



Universidad
Politécnica
de Cartagena



FACULTAD DE
CIENCIAS DE LA
E M P R E S A

**REGULACIÓN NORMATIVA
SOBRE LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR
Y SU ORGANISMO DE CONTROL**

GUIDO FERRARI FERNÁNDEZ

CURSO 2020/2021

Director: Isidoro Guzmán Raja

Codirector: Juan Ramón Pérez García-Ripoll

Trabajo Fin de Grado para la obtención del título de
Graduado en Administración y Dirección de Empresas

ÍNDICE

1. Introducción al principio de independencia y su análisis.	5
1.1. Auditoría e independencia del auditor: definiciones.	5
1.2. Distintos enfoques sobre regulación de la independencia de los auditores.	10
2. Evolución histórica de la auditoría de cuentas.	14
3. Normativa legal en materia de independencia del auditor.....	20
4. Normativa profesional en materia de independencia:	26
4.1. Normativa profesional: Organismo oficial regulador y Corporaciones profesionales... ..	26
4.1.1. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).	27
4.1.2. Registro de Economistas Auditores (REA).	28
4.1.3. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE).	29
4.2. Guías de actuación para identificar y evaluar las amenazas a la independencia del auditor.....	33
4.2.1. Aspectos relevantes del Marco Normativo.....	34
4.2.1.1. Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas (Guía 39).	34
4.2.1.2. Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas (Guía 37R).....	35
4.3. Análisis y fundamentos de las Guías.	36

4.3.1. Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas (Guía 39).....	37
4.3.2. Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas (Guía 37R).....	39
5. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y el régimen de supervisión aplicable a auditores: Las infracciones en materia de independencia.	41
6. Conclusiones.....	49
Bibliografía.....	53

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Sistema de Autorregulación de la Profesión.	11
Tabla 2: Países que se suman a identificar la auditoría de cuentas como profesión independiente.....	17
Tabla 3: La auditoría en las Directivas europeas y Legislación española.	21
Tabla 4. Amenazas a la independencia. Principales factores.	36
Tabla 5: Tipos de Salvaguarda.....	41
Tabla 6: Sanciones más altas por incumplimiento del deber de independencia.....	45

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1: Actividad de Auditoría de Cuentas.	5
Ilustración 2: Línea temporal, primeros orígenes de la auditoría independiente.....	16
Ilustración 3: Infracciones más cometidas.....	44
Ilustración 4: Sanciones publicadas en el BOICAC.....	45

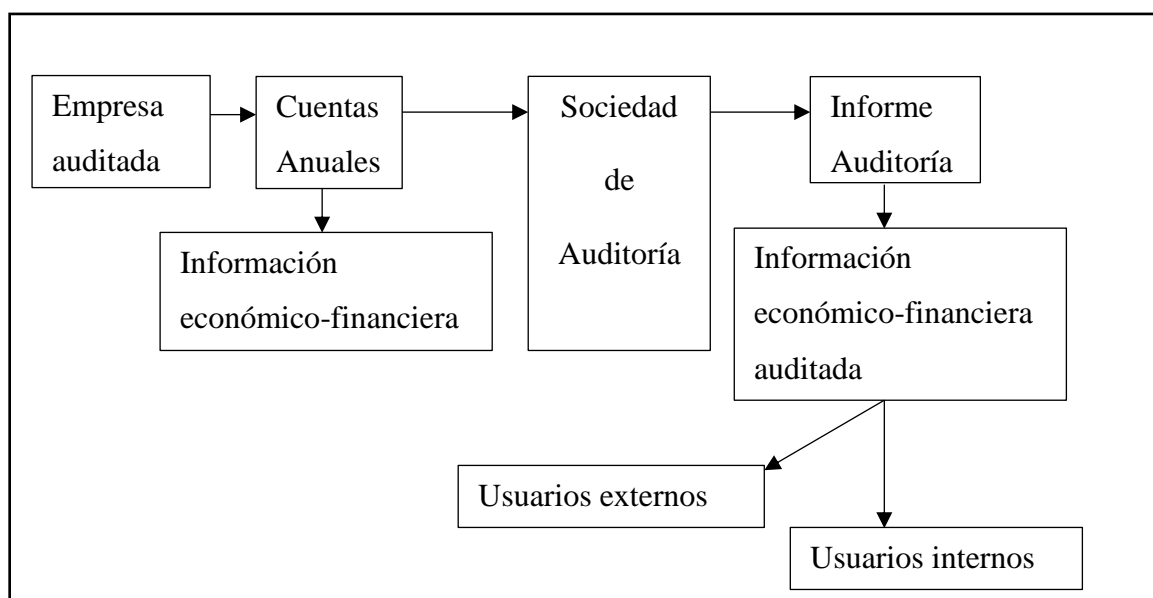
1. Introducción al principio de independencia y su análisis

1.1. Auditoría e independencia del auditor: definiciones

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante LAC) señala en su preámbulo (LAC, preámbulo) que *“La actividad de auditoría de cuentas se caracteriza por la relevancia pública que desempeña al prestar un servicio a la entidad revisada y afectar e interesar no sólo a ésta, sino también a los terceros que mantengan o puedan mantener relaciones con la misma, habida cuenta de que todos ellos, entidad auditada y terceros, pueden conocer la calidad de la información económica financiera auditada sobre la cual versa la opinión de auditoría emitida”*.

