaza es incompatible con el rol del auditor y rara vez admite salvaguardas suficientes.
4. Familiaridad: aparece cuando existen relaciones personales o profesionales prolongadas, excesivamente cercanas, o donde el auditor pueda mostrarse demasiado comprensivo con la entidad o sus directivos. El *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* señala casos típicos: relaciones familiares, amistad estrecha, conflictos personales previos o un tiempo excesivamente largo en el mismo encargo (justificando la rotación).
5. Intimidación: se genera cuando el auditor es objeto de presiones, amenazas, coacciones, retención de honorarios o influencia dominante de la dirección. El *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* detalla que esta amenaza incluye presiones explícitas (amenaza de sustitución) y presiones implícitas (relaciones jerárquicas o económicas).

El artículo 10(3) modificado determina que el auditor legal, la sociedad de auditoría, sus responsables clave, su personal profesional, así como cualquier persona cuyos servicios estén a su disposición o bajo su control y participe directamente en la auditoría, no pueden poseer instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados por la entidad auditada, salvo si se mantienen indirectamente a través de fondos de inversión colectiva diversificados, como fondos de pensiones o seguros de vida. Además, deben abstenerse de cualquier transacción sobre tales instrumentos y no pueden mantener intereses beneficiarios directos relevantes. El *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* profundiza en este aspecto señalando que incluso intereses indirectos no significativos deben evaluarse desde la perspectiva del tercero informado.

Según el artículo 10(5) modificado, estas personas tampoco pueden participar ni influir en la auditoría si:

- a) poseen instrumentos financieros de dicha entidad, salvo que se trate de intereses mantenidos indirectamente a través de fondos de inversión colectiva diversificados;
- b) poseen instrumentos financieros de cualquier entidad vinculada a la entidad sometida a revisión, cuya propiedad pudiera generar un conflicto de intereses o pudiera ser generalmente percibida como tal, salvo que se trate de intereses mantenidos indirectamente a través de fondos de inversión colectiva diversificados;
- c) han mantenido relaciones laborales, comerciales o profesionales con la entidad auditada durante el período auditado o durante la auditoría, que pudiera generar un conflicto de intereses o pudiera ser generalmente percibida como tal.

El *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* considera estos supuestos dentro de la amenaza de interés propio y de familiaridad, insistiendo en que las relaciones previas deben evaluarse no sólo por su naturaleza, sino también por su proximidad temporal.

En los supuestos en que la entidad auditada participa en procesos de fusión o adquisición, el auditor debe identificar y evaluar inmediatamente todas las relaciones financieras o profesionales existentes o recientes con la entidad adquirente, adquirida o fusionada, incluidos los servicios distintos al de auditoría. Asimismo, debe aplicar, en un máximo de tres meses, las medidas necesarias para eliminar las relaciones incompatibles, y cuando no sea posible, adoptar salvaguardas apropiadas; si aun así la independencia no puede asegurarse, debe renunciar al encargo (art. 10(6) modificado). El *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* recalca que las fusiones y adquisiciones generan amenaza combinada de interés propio, autorrevisión y familiaridad, y requieren una evaluación reforzada.

El artículo 10(7) modificado introduce la prohibición de un año, durante el cual el auditor clave que haya participado en el encargo no puede asumir cargos directivos ni funciones relevantes en la entidad auditada. Esta prohibición se extiende a socios, empleados y cualquier persona profesionalmente habilitada cuyos servicios estén bajo el control del auditor, si han participado directamente en el encargo. El *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*, en línea con el Reglamento (UE) 537/2014, considera este periodo esencial para evitar la amenaza de familiaridad y la percepción de connivencia entre auditor y administradores.

Igualmente, se prohíbe a los socios y administradores de la firma de auditoría, o de entidades afiliadas (entidades vinculadas a la sociedad de auditoría mediante propiedad común, dirección común o una relación de control (art. 1(1) DL 39/2010)), intervenir en la auditoría de manera que comprometa la independencia u objetividad del responsable del encargo (artículo 10(8) modificado). El *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* amplía este principio insistiendo en la necesidad de estructuras internas que garanticen la separación entre el gobierno corporativo de la firma y los equipos de auditoría.

El artículo 10 (13) modificado prohíbe aceptar regalos o favores de naturaleza pecuniaria o no pecuniaria de la entidad auditada o de cualquier entidad vinculada a ella, salvo cuando un tercero informado, objetivo y razonable considere su valor como despreciable o insignificante. El *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* desarrolla esta regla, vinculándola con la amenaza de familiaridad (efecto de cercanía o reciprocidad), la amenaza de intimidación (presión a través de favores), y la necesidad de mantener registros internos y políticas de aceptación de obsequios.

/// CUADRO 17 Exclusiones (incompatibilidades) Italia

Motivo de exclusión / incompatibilidad	Base legal Italia	Aplica a
Prohibición de poseer instrumentos financieros emitidos o respaldados por la entidad auditada o vinculadas (salvo fondos diversificados)	Art. 10(3)-(5) modificado; Codice Italiano Secciones 120 y 300	Auditor, firma, socios clave, personal involucrado
Relaciones laborales, comerciales o profesionales con la entidad auditada durante el período auditado	Art. 10(5) modificado; Codice Italiano Secciones 120 y 300	Auditor, firma y personas vinculadas
Fusiones/adquisiciones: obligación de eliminar incompatibilidades en 3 meses o renunciar al encargo	Art. 10(6) modificado; Codice Italiano Secciones 120 y 300	Auditor y firma
Cooling-off period: prohibición de asumir cargos directivos en la entidad auditada durante 1 año tras la auditoría	Art. 10(7) modificado; Codice Italiano Secciones 120 y 300	Auditor clave, socios y personal involucrado
Separación entre gobierno corporativo de la firma y equipos de auditoría (evitar influencia indebida)	Art. 10(8) modificado; Codice Italiano Secciones 120 y 300	Firma de auditoría y entidades afiliadas
Prohibición de aceptar regalos o favores (salvo valor insignificante)	Art. 10(13) modificado; Codice Italiano Secciones 120 y 300	Auditor, firma y personas vinculadas

Honorarios y límites sobre honorarios

La normativa italiana establece límites claros y condiciones específicas sobre los honorarios del auditor legal con el fin de preservar su independencia y objetividad, especialmente en el contexto de auditorías a entidades cotizadas o Entidades de Interés Público (EIPs).

El artículo 10(9) modificado establece que la remuneración por el encargo de auditoría legal no puede estar subordinada a condición alguna, ni puede fijarse en función del resultado de la auditoría; de la prestación de servicios distintos de la auditoría al mismo cliente, sus dependientes o sus dominantes; ni de cualquier circunstancia económica o financiera vinculada a la entidad auditada. La norma prohíbe explícitamente cualquier forma de honorario contingente o dependiente de resultados, por considerarse una amenaza significativa de interés propio, incompatible con la independencia profesional.

Además, el art. 10(11) modificado establece que la remuneración del personal de la sociedad de auditoría que participa en la realización de la auditoría no puede estar en modo alguno vinculada al resultado de los trabajos, prohibiendo incentivos que puedan condicionar el juicio técnico del equipo o generar presiones indebidas.

Estas reglas son reforzadas por el *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*, que considera las estructuras retributivas basadas en resultados como amenazas de interés propio e intimidación.

El art. 10(10) modificado exige que los honorarios se fijen de manera que garanticen la calidad y fiabilidad del trabajo. Para ello, el auditor debe identificar los recursos necesarios, en términos de horas y perfiles profesionales, teniendo en cuenta:

- a) La dimensión, composición y riesgos de las partidas patrimoniales, económicas y financieras, así como los riesgos asociados al proceso de consolidación del grupo.
- b) La preparación técnica y la experiencia requerida por el encargo.
- c) La necesidad de supervisión y dirección adecuadas, conforme a los principios del art. 11 y a la ISA Italia 220.

La ISA Italia 220 refuerza esta exigencia indicando que los honorarios nunca deben comprometer la posibilidad de asignar recursos suficientes para la ejecución del trabajo, principio que también recoge el ISQC Italia 1.

Asimismo, el artículo 13 modificado dispone que los honorarios deben establecerse por la asamblea de accionistas, abarcar toda la duración del encargo y ser suficientes para permitir "una auditoría realizada con el debido nivel de calidad".

El artículo 10-ter regula los servicios distintos de la auditoría. Aunque no prohíbe su prestación para entidades no EIP, impone tres obligaciones fundamentales:

1. Evaluación formal de independencia, aplicando el marco conceptual del *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*.
2. Documentación detallada en los papeles de trabajo.
3. Comunicación previa al órgano de control (comité de auditoría o equivalente).

El *Codice Italiano di Etica e Indipendenza* identifica la dependencia económica como una amenaza relevante de interés propio cuando los honorarios por servicios distintos de la auditoría alcanzan un peso significativo respecto al total facturado al cliente. En estos casos, deben implementarse salvaguardas o, si no son eficaces, renunciar al servicio o al encargo.

El comité de auditoría (u órgano equivalente) de la entidad auditada debe evaluar y supervisar el nivel de los honorarios y su distribución entre servicios de auditoría y no auditoría, especialmente en las EIPs. Esta evaluación debe formar parte de la supervisión general sobre la independencia del auditor.

Asimismo, la normativa exige transparencia total respecto a la estructura de honorarios en el informe adicional para el comité de auditoría y en la declaración de transparencia que deben elaborar las sociedades de auditoría que auditan EIPs.

Entidades de Interés Público

Italia no amplía el alcance de la definición de EIPs, más allá de lo establecido por la Directiva 2014/56/UE. Sin embargo, a través del Decreto legislativo 135/2016, por el que se implementa la Directiva, estableció una nueva categoría de Entidades de Régimen Intermedio (ESRI), que anteriormente se consideraban EIPs, que están sujetas a un régimen regulatorio menos exigente, ya que sólo están sujetas a los artículos 4.1 y 4.2 (honorarios de auditoría), 5.1 y 5.5 (prohibición de servicios distintos a la auditoría), 6.1 (preparación de la auditoría y evaluación de amenazas a la independencia), 7 (irregularidades), 8 (control de calidad), 12 (informe a los supervisores de EIP) y 17 (duración del

encargo de auditoría) del Reglamento. "Estas ESRI son sociedades no cotizadas emisoras de instrumentos financieros de amplia distribución, sociedades gestoras de mercados regulados o sistemas de compensación y garantía; sociedades de administración centralizada de instrumentos financieros; sociedades de corretaje de acciones; sociedades de gestión de activos y de fondos italianos, fondos de inversión italianos gestionados por sociedades de gestión de la UE; gestión de fondos de inversión alternativos (GFIA) de la UE y fuera de la UE; sociedades de inversión de capital variable y sociedades de inversión de capital fijo, entidades de pago tal y como se definen en la Directiva 2007/64/CE, entidades de dinero electrónico e intermediarios financieros a que se refiere el artículo 106 de la TUB (Testo Unico Bancario)" (Condor y Brusca(dir.), 2023).

En este ámbito, la regulación aplicable se estructura en torno al DL 39/2010, la reforma introducida por el DL 135/2016 y el Reglamento (UE) 537/2014, directamente aplicable en Italia, cuyas exigencias son supervisadas por la CONSOB.

La normativa italiana ya contemplaba exigencias específicas de independencia para estas entidades, pero la reforma de 2016 y la aplicación del Reglamento europeo han endurecido considerablemente las obligaciones del auditor legal. Una primera dimensión reforzada se refiere a los requisitos de rotación obligatoria, tanto del auditor como del responsable clave del encargo. De acuerdo con el DL 135/2016 (art. 17.1 modificado), la duración máxima del encargo se fija en nueve años cuando se atribuye a una sociedad de auditoría y en siete años cuando se confía a un auditor individual. Además, el encargo no puede renovarse hasta que hayan transcurrido al menos cuatro ejercicios consecutivos desde su finalización, lo que pretende evitar relaciones prolongadas que puedan erosionar la objetividad del auditor. En línea con estas reglas, el responsable clave de la auditoría, cuando el auditor es una sociedad, no puede desempeñar el mismo encargo durante más de siete ejercicios consecutivos, debiendo observar un periodo de *cooling-off* de tres años antes de poder asumir nuevamente la responsabilidad del encargo, ni siquiera por cuenta de otra firma de auditoría (art 17.4). Esta doble rotación, de firma y de socio clave, constituye uno de los pilares del sistema europeo de salvaguardas en el caso de auditorías de EIP.

El DL 135/2016 (art. 17 modificado) también establece la prohibición de que el auditor, el socio responsable o cualquier persona con influencia significativa en la auditoría ocupe cargos directivos, de supervisión o de control en la entidad auditada durante al menos dos años tras la conclusión del encargo. El objetivo es eliminar cualquier apariencia de captura o familiaridad que comprometa la percepción pública de independencia.

Otro eje fundamental se refiere a la prestación de servicios distintos a la auditoría. El artículo 5º del Reglamento (UE) 537/2014 fija una lista cerrada de servicios prohibidos para auditores de EIP, que Italia aplica íntegramente, sin excepciones nacionales (art. 17 modificado).

Además, el Reglamento impone límites a los honorarios por servicios distintos a la auditoría no pudiendo superar el 70 % del promedio de honorarios de auditoría facturados en los tres ejercicios consecutivos anteriores. Esta regla, plenamente acogida por el régimen italiano, está estrechamente vinculada a la supervisión de la dependencia económica, que el *Codice Etico e di Indipendenza* identifica como una amenaza grave de interés propio. Cuando la entidad auditada representa una parte significativa de los ingresos del auditor, éste debe aplicar salvaguardas robustas o renunciar al encargo si éstas no resultan eficaces.

La CONSOB desempeña un papel central en este sistema reforzado, de conformidad con los artículos 18 y 26 modificados del DL 135/2016, ejerciendo facultades ampliadas de inspección, supervisión y potestad sancionadora sobre los auditores de EIP. Concretamente, supervisa el cumplimiento de las reglas de independencia, revisa los informes adicionales preparados por el auditor según el artículo 11 del Reglamento (UE) 537/2014, verifica la correcta aplicación de los límites de honorarios y controla las incompatibilidades y períodos de enfriamiento.

Finalmente, los ISA Italia contribuyen a consolidar este régimen reforzado desde una perspectiva metodológica. El ISA Italia 200 destaca que la independencia constituye un prerrequisito del escepticismo profesional, especialmente crítico en auditorías de EIP debido a su impacto en la confianza del mercado. El ISA Italia 220, por su parte, obliga a las firmas auditoras a implementar procedimientos

de control de calidad capaces de garantizar la independencia del equipo y de responder adecuadamente a las amenazas derivadas del contexto de entidades de interés público.

/// CUADRO 18 Resumen Italia

Ítem	Italia
¿Se define “independencia”?	El art. 10 reformado del DL 135/2016 impone que el auditor legal, la firma de auditoría y cualquier persona física que pueda influir directa o indirectamente en el resultado de la auditoría deben ser independientes de la entidad auditada. El Código Ético (2023) ofrece una definición más desarrollada: independencia de hecho y apariencia.
¿Referencia explícita a independencia de hecho y apariencia?	El DL 135/2016, al reformar el art. 10, amplía la definición de independencia con respecto a la normativa anterior, pero la idea de apariencia está mejor desarrollada en el Código Ético, que distingue la independencia mental (estado mental que permite juicio imparcial) y la independencia “a los ojos de terceros” (apariencia).
Período durante el que se requiere que el auditor sea independiente	El DL 135/2016 exige que el requisito de independencia subsista durante el período al que se refieren los estados financieros sometidos a revisión y durante la ejecución de la revisión misma (art. 10, 1-bis). El Código de Ética (R400.30 y comentarios) precisa que el período comienza con el inicio de la actividad de revisión y termina con la fecha de la firma de la opinión (o la emisión de la última opinión si es encargo plurianual).
¿Se listan los tipos de amenazas (autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad, intimidación)?	El Código de Ética y el DL 135/2016 incorporan la tipología clásica: autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad e intimidación. El Código de Ética explica cómo se originan esas amenazas y da pautas de evaluación.
Obligación de identificar/ evaluar amenazas y establecer salvaguardas	Tanto el Código de Ética (Secciones 120 y 300) como el art. 10-bis del DL 135/2016 exigen que, antes de aceptar o proseguir un encargo, el auditor evalúe y documente la presencia de riesgos para la independencia y, si procede, establezca salvaguardas o no acepte / cese el encargo. También se incluye la obligación de documentar todos los riesgos relevantes y las medidas tomadas.
Principio general de incompatibilidad (paralelo al art. 22.1 Directiva)	El DL 135/2016 establece un principio general de incompatibilidad: las personas que realizan o pueden influir en la revisión no deben tener relaciones o intereses que comprometan la independencia (art. 10 y desarrollos).
Regulación concreta amenaza por interés financiero (art. 22.4.a y b Directiva)	El DL 135/2016 prohíbe que el revisor, su personal clave, personas vinculadas o personas estrechamente relacionadas posean instrumentos financieros emitidos, garantizados o apoyados por la entidad auditada o por sus vinculadas (salvo participaciones indirectas en fondos colectivos diversificados). Además, se exige abstenerse de operar con esos instrumentos y documentar la situación. El Código Ético desarrolla criterios de evaluación de esas relaciones, cuándo son significativas, sus efectos en la independencia y el requerimiento de salvaguardas.
Amenaza por relación laboral, comercial u otra (art. 22.4.c Directiva)	El DL 135/2016 dispone que el auditor no puede efectuar la revisión cuando existan riesgos derivados de relaciones financieras, personales, de negocio o laborales entre el auditor (o su red) y la entidad auditada. También se prohíbe la participación en la revisión cuando haya relaciones de empleo o comerciales recientes que un tercero razonable percibiría como conflictivas. El Código Ético obliga a evaluar esas relaciones.
Abogacía (advocacy threat)	El concepto de abogacía se reconoce como amenaza y está expresamente incluida entre las situaciones que impiden la realización de la auditoría cuando existe riesgo de compromiso de independencia. El DL 135/2016 y el Código de Ética contemplan tanto la prohibición como la necesidad de medidas si existe riesgo significativo.
Regulación sobre obsequios / regalos / hospitalidad	El DL 135/2016 prohíbe que el auditor o personas vinculadas acepten regalos o favores de la entidad auditada o entidades vinculadas, salvo si son de valor insignificante según un tercero razonable informado. El <i>Codice Italiano di Etica e Indipendenza</i> desarrolla esta regla, vinculándola con amenazas y la necesidad de mantener registros internos y políticas de aceptación de obsequios.

Servicios distintos a la auditoría	El DL 135/2016 no contiene un listado exhaustivo de servicios prohibidos, sino más bien un enfoque basado en riesgos, pero exige que la prestación de servicios distintos de la auditoría se evalúe por su impacto en la independencia y prohíbe que el honorario de la auditoría dependa de resultados o esté condicionado por servicios distintos a la auditoría. Para Entidades de Interés Público, remite al Reglamento UE.
Extensión de amenazas / incompatibilidades a personas o entidades vinculadas (red, controladas, vinculadas al auditor)	Tanto el DL 135/2016 como el Código Ético extienden la evaluación de la independencia a familiares y relaciones personales cercanas; socios, empleados clave y la red de la firma; entidades controladas, vinculadas o asociadas al auditor.
Abstención / prohibición por concentración de honorarios (relación auditor-servicios distintos) / dependencia de honorarios	En el DL 135/2016, se incluye que la remuneración por la auditoría no debe depender del resultado de la auditoría ni estar condicionada a otros servicios prestados al auditado, sus filiales o la red. Para EIPs, el Reglamento UE 537/2014 fija límites a la concentración de honorarios en servicios distintos al de auditoría. La normativa italiana respeta esto, pero no añade límites más estrictos. El Código Ético exige transparencia sobre honorarios y servicios prestados al auditado.
Prohibición: antiguo auditor asuma cargos directivos / miembro de comisión de auditoría / órgano equivalente (cooling-off period)	El DL 135/2016 prevé que el responsable de la revisión y personas clave no asuman cargos directivos en la entidad auditada (mínimo 1 año y 2 años en el caso de EIPs).
Transposición / desarrollo del artículo 24-bis de la Directiva (independencia de auditor que actúa por cuenta de firma)	El DL 135/2016 modificó el DL 39/2010 para reforzar las normas de independencia aplicables a quienes actúan en nombre de firmas de auditoría (no solo al auditor profesional individual). El Código Ético también aplica principios de independencia para quienes actúan bajo la firma de auditoría.
Para EIPs: rotación externa / interna (opciones nacionales según Reglamento UE 537/2014)	De acuerdo con el DL 135/2016 (art. 17 modificado), la duración máxima del encargo se fija en nueve años cuando se atribuye a una sociedad de auditoría y en siete años cuando se confía a un auditor individual. Además, el encargo no puede renovarse hasta que hayan transcurrido al menos cuatro ejercicios consecutivos desde su finalización. El responsable clave de la auditoría no puede desempeñar el mismo encargo durante más de siete ejercicios consecutivos, debiendo observar un periodo de <i>cooling-off</i> de tres años. El DL 135/2016 (art. 17 modificado) también establece la prohibición de que el auditor, el socio responsable o cualquier persona con influencia significativa en la auditoría ocupe cargos directivos, de supervisión o de control en la entidad auditada durante al menos dos años tras la conclusión del encargo.
Para EIPs: ¿excepciones permitidas a la lista de servicios prohibidos (Reglamento art. 5)?	Italia no ha introducido excepciones nacionales adicionales a las prohibiciones del art. 5 del Reglamento para EIPs.
Para EIPs: ¿requisitos más estrictos nacionales al art. 5.4 (servicios prohibidos)?	No hay normas italianas más estrictas que amplíen la lista de servicios prohibidos más allá del Reglamento.
Para EIPs: ¿requisitos más estrictos para honorarios (art. 4.4 Reglamento)?	No existen disposiciones italianas que impongan límites más severos de honorarios que los ya establecidos por el Reglamento.

Bibliografía, fuentes de información y referencias legales

Accountancy Europe (2021). *Organisation of the Public Oversight of the Audit Profession in 30 European countries. State of affairs after the implementation of the 2014 EU Audit Reform*. Accountancy Europe, Brussels.

Condor, V. y Brusca, I. (dir.) (2023). *Alcance de la definición de Entidades de Interés Público (PIEs) en otros países. Ventajas e inconvenientes de un alcance ampliado*. ICAC-ADEPUC.

Ministero dell'Economia e delle Finanze. Ragioniere Generale dello Stato (s.f.). Elenco principi di revisione internazionali (ISA Italia). Disponible en: <https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/normativa/principiRevisione/elencoPrincipiInternazionali/>

Ragioneria Generale dello Stato (2023). *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*. Disponible en: https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/normativa/codice-etico/Index_old.html

Repubblica Italiana (1942). Codice Civile REGIO DECRETO 16 marzo 1942, n. 262. Gazzetta Ufficiale n.79 del 4-4-1942. Disponibile en: <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:regio.decreto:1942;262~art1!vig=>

Repubblica Italiana (2010). DECRETO LEGISLATIVO 27 gennaio 2010, n. 39. Gazzeta Ufficiale n.68 del 23-3-2010 - Suppl. Ordinario n. 58. Disponibile en: <https://www.normattiva.it/atto/caricaDettaglioAtto?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2010-03-23&atto.codiceRedazionale=010G0057&atto.articolo.numero=0&atto.articolo.sottoArticolo=1&atto.articolo.sottoArticolo1=0&qId=f07b1b0b-24a5-4023-b47a-797ab768e5f8&tabID=0.9126599046100384&title=lbl.dettaglioAtto>

Repubblica Italiana (2016). DECRETO LEGISLATIVO 17 luglio 2016, n. 136. Gazzeta Ufficiale n.169 del 21-07-2016. Disponibile en: <https://www.normattiva.it/atto/caricaDettaglioAtto?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2016-07-21&atto.codiceRedazionale=16G00151&atto.articolo.numero=0&atto.articolo.sottoArticolo=1&atto.articolo.sottoArticolo1=0&qId=ad1e616d-eb4d-4a78-baed-372e9cdbea32&tabID=0.9126599046100384&title=lbl.dettaglioAtto>

11 Luxemburgo

Glosario

CSSF	<i>Commission de Surveillance du Secteur Financier</i>
IRE	<i>Institut des Réviseurs d'Entreprises</i>
CCAP	<i>Comité Consultatif de la Profession du Commissariat aux Comptes</i>

Marco institucional

Como la mayoría de los países homólogos, el marco institucional luxemburgués combina una autoridad pública independiente para la supervisión de la auditoría con un instituto profesional que colabora en la regulación técnica y la autorregulación de la profesión.

En Luxemburgo, la supervisión pública de la profesión de auditoría está encomendada a la *Commission de Surveillance du Secteur Financier* (CSSF). La Ley de 23 de julio de 2016 sobre la profesión de auditor ("Ley de Auditoría") transpuso la Directiva 2014/56/UE y aplicó el Reglamento (UE) 537/2014, confiriendo a la CSSF la misión de supervisión pública de la auditoría (CSSF, s.f.).

En consecuencia, la CSSF asumió amplias competencias regulatorias: es responsable de la autorización de los candidatos a auditor (incluida la formación complementaria y la superación del examen de aptitud profesional), de la habilitación como auditor de cuentas o sociedad de auditoría, así como de la inscripción y registro de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría autorizados (CSSF, s.f.).

Asimismo, la CSSF lleva el registro público oficial (incluyendo auditores de terceros países), adopta las normas internacionales de auditoría, de ética profesional y de control de calidad interno aplicables, verifica el cumplimiento de la formación continua de los auditores, establece un sistema independiente de aseguramiento de la calidad (inspecciones periódicas a auditores) y gestiona el régimen de investigaciones, medidas y sanciones administrativas relativas a la actividad de auditoría (CSSF, s.f.).

La CSSF coopera activamente con otras autoridades nacionales e internacionales de supervisión de auditoría, representando a Luxemburgo en foros europeos e internacionales como el CEAOB e IFIAR. Cabe destacar que la CSSF cuenta con un Comité Consultivo de la Profesión de Auditoría (CCAP) en el que participan, junto con la CSSF, representantes del Ministerio de Justicia, Ministerio de Finanzas, Ministerio de Educación, el *Institut des Réviseurs d'Entreprises* (IRE) y del sector financiero, con la función de asesorar sobre la reglamentación de auditoría (Accountancy Europe, s.f.).

Paralelamente, la profesión está agrupada en el *Institut des Réviseurs d'Entreprises* (IRE), corporación pública de carácter profesional establecida por ley en 1984 y de afiliación obligatoria para los auditores y sociedades de auditoría en Luxemburgo (IFAC, s.f.).

Aunque el IRE no es una autoridad gubernamental, ejerce funciones de autorregulación y representación. Entre sus atribuciones destacan: defender los derechos e intereses de la profesión; emitir normas técnicas para trabajos distintos de la auditoría legal; velar por el cumplimiento de las normas profesionales y deberes de sus miembros (salvo en materia de auditorías estatutarias, cuya supervisión recae en la CSSF); supervisar que sus miembros cumplan con las obligaciones de prevención

de blanqueo de capitales; conciliar disputas entre auditores o con terceros (excepto las relacionadas con auditorías legales); y proponer iniciativas en interés de la profesión a la CSSF (IFAC, s.f.).

Asimismo, el IRE desempeña funciones delegadas o complementarias en el sistema regulatorio: por ejemplo, participa en comités técnicos de la CSSF aportando orientación técnica, administra un sistema de control de calidad por revisión por pares sobre los trabajos profesionales de sus miembros que no sean auditorías estatutarias, y ejerce la potestad disciplinaria a través de su Consejo Disciplinario independiente (IFAC, s.f.).

No obstante, la CSSF mantiene la responsabilidad última en las áreas clave de la auditoría legal (aprobación de auditores, control de calidad de auditorías, investigaciones y sanciones) (Accountancy Europe, s.f.), asegurando una supervisión pública efectiva.

Marco jurídico

El marco jurídico luxemburgués en materia de auditoría se alinea con el europeo, combinando la regulación pública (Ley de auditoría de 2016 y normativa de la CSSF) con la autorregulación profesional (estatutos y normas técnicas del IRE).

La Ley de 23 de julio de 2016 regula la profesión de auditor en Luxemburgo y adapta plenamente el marco nacional al derecho europeo. La norma transpone la Directiva 2014/56/UE, que modifica la Directiva 2006/43/CE sobre el control legal de cuentas, e implementa el Reglamento (UE) 537/2014, aplicable a la auditoría de las entidades de interés público. La Ley de Auditoría define las reglas de supervisión pública de la auditoría, las condiciones de acceso y ejercicio de la profesión y adapta la normativa interna al marco comunitario.

Además, modifica la Ley de Sociedades Mercantiles de 1915 para alinear sus disposiciones con los nuevos requisitos de auditoría. Más concretamente, el artículo 1750.1 de la Ley de Sociedades Mercantiles establece de forma expresa que toda entidad que formule cuentas consolidadas está obligada a someterlas al control de uno o varios auditores de cuentas. Adicionalmente, el artículo 1750.2 regula detalladamente cómo debe realizarse dicha auditoría, definiendo el contenido del informe de auditoría, el alcance del trabajo, las normas de auditoría aplicables (incluidas las ISA adoptadas en Luxemburgo), así como los requisitos de firma, fecha y, en su caso, la emisión de informes conjuntos.

En virtud de la Ley de auditoría de 2016 (art. 33), en Luxemburgo, la auditoría de cuentas debe realizarse siguiendo las normas internacionales adoptadas por la Comisión Europea, aunque la CSSF mantiene la facultad de emitir sus propios reglamentos para regular aquellas materias específicas que no estén cubiertas por dicha normativa europea.

En Luxemburgo, los auditores están legalmente obligados a aplicar las Normas Internacionales de Auditoría (ISA) adoptadas por la Unión Europea, así como el Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad de la IESBA. Dicha aplicación se articula conforme al Reglamento CSSF 24-02 de 2024, que declara obligatorias las ISA y el Código de Ética de la IFAC en el ordenamiento luxemburgués y los complementa mediante exigencias nacionales específicas. En particular, el citado Reglamento integra, a través de un suplemento luxemburgués de carácter obligatorio, los requisitos adicionales derivados de la Ley luxemburguesa de auditoría de 2016 y del Reglamento UE 537/2014, especialmente en materia de independencia, ética profesional y auditoría de entidades de interés público. Este enfoque garantiza una aplicación coherente y reforzada de los estándares internacionales en el marco jurídico europeo y nacional (CSSF, 2023).

La Ley de 2002 sobre contabilidad y cuentas anuales exige la auditoría legal únicamente cuando la empresa supera, durante dos ejercicios consecutivos, dos de los tres umbrales del artículo 35. Así, de acuerdo con la normativa luxemburguesa, una sociedad deberá auditar sus cuentas por un auditor externo cuando excede dos de los tres criterios siguientes durante dos ejercicios consecutivos: (i) 4,4 millones de euros de total de balance; (ii) 8,8 millones de euros de cifra de negocios neta; (iii) un promedio de 50 empleados (Guichet, 2016).

Por otro lado, cuando la sociedad cuente con más de 60 socios (deberá constituir un consejo de vigilancia formado por uno o varios auditores internos (*commissaires*) (art. 710-27 de la Ley de so-

ciudades mercantiles), lo que constituye un control interno de naturaleza estatutaria, no una auditoría legal. Al superar los umbrales que obligan a auditar las cuentas anuales, la sociedad deberá nombrar un auditor de cuentas independiente para auditar sus estados financieros, sustituyendo al auditor interno si lo hubiera. No obstante, las sociedades luxemburguesas suelen mantener la figura del *commissaire* como órgano de fiscalización interna incluso cuando no requieren un auditor externo.

Por su parte, todas las entidades de interés público (EIP) -tales como empresas con valores cotizados, entidades de crédito, aseguradoras y otras designadas por la ley- deben someterse a auditoría anual realizada por un auditor registrado, conforme a las exigencias adicionales del Reglamento (UE) 537/2014. Luxemburgo adoptó la definición europea de EIP e incluso ha considerado dentro de este ámbito a ciertos vehículos financieros, como algunos fondos de inversión u organismos que emiten valores de renta fija, dada la importancia sistémica del sector financiero local (CSSF, s.f.).

En materia de formación y acceso a la profesión, Luxemburgo ha implementado los requisitos europeos de Desarrollo Profesional Inicial (DPI) y Desarrollo Profesional Continuo (DPC) a través de la Ley de Auditoría y regulaciones nacionales. Para obtener el título de auditor de cuentas el candidato debe poseer un título universitario de nivel máster (o equivalente) y buena reputación, realizar un periodo de práctica profesional de al menos 3 años supervisado por la CSSF (bajo la tutoría de un auditor aprobado), completar una formación complementaria en legislación luxemburguesa (impartida por la Universidad de Luxemburgo) y superar un examen específico de aptitud profesional organizado por la CSSF (CSSF, s.f.).

Cumplidos estos requisitos, la CSSF otorga el título de auditor de cuentas, tras lo cual el profesional puede solicitar la aprobación que lo habilita para firmar informes de auditoría. Existen procedimientos de reconocimiento y exención para simplificar el acceso a profesionales experimentados o cualificados en el extranjero: por ejemplo, se puede convalidar parte del periodo de formación o del examen a auditores ya aprobados en otros Estados miembros, o eximir de ciertos requisitos a candidatos con larga experiencia (7 o 15 años) en finanzas, derecho o contabilidad (CSSF, s.f.).

Una vez en ejercicio, los auditores deben cumplir con la formación continua: la CSSF y el IRE establecen y monitorizan que los auditores completan al menos 120 horas de formación cada tres años (mínimo 20 horas anuales), en línea con las normas internacionales (IFAC, s.f.)

Independencia

Regulación, deber general de independencia y definición

El ordenamiento luxemburgués impone un deber estricto de independencia al auditor, considerado pilar fundamental para la credibilidad de la auditoría. La Ley de Auditoría exige expresamente que, al realizar una auditoría, el auditor y la firma de auditoría, así como cualquier persona física que pueda influir directa o indirectamente en el resultado de la auditoría, deben ser independientes de la entidad auditada, sin participar en la toma de decisiones de esta (art. 20 de la ley de auditoría).

La independencia debe mantenerse durante todo el periodo cubierto por los estados financieros auditados y el periodo de ejecución de la auditoría (CSSF, s.f.). Cualquier actividad o vínculo que menoscabe los principios de independencia profesional se considera incompatible con el ejercicio de la auditoría: la ley declara que la labor del auditor es "incompatible con cualquier actividad susceptible de menoscabar la independencia de la profesión" (CSSF, s.f.).

El mismo artículo 20 de la ley establece que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no realizarán una auditoría legal de las cuentas si existe un riesgo de autorrevisión, interés personal, representación, familiaridad o intimidación relacionado con una relación financiera, personal, comercial, laboral o de otro tipo entre la entidad auditada y el auditor (o la sociedad de auditoría), su red y cualquier persona física que pueda influir en el resultado de la auditoría legal de las cuentas, de forma que pudiera llevar a un tercero objetivo, razonable e informado a concluir, teniendo en cuenta las medidas de salvaguardia aplicadas, que la independencia del auditor o de la sociedad de auditoría se viera comprometida.

En la práctica, esto significa que el auditor no puede ejercer simultáneamente funciones que presenten un conflicto de interés (por ejemplo, poseer o tener un interés sustancial y directo en una entidad controlada, o realizar cualquier transacción con un instrumento financiero emitido, garantizado o respaldado de otro modo por una entidad controlada, salvo que se trate de intereses poseídos indirectamente a través de organismos de inversión colectiva diversificados).

Si bien la ley luxemburguesa no ofrece una definición teórica elaborada de la independencia (remitiendo a los marcos europeos), sí incorpora de forma explícita el marco conceptual de amenazas y salvaguardas establecido por la normativa de la UE. La Ley de Auditoría prohíbe aceptar o continuar un encargo de auditoría si existen amenazas a la independencia del auditor derivadas de relaciones financieras, personales, laborales o de otro tipo con el cliente (CSSF, s.f.).

En particular, el artículo 20 de la ley dispone que el auditor no realizará la auditoría si un tercero objetivo y razonable, considerando las salvaguardas aplicadas, concluyera que la independencia del auditor está comprometida (CSSF, s.f.).

Esta cláusula consagra, en términos legales, el principio central del Código de Ética: ante una amenaza insalvable a la independencia, la única respuesta aceptable es abstenerse o renunciar al trabajo de auditoría para proteger el interés público. Además, la ley requiere que el auditor se abstenga de involucrarse en la gestión o decisiones de la entidad auditada (CSSF, s.f.), reforzando el deber de imparcialidad y objetividad durante todo el encargo.

El deber general de independencia en Luxemburgo tiene carácter imperativo y conlleva obligaciones concretas para el auditor. Por un lado, exige una actitud permanente de escepticismo profesional y una evaluación proactiva de posibles conflictos de interés. La ley y la normativa CSSF (incluyendo el Código de Ética adoptado) obligan al auditor a identificar, evaluar y documentar las amenazas a su independencia en cada trabajo, así como las medidas de salvaguarda aplicadas (CSSF, s.f.).

El auditor debe dejar constancia en los papeles de trabajo de todas las amenazas significativas a su independencia y las salvaguardas implementadas para atenuarlas (CSSF, s.f.). Incumplir estas obligaciones (por ejemplo, no llevar a cabo el análisis de independencia, no documentarlo, o no declinar un trabajo cuando proceda) supone una infracción sancionable. En este sentido, la independencia del auditor en Luxemburgo no es solo un principio ético, sino un mandato legalmente exigible, cuyo quebrantamiento puede dar lugar a sanciones profesionales y administrativas.

Amenazas y salvaguardas

La Ley de auditoría de 2016 establece un régimen exhaustivo de protección de la independencia del auditor, basado en la identificación de amenazas y la implantación obligatoria de salvaguardas. En particular, el artículo 20.1 exige que los auditores y cualquier persona capaz de influir en el resultado del encargo sean independientes de la entidad auditada, tanto durante el período cubierto por los estados financieros como mientras se realiza el control legal de cuentas. El mismo artículo prohíbe expresamente la existencia de relaciones financieras, personales, comerciales, laborales o de otra índole que generen amenazas de autorrevisión, interés propio, abogacía (representación), familiaridad o intimidación, hasta el punto de que un tercero razonable pudiera concluir que la independencia está comprometida (art. 20.1.4).

El artículo 20.2 refuerza esta prohibición al impedir que el auditor, su equipo o personas estrechamente vinculadas posean intereses sustanciales o directos en la entidad, o realicen transacciones sobre instrumentos financieros emitidos o garantizados por ella. Por su parte, el artículo 20.3 obliga a documentar en los papeles de trabajo todos los riesgos significativos para la independencia y las salvaguardas aplicadas. El artículo 20.4 añade que ninguna persona sometida al régimen del artículo 20.2 puede participar ni influir en una auditoría cuando mantenga relaciones actuales o recientes que puedan generar conflicto de interés. Asimismo, el artículo 20.5 prohíbe aceptar regalos o favores, salvo que su valor sea objetivamente insignificante.

En particular, el auditor, su equipo, la firma y cualquier persona que pueda influir en el resultado de la auditoría no deben tener vínculos financieros significativos ni relaciones de negocio con la enti-

dad auditada que puedan crear un interés propio en el resultado (CSSF, s.f.). Así, se prohíbe tener participaciones o instrumentos financieros del cliente auditado (o de entidades vinculadas al cliente) excepto participaciones indirectas vía fondos diversificados (CSSF, s.f.). Igualmente, nadie del equipo auditor podrá haber mantenido relaciones laborales o de otro tipo con el cliente durante el periodo auditado que puedan suponer un conflicto (por ejemplo, haber sido directivo o empleado del cliente recientemente) (CSSF, s.f.).

El artículo 21 introduce una de las salvaguardas esenciales contra la amenaza de autorrevisión por vinculación personal futura, al establecer periodos de prohibición (*cooling-off*). De este modo, el auditor principal no puede ocupar puestos directivos relevantes en la entidad antes de transcurrido un año (dos años en el caso de entidades de interés público) desde que dejó de participar en la auditoría (art. 21.1), restricción que también se aplica a otros miembros del equipo (art. 21.2).

Antes de aceptar o renovar un encargo, el auditor debe realizar una evaluación previa y documentada del cumplimiento de los requisitos de independencia, de los riesgos existentes y de las salvaguardas aplicables, así como de sus recursos y capacidades para realizar el trabajo adecuadamente (art. 22).

Si ocurre una circunstancia sobrevenida durante la auditoría que genere una nueva amenaza (por ejemplo, una fusión que vincule al auditor con otra entidad), la normativa exige actuar con diligencia: en un plazo máximo de tres meses, el auditor debe eliminar cualquier interés o relación sobrevenida que comprometa su independencia y aplicar salvaguardas mientras tanto (CSSF, s.f.). Estas disposiciones evidencian que la independencia requiere una vigilancia continua por parte del auditor, adaptándose a cambios en las circunstancias.

El artículo 23 refuerza la independencia al prohibir que propietarios, administradores o supervisores de la firma de auditoría intervengan en la ejecución de la auditoría de cuentas de un modo que comprometa la objetividad del auditor.

Finalmente, el artículo 24 impone obligaciones organizativas encaminadas a proteger la independencia de forma estructural: procedimientos para evitar interferencias de los propietarios en el trabajo de auditoría (art. 24.1.a); mecanismos internos de control de calidad y evaluación de riesgos (art. 24.1.b); políticas de formación y competencia adecuadas (art. 24.1.c); controles sobre la externalización de funciones relevantes (art. 24.1.d); y sistemas específicos para prevenir, detectar, eliminar o gestionar amenazas a la independencia (art. 24.1.e). También exige políticas de remuneración que no incentiven la venta de servicios distintos de la auditoría al cliente auditado (art. 24.1.j), garantizando que no existan motivaciones económicas que erosionen la objetividad.

Incompatibilidades y prohibiciones

El régimen de auditoría de Luxemburgo consagra un sistema integral de salvaguarda de la independencia del auditor. A través de la combinación de incompatibilidades y prohibiciones, normas éticas internacionales incorporadas y supervisión activa por la CSSF, se busca garantizar que los auditores luxemburgueses ejerzan su función con total imparcialidad, objetividad y escepticismo profesional. Las medidas de incompatibilidad, rotación y control de honorarios se alinean con las prácticas europeas para reforzar la confianza pública en los informes de auditoría. En definitiva, el marco normativo luxemburgués, busca asegurar que la calidad e integridad de la auditoría estén protegidas por un robusto entramado institucional, jurídico y deontológico.