En consecuencia, es obvio que la información que aporta la actividad de la auditoría de cuentas es esencial, puesto que contribuye a la transparencia y fiabilidad de la información económico-financiera de las empresas y entidades auditadas, y en ese sentido, la LAC determina que *“la actividad de auditoría desempeña una función de interés público”* (LAC, preámbulo), interés que proviene de diferentes usuarios, tanto externos como internos, tal como se puede apreciar en la Ilustración 1.

Ilustración 1: Actividad de Auditoría de Cuentas



Fuente: Elaboración propia.

El objetivo de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría es emitir un informe de auditoría en el que se refleje la opinión sobre las cuentas anuales de la sociedad

auditada, para lo cual se examinan mediante la aplicación de técnicas de revisión y verificación, con la finalidad de mostrar si la empresa auditada está formulando correctamente sus estados financieros bajo el marco normativo que los regula.

En este contexto, para que los auditores de cuentas lleven a buen término el cometido que les encomienda la LAC, resulta determinante que disfruten de *independencia* a la hora de emitir el informe de auditoría, y en este sentido, Fernández (2012, p.12), argumenta que *“la independencia es la única justificación de la existencia de firmas auditoras que realicen el trabajo encaminado a opinar sobre la fiabilidad de los estados financieros presentados por una empresa. Si no fuera por la existencia de la independencia, los auditores externos no tendrían razón de existir ya que sus funciones serían redundantes...”*.

El principio general de independencia se encuentra regulado en el artículo 14 de la LAC, en el que se establece una sección dedicada a la independencia en el ejercicio de la auditoría de cuentas, enfatizando la legislación mencionada que si dicha independencia se ve comprometida, los auditores de cuentas deben abstenerse de actuar, estableciendo además la propia LAC ciertos hechos que afectan directamente a la independencia, y que caso de producirse, implicarían la imposibilidad de realizar el trabajo de auditoría.

No obstante, antes de continuar, resulta necesario delimitar que se entiende por “independencia del auditor”. Aunque su explícita definición no viene establecida en las diferentes Directivas europeas ni en leyes de auditoría españolas que las desarrollan, a la vista del contenido de toda esa normativa, podríamos definirla como el conjunto de requisitos y circunstancias que, de acuerdo con la normativa legal y/o profesional, cualifican al auditor para emitir un informe de auditoría de cuentas con objetividad e integridad profesional. Así, la Recomendación de la Comisión de 16 de mayo de 2002 denominada “Independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales” (página 4) establece que *“Al realizar una auditoría legal, el auditor de cuentas debe ser independiente del cliente de auditoría tanto de manera real como aparente. Un auditor de cuentas no debería realizar una auditoría legal si existe alguna relación financiera, empresarial, laboral o de otra índole entre el auditor y su cliente (...). La objetividad y la integridad profesional deben ser los principios preeminentes por los que se rija el auditor de cuentas en su opinión de auditoría de los estados financieros. El medio principal por el que el auditor puede demostrar al público que la auditoría legal*

se realiza de conformidad con estos principios es actuando y pareciendo actuar de manera independiente.”.

La definición viene avalada por el contenido de los artículos 16 a 24 de la LAC, en los cuales el legislador ha incluido toda una serie de requisitos para considerar cuando el auditor de cuentas tiene permitido auditar una determinada entidad, de entre los que destacamos como más relevantes los que se incluyen a continuación:

- En lo que se refiere a situaciones personales y a los servicios prestados, el auditor no deberá (LAC, art. 16.a):
 - a) 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, ni desempeñar un puesto de empleo en la entidad auditada.
 - b) 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.
 - c) Tener ningún tipo de operación relacionada con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de cualquier otra forma por la entidad auditada.
 - d) Solicitar ni obtener obsequios o favores de la entidad auditada, salvo que su valor sea insignificante o intrascendente.
 - e) Prestar a la entidad auditada servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o los estados financieros.
 - f) Prestar a la entidad auditada servicios de valoración.
 - g) Prestar a la entidad auditada servicios de auditoría interna.
 - h) Prestar servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada.

- i) Prestar 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.
- En lo que se refiere a la situación posterior a la finalización del trabajo de auditoría, el auditor (LAC, art. 23. 1):
 - j) No deberá formar parte durante el año siguiente a la finalización de su trabajo, 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.
 - En lo que afecta a los honorarios percibidos, el auditor (LAC, art. 24. 1):
 - k) No deberá fijar los honorarios de auditoría influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada, ni establecerlos con 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.

Como podemos ver, la Ley establece toda una serie de requisitos al auditor para que pueda ser considerado independiente o, como se ha explicado, para que se asegure la escrupulosa objetividad del auditor al prestar sus servicios de auditoría a la entidad auditada, prohibiéndole auditarla si no cumple dichos requisitos específicos.

Sin embargo, de una atenta lectura del artículo 14 de la LAC se desprende que el legislador ha establecido un principio general de independencia previo a estos requisitos legales, y que los trasciende, al determinar 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 [...] se vea comprometida”*. Es decir, la legislación establece que, más allá de los requisitos específicos y objetivos que se incluyen en la Ley, si por cualquier circunstancia, sea esta la que sea, el auditor considera que no es independiente y que por lo tanto su trabajo no va a ser escrupulosamente objetivo, también debe renunciar a auditar dicha compañía.