En Luxemburgo, las incompatibilidades y prohibiciones en materia de independencia del auditor de cuentas no se derivan únicamente del Reglamento UE 537/2014 y del Código de Ética de la IFAC, aplicable con carácter vinculante, sino que se ven reforzadas por un conjunto de normas complementarias claramente identificables: la Ley de Auditoría de 2016, que desarrolla y amplía el régimen europeo; y el Reglamento CSSF 24-02, que declara obligatorios los estándares internacionales e integra suplementos nacionales. A ello se suma la práctica supervisora de la CSSF, que contribuye a una aplicación estricta y coherente del principio de independencia.

Entre las principales restricciones se incluyen:

- **Servicios prohibidos:** En auditorías de entidades de interés público, el auditor y su firma no pueden prestar una serie de servicios distintos a la auditoría que la normativa europea considera incompatibles, tales como asesoramiento fiscal, servicios de contabilidad, consultoría de gestión que influya en los estados financieros, diseño de sistemas de control de riesgos financieros, entre otros. Luxemburgo aplica la “lista negra” de servicios prohibidos del Reglamento (UE) 537/2014 sin ampliaciones adicionales. De acuerdo con este Reglamento, el auditor debe declarar en su informe que no ha prestado servicios prohibidos de no auditoría al cliente y detallar cualquier servicio adicional permitido que sí haya prestado.
- **Duración del encargo y rotación:** Con el fin de prevenir situaciones de excesiva familiaridad entre el auditor y la entidad auditada, el marco europeo ha establecido límites temporales estrictos a la duración de los encargos de auditoría, especialmente en el caso de las entidades de interés público (EIP). En Luxemburgo, y de conformidad con el Reglamento (UE) 537/2014, el encargo de auditoría de una EIP puede renovarse anualmente, pero su duración no puede exceder de diez años consecutivos con el mismo auditor o sociedad de auditoría, tras lo cual la entidad debe proceder al cambio de auditor. No obstante, el Reglamento permite ampliar dicho plazo máximo cuando se adopten determinadas medidas destinadas a reforzar la independencia: en particular, el mandato puede prorrogarse hasta un máximo de veinte años cuando, al término del período inicial, se organice un procedimiento de licitación pública, y hasta un máximo de veinticuatro años cuando la auditoría se realice en régimen de auditoría conjunta o coauditoría, mediante la designación de más de un auditor o sociedad de auditoría para el ejercicio simultáneo del encargo. Para auditorías de entidades no EIP, la normativa luxemburguesa no impone rotación obligatoria de firma o socio, si bien se espera que los auditores apliquen las salvaguardas necesarias ante amenazas de familiaridad (por ejemplo, rotación voluntaria de socios o personal en encargos prolongados). En cualquier caso, la “inamovilidad” del auditor durante su mandato también está protegida: un auditor designado no puede ser destituido arbitrariamente antes de que finalice su período (que en las S.A. suele ser decidido por la junta general, a menudo año a año renovable). La ley dispone que los auditores solo pueden ser destituidos si concurre una causa justificada, y específicamente excluye que las discrepancias con la dirección sobre criterios contables o procedimientos de auditoría constituyan por sí mismas justa causa (CSSF, s.f.). Además, cualquier dimisión o destitución anticipada de un auditor debe notificarse a la CSSF junto con sus motivos (CSSF, s.f.), de modo que la autoridad evalúe si hubo presiones indebidas o vulneración de la independencia. Este principio de estabilidad del auditor garantiza que el profesional pueda trabajar sin temor a que sea rescindido el contrato de auditoría por emitir informes desfavorables o enfrentarse a la gestión del cliente.
- **Puertas giratorias y relaciones personales:** Similarmente, existen prohibiciones tras el encargo para evitar conflictos de interés. Un auditor de cuentas o socio clave que haya auditado una entidad no puede incorporarse como directivo, consejero o miembro del comité de auditoría de dicha entidad sino hasta pasado un período de prohibición (un año para entidades no EIP) desde que dejó de ser su auditor (CSSF, s.f.). Por ejemplo, bajo los preceptos de la Ley de Auditoría de 2016 y el Reglamento 24-02 de la CSSF, un socio auditor de un banco no podrá aceptar un puesto de alta dirección en ese banco hasta transcurridos (al menos) dos años tras finalizar la auditoría, y lo mismo aplica recíprocamente: se prohíbe que personal directivo importante de la entidad auditada pase a trabajar para la firma de auditoría en posiciones relacionadas con la auditoría del mismo cliente dentro de ese lapso. Esta cuarentena obligatoria pretende prevenir que el auditor cambie de rol inmediatamente y ponga en duda la objetividad de sus auditorías pasadas o futuras. Sumado a lo anterior, la ley y el código prohíben que el auditor o su equipo tengan vínculos familiares cercanos con la dirección del cliente (p.ej., auditar a una empresa donde su cónyuge ocupa un cargo financiero sería incompatible). En definitiva, se busca eliminar cualquier relación -profesional, financiera, laboral o personal- que pueda comprometer la independencia del auditor, incluso en apariencia.
- **Otras incompatibilidades profesionales:** El régimen luxemburgués establece que la actividad de auditor no puede ejercerse concurrentemente con actividades que conlleven pérdida de independencia o de ética. Por ejemplo, el auditor no puede participar en la preparación de la contabilidad ni en la elaboración de los estados financieros del cliente auditado cuando ello comprometa su independencia. En el caso de entidades de interés público, dicha participación

está prohibida de forma absoluta por el artículo 5 del Reglamento (UE) 537/2014. Para entidades no EIP, la normativa luxemburguesa admite únicamente un asesoramiento contable puntual y accesorio, siempre que el auditor no asuma funciones de gestión, que la responsabilidad permanezca íntegramente en la dirección del cliente, que no se genere una amenaza significativa de autorrevisión y que dichas amenazas y salvaguardas se documenten adecuadamente. La prestación recurrente de servicios contables o la preparación de estados financieros por el auditor se consideran incompatibles incluso en entidades no EIP, conforme a la Ley de Auditoría de 2016 y al Código de Ética de la IFAC, aplicable en Luxemburgo bajo la supervisión de la CSSF. Estas restricciones se extienden a nivel de la red de la firma de auditoría: ninguna firma de la misma red internacional del auditor puede asumir funciones que el auditor tiene prohibidas en el cliente, y la independencia debe evaluarse considerando también relaciones de negocio o financieras de otras empresas del grupo del auditor con la entidad auditada (CSSF, s.f.).

El cumplimiento de estas normas es objeto de control tanto en las inspecciones de calidad de la CSSF como en las revisiones internas de las firmas.

El Cuadro 19. Exclusiones (incompatibilidades) proporciona un resumen de las exclusiones establecidas por la ley de Auditoría de Luxemburgo.

/// CUADRO 19 Exclusiones (incompatibilidades) Luxemburgo

Motivo de exclusión	Base legal	Aplica a:
Ejercer una actividad asalariada salvo en una firma de auditoría.	Art. 19.2 Arts. 20.1 y 20.4.	Auditor individual. Se extiende a familiares y personal clave solo cuando sus relaciones generan una amenaza a la independencia apreciable por un tercero objetivo.
Tener relaciones financieras, personales, comerciales, laborales u otras que comprometan la independencia.	Arts. 20.1 y 20.2	Auditor individual y Sociedades de auditoría. También a todas las personas que puedan influir directa o indirectamente en la auditoría, a la red del auditor y a las personas estrechamente vinculadas, siempre que sus relaciones financieras, personales, comerciales o laborales puedan comprometer la independencia desde la perspectiva de un tercero objetivo.
Tener intereses financieros sustanciales y directos en la entidad auditada o sus instrumentos financieros.	Art. 20.2	Auditor individual, Sociedades de auditoría, socios, empleados y personas estrechamente vinculadas.
Participar en auditorías si se ha tenido una relación reciente con la entidad auditada (empleo, negocio).	Art. 20.4	Auditor, Sociedad de auditoría, socios, personal del equipo auditor, otras personas que participen en el encargo y las personas estrechamente vinculadas, cuando exista una relación laboral, comercial o similar que pueda comprometer la independencia de la auditoría de cuentas.
Aceptar regalos o favores de la entidad auditada, salvo si su valor es insignificante.	Art. 20.5	Auditor, firma de auditoría, socios, personal del equipo auditor, otras personas que participen en el encargo y las personas estrechamente vinculadas acepten regalos o favores de la entidad auditada o de entidades relacionadas, salvo cuando su valor sea objetivamente insignificante o despreciable, conforme al criterio de un tercero razonable e informado.

Honorarios

La normativa luxemburguesa también se preocupa de que la relación económica entre auditor y cliente no erosione la independencia. En primer término, se prohíben expresamente los honorarios contingentes o condicionados al resultado de la auditoría: estos no pueden depender de la prestación de servicios adicionales al cliente ni de resultados deseados, sino que deben fijarse en función del alcance del trabajo y del nivel de esfuerzo requerido. Así lo establece el artículo 20.3 de la ley, al indicar que esta práctica afecta a la objetividad e independencia del auditor y debe evitarse.

Asimismo, está vetado cualquier tipo de pago o beneficio que suponga un incentivo indebido para el auditor. Por ejemplo, no se permite que una firma de auditoría ofrezca bonificaciones a un socio basadas en la venta de servicios de consultoría al mismo cliente auditado. En esa línea, el artículo 24.1.j de la ley exige que las sociedades de auditoría establezcan políticas de remuneración internas que garanticen la calidad del trabajo de auditoría y estén libres de conflictos: los ingresos procedentes de servicios distintos de la auditoría prestados a un cliente no deben influir en la evaluación del desempeño ni en la remuneración de quienes participan o pueden influir en el trabajo de auditoría.

Esta regla, introducida con la reforma, pretende eliminar el incentivo perverso de vender servicios lucrativos al cliente a costa de la objetividad en la auditoría. En esa misma línea, si los honorarios derivados de un único cliente representan una proporción muy elevada de los ingresos totales del auditor –una situación que refleja dependencia económica–, el auditor debe evaluar el riesgo que esto supone para su independencia, documentarlo e implementar medidas de salvaguardia. Si no puede garantizarse la independencia, debe incluso renunciar al encargo. En el caso de entidades de interés público, el artículo 20.6 obliga a comunicar esta situación al comité de auditoría de la entidad y a la autoridad de supervisión si los ingresos de un cliente superan el 15% de los ingresos totales del auditor durante dos ejercicios consecutivos.

Además, el artículo 27 refuerza esta postura al establecer que los honorarios fijados para la auditoría legal no pueden estar condicionados ni verse influidos por otros servicios prestados al cliente auditado y en ningún caso pueden tener carácter condicional.

Por último, regalos, atenciones o favores del cliente al auditor están estrictamente limitados: ni el auditor, ni los miembros de su equipo ni personas vinculadas pueden solicitar ni aceptar obsequios o ventajas, salvo que su valor sea insignificante o claramente despreciable, tal como lo exige el artículo 20(5). Esto evita que atenciones costosas generen compromisos o afecten la objetividad del auditor.

Cabe señalar, además, que la ley luxemburguesa no incorpora ninguna “regla 1:1” que limite los honorarios de servicios no relacionados con la auditoría a un máximo equivalente a los honorarios de auditoría, como ocurre en otros marcos regulatorios. La omisión de esta restricción indica que el legislador ha optado por abordar el riesgo económico desde la perspectiva de la transparencia, las medidas de salvaguarda y la intervención del comité de auditoría, sin imponer un tope absoluto en términos cuantitativos.

Entidades de Interés Público

La auditoría financiera en Luxemburgo, y en particular la relativa a las entidades de interés público (EIP), se articula sobre un marco normativo robusto que combina el Derecho de la Unión Europea con una regulación nacional y supervisora especialmente desarrollada. El régimen aplicable tiene como eje central la Ley luxemburguesa de 23 de julio de 2016 relativa a la profesión de auditoría, que transpone la Directiva 2014/56/UE e implementa directamente el Reglamento (UE) 537/2014, y se completa con las disposiciones reglamentarias y orientaciones de la *Commission de Surveillance du Secteur Financier* (CSSF), autoridad que ejerce la supervisión pública plena de la auditoría legal en Luxemburgo.

En este contexto, todas las entidades calificadas como EIP están obligadas a someter sus cuentas anuales –y, en su caso, consolidadas– a una auditoría legal realizada por un auditor o sociedad de auditoría debidamente registrados y sujetos a supervisión pública. Luxemburgo adopta como punto de partida la definición europea de entidad de interés público (EIP) establecida en el artículo 2.13 de la Directiva 2006/43/CE, en su versión modificada por la Directiva 2014/56/UE. En virtud de dicha definición, tienen la consideración de EIP las entidades cuyos valores estén admitidos a negociación en un mercado regulado de la Unión Europea, las entidades de crédito y las empresas de seguros, así como cualesquiera otras entidades que el legislador nacional designe como tales en atención a la naturaleza de su actividad, su dimensión o su relevancia sistémica. No obstante, atendiendo a las características específicas de su sistema financiero, la normativa luxemburguesa y su aplicación supervisora han permitido incluir dentro de este perímetro a determinados vehículos financieros relevantes, como algunos fondos de inversión u organismos emisores de valores de renta fija, cuando su actividad o dimensión justifica un tratamiento reforzado. Esta ampliación funcional del concepto de

EIP refleja la importancia sistémica del sector financiero luxemburgués y la necesidad de garantizar un elevado nivel de confianza en la información financiera publicada (CSSF, s. f.).

La auditoría de las EIP en Luxemburgo se encuentra sujeta a exigencias adicionales y reforzadas derivadas del Reglamento (UE) 537/2014, en particular en materia de independencia, rotación de auditores, limitación de servicios distintos de la auditoría, control de honorarios y supervisión pública intensificada. Estas exigencias se integran en el ordenamiento luxemburgués bajo la autoridad de la CSSF, configurando un régimen coherente con el Derecho de la Unión y adaptado al peso estructural del sector financiero nacional.

En materia de independencia, el régimen aplicable a las EIP se apoya en un marco legal y deontológico especialmente estricto. El artículo 20 de la Ley de Auditoría de 2016 exige que el auditor, la firma de auditoría y cualquier persona que pueda influir en el encargo mantengan una independencia plena durante el período auditado y a lo largo del proceso de auditoría, prohibiendo expresamente la concurrencia de amenazas de autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad e intimidación. Este principio general se ve reforzado por reglas específicas aplicables a las EIP. Así, el artículo 21 introduce períodos de prohibición (cooling-off), en virtud de los cuales los antiguos responsables de la auditoría no pueden asumir cargos directivos en la entidad auditada hasta transcurridos dos años en el caso de EIP. De forma simétrica, tampoco puede incorporarse al equipo auditor personal directivo procedente del cliente sin respetar dichos períodos. Asimismo, el personal del equipo de auditoría –no socios– que participe en la auditoría de una EIP y que posteriormente obtenga la condición de auditor aprobado, no podrá asumir cargos de dirección en la entidad auditada hasta que haya transcurrido al menos un año desde su participación en la auditoría (CSSF, s. f.).

En cuanto a la rotación y duración del encargo, Luxemburgo sigue de forma estricta el régimen establecido en el Reglamento (UE) 537/2014. El auditor o la sociedad de auditoría pueden ser renovados anualmente, si bien la duración máxima del encargo no puede exceder de diez años, de conformidad con el Reglamento (UE) 537/2014. Dicho período puede ampliarse hasta veinte años mediante la organización de un procedimiento de licitación pública, o hasta veinticuatro años cuando la auditoría se realice de forma conjunta por más de un auditor o sociedad de auditoría, sin que la legislación luxemburguesa haya introducido disposiciones adicionales o específicas más allá de las previstas por el propio Reglamento europeo. Por lo que respecta a la rotación interna, los socios clave que participan en la auditoría de una entidad de interés público deben rotar tras siete años consecutivos, quedando sujetos a un período de prohibición de tres años antes de poder volver a intervenir en la auditoría de la misma entidad. Este régimen, establecido directamente por el Reglamento (UE) 537/2014, resulta más estricto que el previsto en el Código de Ética de la IFAC, sin que la normativa luxemburguesa haya introducido restricciones adicionales respecto de las previstas en el propio Reglamento europeo (KPMG, s. f.).

En relación con los servicios distintos de la auditoría, Luxemburgo aplica íntegramente la denominada lista negra del Reglamento europeo, que prohíbe, entre otros, la prestación de servicios de contabilidad, diseño e implantación de sistemas de control interno y de información financiera, valoración, servicios actuariales, auditoría interna, funciones de gestión y contratación de personal para las EIP. A estas prohibiciones se suman las derivadas del Código de Ética y del marco nacional de independencia, que refuerzan la prevención de influencias indebidas mediante la prohibición de relaciones financieras y personales inapropiadas, la aceptación de regalos no insignificantes o cualquier forma de participación del auditor en decisiones de gestión, prohibiciones que se extienden al conjunto de la red del auditor.

Finalmente, la normativa luxemburguesa refuerza de manera específica el control de los honorarios. El artículo 20.3 de la Ley de Auditoría prohíbe los honorarios contingentes, mientras que el artículo 24.1.j impide cualquier sistema de incentivos vinculado a la venta de servicios de consultoría. Asimismo, se aplica el límite europeo del 70 % sobre los honorarios medios de auditoría de los tres últimos ejercicios para los servicios de no auditoría prestados a EIP, con el fin de evitar situaciones de dependencia económica excesiva. Adicionalmente, cuando los ingresos procedentes de un cliente EIP superan el 15 % de los ingresos totales del auditor durante dos ejercicios consecutivos, el auditor está obligado a comunicarlo tanto al comité de auditoría como a la CSSF, reforzando así la transparencia y el control supervisor (art. 20.6).

/// CUADRO 20 Resumen Luxemburgo

Ítem	
¿Se define independencia?	Se afirma que el auditor debe ser independiente tanto de la entidad auditada como de las partes relacionadas, pero no se define.
¿Se hace referencia explícita a una independencia de hecho y de apariencia?	Indirectamente, al abordar la independencia desde la perspectiva de un "tercero objetivo, razonable e informado", lo cual introduce una evaluación externa (aparición) además de la interna (de hecho) (art. 20 de la ley).
Periodo durante el que se requiere que el auditor sea independiente	Durante el periodo cubierto por los estados financieros a auditar, y el periodo en el que se lleva a cabo la auditoría de cuentas (art. 20.1 de la ley).
¿Se hace una relación de los distintos tipos de factores de los que proceden las posibles amenazas a la independencia (autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación)?	Sí, el artículo 20.1 menciona expresamente los cinco tipos de amenazas que pueden comprometer la independencia del auditor (autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad, e intimidación).
¿Se establece la obligación de identificar y evaluar las amenazas a la independencia y del establecimiento de medidas de salvaguarda?	Sí, el artículo 22 establece que, antes de aceptar o renovar una auditoría, el auditor debe i) Verificar si cumple con los requisitos de independencia, ii) Evaluar si existen riesgos que afecten su independencia, y iii) Documentar las medidas de salvaguarda aplicadas para mitigar dichos riesgos.
Aparte de incompatibilidades concretas ¿se establece el principio general consistente en que el "auditor legal o la sociedad de auditoría no realizarán una auditoría legal si existe riesgo de autocontrol, interés propio, parcialidad, familiaridad o intimidación debido a una relación financiera, personal, de negocios, laboral o de otro tipo entre el auditor legal, la sociedad de auditoría, su red y toda persona física en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal, y la entidad auditada, como resultado del cual un tercero objetivo, razonable e informado pueda llegar a la conclusión, teniendo en cuenta las salvaguardias aplicadas, de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida" (art. 22.1 Directiva)?	Sí, el Artículo 20 reproduce casi literalmente el principio general del artículo 22.1 de la Directiva Europea, indicando que no debe realizarse un control legal de cuentas si existe un riesgo derivado de una relación financiera, personal, comercial, laboral u otra entre el auditor (y su red) y la entidad auditada que podría llevar a un tercero objetivo a concluir que la independencia está comprometida
Regulación concreta en caso de amenaza por interés financiero (Ej. Directiva art. 22.4.a) y b))	Los artículos 20.2 y 20.4 regulan específicamente que el auditor y su red deben abstenerse de tener un interés sustancial y directo en la entidad auditada. No pueden poseer instrumentos financieros de la entidad auditada, salvo a través de vehículos colectivos diversificados.
Ídem por amenaza por relación laboral, comercial o de otra índole (Ej. Directiva art. 22.4.c).	El artículo 20.4 también regula este aspecto, prohibiendo que personas que hayan tenido relaciones laborales, comerciales u otras con la entidad auditada participen en el control legal de cuentas si estas relaciones pudieran generar un conflicto de intereses real o percibido.
Abogacía	Se utiliza " <i>représentation</i> " para referirse a ella. Se encuentra en el listado de riesgos del Artículo 20.1 como causa para no aceptar la auditoría cuando pueda comprometer la independencia.
Regulación sobre obsequios	El artículo 20.5 establece que los auditores no deben aceptar regalos ni favores, salvo que su valor sea considerado insignificante o despreciable por un tercero objetivo y razonable.
Regulación sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría	En el Artículo 20.6 se indica que, en caso de fusiones o adquisiciones, debe evaluarse si la prestación previa de servicios distintos a la auditoría compromete la independencia, y deben tomarse medidas para cesar tales relaciones si fuera necesario.