Por lo tanto, existen una serie de requisitos objetivos, determinados por la LAC, que condicionan la independencia del auditor, pero la propia LAC asume que pueden existir otras muchas circunstancias que suponen que el trabajo del auditor no sea estrictamente objetivo e íntegro si es realizado, y que por lo tanto conlleven su falta de independencia. En estos casos, debe ser el propio auditor quién debe determinar cuándo se dan dichas circunstancias de falta de independencia y consecuentemente renunciar a realizar el trabajo de auditoría. De este modo, la LAC ha diseñado lo que se conoce como un sistema mixto en el que, aunque se establecen una serie de incompatibilidades, además se exige al auditor, que más allá de las mismas, evalúe por sí mismo las posibles amenazas y salvaguardas a su independencia, renunciando al trabajo si finalmente considera que no va a cumplir con su deber de independencia.

Incluso, como indica Duréndez (2001, p. 11), no sólo la normativa española define la actividad de auditoría de cuentas como una actividad independiente, sino que también se define en la norma de auditoría norteamericana “*Statement on Auditing Standards*” (SAS)¹, en la que se menciona que el propósito de una auditoría independiente es presentar los estados financieros del cliente de manera razonable, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Sólo se podrá determinar dicho propósito después de que el auditor de cuentas independiente haya realizado la auditoría de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Sobre la importancia de la independencia, como ya hemos comentado, Fernández (2012, p. 12) considera que “*es la única justificación de la existencia de firmas auditoras [...]*”, y en ese sentido, las Directivas de la Unión Europea han destacado y reforzado cada vez más el principio de independencia para conseguir que las auditorías tengan una calidad elevada y puedan mejorar el funcionamiento del mercado interior, a la vez que garantizar un alto nivel de protección a consumidores e inversores en el ámbito europeo. En este aspecto, como se menciona en el preámbulo de la LAC, la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, respecto a la independencia del auditor, incluye en el ordenamiento jurídico español lo siguiente: “*Un aspecto sustancialmente modificado fue el deber de independencia de los auditores, el cual se basa, por una parte, en la enunciación de un principio general de independencia*

¹ Duréndez (2001) hace una referencia concreta al apartado del SAS sobre responsabilidad y funciones del auditor independiente, recopilado, como se indica en su trabajo, por Bailey y Holzmann (1998: 2.03).

que obliga a todo auditor a abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad en relación a la información económico financiera a auditar”.

En dicha línea de reforzar el principio general de independencia, también se pronuncia al respecto la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y de Consejo, de 16 de abril de 2014, y del Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, pues como se menciona en el preámbulo de la LAC, *“la normativa de la Unión Europea aprobada pretende reforzar la independencia y objetividad de los auditores en el ejercicio de su actividad, pilar básico y fundamental en que reside la confianza que se deposita en el informe de auditoría. Para ello, se incorporan requisitos más restrictivos que los de la Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo de 2006, potenciándose la actitud de escepticismo profesional y la atención especial que debe prestarse para evitar conflictos de interés o la presencia de determinados intereses comerciales o de otra índole, teniendo además en cuenta los casos en que opera en un entorno de red”.*

En definitiva, tras la exposición realizada, es evidente la relevancia creciente que las sucesivas Directivas de la Unión Europea dan a la independencia, ratificando de esta forma la importancia sustancial que ésta tiene en la actividad de la auditoría de cuentas.

1.2. Distintos enfoques sobre regulación de la independencia de los auditores

Ante la indefinición del término de “independencia” del auditor, un aspecto importante son los distintos modos de abordarlo, y en ese sentido, se analizan a continuación los enfoques que realizan tanto el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (en adelante ICJCE), así como los de Fernández (2012) en su trabajo publicado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante ICAC).

La actividad de auditoría tiene una gran relevancia pública, y como menciona Fernández (2012, p. 13) *“uno de los rasgos esenciales de la profesión de auditoría es la responsabilidad pública del auditor en relación con la información financiera, lo cual va más allá de la satisfacción de las necesidades de cada cliente en particular”.* En este sentido, el efecto de la evolución experimentada en el contexto económico y financiero de la última crisis financiera, ha hecho que la confianza en el trabajo del auditor

disminuya, lo que incita si cabe aún más, a estudiar la característica de la independencia del auditor bajo el doble enfoque, por un lado, de la autorregulación por los propios auditores de cuenta, y por otro el de la regulación en base a los criterios de los Organismos Oficiales de los Estados, que imponen requisitos específicos a los auditores para cumplir con la independencia.

Así, encontramos países donde se mantiene la naturaleza autorreguladora de la profesión, y según este enfoque, son los órganos independientes de los propios profesionales de la auditoría de cuentas los encargados del establecimiento y desarrollo de las normas, supervisión y obligatoriedad. Bajo esta perspectiva, dependiendo de los países que tienen un sistema de naturaleza autorreguladora de la profesión, se pueden apreciar las características que se muestran en la Tabla 1.

<u>Tabla 1: Sistema de Autorregulación de la Profesión</u>	
Países con naturaleza autorreguladora de la profesión	
País	Cuerpo independiente regulador / Características
Estados Unidos	Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Proteger a inversores y el interés público en la preparación de unos informes de auditoría precisos, informativos e independientes. https://pcaobus.org/
Reino Unido	Financial Reporting Council (FRC). Aumenta la vigilancia a la profesión de auditoría. https://www.frc.org.uk/
Inglaterra y Gales	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales. Fomentan la integración, diversidad y equidad. https://www.icaew.com/
Irlanda	The Institute of Chartered Accountants of Ireland. Educar, representar y dar apoyo a los profesionales. https://www.charteredaccountants.ie/
Escocia	The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS). Educan, examinan y lideran (...), trabajan por el bien público en general. https://www.icas.com/
Canadá	Office of the Auditor General of Canada. Proveen información objetiva, factible y asesoramiento experto. https://www.oag-bvg.gc.ca/
Australia	Auditing and Assurance Standards Board (AUASB). Elaboran normas de auditoría ² , formulan normas de auditoría y aseguramiento para otros fines, y orientaciones sobre cuestiones de auditoría y aseguramiento. https://www.auasb.gov.au/

² Auditing and Assurance Standards Board. Las normas que elaboran son bajo la sección 336 del “Corporations Act 2001”.