Extensiones de las amenazas (o incompatibilidades) a personas o entidades vinculadas con el auditor (Directiva, art. 22.1 (tercer párrafo))	La normativa luxemburguesa adopta un enfoque amplio de extensión de las amenazas a la independencia, al proyectar las incompatibilidades no solo sobre el auditor individual, sino también sobre la firma, su red, las personas que pueden influir directa o indirectamente en la auditoría y las personas estrechamente vinculadas, abarcando relaciones directas e indirectas de diversa naturaleza (art. 20). Este régimen se refuerza con restricciones posteriores al cese de funciones destinadas a evitar conflictos de intereses derivados de situaciones de puerta giratoria entre auditor y entidad auditada (art. 21).
Abstención (prohibiciones) por concentración de honorarios percibidos de una misma entidad auditada (ejemplo Art. 25 LAC, Art 4.3 Reglamento UE 537/2014)	El Artículo 25(4) y otros artículos sobre organización de trabajos regulan la trazabilidad y control de los honorarios, aunque la mención específica al límite del 15% de ingresos de un solo cliente (como en el Art. 4.3 del Reglamento) debe contrastarse con el Reglamento directamente.
Prohibición: periodo en el que se prohíbe que el antiguo auditor respecto de la entidad que auditaba: i) asuma cargos directivos, ii) sea nombrado en el comité de auditoría u órgano que desempeñe funciones equivalentes y iii) no sea nombrado miembro no ejecutivo del órgano administrativo o de supervisión de la entidad auditada (ej. Directiva, art. 22.bis, 1 año, 2 años para EIP).	El Artículo 21.1 establece un periodo de 1 año, y 2 años para Entidades de Interés Público (EIP), durante el cual el auditor no puede asumir un cargo directivo, formar parte del comité de auditoría, o ser miembro no ejecutivo del órgano de administración o supervisión. De forma recíproca, la norma impide que personal directivo relevante de la entidad auditada se incorpore a la firma de auditoría en posiciones vinculadas a la auditoría del mismo cliente durante ese periodo, evitando situaciones de "puerta giratoria" que comprometan la independencia.
Normativa que transpone y desarrolla el artículo 24bis de la Directiva 2006/43/UE modificado Directiva 2014/56/UE (Independencia y objetividad de los auditores legales que realizan la auditoría legal en nombre de las sociedades de auditoría)	La Ley de 23 de julio de 2016 transpone dicha Directiva,, en especial a través de sus artículos 19, 20, 23 y 24, que regulan la organización interna, la independencia, la gobernanza y los sistemas de control de calidad de auditores y sociedades de auditoría, y se desarrolla ulteriormente mediante la normativa de la CSSF y las normas profesionales del IRE.
Para las Entidades de Interés Público, indica las opciones que ha escogido la normativa nacional dentro de las permitidas por el Reglamento (UE) 537/2014 sobre rotación externa e interna	Para las Entidades de Interés Público, Luxemburgo aplica directamente el Reglamento (UE) 537/2014, complementado por la Ley de Auditoría de 23 de julio de 2016 y la supervisión de la CSSF, sin introducir requisitos más estrictos en materia de rotación. En consecuencia, mantiene una duración máxima del mandato de 10 años, prorrogable hasta 20 años mediante licitación pública o hasta 24 años en régimen de coauditoría, y exige la rotación interna de los socios clave tras siete años, con un periodo de enfriamiento de tres años, conforme a las opciones previstas por el propio Reglamento europeo.
Para las EIP: ¿Contiene excepciones a la lista de servicios prohibidos del art. 5º Reglamento UE 537/2014?	No, ni la ley ni el RCSSF mencionan excepciones específicas a la lista del artículo 5 del Reglamento.
Para las EIP: ¿Ha introducido requisitos más estrictos en virtud del art. 5.4 del Reglamento UE 537/2014 sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría que no sean los servicios prohibidos del art. 5.1?	No, la ley de auditoría no estableció límites sobre servicios prohibidos más restrictivos que los previstos en la UE.
Para las EIPs: ¿Ha introducido requisitos más estrictos para los honorarios en virtud del art. 4.4 del Reglamento UE 537/2014?	No, la ley de auditoría no estableció límites de honorarios más restrictivos que los previstos en la UE.

Referencias

Accountancy Europe (2021), Organisation of the public oversight of the Audit profesión in 30 European countries. Accesible en: <https://www.accountancyeurope.eu/publications/organisation-of-the-public-oversight-of-the-audit-profession-in-30-european-countries-2021>

Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF)(s.f.). Public Oversight of the Audit Profession. Accesible en: <https://www.cssf.lu/en/public-oversight-of-the-audit-profession>

Guichet (2016). Overseeing a limited liability company (SARL). Accesible en: <https://guichet.public.lu/en/entreprises/gestion-juridique-comptabilite/gestion/sarl/surveiller.html>

IFAC (s.f.), Institut des Réviseurs d'Entreprises- Luxembourg. Accesible en: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/institut-des-r-viseurs-dentreprises>

KPMG (2016). Shedding light on EU Audit Legislation. Accesible en: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/ie-shedding-light-on-eu-audit-legislation.pdf>

Referencias legales

Unión Europea

Directiva 2014/56/UE sobre la auditoría de las cuentas anuales y consolidadas.

Reglamento (UE) n.º 537/2014 sobre requisitos específicos relativos a la auditoría de las entidades de interés público (EIP).

Luxemburgo

Ley de 23 julio de 2016 relativa a la profesión del auditor de cuentas (Versión consolidada a 01/01/2023). Accesible en: <https://legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/2016/07/23/n8/jo>

Ley de 10 de agosto de 1915, relativa a las sociedades mercantiles. (Versión consolidada a 02/03/2025). Accesible en: https://legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/1915/08/10/n1/consolide/20250302#titre_ier

Ley de 19 de diciembre de 2002 relativa al Registro Mercantil, así como a la contabilidad y a las cuentas anuales de las empresas, y por la que se modifican otras disposiciones legales. Accesible en: <https://legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/2002/12/19/n1/jo#intituleAct>

Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF)(2019). CSSF Circular 19/717 on the application of the Law of 23 July 2016 concerning the audit profession.

Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF) (2024). Règlement CSSF N.º 24-02 du 26 janvier 2024 relatif à l'adoption des normes d'audit dans le domaine du contrôle légal des comptes dans le cadre de la loi du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit ; et à l'adoption des normes relatives à la déontologie et à la gestion de la qualité dans le cadre de la loi du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit.

12 Países Bajos

Glosario

AA	Consultor contable-administrativo (<i>Accountant-administratieconsulent</i>)
AFM	Órgano de Supervisión de los Auditores en los Países Bajos (<i>Autoriteit Financiële Markten</i>)
Bta	Decreto sobre la Supervisión de las Organizaciones de Auditores que aplica y desarrolla la Ley Wta (<i>Besluit toezicht accountantsorganisaties</i>)
NBA	Organismo profesional de los contadores y auditores en los Países Bajos (<i>Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants</i>)
NV COS	Requisitos adicionales sobre control y otras normas (<i>Nadere voorschriften controle- en overige standaarden</i>)
NVKS	Requisitos adicionales para los sistemas de calidad (<i>Nadere voorschriften kwaliteitssystemen</i>)
RA	Contador público (<i>Registeraccountant</i>)
VAO	Reglamento sobre las organizaciones de auditores (<i>Verordening accountantsorganisaties</i>)
VGBA	Reglamento sobre normas de conducta y profesionales de los contables (<i>Verordening gedrags- en beroepsregels accountants</i>)
Explicación del Reglamento VGBA	Explicación del Reglamento sobre normas de conducta y profesionales de los contables (<i>Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants, VGBA</i>)
ViO	Reglamento sobre la Independencia de los Auditores en los Encargos de Aseguramiento (<i>Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten</i>)
Explicación del Reglamento ViO	Explicación del Reglamento sobre la independencia de los auditores en los encargos de aseguramiento (<i>Toelichting bij de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten, ViO</i>)
Ejemplos de aplicación del Reglamento ViO	Guía Práctica 1131 de la NBA: Ejemplos de aplicación del Reglamento ViO (<i>NBA-handreiking 1131: Voorbeelden toepassing van de Verordening inzake de onafhankelijkheid (ViO) van accountants bij assurance-opdrachten</i>)
Wab	Ley sobre la profesión de auditor/contable (<i>Wet op het accountantsberoep</i>)
WFT	Ley de supervisión financiera (<i>Wet op het financieel toezicht</i>)
Wta	Ley de Supervisión de las Organizaciones de Auditores (<i>Wet toezicht accountantsorganisaties</i>)

Introducción

Marco institucional

En los Países Bajos, la supervisión de los auditores está a cargo de la Autoridad de los Mercados Financieros (*Autoriteit Financiële Markten*, en adelante AFM¹⁹), también conocida en inglés como *Authority for Financial Markets*. El Consejo Ejecutivo de la AFM está compuesto por dos miembros, con un cargo a tiempo completo en la AFM. A los miembros del Consejo no se les permite desempeñar un cargo en una firma de auditoría. Otras actividades de los miembros del Consejo solo pueden aceptarse si el Consejo de Supervisión no presenta objeciones. Los miembros del Consejo son nombrados por el Ministro de Finanzas, sobre la base de una propuesta no vinculante del Consejo de Supervisión de la AFM.

El Consejo de Supervisión está compuesto por cuatro miembros. Es responsable de vigilar que las funciones de la AFM sean desempeñadas adecuadamente por el Consejo Ejecutivo, respetando la legislación aplicable y los principios de buen gobierno.

El presupuesto de la AFM es evaluado y aprobado por el Ministro de Finanzas. Todas las actividades de supervisión de la AFM se financian mediante tasas impuestas a las firmas bajo supervisión. Las tasas aplicadas a los auditores legales y a las firmas de auditoría son determinadas por el Ministro de Finanzas, tras consultar con el Panel Asesor, que incluye representantes de organismos profesionales. Existen tasas diferenciadas para la entrada en el mercado y para las actividades anuales de supervisión. Los principales factores para determinar el importe de las tasas anuales son una proporción de la facturación de la firma de auditoría derivada de auditorías de entidades no EIP y EIP.

La AFM publica un informe anual disponible en su sitio web. También se ofrece un informe resumido en inglés. El informe anual incluye información sobre los resultados de las actividades de la AFM, detalles de los resultados de las inspecciones de firmas individuales, una evaluación global de dichos resultados en relación con años anteriores y las decisiones sobre sanciones. Las decisiones sobre sanciones se publican con identificación nominal.

Por otro lado, el organismo profesional de los contadores y auditores en los Países Bajos es el Instituto Real Neerlandés de Auditores de Cuentas (*Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants*, en adelante NBA²⁰), también conocido en inglés como *Royal Netherlands Institute of Chartered Accountants*.

La Ley de Supervisión de las Organizaciones de Auditores (*Wet toezicht accountantsorganisaties*, en adelante Wta), introduce la supervisión pública por parte de la AFM sobre las entidades de auditoría que emiten informes de auditoría relevantes para los mercados de capitales neerlandeses. Desde el 1 de octubre de 2006, las firmas de auditoría necesitan una licencia de la AFM para realizar auditorías legales en los Países Bajos.

En los Países Bajos se permite a dos tipos de auditores realizar auditorías legales: el consultor contable-administrativo (*accountant-administratieconsulent*, en adelante AA) y el contador público (*registeraccountant*, en adelante RA), ambos inscritos en la NBA. La NBA es un ente de derecho público, designado por el gobierno para representar los intereses generales de las profesiones AA y RA, y está obligada por ley a velar por el correcto ejercicio de la profesión.

Solo puede realizar auditorías legales en los Países Bajos el auditor que esté inscrito en la NBA y que, además, figure en la lista de firmas de auditoría con licencia de la AFM.

Marco jurídico

La profesión contable en los Países Bajos está regulada en dos leyes, la Wta y la Ley sobre la profesión de auditor/contable (*Wet op het accountantsberoep*, en adelante Wab).

19 Sitio web: www.afm.nl

20 Sitio web: <https://www.nba.nl/>

La transposición de la Directiva 2006/43/CE al ordenamiento jurídico neerlandés se llevó a cabo mediante el Wta, el Decreto sobre la Supervisión de las Organizaciones de Auditores que aplica y desarrolla dicha Ley (*Besluit toezicht accountantsorganisaties*, en adelante Bta), otras normas complementarias como la Wab y regulaciones de independencia como el Reglamento sobre la Independencia de los Auditores en los Encargos de Aseguramiento²¹ (*Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten*, en adelante ViO).

Respecto a la reforma de la Unión Europea de 2014 (Directiva 2014/56/UE y Reglamento (UE) n.º 537/2014), se aplica en Países Bajos principalmente mediante la aplicación directa del Reglamento y mediante modificaciones de la Wta y del Bta, así como ajustes en la normativa NBA, entre ellos:

- ViO.
- Reglamento sobre normas de conducta y profesionales de los contables (*Verordening gedrags- en beroepsregels accountants*, en adelante VGBA).
- Reglamento sobre las organizaciones de auditores (*Verordening accountantsorganisaties*, en adelante VAO²²).
- Requisitos adicionales para los sistemas de calidad (*Nadere voorschriften kwaliteitssystemen*, en adelante NVKS).
- Requisitos adicionales sobre control y otras normas (*Nadere voorschriften controle- en overige standaarden*, en adelante NV COS).

Por otro lado, la NBA publica documentos interpretativos oficiales que acompañan a los reglamentos ViO y VGBA. Se trata de:

- Explicación del Reglamento sobre la independencia de los auditores en los encargos de aseguramiento (*Toelichting bij de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten*, ViO).
- Explicación del Reglamento sobre normas de conducta y profesionales de los contables (*Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants*, VGBA).

Además, la NBA publica ejemplos de aplicación del ViO en su Guía Práctica 1131:

- Guía Práctica 1131 de la NBA: Ejemplos de aplicación del Reglamento ViO (*NBA-handreiking 1131: Voorbeelden toepassing van de Verordening inzake de onafhankelijkheid (ViO) van accountants bij assurance-opdrachten*).

Es importante destacar que el proyecto de ley neerlandés "Wijzigingswet accountancysector" persigue mejorar la calidad de las auditorías legales de estados financieros o cuentas anuales realizadas por auditores externos. Asimismo, implementa la respuesta del gobierno al informe del Comité sobre el Futuro del Sector Contable (Documentos Parlamentarios II 2019/20 33977, n.º 29). Este proyecto de ley introduce modificaciones en Wab, Wta y la Ley Disciplinaria de Contadores (*Wet tuchtrechtspraak accountants*).

El proyecto de ley fue adoptado por el Senado el 7 de octubre de 2025. Está por determinar si la ley podrá entrar en vigor el 1 de enero de 2026.

Independencia

Regulación, deber general de independencia y definición

La regulación sobre independencia está contenida en la Wta, Bta, ViO, Explicación del Reglamento ViO y Ejemplos de aplicación del Reglamento ViO.

21 Aunque ViO utiliza el término "encargo de aseguramiento", dicha categoría incluye expresamente las auditorías de información financiera, dado que, conforme al Artículo 1 de la ViO en relación con el Artículo 1 del VGBA, un encargo de aseguramiento es todo servicio profesional en el que el auditor formula una conclusión destinada a incrementar la confianza del usuario en la información evaluada.

22 Existe una nueva *Verordening accountantsorganisaties* 2025.

No se define de manera explícita la independencia. Sin embargo, la Wta indica que la firma de auditoría (artículo 19) y el auditor (artículo 25a) deben ser independientes de la entidad auditada y no participar en su toma de decisiones.

Por su parte, en el artículo 3 del ViO se indica que el auditor responsable en última instancia garantiza que la tarea de aseguramiento se lleve a cabo de forma independiente (3.1). Asimismo, indica que un auditor no deberá mantener una relación con la dirección de la empresa auditada o un tercero relacionado si dicha relación amenaza el desempeño independiente de un trabajo de aseguramiento (3.4) y que el contable deberá asegurarse de que el desempeño independiente de un trabajo de aseguramiento no se vea comprometido por el hecho de que el contable mantenga una relación personal cercana con la dirección de la empresa auditada o un tercero relacionado (3.5).

La independencia es necesaria en esencia y en apariencia (artículo 3.2 del ViO). El artículo 3 de la *Explicación del Reglamento ViO* se refiere a que la apariencia de independencia significa la ausencia de hechos y circunstancias que sean tan significativos que un tercero objetivo, razonable e informado concluiría –sopesando todos los hechos, circunstancias y cualquier medida aplicada– que el desempeño independiente de un trabajo de aseguramiento está amenazado.

Los artículos 19 y 25a de la Wta explicitan que la independencia se exige durante el periodo al que se refieren los estados financieros a auditar y mientras se realiza la auditoría. El artículo 3.3 del ViO se refiere en el mismo sentido al periodo durante el que se requiere independencia.

Amenazas y salvaguardas. Incompatibilidades y prohibiciones

En cuanto a los distintos tipos de factores de los que proceden las posibles amenazas a la independencia, en el artículo 1 del ViO se define el término “amenaza” como un riesgo inaceptable de que un trabajo de aseguramiento no se realice de forma independiente debido al interés propio, la autorrevisión, la abogacía, la familiaridad o la intimidación.

En el artículo 6 de la *Explicación del Reglamento ViO* se establece la obligación del auditor de identificar y evaluar las amenazas a su independencia. En concreto, se señala que:

«Para garantizar que un encargo de aseguramiento se realice de manera independiente, el auditor responsable aplica un marco de evaluación. Este marco obliga al auditor a identificar y valorar las circunstancias que podrían constituir una amenaza para la independencia en la ejecución del encargo».

En el mismo artículo 6 se establece, además, que: *«Si el auditor responsable constata que existe una amenaza, no puede ejecutar el encargo de aseguramiento sin más y, cuando sea posible, adopta con diligencia las medidas necesarias. Una medida constituye una salvaguarda adecuada si logra que la ejecución independiente del encargo ya no se vea efectivamente amenazada y, por tanto, el encargo pueda realizarse de forma independiente.»*

De este modo, el texto reconoce expresamente la obligación de establecer medidas de salvaguarda para eliminar o reducir las amenazas a la independencia, así como la prohibición de realizar la auditoría si existe un riesgo para la independencia. A la regulación concreta en caso de amenaza por interés financiero, relación laboral, comercial o de otra índole y la regulación sobre obsequios, se refiere la Bta en sus artículos 30a, 30b, 30c y 30d.

En lo que al artículo 30a se refiere, en primer lugar, establece dos prohibiciones (en el sentido de incompatibilidades): (a) La firma de auditoría no puede poseer ni disfrutar de un interés material o financiero en la entidad auditada; (b) Tampoco puede comprar o vender instrumentos financieros emitidos, garantizados o apoyados por esa entidad. En segundo lugar, se refiere a que la prohibición anterior no se aplicará si se aplica la excepción a que se refiere el párrafo segundo del artículo 22 de la Directiva, que exceptúa a intereses que se posean de forma indirecta a través de sistemas de inversión colectiva diversificada, incluidos los fondos gestionados, como por ejemplo fondos de pensiones o seguros de vida.

En cuanto al artículo 30b, indica que una firma de auditoría no ejercerá influencia alguna sobre el resultado de una auditoría legal si:

(a) posee instrumentos financieros del cliente de auditoría o posee instrumentos financieros según lo mencionado en el artículo 22, párrafo cuarto, letra b), de la Directiva, de una entidad afiliada a dicho cliente. Respecto al artículo 22, párrafo cuarto, letra b), éste se refiere a la posesión de instrumentos financieros de cualquier entidad vinculada a una entidad auditada, cuando dicha titularidad pueda generar un conflicto de interés o ser percibida generalmente como posible causante de un conflicto de interés, a excepción de los intereses que se posean de forma indirecta a través de sistemas de inversión colectiva diversificada;

(b) tiene una relación laboral como la mencionada en el artículo 19, párrafo 2, de Wta²³ con el cliente de auditoría o una relación como la mencionada en el artículo 19, párrafo 2, de la Wta que afecta a la independencia.

Entendemos que la indicación "no ejercerá influencia alguna" ("*oefent geen invloed uit*") debe interpretarse como un requisito de independencia, es decir, no deberá influir debe entenderse como no deberá intervenir en la auditoría. Además, el mencionado artículo 30b establece a continuación que "2. El apartado 1, letra a, no será de aplicación si concurre la excepción mencionada en el artículo 22, apartado 4, letra b, de la Directiva", es decir, a excepción de los intereses que se posean de forma indirecta a través de sistemas de inversión colectiva diversificada.

En el artículo 30c se aborda la problemática de los obsequios, indicándose que una firma de auditoría no solicitará ni aceptará obsequios monetarios o de otro tipo del cliente de auditoría o de entidades relacionadas con el cliente de auditoría a menos que un tercero objetivo, razonable e informado considere que el valor es insignificante o despreciable.