Tabla 1: Sistema de Autorregulación de la Profesión	
Países con naturaleza autorreguladora de la profesión	
País	Cuerpo independiente regulador / Características
Holanda	Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). Promover la práctica profesional adecuada de sus miembros. https://www.nba.nl/
Argentina	Auditoría General de la Nación (AGN). Proporcionar información objetiva, independiente y confiable (...). https://www.agn.gob.ar/
Chile	Colegio de Contadores de Chile. Vela por el correcto ejercicio, difundiendo el rol de la profesión entre la comunidad. https://www.contach.cl/
México	Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP). Realizan guías de auditoría para los profesionales, principios y evidencias de auditoría. https://imcp.org.mx/
Venezuela	Federación de Colegios de Contadores Públicos (FCCPV). Promover la investigación en historia de la contabilidad. https://fccpv.org/

Fuente: Elaboración propia a partir de Fernández (2012).

Otros países adoptan un sistema donde los Organismos Oficiales son los encargados de llevar a cabo la regulación, el desarrollo y la supervisión, así como de adoptar las medidas disciplinarias cuando se producen incumplimientos por parte de los profesionales de la auditoría; entre los Estados que adoptan este sistema, encontramos los siguientes: Alemania, España, Francia, Portugal, Bélgica, Dinamarca, Suecia, Noruega, Suiza, Japón, China, India, Brasil o Perú.

En España, el Organismo Oficial encargado de esas funciones es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), analizándose en el epígrafe 5 del presente trabajo el trabajo del mencionado Organismo Regulador español, que a su vez se apoya en las dos corporaciones profesionales de auditores que actualmente existen en España: el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) y el Registro de Economistas Auditores (REA).

El ICJCE es la corporación profesional más antigua, dedicándose el epígrafe 4 de este trabajo a estudiar las guías de actuación desarrolladas por dicha corporación para identificar y evaluar las amenazas a la independencia del auditor. En concreto, el ICJCE ha publicado un Código de Ética Profesional elaborado por la Comisión Nacional de Deontología, y aprobado por los órganos competentes del ICJCE, debiendo sus miembros

aceptar y aplicar los principios recogidos en el mencionado Código, teniendo en cuenta la relevancia pública de la actividad de auditoría. Al respecto, precisamente uno de los apartados del citado Código está referido a la independencia del auditor, aunque en el texto no aparece exactamente dicho término, sino que se utilizan sinónimos del mismo como objetividad e imparcialidad, por lo que se puede decir que estamos ante un primer enfoque de la independencia basada en principios. Sin embargo, y como vamos a ver a continuación, el contenido de este apartado no constituye más que una proclamación de intenciones, no profundizando en lo que debería constituir una auténtica autorregulación de la independencia del auditor.

Examinando con mayor detalle el Código de Ética Profesional desarrollado por el ICJCE, se observa la instauración de los siguientes principios fundamentales que debe cumplir el profesional de la auditoría (Código de Ética Profesional, ICJCE, p. 7):

- Integridad: Los profesionales de la auditoría tienen la obligación de ser honestos y francos en sus relaciones profesionales y empresariales. El principio de integridad lleva asociado igualmente la imparcialidad y la veracidad.
- Objetividad: Los profesionales de la auditoría no deben permitir que prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales comprometiendo la independencia.
- Competencia y diligencia profesional: Este principio impone a los profesionales de la auditoría una serie de obligaciones. El profesional de auditoría debe mantener sus conocimientos técnicos y una aptitud profesional al nivel necesario para asegurar un adecuado y competente servicio profesional. Debe tener los últimos avances de la práctica, legislación y técnicas, para ello deberá recibir una formación continua.

Cuando presten sus servicios profesionales, deben hacerlo con la debida diligencia de acuerdo con las normas técnicas y profesionales vigentes, pretendiendo este principio que distintos profesionales de la auditoría lleguen a las mismas conclusiones profesionales.

- Secreto profesional: Se obliga a los profesionales de la auditoría a abstenerse de revelar y/o utilizar para su ventaja personal o de terceros, la información confidencial obtenida de su trabajo de auditoría y de las relaciones profesionales que surjan de ésta. La obligación de este principio perdura en el tiempo aún después de finalizar las relaciones entre el profesional de la auditoría y el cliente.
- Profesionalidad: Se obliga a los profesionales de la auditoría a cumplir con las leyes y reglamentos aplicables y evitar todo acto que pueda dar lugar a la desacreditación a la profesión.

Dichos principios fundamentales pueden verse amenazados, y en este sentido, los profesionales de la auditoría al desarrollar su trabajo pueden estar afectados por las amenazas. Resulta imposible definir la totalidad de las situaciones que pueden originar tales amenazas y concretar las actuaciones que pudieran mitigar las mismas (Fernández, 2012), y por ello, los auditores de cuentas deben seguir determinados procedimientos para evaluar las posibles amenazas a la independencia, temática que tratamos más adelante en el epígrafe 3 del presente estudio, donde se expondrá una guía de actuación para identificar y evaluar las amenazas a la independencia del auditor.

2. Evolución histórica de la auditoría de cuentas

Resulta de interés abordar una visión histórica de la auditoría con objeto de localizar el origen de la auditoría independiente, debiendo analizar para ello su evolución desde la perspectiva del progreso de los enfoques y procedimientos de trabajo desde sus primeras regulaciones hasta mediados del siglo XX, detectando el momento en el que surge la necesidad de implementar el principio de independencia del auditor.

Aunque existen estudios específicos sobre la historia y orígenes de la profesión de la auditoría, hemos considerado más oportuno centrarnos en puntualizar los momentos más relevantes en los que la necesidad de una auditoría independiente empieza a surgir. Al respecto, se puede afirmar que los inicios de la actividad pura de auditoría de cuentas surgen de la necesidad de obtener un informe independiente sobre la información económico-financiera de una sociedad, cuyo objetivo es informar de la situación real de la sociedad, y en este sentido, a lo largo de este epígrafe se comentarán algunos hitos

históricos que han destacado y contextualizado la independencia del auditor como una necesidad real.

Se puede decir que la actividad de auditoría de cuentas tal y como la conocemos hoy, surge de una transformación y adecuación de las prácticas contables. Se trata de un proceso de evolución que surge de la necesidad de separar la práctica de la auditoría de la sociedad que se está auditando, dando lugar a la auditoría externa, y/o también de la necesidad de aumentar la confianza del estudio técnico que realiza la auditoría. Esta confianza es necesaria para que los usuarios externos o internos (véase Ilustración 1) puedan tomar una decisión final teniendo una información económico-financiera real y auditada.

Surgen discrepancias al concretar un único espacio de tiempo o un único lugar determinado donde surja la actividad de auditoría de cuentas, y así, como indica Duréndez (2001, p. 12), hay autores que determinan los orígenes de la auditoría en los comienzos de la propia historia de la humanidad. En cambio, según el estudio realizado por Fernández (2012, p. 17), hay varios autores que apuntan a unos primeros antecedentes de la actividad de auditoría en Inglaterra, tras la Revolución Industrial, por ser en ese momento cuando surgen los primeros problemas de desconfianza en las disoluciones de sociedades, encontrándose entonces las primeras intervenciones de profesionales contables que dedican su intervención a revisar dichas sociedades y de reportar e informar de la situación real de la sociedad, optando el gobierno por reconocer a estos “*revisores contables*” que actuaban como árbitros.

Es entonces cuando se podría establecer un origen claro en el que comienza a necesitarse un estudio externo, un informe de la sociedad, que proporcione garantías de que se está realizando una gestión adecuada, mostrando una información real. Según Duréndez (2001, p. 12), el origen de la auditoría surge con la aparición de las primeras sociedades anónimas, donde los accionistas exigen garantías de que se está gestionando adecuadamente el capital y, además, de que la sociedad está mostrando la realidad económico-financiera.

Unos años después de la Revolución Industrial, en la segunda mitad del siglo XVIII, se intensifica la figura del auditor, tomando carta de naturaleza su independencia,

tal como se evidencia en varios hitos que dan una visión histórica general sobre dicha característica de la profesión de auditor (Fernández, 2012).

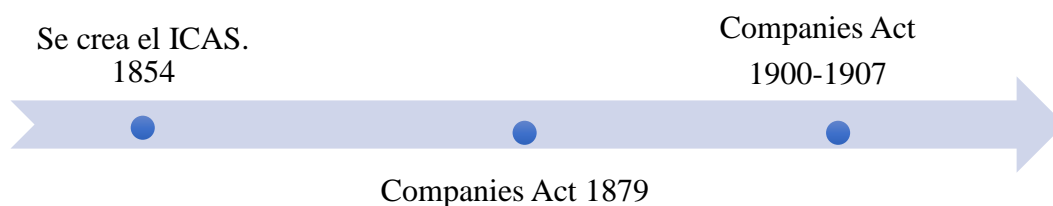
En el año 1854 se crea el *Institute of Chartered Accountant of Scotland* (ICAS), asociación creada por un conjunto de profesionales auditores donde predominarán las normas corporativas y estatutarias. Según Duréndez (2001, p. 14) de los técnicos especializados en la revisión de la contabilidad surge la profesión de auditor o “*accountant*” y, junto a la creación del ICAS, se potencia la profesión del auditor. Escocia forma parte de los países donde es la profesión quien tiene la naturaleza autorreguladora (véase Ilustración 2).

Posteriormente, en el año 1879 se establece en Gran Bretaña la Ley de Sociedades “*Companies Act*”, en la cual se determina que se realice la auditoría de cuentas independiente a sociedades bancarias “*Limited Banking Companies*”, siendo esta forma de regulación una proposición directa hacia una auditoría independiente sobre entidades con gran peso en el mercado financiero (Evans, F. 1908, p. 476).

Además, la “*Companies Act*” del año 1900 diferencia entre empresas privadas y públicas, y se establecen rigurosas restricciones a ambos tipos de empresas, entre otras la obligación de realizar una auditoría. La “*Companies Act*” de 1907 se incluyen restricciones y requerimientos de actuación para ambos tipos de empresas (privadas y públicas), siendo a partir del 1 de julio de 1908 cuando se requiere que se incluya en el “*Annual Field Summary*” (Resumen anual) un estado en forma de balance de situación auditado (Evans, F. 1908, p.478).

De acuerdo con lo anterior, como un primer acercamiento al origen de la auditoría independiente podemos apreciar a modo resumen el contenido de la Ilustración 2.

Ilustración 2: Línea temporal sobre los primeros orígenes de la auditoría independiente



Fuente: Elaboración propia.