En cuanto al artículo 30d, establece que una firma de auditoría garantizará que sus empleados y demás personas a que se refiere el artículo 22, párrafo 2, de la Directiva (principales socios de auditoría, cualquier otra persona física cuyos servicios estén a disposición o bajo el control de dicho auditor legal o sociedad de auditoría, que intervengan directamente en actividades de auditoría legal, así como las personas estrechamente vinculadas con ellos): (i) no tengan un interés material o financiero en el sentido del artículo 30a; (ii) no ejerzan influencia en el sentido del artículo 30b; (iii) no soliciten o acepten obsequios monetarios o de otro tipo en el sentido del artículo 30c; (iv) no tengan o hayan tenido una relación laboral con el cliente de auditoría en el sentido del artículo 22, párrafo 4, letra c), de la Directiva, esto es, que pueda generar un conflicto de interés o ser percibida generalmente como posible causante de un conflicto de interés.

En los Ejemplos de aplicación del Reglamento ViO (Apartado 2.7.2.4. Asistencia en trámites tributarios), se aborda la amenaza por abogacía en los siguientes términos. Cuando una disputa entre la entidad responsable y la Administración Tributaria se somete a la justicia y una persona vinculada a la firma de auditoría u otra parte de la red asiste a la entidad responsable en dicho procedimiento, esto constituye una amenaza por abogacía en el sentido del artículo 20 del ViO. "Asistencia" en este caso significa defender y tomar posición en nombre de la entidad responsable ante las autoridades judiciales. La abogacía no incluye responder a solicitudes de información, rendir cuentas fácticas del trabajo realizado ni asistir a la entidad responsable en el análisis de la disputa.

La regulación sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría se establece en ViO (artículos 18-20a).

En el artículo 18 se establece la prohibición de realizar un encargo de aseguramiento en una entidad auditada si el auditor responsable último, el departamento de contabilidad o despacho contable de la firma de auditoría u otra parte de la red: (a) Toma decisiones en nombre de la entidad auditada, en la medida en que dichas decisiones afecten al objeto de aseguramiento; (b) Participa en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada con respecto al objeto de aseguramiento; o (c) Infor-

23 La sociedad de auditoría adoptará medidas para garantizar que, al realizar una auditoría legal, su independencia no se vea afectada por ningún conflicto de intereses existente o potencial u otra relación directa o indirecta que la involucre a ella, al auditor externo que realiza la auditoría o, cuando corresponda, a otra parte de la red, a los responsables de las políticas de la sociedad de auditoría o a otras personas que trabajen bajo su responsabilidad.

ma, en nombre de la dirección de la entidad auditada, a los responsables de su gobierno corporativo sobre asuntos relacionados con el objeto de aseguramiento.

En el artículo 18a se establece la prohibición de realizar un encargo de aseguramiento con una entidad auditada si la firma de auditoría u otra parte de la red presta o ha prestado un servicio fiscal a dicha entidad o propone o ha propuesto una transacción fiscal y: (a) El servicio o la transacción afecta al objeto de aseguramiento; y (b) No existe una posición defendible que respalde el servicio o la transacción.

En el artículo 19 se establece que surge una amenaza que requiere respuesta si la firma de auditoría u otra parte de la red proporciona o ha proporcionado un servicio distinto al de aseguramiento a la entidad auditada, que no sea una EIP, y que tenga un impacto material en el objeto del aseguramiento.

El artículo 20 Párrafo 1 establece la prohibición de realizar un encargo de aseguramiento en una entidad auditada que no sea una entidad de interés público si la firma de auditoría u otra parte de la red presta o ha prestado a dicha entidad un servicio distinto del aseguramiento que tenga un impacto material en el objeto del aseguramiento y: (a) Es subjetivo o no rutinario; o (b) Conduce a una amenaza basada en la abogacía. Como excepción al Párrafo 1, un encargo de aseguramiento podrá realizarse si se ha adoptado o se va a adoptar una medida que garantice la independencia y se cumplen las condiciones establecidas en el artículo 3(7) sobre independencia en un encargo de aseguramiento para un grupo específico de usuarios o en el artículo 4 sobre independencia en un encargo de aseguramiento llevado a cabo por un contador público gubernamental.

El artículo 20a Párrafo 1 establece la prohibición de realizar un encargo de aseguramiento en una entidad auditada que no sea una entidad de interés público si la firma de auditoría u otra parte de la red proporciona o ha proporcionado a esa entidad un servicio distinto del aseguramiento que tenga un impacto en el objeto del aseguramiento y dé como resultado un método de procesamiento en el objeto del aseguramiento cuya idoneidad sea puesta en duda por el equipo de aseguramiento. Como excepción al Párrafo 1, un encargo de aseguramiento podrá realizarse si se ha adoptado o se va a adoptar una medida que garantice la independencia y se cumplen las condiciones establecidas en el artículo 3(7) o en el artículo 4.

En cuanto a las extensiones de las amenazas a personas o entidades vinculadas con el auditor, si bien no se localiza una lista exhaustiva de extensiones, se pueden identificar a lo largo del texto normativo. Recuérdese la referencia al artículo 22, párrafo 2 de la Directiva que hace Bta en su artículo 30d y la referencia al artículo 19, párrafo 2, de Wta que hace Bta en su artículo 30b. Por otro lado, véase, por ejemplo, el artículo 31 Párrafo 1 del ViO que establece la prohibición de llevar a cabo un encargo de aseguramiento si un miembro del equipo del encargo o alguien con una relación financiera cercana con un miembro del equipo del encargo tenga un interés financiero en: (a) la entidad auditada; (b) una entidad que tenga influencia en la formulación de políticas sobre la entidad auditada, en la medida en que la entidad auditada sea relevante para esa entidad con influencia en la formulación de políticas; o (c) una entidad en la que la dirección de la entidad auditada tenga un interés financiero, salvo si este interés tiene una importancia inmaterial para cada una de las partes involucradas; y la dirección de la entidad auditada no puede ejercer una influencia significativa sobre la entidad en la que posee el interés financiero. En cuanto al artículo 31 Párrafo 2, establece la prohibición de realizar un encargo de aseguramiento si un interés financiero en una entidad (ver Párrafo 1) se produce en: (a) la firma; (b) otra parte de la red; o (c) un socio, director o supervisor interno de la firma o de otra parte de la red; (d) un miembro sénior del equipo de servicios distintos de la auditoría, distinto del mencionado en el apartado c), que participe en la prestación de un servicio distinto de la auditoría a la entidad auditada por parte de la firma o de otra parte de la red, a menos que la contribución de dicho miembro sénior a ese servicio sea mínima; (e) una relación financiera estrecha con una persona mencionada en los apartados c) y d). En este contexto, conviene además resaltar el artículo 3 Párrafo 5 del ViO, en el cual se establece que el auditor se asegurará de que el desempeño independiente de un encargo de aseguramiento no se vea comprometido por la relación que un miembro de la familia o persona con la que existe un contacto social intenso (relación personal cercana, artículo 1 del ViO) pudiese tener con la dirección de la entidad auditada o un tercero relacionado.

En cuanto al concepto “relación financiera cercana”, se construye sobre la base de la “relación personal cercana” y se define como aquel que depende financieramente del auditor o con quien comparte hogar, aquello a lo que la situación financiera del auditor está directa o indirectamente vinculada y aquel para quien el auditor administra las finanzas o quien le brinda asesoría financiera (artículo 1 del ViO).

/// CUADRO 21 Exclusiones (incompatibilidades) Países Bajos

Motivo de exclusión	Base legal	Aplica a:
Interés material o financiero.	Art. 30a y 30d de la Bta.	Firma de auditoría. Empleados, principales socios de auditoría, cualquier otra persona física cuyos servicios estén a disposición o bajo el control de dicho auditor legal o sociedad de auditoría, que intervengan directamente en actividades de auditoría legal y las personas estrechamente vinculadas con ellos.
Compra/venta de instrumentos financieros.	Art. 30a de la Bta.	Firma de auditoría.
Posesión de instrumentos financieros.	Art. 30b y 30d de la Bta.	Firma de auditoría. Empleados, principales socios de auditoría, cualquier otra persona física cuyos servicios estén a disposición o bajo el control de dicho auditor legal o sociedad de auditoría, que intervengan directamente en actividades de auditoría legal y las personas estrechamente vinculadas con ellos.
Relación laboral (artículo 19, párrafo 2 de Wta). Relación como la mencionada en artículo 19, párrafo 2 de Wta que afecta a la independencia.	Art. 30b y 30d de la Bta.	Firma de auditoría, auditor externo que realiza la auditoría, otra parte de la red, responsables de las políticas de la sociedad de auditoría o otras personas que trabajen bajo su responsabilidad. Empleados, principales socios de auditoría, cualquier otra persona física cuyos servicios estén a disposición o bajo el control de dicho auditor legal o sociedad de auditoría, que intervengan directamente en actividades de auditoría legal y las personas estrechamente vinculadas con ellos.
Solicitud o aceptación de obsequios monetarios o de otro tipo.	Art. 30c y 30d de la Bta.	Firma de auditoría. Empleados, principales socios de auditoría, cualquier otra persona física cuyos servicios estén a disposición o bajo el control de dicho auditor legal o sociedad de auditoría, que intervengan directamente en actividades de auditoría legal y las personas estrechamente vinculadas con ellos.
Relación laboral (artículo 22, párrafo 4, letra c) de la Directiva).	Art. 30d de la Bta.	Empleados, principales socios de auditoría, cualquier otra persona física cuyos servicios estén a disposición o bajo el control de dicho auditor legal o sociedad de auditoría, que intervengan directamente en actividades de auditoría legal y las personas estrechamente vinculadas con ellos.
Interés financiero.	ViO (art. 31 párrafos 1 y 2)	Firma de auditoría. Los miembros del equipo del encargo. Aquellos con una relación financiera cercana con un miembro del equipo del encargo. Otra parte de la red. Un socio, director o supervisor interno de la firma o de otra parte de la red. Un miembro sénior del equipo de servicios distintos de la auditoría, que no sea un socio, director o supervisor interno de la firma o de otra parte de la red, que participe en la prestación de un servicio distinto de la auditoría a la entidad auditada por parte de la firma o de otra parte de la red, a menos que la contribución de dicho miembro sénior a ese servicio sea mínima.

Tomar decisiones en nombre de la entidad auditada. Participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada. Informar sobre asuntos relacionados con el objeto de aseguramiento.	ViO (Art. 18)	Auditor responsable último, departamento de contabilidad o despacho contable de la firma de auditoría u otra parte de la red.
Prestación de un servicio fiscal o propuesta de una transacción fiscal.	ViO (Art. 18a)	Firma de auditoría u otra parte de la red.
Prestación de un servicio distinto al de aseguramiento.	ViO (Art. 19, Art. 20 Párrafo 1 y Art. 20a Párrafo 1)	Firma de auditoría u otra parte de la red.
Percepción de honorarios materiales constituye amenaza que requiere medidas.	ViO (Art. 24 y 25)	Firma de auditoría, red, socio responsable o una parte de la firma o red para la cual estos honorarios constituyen un indicador importante de rendimiento.
Cargo como responsable de la formulación de políticas, miembro del comité de auditoría o de un órgano con funciones similares, miembro del órgano de supervisión.	Wta (Art. 29a)	Auditor.
Participación en la realización de la auditoría legal.	Bta (Art. 27)	Propietarios o accionistas de una firma de auditoría, personas que determinan o codeterminan la política diaria de una firma de auditoría, el órgano supervisor de una firma de auditoría o una entidad afiliada a una firma de auditoría.

Honorarios y límites sobre honorarios

Respecto a la concentración de honorarios, el artículo 24 del ViO establece que, si los honorarios totales percibidos de un cliente son materiales para la firma, la red, el socio responsable o una parte de la firma o red para la cual estos honorarios constituyen un indicador importante de rendimiento, se genera una amenaza que exige medidas. El artículo 25 aporta mayor concreción, estableciendo que: (a) surge una amenaza que requiere una respuesta específica si el total de honorarios por ejercicio que la firma de auditoría ha percibido o prevé percibir de un cliente durante dos o más ejercicios consecutivos supera el quince por ciento de sus ingresos totales en cada uno de esos ejercicios; (b) como medida, a partir del segundo ejercicio y mientras persista la amenaza, se realizará una revisión de calidad específica para cada ejercicio auditado, a cargo de un auditor externo a la firma de auditoría. Estas obligaciones se aplican también a la parte de la red establecida en los Países Bajos.

En cuanto a los cargos que el auditor no podrá ocupar en la entidad auditada, el artículo 29a de Wta establece lo siguiente: una persona que, como auditor externo, haya sido responsable de realizar una auditoría legal, tras finalizar su labor como auditor externo en dicha entidad, no podrá ocupar ningún cargo durante un período mínimo de un año como: (a) responsable de la formulación de políticas en dicha entidad; (b) miembro del comité de auditoría o de un órgano con funciones similares en dicha entidad; (c) miembro del órgano de supervisión de dicha entidad. Si la entidad auditada es una EIP, el período será de al menos dos años.

Por otro lado, el artículo 27 de Bta establece que los propietarios o accionistas de una firma de auditoría, las personas que determinan o codeterminan la política diaria de una firma de auditoría, el órgano supervisor de una firma de auditoría o una entidad afiliada a una firma de auditoría, no deberán tener ninguna participación en la realización de la auditoría legal por parte de esa firma de auditoría de manera que ello menoscabe la independencia y objetividad del auditor externo que realiza la auditoría legal en nombre de la firma de auditoría en cuestión.

La normativa neerlandesa que transpone y desarrolla el artículo 24bis de la Directiva 2006/43/UE (introducido por la Directiva 2014/56/U) que se refiere a la organización interna de los auditores legales y las sociedades de auditoría, incluye los artículos 21 y 22a de Wta, artículos 8 y 8a de Bta y artículo 11 de ViO.

Entidades de Interés Público

El término EIP sí aparece en el artículo 1 del ViO, sin embargo, no viene definido. ViO remite a Wta (artículo 1, Párrafo 1, Subpárrafo I), en donde se define como sigue una "organización de interés público":

1º. Una entidad jurídica establecida en los Países Bajos con arreglo a la legislación neerlandesa cuyos valores están admitidos a negociación en un mercado regulado, tal como se menciona en el artículo 1:1 de WFT;

2º. Un banco con domicilio social en los Países Bajos, tal como se menciona en el artículo 1:1 de WFT, al que se le ha concedido una licencia de conformidad con dicha Ley;

3º. Una institución central de crédito con domicilio social en los Países Bajos, tal como se menciona en el artículo 1:1 de WFT, a la que se le ha concedido una licencia de conformidad con dicha Ley;

4º. Una aseguradora a que se refiere el artículo 1:1 de WFT con domicilio social en los Países Bajos, distinta de una aseguradora con un alcance de riesgo limitado a que se refiere dicho artículo.

5º. Una empresa, institución u organismo público perteneciente a una de las categorías designadas de conformidad con el artículo 2 (Wta);

En cuanto a la rotación obligatoria que aplica a las firmas (rotación externa) respecto a las auditorías de EIPs, se establece una duración máxima del encargo de 10 años y un periodo de enfriamiento de 4 años. Así, no se hace uso de las posibles extensiones a la duración máxima que permite el Reglamento.

En cuanto a la rotación obligatoria que aplica al auditor responsable de la auditoría de EIPs (rotación interna), el artículo 24 de Wta la establece a los 5 años.

Por otro lado, atendiendo al artículo 24b (Párrafo 1) de Wta, además del artículo 5, Párrafo 1, del Reglamento de la UE una firma de auditoría que realice la auditoría legal de una EIP no podrá prestar servicios a dicha entidad ni a entidades afiliadas a ella, además de los servicios de auditoría. Así, no puede prestar *ningún* servicio además de los de auditoría, lo cual es una prohibición completa, por supuesto más amplia que la detallada en la lista del Reglamento de la UE 537/2014 (artículo 5, Párrafo 1) y, por lo tanto, anula la posibilidad de autorizar la prestación de determinados servicios (si se cumplen determinados requisitos) permitida por el artículo 5, Párrafo 3, del mismo Reglamento. Así pues, el artículo 24b (Párrafo 1) de Wta anula la posibilidad de que el comité de auditoría autorice prestar servicios distintos a los de auditoría, tal como lo prevé el artículo 5, Párrafo 4 del Reglamento.

Atendiendo al artículo 24b (Párrafo 2) de Wta, además de lo dispuesto en el artículo 5, Párrafo 1, del Reglamento de la UE, una firma de auditoría que forme parte de una red no podrá realizar auditorías legales de una EIP si:

a. Otra parte de la red establecida en los Países Bajos realiza actividades distintas de los servicios de auditoría a que se refiere el artículo 24b Párrafo 1 para esa EIP, sus entidades afiliadas establecidas en los Países Bajos o en otro Estado miembro, o sus entidades afiliadas a que se refiere el artículo 24b Párrafo 3a), establecidas en un Estado no miembro; o

b. Otra parte de la red que no está establecida en los Países Bajos lleva a cabo otras actividades mencionadas en el artículo 24b Párrafo 1 para esa organización de interés público o una entidad afiliada a dicha organización que está establecida en los Países Bajos.

De este modo, una firma que forma parte de una red sí podrá llevar a cabo auditorías legales a una EIP cuando quien preste los servicios distintos de auditoría sea otra parte de la red no establecida en Países Bajos para esa organización de interés público o una entidad afiliada a dicha organización que no esté establecida en los Países Bajos.

Por su parte, el artículo 24b (Párrafo 3) de Wta, establece que a los efectos de los párrafos primero y segundo del artículo 24b, se entiende por entidad afiliada:

a. la persona jurídica o sociedad que, sola o junto con otra sociedad del grupo, dirige el grupo o parte del grupo al que pertenece la EIP, así como una persona jurídica o sociedad que pueda ejercer un control dominante o tenga la gestión centralizada de una EIP; y

b. cualquier filial de una EIP, cualquier otra empresa del grupo dependiente de la EIP, o cualquier otra persona jurídica o empresa sobre la que una EIP pueda ejercer un control dominante o una gestión centralizada.

Por último, el artículo 24b (Párrafo 4) de Wta establece que el Estado de los Países Bajos no es una entidad afiliada tal como se menciona en el tercer párrafo.

Al contexto de los honorarios en auditorías de entidades de interés público se refieren los artículos 25a y 25b del ViO. El artículo 25a establece que además de lo dispuesto en el artículo 25 (2) del ViO (recuérdese que al hablar de la concentración de honorarios, se ha indicado cómo se debe proceder), el auditor responsable final que realice una auditoría legal en una EIP deberá, desde el cuarto período de presentación de informes consecutivo, consultar con el comité de auditoría o un órgano con responsabilidades similares de dicha entidad para determinar si la auditoría legal puede continuar y, de ser así, qué medidas, si las hubiere, se adoptarán a tal fin. La continuación de la auditoría solo podrá producirse una vez que el auditor responsable final haya obtenido la aprobación por escrito del comité de auditoría o del órgano con responsabilidades similares. En este contexto, ViO ha introducido requisitos más estrictos para los honorarios que los previstos en el Reglamento (UE) 537/2014, puesto que en todo caso la normativa neerlandesa establece una revisión de calidad por parte de un auditor externo a la firma si el total de honorarios por ejercicio que la firma de auditoría ha percibido o prevé percibir de un cliente durante dos o más ejercicios consecutivos supera el quince por ciento de sus ingresos totales en cada uno de esos ejercicios.

El artículo 25b establece que el auditor responsable final deberá cesar el encargo de aseguramiento de una EIP cuando, durante cinco ejercicios consecutivos, los honorarios facturados a dicha entidad excedan el 15 por ciento de los ingresos totales de la firma de auditoría en cada uno de esos ejercicios.

/// CUADRO 22 Resumen Países Bajos

Ítem	Países Bajos
¿Se define independencia?	No explícitamente, pero la Wta indica que la firma de auditoría y el auditor deben ser independientes de la entidad auditada y no participar en su toma de decisiones.
¿Se hace referencia explícita a una independencia de hecho y de apariencia?	Sí, el ViO indica que la independencia es necesaria en esencia y en apariencia.
Periodo durante el que se requiere que el auditor sea independiente	La Wta explicita que la independencia se exige durante el periodo al que se refieren los estados financieros a auditar y mientras se realiza la auditoría.
¿Se hace una relación de los distintos tipos de factores de los que proceden las posibles amenazas a la independencia (auto revisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación)?	Sí, en el ViO se define el término "amenaza" como un riesgo inaceptable de que un trabajo de aseguramiento no se realice de forma independiente debido al interés propio, la auto revisión, la abogacía, la familiaridad o la intimidación.
¿Se establece la obligación de identificar y evaluar las amenazas a la independencia y del establecimiento de medidas de salvaguarda?	Sí, en la Explicación del Reglamento ViO se recoge la obligación de identificar y valorar las circunstancias que podrían constituir una amenaza para la independencia. Además, se establece que cuando se constate la existencia de una amenaza se adoptarán cuando sea posible las medidas necesarias, especificando que una medida constituye una salvaguarda adecuada si logra que la ejecución independiente del encargo ya no se vea efectivamente amenazada.

Aparte de incompatibilidades concretas ¿se establece el principio general consistente en que el "auditor legal o la sociedad de auditoría no realizarán una auditoría legal si existe riesgo de autocontrol, interés propio, parcialidad, familiaridad o intimidación debido a una relación financiera, personal, de negocios, laboral o de otro tipo entre el auditor legal, la sociedad de auditoría, su red y toda persona física en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal, y la entidad auditada, como resultado del cual un tercero objetivo, razonable e informado pueda llegar a la conclusión, teniendo en cuenta las salvaguardias aplicadas, de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida" (art. 22.1 Directiva)?