La metodología de trabajo empleada en esta etapa de la auditoría se realizaba con una revisión total de todos los movimientos y transacciones de la sociedad auditada, así como de la totalidad de los documentos, sin practicar ningún tipo de muestro, siendo conocida la misma como “*auditoría de balance*”, la cual permitía, en un primer momento, comprobar que se cumplía con el doble objetivo de “... *descubrir y prevenir los fraudes e irregularidades que presentaban las sociedades en sus cuentas, así como en detectar los posibles errores en sus balances*” (Fernández, 2012, p. 18), siendo por tanto absoluta la responsabilidad del auditor.

Se consolida la auditoría en Estados Unidos y en 1917 la Comisión Federal de Comercio de Estados Unidos solicita al “*American Institute of Accountants*” (AIA) la elaboración de un documento a través del cual se constituye el primer conjunto de estándares sobre procedimientos de “*auditoría de balances*”, publicado en 1922 con el título “*Verification of Financial Statements*” (Duréndez 2001, p. 15), siendo a partir de los años 30 cuando la actividad de auditoría de cuentas se configura como una profesión regulada y en expansión (Fernández 2012, p. 23).

En la Tabla 2 se puede apreciar los diferentes países que van incluyendo la regulación de la auditoría en su legislación y cómo consolidan la profesión de auditoría de cuentas.

<u>Tabla 2: Países que identifican la auditoría de cuentas como profesión independiente</u>		
País	Año	Característica principal
Francia	1867	Ley de 24 de julio de 1867, carta constitucional básica del derecho de sociedades.
Italia	1882	Incluye en su Código de Comercio ³ la función de los auditores, cuyo órgano de control es el “ <i>Collegio Sindicale</i> ”.
Estados Unidos	1887	Se crea el American Association of Public Accountants (AAPA), más adelante pasa a denominarse American Institute of Certified Public Accountants ⁴ (AICPA).
Estados Unidos	1896	El Estado de New York emite la primera Ley (Act to Regulate the profesión of Public Accountants) donde se regula a los Public Accountant.

³ Código de Comercio, Codice di Commercio del Regno D'Italia, Milano, Edoardo Sonzogno, Editore. 1882. Supone un gran avance hacia el control de las sociedades por auditores independientes del Estado, siendo su Órgano de Control el Collegio Sindicale, cuyo cometido era controlar la administración de las sociedades que estaban siendo auditadas.

⁴ American Institute of Certified Public Accountants: Asociación profesional de contables públicos certificados en los Estados Unidos.

<u>Tabla 2: Países que identifican la auditoría de cuentas como profesión independiente</u>		
País	Año	Característica principal
Alemania	1930	Se crea la primera organización oficial: Institut der Wirtschaftsprüfer ⁵ (IDW) en 1932.
España	1942	Se crea el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) como institución representativa de los profesionales y sociedades de auditoría de cuentas.

Fuente: Elaboración propia a partir de Fernández (2012).

A principios del siglo XX la metodología de “*auditoría de balance*” cambia debido a dos cuestiones fundamentales:

- El aumento del número de sociedades auditadas.
- Las mejoras de los procedimientos en contabilidad.

Este cambio de metodología se caracteriza por realizar muestreos de la sociedad auditada, metodología que se implanta entre los años 1900 y 1933. El auditor con esta metodología tiene una menor responsabilidad, ya que no hay una inmersión a la totalidad de los documentos y transacciones como ocurría en la “*auditoría de balance*”.

En cambio, es a partir de los años 1940 y 1950 donde la metodología “*auditoría de balance*” cambia hacia la auditoría de trabajo de muestreo, siendo el motivo de dicho cambio principalmente que el objetivo de la auditoría ya no es la detección de errores y fraudes mediante la revisión total de los registros contables, sino que el trabajo de auditoría sufre cambios sustanciales, reforzándose los siguientes cometidos (Duréndez 2001, p. 17):

- Un mayor énfasis en la revisión y evaluación de los sistemas de control interno.
- Se centran los esfuerzos en las partidas que componen la Cuenta de Resultados.

⁵ El Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) es la asociación que promueve y apoya las áreas especializadas de los auditores, como el desarrollo posterior del perfil profesional.

- Se reduce el tiempo empleado en el trabajo de auditoría.
- Aparecen los conceptos de “*auditoría preliminar*” y “*auditoría final*” como consecuencia de que se extrapola parte del trabajo realizado en momentos anteriores al cierre del ejercicio contable.

Comienzan a surgir los problemas de desconfianza en la información económico-financiera en el año 1937, en el caso, por ejemplo, de la compañía estadounidense McKesson & Robbins. La empresa presentó en 1937 unas partidas de activos totales de 87 millones de dólares, descubriéndose en 1938 que aproximadamente 19 millones de dólares eran falsos (Fernández 2012, p. 23). Esta situación de fraude generó una gran desconfianza en la sociedad, dejando los usuarios de creer en la información económica-financiera de la sociedad auditada, lo que obviamente derivó en la pérdida de confianza en los estados financieros auditados.

En este escándalo intervino la Comisión de Valores de EEUU (*United States Securities and Exchange Commission*) (en adelante SEC), proponiendo una serie de medidas para reformar la regulación de la independencia del auditor, y también para proceder a estudiar los informes de los auditores independientes para mejorar su calidad. El fraude de la compañía estadounidense tuvo una importante influencia sobre la profesión de auditoría independiente en Estados Unidos, siendo este caso de irregularidad uno de los primeros en ser descubierto. Posteriormente, en el año 1941, la SEC estableció ciertas enmiendas a la regulación, donde se exige que el auditor declare que el examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, poniéndose de manifiesto la necesidad de redactar unas normas de auditoría (Fernández 2012, p. 24).

En concreto, la normativa fue redactada en 1947 por el *American Institute of Accountants*⁶, apareciendo en la misma sin ambages la regulación de la independencia del auditor dentro del conjunto de tres epígrafes de normas, según el siguiente detalle:

- Normas técnicas de carácter general: competencia, independencia y diligencia.

⁶ Las *Tentative Statement of Auditing Standards* son el conjunto de normas de auditoría generalmente aceptadas que regulan la auditoría de cuentas.

- Normas relativas a la ejecución del trabajo: planificación, supervisión, estudio y evaluación del control interno, y obtención de suficiente evidencia competente.
- Normas relativas al informe: concordancia con los principios de contabilidad generalmente aceptados (en adelante PCGA), aplicación uniforme de los PCGA y razonabilidad de la información presentada.

En síntesis, la independencia del auditor es necesaria y forma parte de la regulación de la actividad de auditoría de cuentas, dado que para obtener un estudio externo de las sociedades auditadas dicha característica de independencia es fundamental para proporcionar mayor garantía. Además, el doble objetivo de la actividad de auditoría de descubrir y prevenir fraudes e irresponsabilidades desaparece y, se instauran nuevos objetivos, los cuales hacen más relevante la implantación de un principio general de independencia.

3. Normativa legal en materia de independencia del auditor

En el siguiente epígrafe agrupamos las principales regulaciones que, en materia de independencia del auditor, se aplican en la actividad de auditoría de cuentas en España.

En la normativa legal española se han venido integrando las Directivas dictadas por la Comisión Europea con el fin de unificar la actividad de auditoría de cuentas entre los países que componen la Unión Europea (en adelante UE). Según Fernández (2012, p. 57), las transposiciones de las citadas Directivas europeas a la legislación de cada Estado miembro constituyen el mecanismo legal para *coordinar* las distintas disposiciones nacionales y alinearlas con lo dispuesto al contenido de las distintas Directivas.

La normativa legal sobre la actividad de auditoría de cuentas vigente en España se encuentra recogida actualmente en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), mencionada en epígrafes anteriores, y que es el resultado de la adaptación a la legislación española de las Directivas europeas antes señaladas.

Se establece de esta forma una relación entre las citadas Directivas europeas y la normativa legal española, en cuanto a que todas las actualizaciones en materia de auditoría que marca la Comisión Europea deben ser transpuestas al ordenamiento jurídico español. En este aspecto, en el preámbulo de la propia LAC (Sección I) se puede encontrar la citada relación entre ambas normativas.

La Tabla 3 recoge de forma pormenorizada las últimas Directivas europeas en relación con la auditoría de cuentas.

<u>Tabla 3: La auditoría en las Directivas europeas y en la Legislación española</u>		
Directiva	Característica	Transposición a la Ley española
Cuarta Directiva 78/660/CEE, de 25 de julio de 1978.	Relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedades.	
Séptima Directiva 83/349/CEE, de 13 de junio de 1983.	Relativa a las cuentas consolidadas.	
Octava Directiva 84/253/CEE, de 10 de abril de 1984.	Relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables.	Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.
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.	Ley 12/2010, de 30 de junio. El Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio aprobó el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.
Directiva 2014/56/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014.	Relativa a reforzar la confianza de los usuarios en la información económico-financiera mediante la mejora de la calidad de las auditorías de cuentas en el ámbito de la Unión Europea.	Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Fuente: Elaboración propia.

Con la entrada en vigor de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante Ley 19/1988), se reguló por primera vez en España la actividad auditoría de cuentas, contribuyendo de esta forma el legislador a la transparencia y fiabilidad de la información económico-financiera de las empresas y entidades auditadas. Dicha Ley 19/1988 incorporó a nuestro Ordenamiento jurídico la Directiva 84/253/CEE, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables,

dando paso a una primera regulación de la actividad de auditoría de cuentas en España (Real Decreto 1517/2011, Preámbulo, Sección I).

En concreto, la Ley 19/1988 dispone como finalidad la regulación y el establecimiento de garantías suficientes para que los usuarios de la información acepten con plena confianza la información verificada por un tercero independiente, estableciendo las siguientes condiciones y normas:

- Las condiciones que se deben cumplir para acceder al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).
- Las normas que regulan el ejercicio de la auditoría.
- El contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas anuales.
- El régimen de incompatibilidades y de responsabilidad de los auditores de cuentas.
- El régimen de infracciones y sanciones.
- La atribución al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) del control de la actividad de auditoría y de la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas.

Además, la mencionada Ley 19/1988 define la actividad de auditoría de cuentas como aquella que, mediante la utilización de determinadas técnicas de revisión, tiene por objeto la emisión de un informe acerca de la fiabilidad de la información económico-financiera auditada. En este sentido, la aplicación de dichas técnicas de revisión debe permitir emitir una opinión técnica e independiente sobre la contabilidad en su conjunto y, además, sobre otras circunstancias que, afectando a la vida de la empresa, no estuvieran recogidas en dicho proceso.