No exactamente. La Explicación del Reglamento ViO establece la prohibición de realizar la auditoría si existe un riesgo para la independencia. Por otro lado, se refiere al papel de un tercero objetivo, razonable e informado al valorar si el desempeño independiente de un trabajo de aseguramiento está amenazado.

Regulación concreta en caso de amenaza por interés financiero (Ej. Directiva art. 22.4.a) y b))

Artículo 30a, 30b y 30d de la Bta.

El artículo 30a, en primer lugar, establece dos prohibiciones: (a) La firma de auditoría no puede poseer ni disfrutar de un interés material o financiero en la entidad auditada; (b) Tampoco puede comprar o vender instrumentos financieros emitidos, garantizados o apoyados por esa entidad. En segundo lugar, se refiere a que la prohibición anterior no se aplicará si se aplica la excepción a que se refiere el párrafo segundo del artículo 22 de la Directiva, que exceptúa a intereses que se posean de forma indirecta a través de sistemas de inversión colectiva diversificada, incluidos los fondos gestionados, como por ejemplo fondos de pensiones o seguros de vida.

El artículo 30b indica que una firma de auditoría no ejercerá influencia alguna sobre el resultado de una auditoría legal si: (a) posee instrumentos financieros del cliente de auditoría o posee instrumentos financieros según lo mencionado en el artículo 22, párrafo cuarto, letra b), de la Directiva, de una entidad afiliada a dicho cliente. Respecto al artículo 22, párrafo cuarto, letra b), éste se refiere a la posesión de instrumentos financieros de cualquier entidad vinculada a una entidad auditada, cuando dicha titularidad pueda generar un conflicto de interés o ser percibida generalmente como posible causante de un conflicto de interés, a excepción de los intereses que se posean de forma indirecta a través de sistemas de inversión colectiva diversificada;

El artículo 30b indica que la letra a) no se aplicará si concurre la excepción a que se refiere el cuarto párrafo, letra b), del artículo 22 de la Directiva.

El artículo 30d extiende los requisitos de 30a y 30b a sus empleados, principales socios de auditoría, cualquier otra persona física cuyos servicios estén a disposición o bajo el control de dicho auditor legal o sociedad de auditoría, que intervengan directamente en actividades de auditoría legal, así como las personas estrechamente vinculadas con ellos.

Ídem por amenaza por relación laboral, comercial o de otra índole (Ej. Directiva art. 22.4.c))

Artículo 30b y 30d de la Bta.

El artículo 30b indica que una firma de auditoría no ejercerá influencia alguna sobre el resultado de una auditoría legal si: (b) tiene una relación laboral como la mencionada en el artículo 19, párrafo 2, de Wta²⁴ con el cliente de auditoría o una relación como la mencionada en el artículo 19, párrafo 2, de la Wta que afecta a la independencia. El artículo 30d establece que una firma de auditoría garantizará que sus empleados y demás personas a que se refiere el artículo 22, párrafo 2, de la Directiva (principales socios de auditoría, cualquier otra persona física cuyos servicios estén a disposición o bajo el control de dicho auditor legal o sociedad de auditoría, que intervengan directamente en actividades de auditoría legal, así como las personas estrechamente vinculadas con ellos) no ejerzan influencia en el sentido del artículo 30b y no tengan o hayan tenido una relación laboral con el cliente de auditoría en el sentido del artículo 22, párrafo 4, letra c), de la Directiva, esto es, que pueda generar un conflicto de interés o ser percibida generalmente como posible causante de un conflicto de interés.

24 La sociedad de auditoría adoptará medidas para garantizar que, al realizar una auditoría legal, su independencia no se vea afectada por ningún conflicto de intereses existente o potencial u otra relación directa o indirecta que la involucre a ella, al auditor externo que realiza la auditoría o, cuando corresponda, a otra parte de la red, a los responsables de las políticas de la sociedad de auditoría o a otras personas que trabajen bajo su responsabilidad.

Abogacía	Ejemplos de aplicación del Reglamento ViO (Apartado 2.7.2.4. Asistencia en trámites tributarios). Cuando una disputa entre la entidad responsable y la Administración Tributaria se somete a la justicia y una persona vinculada a la firma de auditoría u otra parte de la red asiste a la entidad responsable en dicho procedimiento (defendiendo y tomando posición en nombre de la entidad responsable ante las autoridades judiciales), esto constituye una amenaza por abogacía. La abogacía no incluye responder a solicitudes de información, rendir cuentas fácticas del trabajo realizado ni asistir a la entidad responsable en el análisis de la disputa.
Regulación sobre obsequios	En el artículo 30c de Bta se establece que una firma de auditoría no solicitará ni aceptará obsequios monetarios o de otro tipo del cliente de auditoría o de entidades relacionadas con el cliente de auditoría a menos que un tercero objetivo, razonable e informado considere que el valor es insignificante o despreciable. El artículo 30d extiende los requisitos de 30c a sus empleados, principales socios de auditoría, cualquier otra persona física cuyos servicios estén a disposición o bajo el control de dicho auditor legal o sociedad de auditoría, que intervengan directamente en actividades de auditoría legal, así como las personas estrechamente vinculadas con ellos.
Regulación sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría	En ViO (artículos 18-20a) la compatibilidad de los servicios ajenos a la auditoría depende de si estos generan una amenaza mitigable o una prohibición absoluta.
Extensiones de las amenazas (o incompatibilidades) a entidades vinculadas a la entidad auditada para instrumentos financieros	Entidad afiliada al cliente de auditoría (Bta, art. 30b).
Extensiones de las amenazas (o incompatibilidades) a personas o entidades vinculadas con el auditor (Directiva, art. 22.1 (tercer párrafo), LAC Arts 18, 19 y 20)	No se localiza una lista exhaustiva de extensiones de las amenazas (o incompatibilidades). Sin embargo, se identifican a lo largo del texto normativo Bta: <ul style="list-style-type: none"> - empleados - principales socios de auditoría - cualquier otra persona física cuyos servicios estén a disposición o bajo el control de dicho auditor legal o sociedad de auditoría, que intervengan directamente en actividades de auditoría legal, así como las personas estrechamente vinculadas con ellos - otra parte de la red - responsables de las políticas de la sociedad de auditoría o otras personas que trabajen bajo su responsabilidad - propietarios o accionistas de una firma de auditoría, personas que determinan o codeterminan la política diaria de una firma de auditoría, el órgano supervisor de una firma de auditoría o una entidad afiliada a una firma de auditoría. También se identifican a lo largo del texto normativo ViO: <ul style="list-style-type: none"> - los miembros del equipo del encargo - aquellos con una relación financiera cercana con un miembro del equipo del encargo - otra parte de la red - un socio, director o supervisor interno de la firma o de otra parte de la red - un miembro sénior del equipo de servicios distintos de la auditoría, que no sea un socio, director o supervisor interno de la firma o de otra parte de la red, que participe en la prestación de un servicio distinto de la auditoría a la entidad auditada por parte de la firma o de otra parte de la red, a menos que la contribución de dicho miembro sénior a ese servicio sea mínima - miembro de la familia o persona con la que existe un contacto social intenso - departamento de contabilidad o despacho contable de la firma de auditoría u otra parte de la red.

<p>Abstención (prohibiciones) por concentración de honorarios percibidos de una misma entidad auditada (ejemplo Art. 25 LAC, Art 4.3 Reglamento UE 537/2014)</p>	<p>Si el total de honorarios por ejercicio que la firma de auditoría ha percibido o prevé percibir de un cliente durante dos o más ejercicios consecutivos supera el 15% de sus ingresos totales en cada uno de esos ejercicios, a partir del segundo ejercicio y mientras persista la amenaza, se realizará una revisión de calidad específica para cada encargo de cada informe de aseguramiento, a cargo de un auditor externo a la firma de auditoría. Estas obligaciones se aplican también a la parte de la red establecida en los Países Bajos (artículo 25 de ViO).</p>
<p>Prohibición: periodo en el que se prohíbe que el antiguo auditor respecto de la entidad que auditaba: i) asuma cargos directivos, ii) sea nombrado en el comité de auditoría u órgano que desempeñe funciones equivalentes y iii) no sea nombrado miembro no ejecutivo del órgano administrativo o de supervisión de la entidad auditada (ej. Directiva, art. 22.bis, 1 año, 2 años para EIPs)</p>	<p>El artículo 29a de Wta establece al menos 2 años si la entidad auditada es EIP y mínimo 1 año si no es EIP. Prohibiciones respecto de: (a) responsable de la formulación de políticas en dicha entidad; (b) miembro del comité de auditoría o de un órgano con funciones similares en dicha entidad; (c) miembro del órgano de supervisión de dicha entidad.</p>
<p>Regulación respecto de la no intervención de los propietarios o accionistas de una sociedad de auditoría, así como los miembros de los órganos administrativo, de gestión y de supervisión de dicha sociedad, o de una sociedad filial, en la realización de una auditoría legal en modo alguno que comprometa la independencia y objetividad del auditor (art 24 Directiva).</p>	<p>El artículo 27 de Bta establece que los propietarios o accionistas de una firma de auditoría, las personas que determinan o codeterminan la política diaria de una firma de auditoría, el órgano supervisor de una firma de auditoría o una entidad afiliada a una firma de auditoría, no deberán tener ninguna participación en la realización de la auditoría legal por parte de esa firma de auditoría de manera que ello menoscabe la independencia y objetividad del auditor externo que realiza la auditoría legal en nombre de la firma de auditoría en cuestión.</p>
<p>Normativa que transpone y desarrolla el artículo 24bis de la Directiva 2006/43/UE modificado Directiva 2014/56/UE (Independencia y objetividad de los auditores legales que realizan la auditoría legal en nombre de las sociedades de auditoría)</p>	<p>Incluye los artículos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 21 y 22a de Wta • 8 y 8a de Bta • 11 del ViO
<p>Para las EIP, indica las opciones que ha escogido la normativa nacional dentro de las permitidas por el Reglamento (UE) 537/2014 sobre rotación externa e interna</p>	<p>Rotación externa: se establece una duración máxima del encargo de 10 años y un periodo de enfriamiento de 4 años. Así, no se hace uso de las posibles extensiones a la duración máxima que permite el Reglamento. Rotación interna: el artículo 24 de Wta la establece a los 5 años.</p>
<p>Para las EIPs: ¿Contiene excepciones a la lista de servicios prohibidos del art. 5º Reglamento UE 537/2014?</p>	<p>No. Atendiendo al artículo 24b (Párrafo 1) de Wta, una firma de auditoría que realice la auditoría legal de una EIP no podrá prestar servicios a dicha entidad ni a entidades afiliadas a ella, además de los servicios de auditoría. Así, anula la posibilidad de autorizar la prestación de determinados servicios (si se cumplen determinados requisitos) permitida por el artículo 5, Párrafo 3, del mismo Reglamento.</p>
<p>Para las EIPs: ¿Ha introducido requisitos más estrictos en virtud del art. 5.4 del Reglamento UE 537/2014 sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría que no sean los servicios prohibidos del art. 5.1?</p>	<p>Sí, puesto que el artículo 24b (Párrafo 1) de Wta anula la posibilidad de que el comité de auditoría autorice prestar servicios distintos a los de auditoría, tal como lo prevé el artículo 5, Párrafo 4 del Reglamento.</p>
<p>Para las EIPs: ¿Ha introducido requisitos más estrictos para los honorarios en virtud del art. 4.4 del Reglamento UE 537/2014?</p>	<p>Los artículos 25a y 25b del ViO se refieren al contexto de los honorarios en auditorías de EIPs. ViO ha introducido requisitos más estrictos para los honorarios que los previstos en el Reglamento (UE) 537/2014, puesto que en todo caso la normativa neerlandesa establece una revisión de calidad por parte de un auditor externo a la firma si el total de honorarios por ejercicio que la firma de auditoría ha percibido o prevé percibir de un cliente durante dos o más ejercicios consecutivos supera el quince por ciento de sus ingresos totales en cada uno de esos ejercicios.</p>

Bibliografía, fuentes de información y referencias legales

- Accountancy Europe (2021) *Organisation of the Public Oversight of the Audit Profession in 30 European countries. State of affairs after the implementation of the 2014 EU Audit Reform Survey results*. 91 pages.
- Accountant NBA-platform voor accountants en financials (2025). *Eerste Kamer hamert accountantswet op 7 oktober af* <https://www.accountant.nl/nieuws/2025/10/eerste-kamer-hamert-accountantswet-op-7-oktober-af/> [Consulta: 4 de noviembre de 2025]
- AFM (s.f.) *Autoriteit Financiële Markten* <https://www.afm.nl/nl-nl/sector> [Consulta: 1 de octubre de 2025]
- Eerste Kamer (s. f.). *Wijzigingswet accountancysector* https://www.eerstekamer.nl/wetsvoorstel/36484_wijzigingswet [Consulta: 4 de noviembre de 2025]
- NBA (s.f.) *Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants* <https://www.nba.nl/> [Consulta: 1 de octubre de 2025]
- NBA (s.f.) *Nadere voorschriften controle- en overige standaarden* <https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/hra/2024/1619/1620/> [Consulta: 1 de octubre de 2025]
- NBA (s.f.) *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen* <https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/hra/1324/1325/> [Consulta: 1 de octubre de 2025]
- NBA (s.f.) *Verordening accountantsorganisaties* <https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/hra/598/1011/> [Consulta: 1 de octubre de 2025]
- NBA (s.f.) *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* <https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/hra/598/599/> [Consulta: 1 de octubre de 2025]
- NBA (s.f.) *Toelichting bij de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants, VGBA* <https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/hra/598/651/> [Consulta: 1 de octubre de 2025]
- NBA (2013) *Toelichting bij de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten, ViO*.
- NBA (2025) *NBA-handreiking 1131: Voorbeelden toepassing van de Verordening inzake de onafhankelijkheid (ViO) van accountants bij assurance-opdrachten*.
- Rijksoverheid (s. f.). *Wijzigingswet accountancysector* <https://wetgevingskalender.overheid.nl/Regeling/WGK012037> [Consulta: 4 de noviembre de 2025]
- Rijksoverheid (s.f.). *Wet tuchtrechtspraak accountants* <https://wetten.overheid.nl/BWBR0024238/2023-07-01> [Consulta: 4 de noviembre de 2025]
- Rijksoverheid (s. f.). *Besluit toezicht accountantsorganisaties* <https://wetten.overheid.nl/BWBR0020184/2020-10-29> [Consulta: 1 de octubre de 2025]
- Rijksoverheid (s. f.). *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* <https://wetten.overheid.nl/BWBR0034652/2025-01-01/0/> [Consulta: 1 de octubre de 2025]
- Rijksoverheid (s. f.). *Wet op het accountantsberoep* <https://wetten.overheid.nl/BWBR0032573/2021-07-01> [Consulta: 1 de octubre de 2025]
- Rijksoverheid (s. f.). *Wet toezicht accountantsorganisaties* <https://wetten.overheid.nl/BWBR0032573/2021-07-01> [Consulta: 1 de octubre de 2025]
- Tweede Kamer der Staten-Generaal (2020). *Informe del Comité sobre el Futuro del Sector Contable* (Documentos Parlamentarios II 2019/20, 33977, n.º 29). Den Haag: Tweede Kamer der Staten-Generaal.

13 Portugal

Glosario

CMVM	<i>Comisión del Mercado de Valores Mobiliarios</i>
CNSA	<i>Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria</i>
EOROC	<i>Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas</i>
IGF	<i>Inspeção-Geral de Finanças</i>
OCC	<i>Ordem dos Contabilistas Certificados</i>
OROC	<i>Ordem dos Revisores Oficiais de Contas</i>
RJSA	<i>Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria</i>
ROC	<i>Revisores Oficiais de Contas</i>
SROC	<i>Sociedades de Revisores Oficiais de Contas</i>

Marco institucional

La supervisión pública de la auditoría corresponde a la Comisión del Mercado de Valores Mobiliarios (CMVM). Tras la entrada en vigor de la Ley 148/2015 (que derogó el antiguo *Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria* - CNSA), la CMVM asumió todas las competencias de supervisión y control de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. En virtud de disposiciones transitorias, todos los procedimientos pendientes del antiguo CNSA pasaron a la CMVM en 2016. Asimismo, en el Decreto del Gobierno 5/2023 (Reglamento de la CMVM) se reitera expresamente que es la CMVM quien lleva el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROC) y de Sociedades de Auditoría (SROC). La CMVM supervisa el ejercicio de la actividad de auditoría. Junto a la CMVM, la Inspeção-Geral de Finanças (IGF) actúa como autoridad de auditoría dependiente del Ministerio de Finanzas. La Ley 148/2015 (*Regime de Supervisão de Auditoria*) también determina que la IGF recibe las comunicaciones obligatorias de los auditores y sociedades de auditoría relativas a entidades de interés público (dispuesto en el Estatuto de la OROC, corporación pública profesional (véase más adelante)) y participa en inspecciones de calidad, pero las sanciones administrativas las dicta la CMVM (IGF, 2025).

El artículo 6 de la ley 148/2015 dispone que, además de la inscripción en la OROC, corresponde a la CMVM proceder al registro de auditores y sociedades de auditoría que pretendan ejercer funciones de interés público. Es decir, la CMVM mantiene el registro oficial en el que deben constar los profesionales autorizados para auditar cuentas. En la práctica, la CMVM tramita las solicitudes de registro y puede suspender o cancelar inscripciones cuando se incumplen los requisitos. Paralelamente, la OROC conserva sus dos listas de miembros (ROC y SROC), pero esas listas tienen ahora efectos sobre todo para actividades no sujetas a supervisión pública.

La CMVM, como autoridad supervisora de la profesión de auditoría, tiene las siguientes responsabilidades: (i) mantener un registro de auditores y sociedades de auditoría; (ii) establecer un sistema de garantía de calidad para las auditorías de entidades de interés público (EIP); (iii) desarrollar un sistema de investigación y disciplina; y (iv) emitir reglamentos sobre cuestiones que entran dentro del ámbito de sus responsabilidades, previa consulta a la OROC.

La *Ordem dos Revisores Oficiais de Contas* (OROC) es la corporación pública de naturaleza profesional que agrupa a los auditores de cuentas en Portugal. Aunque no es una autoridad del Estado,

la OROC ejerce funciones de autorregulación: lleva la inscripción de sus miembros, emite normas técnicas y deontológicas, y cuenta con un Consejo Disciplinar independiente que sanciona las infracciones éticas o profesionales de los auditores de cuentas. Como corporación pública de ámbito nacional, la OROC representa y agrupa a todos sus auditores y sociedades de auditoría inscritas (ROC y SROC) y vela por la integridad de la profesión (OROC, 2025). Entre sus funciones está la defensa de los intereses de los revisores, la elaboración y actualización del Código de Ética, la publicación de guías técnicas, la organización de formación continua y congresos, así como la representación internacional de la profesión (p.ej. ante la Federación Internacional de Auditores - IFAC, o foros europeos de auditores). En este sentido, la OROC cumple el papel de interlocutor y regulación técnica de la auditoría en Portugal.

Algunas responsabilidades de la OROC se solapan con las de la CMVM. La OROC lleva a cabo las siguientes actividades reguladoras: (i) aplicar los requisitos de Desarrollo Profesional Inicial (DPI) y Desarrollo Profesional Continuo (DPC) a los auditores; (ii) mantener un registro de auditores legales y sociedades de auditoría; (iii) establecer requisitos éticos para sus miembros; (iv) administrar y supervisar el programa de DPC; (v) establecer un sistema de control de calidad para las auditorías de entidades que no son de interés público (no EIP); y (vi) establecer un sistema de información y divulgación para sus miembros.

Marco jurídico

En Portugal la auditoría de cuentas está regulada principalmente por el *Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria* (Ley 148/2015, de 9 de septiembre). Esta ley transpone la Directiva 2014/56/UE y complementa la aplicación del Reglamento (UE) 537/2014, definiendo las reglas de supervisión pública de la actividad de auditoría. En paralelo, el *Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas* (EOROC)(Ley 140/2015, de 7 de septiembre), regula la profesión de los auditores oficiales de cuentas y sus funciones. En la práctica, los auditores portugueses están obligados a aplicar las Normas Internacionales de Auditoría tal como sean adoptadas a nivel europeo –cuando exista adopción formal– y, para el resto, las normas técnicas emitidas por la OROC en armonización con el marco internacional. A su vez, el *Código dos Valores Mobiliários* y el *Código das Sociedades Comerciais* disponen en qué entidades es obligatoria la auditoría. Por otra parte, se entiende por auditoría voluntaria de cuentas aquella que, sin obligación legal, una entidad contrata para auditar sus cuentas anuales (actividad también exclusiva de los auditores de cuentas según su Estatuto).

Los requisitos de auditoría se establecen en la Ley 140/2015, modificada por última vez por la Ley 99-A/2021, que se promulgó para actualizar la normativa nacional de auditoría (ajustes en las funciones del órgano de fiscalización, definiciones del Régimen Jurídico de Supervisión de Auditoria (RJSA), etc.).

El Código de Sociedades Comerciales portugués exige que todas las sociedades anónimas (S.A.) se sometan a una auditoría anual. También exige que las sociedades de responsabilidad limitada (S.L.) sometan sus estados financieros a una auditoría anual si superan dos de los tres umbrales en dos ejercicios consecutivos: (i) importe neto de la cifra de negocios de 3.000.000€; (ii) activos totales de 1.500.000€; y/o (iii) plantilla media de 50 empleados durante el ejercicio. Las sociedades de responsabilidad limitada que no superen dos de los umbrales anteriores pueden acogerse a la exención del requisito de auditoría anual. Además, todas las entidades de interés público (EIP)(sociedades cotizadas, entidades de crédito, compañías de seguros y reaseguros, fondos de pensiones que financian un régimen especial de seguridad social y sociedades *holding* que controlan compañías de seguros) están obligadas a someterse a una auditoría de conformidad con la Ley.

Las universidades, la OROC y la *Ordem dos Contabilistas Certificados* (OCC), bajo la supervisión del Ministerio de Finanzas, tienen la función de implementar los requisitos de Desarrollo Profesional Inicial (DPI) y Desarrollo Profesional Continuo (DPC) para los auditores profesionales, establecidos en la Ley 148/2015, la Ley 79/2023 y la Ley 68/2023. Para poder ejercer como auditor y convertirse en miembro de la OROC, las personas deben: tener un título universitario (mínimo: máster), superar las pruebas de acceso (4 exámenes escritos y 1 examen oral), tener una experiencia laboral de al menos tres años (bajo la supervisión de un mentor con un mínimo de cinco años de experiencia

como auditor) y superar un examen final (el nuevo régimen aplicable a partir de 2025 puede eximir del examen en áreas específicas que ya hayan sido examinadas en la universidad, tras la correspondiente evaluación de equivalencia). A continuación, los miembros de la OROC pueden registrarse en la CMVM para poder firmar informes de auditoría.

Independencia

Regulación, deber general de independencia y definición

El marco legal portugués impone un deber de independencia muy estricto al auditor de cuentas. No obstante, la Ley 148/2015 presupone la existencia de un deber de independencia, pero no lo define ni lo desarrolla, remitiendo de facto a normas externas –como el Reglamento (UE) 537/2014 o el *Estatuto da Ordem dos ROC* (EOROC)– la configuración conceptual del marco de independencia aplicable al auditor en Portugal. Fuera de estas remisiones, la ley no incorpora el marco europeo de amenazas y salvaguardas, no define la independencia, ni diferencia entre independencia de hecho o de apariencia, ni tampoco enumera amenazas, y establece obligaciones de identificación y evaluación de las mismas.

De este modo, es el EOROC el que integra el conjunto coherente de disposiciones –tanto directas como indirectas– orientadas a salvaguardar la independencia del auditor en todos los ámbitos (personal, financiero, profesional e institucional). Desde la definición general del deber de independencia hasta las reglas de rotación, incompatibilidades y restricciones posteriores al encargo. De forma más concreta, el EOROC dispone en términos generales que los auditores y las sociedades de auditoría deben ejercer su actividad profesional con total independencia, objetividad e imparcialidad, sustraído de presiones o intereses que pudieran influir en su juicio profesional. Este mandato genérico subraya la independencia como principio deontológico fundamental en el ejercicio de la profesión (art. 61.2), dando cumplimiento al imperativo de que la credibilidad de la auditoría depende, en gran medida, de la independencia real y percibida de quienes la llevan a cabo.

El deber general de independencia en el EOROC tiene una naturaleza imperativa: no se limita a una exhortación ética, sino que impone al auditor obligaciones concretas (abstención, prevención, documentación) cuya inobservancia implicaría infracción de la norma profesional. Este deber está desarrollado principalmente en el artículo 71, complementado por el principio general del artículo 61.2, imponiendo al auditor una obligación permanente de objetividad e imparcialidad respecto de sus clientes auditados, y se descompone en varias exigencias concretas que definen su alcance y naturaleza técnica. La primera de ellas es la independencia frente a la entidad auditada. Al respecto el art.71.1 dispone que, en el ejercicio de sus funciones, el auditor debe mantener independencia respecto de la entidad auditada durante todo el período cubierto por los estados financieros auditados y la realización de la auditoría. En consecuencia, el auditor no puede involucrarse ni participar en la toma de decisiones de la entidad cliente, asegurando una clara separación entre la función de auditoría y la gestión de la empresa auditada.

Paralelamente, el Código de Ética de la OROC, basado en el Código de Ética de la IFAC, desarrolla y complementa este marco, exigiendo, en el caso de las Entidades de Interés Público (EIP) y en coherencia con la normativa legal y europea, la rotación periódica de los socios responsables, la vigilancia de la dependencia económica derivada de los honorarios y la identificación, documentación y mitigación de las amenazas a la independencia mediante salvaguardas adecuadas. En las entidades no EIP, el Código no impone una rotación obligatoria automática: la rotación de socios se configura como una salvaguarda, aplicable cuando una asociación prolongada con el cliente genere amenazas significativas a la independencia, que no puedan reducirse a un nivel aceptable por otros medios. En conjunto, la normativa portuguesa impone que el auditor actúe con “escepticismo profesional” y aplique las Normas Técnicas de Auditoría vigentes sin influencias externas.

El EOROC (en su art. 66) consagra el principio de inamovilidad, según el cual el auditor de cuentas designado no puede ser cesado antes de la finalización de su mandato –o, en ausencia de mandato contractual, antes de cuatro años– salvo consentimiento expreso por escrito o concurrencia de justa causa en los términos del *Código das Sociedades Comerciais*. Este principio busca evitar presiones

indebidas por parte de la entidad auditada y garantizar la estabilidad necesaria para el ejercicio independiente de la función. Junto a esta garantía de estabilidad, el Código de Ética de la OROC, en línea con el enfoque de amenazas y salvaguardas del Código de la IFAC, exige la aplicación de un mecanismo de rotación gradual del equipo de auditoría cuando la asociación prolongada con un cliente pueda generar amenazas de familiaridad o de interés propio. Este mecanismo no implica una sustitución automática o simultánea de todos los miembros del equipo, sino una renovación progresiva y planificada de las personas clave del encargo, que puede incluir, según las circunstancias, a los socios responsables, a los auditores con funciones de supervisión o revisión, al personal encargado de la coordinación del trabajo, del control de calidad o de la relación con el cliente, así como a especialistas que desempeñen funciones esenciales en la auditoría. Su objetivo es reducir gradualmente la excesiva cercanía con el cliente, preservando al mismo tiempo la continuidad técnica y la calidad del trabajo.

Además, la ley clarifica el punto de partida para el cómputo de los plazos de rotación en las auditorías de EIP, fijándolo en el primer ejercicio financiero incluido en la primera designación como auditor de la entidad de interés público; y, en caso de que el auditor ya prestara servicios antes de que la entidad adquiriera dicha condición, el cómputo se reinicia en la fecha de reconocimiento como tal. Finalmente, ante cualquier incertidumbre sobre la fecha real de inicio de la relación auditora, la norma obliga al auditor a comunicar de inmediato esta situación a la CMVM, a la que corresponde determinar la fecha relevante. En su conjunto, este sistema normativo refleja un enfoque integral orientado a garantizar la independencia, evitar la familiaridad excesiva y fortalecer la credibilidad del proceso de auditoría en Portugal.

Amenazas y salvaguardas

La Ley 148/2015 no regula de forma casuística las amenazas y salvaguardas, sino que adopta plenamente el marco conceptual europeo, imponiendo al auditor la obligación legal de identificar, evaluar y mitigar las amenazas a la independencia, en coherencia con la Directiva 2014/56/UE, y el Reglamento UE 537/2014.

En Portugal, el Código de Ética de la OROC –que incorpora el Código Internacional de Ética del IESBA– es jurídicamente vinculante para todos los auditores porque el *Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas* (EOROC) otorga fuerza normativa a las normas deontológicas de la OROC (art. 61.2) y desarrolla expresamente el deber de independencia en su artículo 71. Esto implica que el auditor debe aplicar el marco conceptual de identificación de amenazas y salvaguardas, documentar el análisis y abstenerse del encargo cuando la independencia no pueda garantizarse. En consecuencia, incluso en auditorías de entidades no EIP, la normativa portuguesa exige un tratamiento riguroso de las amenazas a la independencia conforme al EOROC y al Código de Ética de la OROC.

De forma substantiva, de nuevo, es el EOROC quien aborda substantivamente la prevención de conflictos de interés, exigiendo a los auditores tomar todas las medidas adecuadas para que su independencia no se vea afectada por ningún conflicto de intereses con la entidad auditada, ya sea real o potencial, ni por relaciones comerciales, financieras, personales u otras, directas o indirectas (art. 71.2). Esta obligación proactiva implica identificar y eliminar (o mitigar mediante salvaguardas) cualquier vínculo o situación que pueda menoscabar la objetividad del auditor. Asimismo, el artículo 71.4 prohíbe a los auditores, a sus empleados y a cualquier persona estrechamente relacionada con ellos tener intereses financieros significativos en la entidad auditada (por ejemplo, poseer participaciones o instrumentos financieros de la empresa auditada). No obstante, se admiten únicamente excepciones muy limitadas para participaciones indirectas a través de organismos de inversión colectiva suficientemente diversificados, siempre que el auditor no pueda influir en las decisiones de inversión y que no se genere una amenaza significativa a la independencia. Con ello se evita que el auditor sea juez de asuntos que afecten a sus propios intereses económicos. Si un tercero objetivo e informado pudiera concluir razonablemente que dichas circunstancias comprometen la independencia del auditor, entonces éste debe abstenerse del encargo, incluso considerando las salvaguardas que se hubiesen aplicado. Esta cláusula delimita negativamente el alcance del deber de independencia: cuando la amenaza es de tal entidad que la objetividad podría quedar en entredicho, la única opción aceptable es renunciar o abstenerse de la auditoría para proteger el interés público.

El deber de independencia también tiene una vertiente procedimental, ya que el artículo 71.6 del EOROC obliga a los auditores a dejar constancia en los papeles de trabajo de todas las amenazas relevantes a su independencia y de las medidas de salvaguarda aplicadas para mitigarlas. Este registro documental asegura transparencia y seguimiento de cómo se gestionan posibles conflictos durante la auditoría. Igualmente, el artículo 71.8 prohíbe que el auditor (y las personas de su equipo) solicite o acepte dádivas, favores u ofertas de la entidad auditada o sus vinculadas, salvo que su valor sea objetivamente insignificante o irrelevante. Con ello se evitan compromisos indebidos o situaciones de influencia por regalos o ventajas, reforzando la independencia en los hechos y en la apariencia.

Por último, el artículo 71.10 prevé que si durante el período de auditoría ocurren eventos que generan nuevos riesgos para la independencia (por ejemplo, una fusión o adquisición que vincule al auditor con otra entidad), el auditor dispone de un plazo máximo de tres meses para eliminar cualquier interés o relación sobrevenida que comprometa su independencia, aplicando a la vez salvaguardas para minimizar la amenaza en ese intervalo. Estas obligaciones demuestran que la independencia no es un estado estático, sino que requiere una vigilancia continua y acciones diligentes para preservarla ante cambios en las circunstancias.

Incompatibilidades y prohibiciones

De forma análoga, las incompatibilidades y prohibiciones aplicables al auditor de cuentas no se desarrollan en la Ley 148/2015, sino que se establecen en el *Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas* (EOROC) y en el Código de Ética de la OROC, que incorporan el Código de Ética de la IFAC, y que sí contienen una regulación detallada de incompatibilidades profesionales, tales como: prohibición de mantener intereses financieros relevantes en la entidad auditada; de desempeñar funciones de dirección, representación o empleo en el cliente; de mantener relaciones comerciales o personales que comprometan la independencia; de participar en decisiones de gestión de la entidad auditada; o de aceptar regalos o favores más allá de los considerados insignificantes (artículos 71, 89 o 91 del EOROC). La profesión de auditor no puede ejercerse en paralelo con otra actividad que comprometa su independencia o ética (art. 88). Los artículos anteriores definen, además, restricciones aplicables a la firma de auditoría, a los socios, a los empleados que intervienen en la auditoría, y a las personas estrechamente relacionadas con ellos, siguiendo el enfoque de "independencia a nivel de red" previsto en la normativa europea.

Por lo que respecta a las prohibiciones temporales del ejercicio (no constituyen incompatibilidad), la ley prevé que, si surge una causa de cancelación que no afecta de forma permanente la aptitud técnica, la idoneidad o la independencia del auditor y es remediable, la CMVM puede suspender temporalmente el registro en vez de cancelarlo. Esta suspensión tiene por objeto interrumpir el ejercicio de la función de auditor mientras se subsana el problema. Además, el registro del auditor (ROC o SROC) puede ser suspendido a petición propia del interesado. Estas situaciones de suspensión sobrevenida no implican una incompatibilidad definitiva, sino una interrupción temporal de la función de auditor hasta que se resuelvan las circunstancias que la motivaron.

El Cuadro 23. Exclusiones (incompatibilidades) proporciona un resumen de las exclusiones establecidas por el Estatuto de la Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC).

/// CUADRO 23 Exclusiones (incompatibilidades) Portugal

Motivo de exclusión	Base legal	Aplica a:
Ser empleado de entidad pública, desempeñar en estas funciones de supervisión, control, fiscalización, inspección o similares.	EOROC arts. 49.1-2; 71.1-5 y 89.3.	Auditor individual (ROC/socio). Se extiende a familiares y personal clave solo si sus vínculos pueden influir el encargo o generan una amenaza a la independencia apreciable por un tercero objetivo, o si están tipificados como incompatibilidad.
Ejercer funciones de administración, gestión, dirección o gerencia en la entidad auditada o en cualquier sociedad participante en ella o en la que ella participe.	EOROC Arts. 71.1-3, 89.2 y 89.3.	Auditor individual. Se extiende a familiares y personal clave solo si esos vínculos implican posición decisoria o generan amenaza a la independencia apreciable por un tercero objetivo y, en el caso de familiares, cuando la norma lo tipifica expresamente.
Mantener intereses financieros significativos (participación directa o indirecta en el capital social) en la entidad auditada.	EOROC Arts. 71.3-5 y 89.3.a	Auditor individual (ROC). Se extiende a familiares y personal clave solo cuando la norma lo tipifica (cónyuge/unión de hecho y parientes en línea recta con participación) y/o cuando esos intereses o relaciones crean una amenaza a la independencia apreciable por un tercero objetivo, incluyendo la prohibición de "interés económico material y directo" para el equipo y "personas estrechamente relacionadas".
Tener cónyuge, pareja de hecho o familiar cercano (hasta 3.º grado en línea colateral) que ejerza funciones de administración, gestión, dirección o gerencia en la entidad auditada o en cualquier sociedad de su grupo.	Art. 89.3.b	Auditor individual. Sociedad de auditoría, incluyendo sus socios, accionistas, y miembros del órgano de administración. Empleados que participan directamente en la auditoría. Personas estrechamente vinculadas al auditor.
Prestar servicios remunerados adicionales a la entidad auditada que comprometan la independencia profesional del auditor.	Art. 89.3.c	Auditor individual y Sociedad de auditoría.
Ejercer funciones no relacionadas con la auditoría en una entidad competidora de la entidad auditada, sin el consentimiento de las entidades involucradas	Art. 89.3.d	Auditor individual.
Haber ejercido, en los últimos tres años, funciones de administración en la entidad a auditar (o, si es una EIP, haber sido miembro de su órgano de fiscalización) antes de asumir su auditoría	Art. 89.3.e	Auditor individual.

Honorarios

El EOROC también cuida de que las relaciones financieras entre el auditor y su cliente no erosionen la independencia. Una vertiente de ello son los honorarios profesionales, donde el Estatuto prohíbe expresamente cualquier forma de retribución que comprometa la independencia o la calidad de su trabajo, vetando los honorarios contingentes o condicionados a resultados, así como la dependencia económica por la prestación de otros servicios al auditado (art. 59.2). Igualmente, el art. 74.10 requiere que las políticas internas de remuneración de las sociedades de auditoría no introduzcan incentivos perversos contra la objetividad. En particular, se prohíbe que los ingresos obtenidos por los auditores por servicios distintos de la auditoría prestados a una entidad auditada influyan en la evaluación de desempeño o la remuneración de cualquier persona capaz de influir en la auditoría. Esto impide, por ejemplo, que la firma remunere o evalúe a un auditor en función de los servicios de consultoría vendidos al mismo cliente de auditoría, práctica que podría poner en entredicho su independencia. Por último, cabe recordar la prohibición de aceptar regalos o favores del cliente (art. 71.8), que se inscribe en el control de cualquier vínculo económico o beneficio que pudiera mermar la neutralidad del auditor. Más allá de estas consideraciones, no existen límites explícitos de honorarios en auditorías de empresas no EIP.

Entidades de Interés Público

El sistema portugués dispone de limitaciones mediante la aplicación directa del Reglamento (UE) 537/2014, que establece prohibiciones sobre servicios de no-auditoría para entidades de interés público, límites a la concentración de honorarios, reglas de rotación del auditor y períodos de prohibición (*cooling-off*) para que los antiguos auditores no puedan asumir cargos ejecutivos o de supervisión en la entidad auditada.

La supervisión pública recae también en la *Comissão do Mercado de Valores Mobiliários* (CMVM), mientras que la *Inspeção-Geral de Finanças* (IGF) interviene solo en comunicaciones e inspecciones, sin potestad sancionadora. La Ley 148/2015, en su art. 3, define exactamente como Entidades de Interés Público (EIP) a emisores de valores mobiliarios admitidos a negociación en un mercado regulado situado o que opere en Portugal, instituciones de crédito, empresas de seguros y reaseguros, entidades cuya actividad principal sea adquirir participaciones con mayoría de derechos de voto en instituciones de crédito, sociedades gestoras de participaciones del sector asegurador y sociedades gestoras de participación de seguros mixtas, y fondos de pensiones que financien un régimen especial de seguridad social. En cuestiones de independencia, Portugal remite directamente al Reglamento (UE) 537/2014 (art. 3.3.e), que fija el marco de amenazas y salvaguardas, la supervisión del comité de auditoría y la aprobación de servicios de no auditoría.

El desarrollo técnico procede del *Estatuto da Ordem dos ROC* (EOROC) y del Código de Ética de la OROC, que exigen independencia total durante todo el periodo auditado, prohibición de participar en decisiones de gestión, ausencia de intereses financieros significativos en la entidad, documentación obligatoria de amenazas y salvaguardas y prohibición de aceptar regalos salvo que su valor sea insignificante.

En segundo lugar, el régimen se refuerza mediante la limitación del período máximo durante el cual el socio responsable puede dirigir o ejecutar directamente la auditoría de una EIP: siete años consecutivos, tras los cuales se impone un periodo de prohibición de al menos tres años antes de una eventual nueva designación. Paralelamente, la duración del mandato de auditoría en estas entidades no puede ser inferior a dos años ni superar los diez, alineándose con los requisitos europeos que buscan prevenir relaciones excesivamente prolongadas entre auditor y cliente.

En cuanto a incompatibilidades y servicios prohibidos, Portugal aplica íntegramente la "lista negra" del Reglamento (UE) 537/2014 –contabilidad, diseño de control interno, valoración significativa, servicios actuariales, auditoría interna, gestión, recursos humanos, así como servicios fiscales y jurídicos adicionales– tanto para la firma como para toda su red, complementada por el marco general portugués de independencia y prohibiciones que pueden bloquear cualquier relación (no solo "servicios") que comprometa la objetividad. Finalmente, el control de honorarios sigue los límites europeos: para las EIP, los servicios de no auditoría permitidos no pueden superar el 70% de los honorarios medios de auditoría de los tres ejercicios anteriores; además, el EOROC prohíbe honorarios contingentes, incentivos vinculados a servicios distintos de la auditoría y cualquier remuneración que afecte a la independencia, junto con la prohibición de aceptar beneficios económicos del cliente. En conjunto, el sistema portugués impone un régimen alineado con los estándares europeos más exigentes para garantizar la independencia real y aparente del auditor de EIP.

/// CUADRO 24 Resumen Portugal

Ítem	
¿Se define independencia?	Ni en la ley ni en el EOROC. El artículo 71 del EOROC sí menciona el deber de ser independiente.
¿Se hace referencia explícita a una independencia de hecho y de apariencia?	No, ni en la ley ni en el EOROC se distingue entre apariencia de hecho y de apariencia.
Periodo durante el que se requiere que el auditor sea independiente	Sí, en la ley de forma indirecta para las EIP. El EOROC establece que el auditor debe mantener su independencia durante el ejercicio auditado y todo el proceso de revisión legal (art. 71).
¿Se hace una relación de los distintos tipos de factores de los que proceden las posibles amenazas a la independencia (autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación)?	No en la ley, pero sí en el EOROC. Así, el artículo 71.3 enumera explícitamente esas categorías: autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o intimidación" entre el auditor (o sus colaboradores influyentes) y la entidad auditada.
¿Se establece la obligación de identificar y evaluar las amenazas a la independencia y del establecimiento de medidas de salvaguarda?	No en la ley, pero sí en el EOROC. El artículo. 71.6 obliga a que el auditor registre en los papeles de trabajo todas las amenazas relevantes también las medidas de salvaguarda aplicadas para mitigarlas. Además, el artículo 73 dispone que antes de aceptar o continuar un encargo el auditor debe evaluar y documentar si existen amenazas a su independencia y qué salvaguardas se aplican.
Aparte de incompatibilidades concretas ¿se establece el principio general consistente en que el "auditor legal o la sociedad de auditoría no realizarán una auditoría legal si existe riesgo de autocontrol, interés propio, parcialidad, familiaridad o intimidación debido a una relación financiera, personal, de negocios, laboral o de otro tipo entre el auditor legal, la sociedad de auditoría, su red y toda persona física en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal, y la entidad auditada, como resultado del cual un tercero objetivo, razonable e informado pueda llegar a la conclusión, teniendo en cuenta las salvaguardias aplicadas, de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida" (art. 22.1 Directiva)?	El artículo 71.3 del EOROC dispone que el auditor no puede realizar la auditoría si existe una amenaza que comprometa la independencia.
Regulación concreta en caso de amenaza por interés financiero (Ej. Directiva art. 22.4.a) y b)),	El artículo 71.11.b del EOROC describe la amenaza por interés financiero propio. Se entiende que existe cuando la independencia puede verse amenazada por interés financiero propio (participación directa o indirecta en el cliente) o por dependencia excesiva de los honorarios del cliente. El EOROC también impide auditar si las relaciones financieras comprometen la independencia (art. 71.1-3). También existen prohibiciones concretas de intereses materiales del auditado para el auditor, el equipo y las personas estrechamente relacionadas, con excepción por inversión colectiva diversificada (EOROC arts. 71.4-5), reforzadas por la incompatibilidad por participación en el capital social (EOROC art. 89.3(a)).
Ídem por amenaza por relación laboral, comercial o de otra índole (Ej. Directiva art. 22.4.c))	Prohibición de auditar cuando esas relaciones (incluida la red y cualquier persona que pueda influir el resultado) hacen que un tercero objetivo, razonable e informado concluya que la independencia está comprometida (EOROC arts. 71.1-3) y, además, en la exclusión del equipo: las personas del perímetro del art. 71.4 no pueden participar ni influir si han tenido una relación de trabajo/comercial/otra con el auditado que pueda causar conflicto (EOROC arts. 71.4-5 y 71.7(c)).
Abogacía	Se menciona explícitamente bajo el término «representación» en el artículo 71.3 del EOROC. Se considera amenaza si el auditor actúa en representación del cliente; en tal caso, la auditoría queda impedida.

Regulación sobre obsequios	El artículo 71.8 del EOROC lo regula expresamente, al prohibir que el auditor o personas estrechamente vinculadas soliciten o acepten ofertas pecuniarias o no pecuniarias, ni favores de la entidad auditada o afiliadas. Solo se exceptúa cuando un tercero objetivo consideraría el valor insignificante.
Regulación sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría	El EOROC impone varias medidas. El artículo 71.9 obliga a identificar/evaluar servicios de no-auditoría en caso de adquisición. Por otra parte, el artículo 73 requiere evaluar y documentar si dichos servicios generan amenazas a la independencia y sus salvaguardas, y el artículo 74.10 prohíbe que los honorarios de servicios no-auditoría constituyan un elemento o un criterio en la evaluación de desempeño del personal de auditoría. Además, para entidades de interés público el artículo 78.2.c exige comunicar anualmente al órgano de fiscalización todos los servicios distintos de auditoría prestados al auditado (o a su grupo).
Extensiones de las amenazas (o incompatibilidades) a personas o entidades vinculadas con el auditor (Directiva, art. 22.1 (tercer párrafo))	Sí. El artículo 71.4 del EOROC extiende las prohibiciones de independencia del auditor (o sociedad de auditoría), a sus socios principales, empleados y cualquier persona cuyos servicios estén bajo su control que participe en la auditoría. También se aplica a las "personas estrechamente relacionadas" (cónyuge o pareja de hecho, descendientes, otros familiares a cargo que convivan, y entidades dominadas por ellos).
Abstención (prohibiciones) por concentración de honorarios percibidos de una misma entidad auditada (ejemplo Art- 25 LAC, Art 4.3 Reglamento UE 537/2014)	Sí, en el caso de las EIP, el artículo 77.6 del EOROC establece que el auditor debe informar inmediatamente a la CMVM cuando los honorarios de auditoría de una entidad de interés público superen el 15 % de sus honorarios totales en cada uno de los tres últimos ejercicios. Debe indicar además las medidas adoptadas para salvaguardar su independencia. Esta regla atiende a la concentración de honorarios como posible amenaza.
Prohibición: periodo en el que se prohíbe que el antiguo auditor respecto de la entidad que auditaba: i) asuma cargos directivos, ii) sea nombrado en el comité de auditoría u órgano que desempeñe funciones equivalentes y iii) no sea nombrado miembro no ejecutivo del órgano administrativo o de supervisión de la entidad auditada (ej. Directiva, art. 22.bis, 1 año, 2 años para EIP).	El artículo 72 del EOROC dispone que el auditor (o socio principal responsable) no puede asumir durante al menos 1 año desde su cese (o 2 años en EIP) cargos de gestión relevantes, ni pertenecer al órgano de administración ni al órgano de supervisión de la entidad auditada.
Normativa que transpone y desarrolla el artículo 24bis de la Directiva 2006/43/UE modificado Directiva 2014/56/UE (Independencia y objetividad de los auditores legales que realizan la auditoría legal en nombre de las sociedades de auditoría)	El EOROC articula la organización interna del auditor principalmente mediante tres artículos: el Art. 74, que define la infraestructura interna (calidad, riesgos, IT e independencia); el Art. 75, centrado en la operativa del trabajo (designación de socios y recursos); y el Art. 73, que exige una evaluación previa de independencia y capacidad antes de aceptar cualquier proyecto.
Para las Entidades de Interés Público, indica las opciones que ha escogido la normativa nacional dentro de las permitidas por el Reglamento (UE) 537/2014 sobre rotación externa e interna	El EOROC ha optado para las auditorías de Entidades de Interés Público (EIP) por los umbrales "base" del art. 17 del Reglamento UE 537/2014, sin acogerse a las ampliaciones opcionales por concurso público o auditoría conjunta. La rotación externa del auditor o la Sociedad de auditoría tiene una duración máxima de 10 años (mandato inicial no inferior a 2 años) (art. 54.3), y la rotación interna del socio responsable un máximo de 7 años, estableciendo una prohibición mínima de 3 años antes de poder ser redesignado (art. 54.2). Además, se define un mecanismo de rotación gradual de los responsables del encargo (art. 54.7).
Para las EIP: ¿Contiene excepciones a la lista de servicios prohibidos del art. 5º Reglamento UE 537/2014?	No. El EOROC no introduce excepciones adicionales a la lista de servicios prohibidos en el artículo 5 del Reglamento. De hecho, el artículo 77.12 menciona únicamente que los archivos de servicios distintos deben organizarse para los servicios no prohibidos por la legislación UE.
Para las EIP: ¿Ha introducido requisitos más estrictos en virtud del art. 5.4 del Reglamento UE 537/2014 sobre la prestación de servicios distintos a la auditoría que no sean los servicios prohibidos del art. 5.1?	No. El EOROC no exige prohibiciones más estrictas en los servicios distintos de auditoría que las del artículo 5 del Reglamento. Se remite a la normativa UE para definir los servicios prohibidos.
Para las EIP: ¿Ha introducido requisitos más estrictos para los honorarios en virtud del art. 4.4 del Reglamento UE 537/2014?	No, el EOROC no ha establecido límites de honorarios más estrictos que los previstos en la UE. La única medida relacionada es la obligación de informar a la CMVM cuando se supere el umbral del 15 % (art. 77.6),

Referencias

Inspeção Geral de Finanças – Autoridade de Auditoria (IGF)(2025). ROC / SROC. Accesible en: <https://igf.gov.pt/roc-sroc>

Ordem Dos Revisores Oficiais de Contas (OROC)(2011). Código de Ética. Accesible en: <https://www.oroc.pt/wp-content/uploads/2025/07/CodigoEtica2011-1.pdf>

Referencias legales

Unión Europea

Directiva 2014/56/UE sobre la auditoría de las cuentas anuales y consolidadas.

Reglamento (UE) n.º 537/2014 sobre requisitos específicos relativos a la auditoría de las entidades de interés público (EIP).

Portugal

Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro -Regime de Supervisão de Auditoria.

Lei n.º 68/2023, de 7 de dezembro - Alteração ao Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados. Diário da República n.º 236/2023, Série I de 2023-12-07, páginas 30 - 55.

Lei n.º 79/2023, de 20 de dezembro - Alteração ao Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Diário da República n.º 244/2023, Série I de 2023-12-20, páginas 30 - 42.

Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro - Alteração ao Código dos Valores Mobiliários, ao Regime Geral dos Organismos de Investimento Coletivo, ao Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, ao Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, aos estatutos da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas e a legislação conexa. Diário da República n.º 253/2021, 1º Suplemento, Série I de 2021-12-31, páginas 2 - 128.

Decreto-Lei n.º 486/99, Código dos Valores Mobiliários - CVM. Diário da República n.º 265/1999, Série I-A de 1999-11-13.

Decreto-Lei n.º 262/86, Código das Sociedades Comerciais - CSC. Diário da República n.º 201/1986, Série I de 1986-09-02.

14 Comparativa y conclusiones

Se constata un alto grado de armonización en la transposición de la regulación sobre independencia prevista en la Directiva 2006/43/CE. Todos los países estudiados, como no podía ser de otro modo, requieren que el auditor y toda persona física en condiciones de influir directa o indirectamente en el resultado de la auditoría legal sean independientes de la entidad auditada y no participen en el proceso de toma de decisiones de esta última.

No obstante, en la mayoría de los países no se define el concepto de independencia (Bélgica, Finlandia, Luxemburgo, Países Bajos y Portugal) o se define de manera implícita como "ausencia de vínculos que perjudiquen o puedan perjudicar su libertad de decisión individual" (Alemania) o como "temor de parcialidad" (Austria), o bien se indica que se caracteriza por el ejercicio con total objetividad de los poderes y competencias (Francia) y en Italia como "como una combinación de integridad, objetividad e independencia mental, completada por la obligación de evitar cualquier circunstancia que pudiera generar apariencia de falta de independencia". En ausencia de una definición, habría que acudir al Código de Ética de la IFAC cuando sea aplicable en el estado en cuestión (Grecia). Sólo dos países definen la independencia, aunque con distinta literalidad. En España se define como "*la ausencia de intereses o influencias que puedan comprometer la objetividad del auditor en la realización de su trabajo de auditoría*" (RAC art. 37.1). En Irlanda se define como "*la libertad frente a condiciones y relaciones que puedan comprometer la integridad u objetividad del auditor o de las personas involucradas en la auditoría*".

A excepción de Finlandia y Portugal, todos los países hacen referencia a una independencia de hecho, material o mental y a una independencia de apariencia, es decir, ser y parecer independiente. Alemania y Luxemburgo lo hacen implícitamente al requerir que un tercero objetivo, razonable e informado pueda concluir que la independencia puede verse comprometida. Aunque Grecia no lleva a cabo dicha referencia en su normativa nacional, sí lo hace por aplicación del Código de ética de la IFAC. El resto de los países hace una referencia explícita a la apariencia de hecho y de apariencia, en el caso de España, en el preámbulo de la Ley de Auditoría.

Todos los países estudiados requieren que el período en el que el auditor ha de ser independiente sea el período al que se refieran los estados financieros que se hayan de auditar y durante el período en que se realice la auditoría legal conforme al artículo 22.1 de la Directiva 2006/43/UE.

Respecto de los tipos de riesgos o factores que pueden amenazar la independencia, todos los países, a excepción de Finlandia y Bélgica, mencionan explícitamente los riesgos contenidos en el artículo 22.1 de la Directiva 2006/43/UE, aunque con algunos matices. Francia no menciona parcialidad ni abogacía. En lugar de parcialidad, Austria indica representación de intereses, Alemania la prestación de servicios jurídicos, y el resto incluye abogacía (España, Grecia, Irlanda, Italia, Luxemburgo; Países Bajos y Portugal).

La obligación del auditor de identificar y evaluar las amenazas a la independencia y de establecer medidas de salvaguarda se encuentra explícita y claramente recogido en todos los países a excepción de Grecia que se halla implícitamente contenido al indicar que "*el auditor o la firma de auditoría deberán registrar en sus hojas de trabajo de auditoría todos los riesgos significativos para su independencia, así como las salvaguardas implementadas para mitigar los riesgos*" (artículo 21.4 Ley 449/2017).

Al margen de que se establezcan incompatibilidades específicas, todos los países introducen el deber del auditor (o sociedad de auditoría) de no realizar la auditoría cuando la amenaza a la independencia es tal que un tercero objetivo, razonable e informado pueda llegar a la conclusión, teniendo en cuenta las salvaguardias aplicadas, de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida (artículo 22.1 Directiva 2006/43/CE).

Las incompatibilidades presentan un alto grado de homogeneidad entre los países. Todos ellos recogen lo establecido en el artículo 22.4 de la Directiva 2006/43/CE:

- a) poseer instrumentos financieros de la entidad auditada, a excepción de los intereses que se posean de forma indirecta a través de sistemas de inversión colectiva diversificada;
- b) poseer instrumentos financieros de cualquier entidad vinculada a una entidad auditada, cuando dicha titularidad pueda generar un conflicto de interés o ser percibida generalmente como posible causante de un conflicto de interés, a excepción de los intereses que se posean de forma indirecta a través de sistemas de inversión colectiva diversificada;
- c) haber tenido durante el período en el que se requiere la independencia del auditor una relación laboral, comercial o de otra índole con dicha entidad auditada que pueda generar un conflicto de interés o ser percibida generalmente como posible causante de un conflicto de interés.

Respecto de la abogacía, en los casos en que se menciona explícitamente, se lleva a cabo como amenaza a la independencia y no como incompatibilidad, excepto en España (que a su vez introduce excepciones a dicha incompatibilidad). Irlanda prohíbe que el auditor defienda los intereses de la entidad auditada. Países Bajos prohíbe ejecutar una auditoría si la organización de auditores proporciona un servicio de no auditoría que tenga impacto material en el objeto de auditoría y sea subjetivo, no rutinario, o conduzca a una amenaza de abogacía (Artículo 20.4.2 ViO).

Respecto de la prohibición de recibir obsequios o favores de la entidad auditada o de cualquier entidad vinculada a una entidad auditada, excepto en aquellos casos en que un tercero objetivo, razonable e informado considere que su valor es insignificante o intrascendente (artículo 22.5 Directiva 2006/43/CE), todos los países lo recogen, bien directa y explícitamente o bien por aplicación del Código de ética de la IFAC (Austria, Finlandia). En Francia el límite máximo de los obsequios, monetarios o no, o favores que se podrá solicitar o aceptar es establecido por orden del Ministro de Justicia. En Italia, se desarrolla en el *Codice Italiano di Etica e Indipendenza*, que además establece la necesidad de mantener registros internos y políticas de aceptación de obsequios. Encontramos en España, en el Reglamento de Auditoría de Cuentas, una regulación más detallada, definiendo que se entiende por insignificante, cuando, evaluando los hechos y circunstancias concurrentes en cada caso, pudiera concluirse que, atendiendo a su naturaleza y valor resulten de escasa importancia cuantitativa, se produzcan en el curso normal de la auditoría y no influyan ni tengan intención de influir en la objetividad y decisiones del auditor. Además, los auditores de cuentas deben establecer en el código de conducta la política de obsequios y favores, así como los procedimientos para su divulgación.

Respecto de la regulación de servicios de no auditoría en no EIP, aparte del esquema general de amenazas y salvaguardas, Austria, Bélgica, España, Francia, Grecia, Irlanda, Luxemburgo, Países y Portugal presentan incompatibilidades (listas negras) de mayor o menor extensión.

Las extensiones de las amenazas o incompatibilidades a personas o entidades vinculadas con el auditor (artículo 22.1 de la Directiva 2006/43/CE) están presentes en todos los países a los que se añaden las personas estrechamente vinculadas al auditor (Bélgica, Francia, Portugal) o familiares de los auditores responsables (España). En Países Bajos la extensión se añade a los miembros sénior del equipo de servicios distintos de la auditoría, que no sean socios, directores o supervisores internos de la firma o de otra parte de la red, que participen en la prestación de un servicio distinto de la auditoría a la entidad auditada por parte de la firma o de otra parte de la red, a menos que la contribución de dicho miembro sénior a ese servicio sea mínima.

En la auditoría de entidades no EIP, en la mayoría de los países, no hay causa de abstención por concentración de honorarios percibidos de una misma entidad auditada. Sólo Alemania, Austria y España introducen, para la auditoría de no EIP, la causa de abstención cuando la concentración de honorarios de un mismo cliente supera el 30% de forma ininterrumpida en los últimos tres ejercicios.

Todos los países establecen las prohibiciones posteriores por ser auditor de cuentas, establecidas en el artículo 22.bis de la Directiva 2006/43/CE (nombramiento en el comité de auditoría u órgano que desempeñe funciones equivalentes y miembro no ejecutivo del órgano administrativo o de supervisión de la entidad auditada), de un año para no EIP y de dos para EIP. En Luxemburgo, se aplica, además, recíprocamente, es decir, se prohíbe que personal directivo importante de la entidad auditada pase a trabajar para la firma de auditoría en posiciones relacionadas con la auditoría del mismo cliente dentro de esos periodos.

Otro aspecto de interés son las relaciones prolongadas de auditoría en no EIP. En Irlanda, el *IAASA Ethical Standard 2025* no impone una rotación automática; sí exige que, a partir del décimo año, se adopten salvaguardas adicionales para proteger la independencia. De forma similar, en España se considera significativa la amenaza cuando el periodo de contratación supera los 10 años y se recomiendan medidas de salvaguarda (Consulta nº 3 BOICAC nº 109/2017).

Respecto de las EIP, sobre la rotación externa, la mayoría de los países hace uso de la potestad otorgada por el Reglamento (UE) 537/2014 a los Estados miembros de extender la duración máxima de contratación de 10 años. Austria, Bélgica, España, Finlandia y Luxemburgo han introducido la extensión a 20 años por convocatoria pública y a 24 mediante coauditoría. En Francia, la extensión por convocatoria pública se reduce a 16 años y la de coauditoría es, del mismo modo, de 24 años. Alemania y Grecia han eliminado en 2021 las extensiones anteriores de 20 y 24 años, por consiguiente, la duración máxima del contrato en dichos países es de 10 años. Irlanda, Italia, Portugal no han introducido las extensiones, siendo la duración máxima de 10 años, excepto en Italia, que establece una duración máxima de 9 años.

Pasando a la rotación interna se identifican claramente dos grupos, un grupo de países que mantiene la obligación de la rotación interna del auditor responsable del encargo a los siete años que establece el Reglamento (UE) 537/2014 (Austria, Bélgica, Finlandia, Grecia, Luxemburgo y Portugal) y el otro grupo que ha introducido un periodo más corto, todos ellos en 5 años (Alemania, España, Irlanda y Países Bajos) excepto Francia a los 6 años.

En relación con la opción permitida a los Estados miembros de incluir excepciones a la lista de servicios prohibidos (artículo 5 del Reglamento (UE) 537/2014), 8 países no han introducido excepciones (Alemania, Bélgica, Francia, Grecia, Luxemburgo, Italia, Países Bajos y Portugal) y 4 países han introducido las excepciones permitidas (Austria, España, Finlandia e Irlanda).

Sobre si se han introducido requisitos más estrictos en virtud del art. 5.4 del Reglamento (UE) 537/2014 para la prestación de servicios distintos a la auditoría que no sean los servicios prohibidos, 10 países no los han introducido (Alemania, Austria, Bélgica, Finlandia, Francia; Grecia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Portugal). En España, se extienden, además, los servicios prohibidos por el Reglamento (UE) 537/2014 a los familiares de los auditores principales responsables (art. 18 LAC) y a las personas o entidades que se relacionen con el auditor (art. 19 LAC). En los Países Bajos se prohíben todos los servicios distintos a la auditoría a la entidad vinculada y a sus entidades afiliadas (art. 24b Wta).

Por último, sobre la potestad de los Estados miembros de introducir requisitos más estrictos para los honorarios en virtud del art. 4.4 del Reglamento (UE) 537/2014, 10 países no introducen ningún requisito (Alemania, Austria, Bélgica, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Portugal) y sólo dos países introducen algunos requisitos adicionales. En España se mantiene el mismo límite de honorarios percibidos de un mismo cliente en cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos, tanto de auditoría como de no auditoría (15%), pero, superado dicho límite, se establece como causa de abstención. En Países Bajos se establece, además, una revisión de calidad por parte de un auditor externo a la firma si el total de honorarios por ejercicio que la firma de auditoría ha percibido o prevé percibir de un cliente durante dos o más ejercicios consecutivos supera el quince por ciento de sus ingresos totales en cada uno de esos ejercicios.

En resumen, respecto de la auditoría de EIP, las opciones permitidas en el Reglamento (UE) 537/2014 generan cierta variabilidad. Destaca que la gran mayoría de los países ha optado por extender el contrato de auditoría hasta el máximo permitido por el citado Reglamento. También es de destacar que dos países (Alemania y Grecia) han eliminado recientemente esas extensiones.

ilc/a/c/ Instituto de Contabilidad y
Auditoría de Cuentas