Posteriormente, el Real Decreto legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante TRLAC) modifica la Ley 19/1988, anteriormente citada, para su adaptación a la normativa comunitaria, desarrollándose en su Sección 2ª el régimen legal de independencia, que

había sido previa y sustancialmente modificado por la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero y la Ley 12/2010, de 30 de junio, con el objetivo de reforzar la independencia del auditor en cuanto que constituye el soporte fundamental de la demostración de la objetividad, de modo que los usuarios de la información económico-financiera auditada acepten con la máxima garantía y plena confianza esta información por cuanto ha sido verificada, precisamente, de manera objetiva por un tercero independiente.

Las modificaciones experimentadas en la legislación reguladora de la auditoría entre la entrada en vigor de la Ley 19/1988 y la aprobación del Real Decreto Legislativo 1/2011 de 1 de julio, con el que se transpone la Directiva 2006/43/CE, fueron esenciales, destacando las siguientes:

1. Mediante la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas del Sistema Financiero, se introdujeron modificaciones sustanciales que afectaron a diversos aspectos como el deber de independencia y las causas de incompatibilidad.
2. Mediante la Ley 12/2010, de 30 de junio por la que se modifica la Ley 19/1988 de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se produjo la transposición al ordenamiento jurídico español de la Directiva 2006/43/CE.

La citada Directiva 2006/43/CE surgió como consecuencia de los cambios acaecidos en el entorno económico y financiero, así como por la falta de un planteamiento armonizado de la actividad de auditoría de cuentas en el ámbito de la Unión Europea, principalmente en materia de supervisión pública, lo que motivó un proceso de reforma imprescindible un proceso de reforma (LAC, Preámbulo, Sección I.).

En concreto, con la publicación de la Directiva 2006/43/CE se pretendía armonizar un mayor número de aspectos relacionados con:

- La autorización y registro de auditores y sociedades de auditoría, incluyendo los de otros Estados de la Unión Europea.
- Las normas de ética profesional, de independencia y objetividad.

- La realización de las auditorías de acuerdo con las normas internacionales de auditoría (NIA⁷) adoptadas por la Unión Europea.
- La responsabilidad plena del auditor para realizar la auditoría de estados financieros consolidados.
- El control de calidad de los auditores y sociedades de auditoría.
- Los sistemas efectivos de investigación y sanción.
- Disposiciones específicas relativas a las entidades de interés público.
- La cooperación y reconocimiento mutuo entre las autoridades competentes de Estados miembros de la Unión Europea.

Uno de los aspectos a destacar de esta incorporación de la Directiva europea a la legislación española es la enunciación de un principio general de independencia de los auditores, que les obliga a abstenerse de realizar el trabajo de auditoría cuando se vea comprometida su objetividad. Además, también se incluyen en la normativa un conjunto de circunstancias, situaciones o relaciones específicas (LAC, Preámbulo, Sección I) que en caso de que se den, conllevan que los auditores no tengan la independencia necesaria para poder realizar el trabajo, y deberán, por tanto, aplicar medidas de salvaguarda para solucionar la amenaza a su independencia o, en su caso, quedar obligados a rechazar dicho trabajo de auditoría.

Asimismo, con esta transposición de la Directiva europea se incorpora también la obligación de los auditores de cuentas de documentar y establecer las medidas de salvaguarda, con el fin de que puedan detectar y responder a las amenazas de la independencia, incluyéndose asimismo nuevos conceptos, como el de red de auditoría, que pretende observar a qué red pertenece el auditor de cuentas o sociedad de auditoría,

⁷ Las Normas Internacionales de Auditoría son elaboradas y emitidas por International Federation of Accountants (IFAC) a través de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), organismo independiente que sirve al interés público y general, <https://www.iaasb.org/>.

con la finalidad de controlar la existencia de una influencia externa al auditor que pueda romper con la independencia.

La última gran reforma de la auditoría vino provocada por la crisis financiera de 2007, inducida por la mala praxis de las entidades bancarias y las agencias de rating o calificación de riesgos, al encubrir “*activos tóxicos*”⁸ en sus balances. Esta crisis causó una gran desconfianza en los usuarios de la información económico-financiera, llegándose a cuestionar la adecuación y suficiencia del marco normativo comunitario en materia de auditoría, lo que dio lugar a la aprobación de la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, y al Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, normativas ambas que pretenden reforzar la confianza de los usuarios en la información económico-financiera mediante la mejora de la calidad de las auditorías de cuentas en el ámbito de la Unión Europea (LAC, Preámbulo, Sección I).

Sin embargo, la transposición de la nueva Directiva incorporó unos requisitos más restrictivos en materia de independencia, no contemplados anteriormente y, consecuentemente, incluidos en la LAC con la finalidad expresada de reforzar la independencia. En la LAC se mantiene el régimen del sistema mixto contemplado en la Ley 12/2010, basándose, por una parte, en la enunciación de un principio general de independencia, que obliga a todo auditor a abstenerse de actuar cuando esté comprometida su objetividad, y por otra parte, en la enumeración de un conjunto de circunstancias, situaciones o relaciones específicas en las que se considera que, en caso de ocurrir, los auditores no gozan de independencia, siendo la única solución o salvaguarda posible la no realización del trabajo de auditoría. En este sentido, resulta más que justificado mantener el sistema mixto en la LAC, habida cuenta que la independencia se constituye en pilar fundamental en el que reside la confianza que se deposita en el informe de auditoría (LAC, Preámbulo, Sección I).

Por todo ello, podemos afirmar que la vigente LAC incorpora los aspectos más relevantes de la Directiva 2014/56/UE, y del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014, aportando aspectos relativos a normas sobre honorarios e independencia,

⁸ Activos tóxicos se refiere a la incorporación de “hipotecas subprime” (créditos emitidos de dudoso retorno) al conjunto de activos de las entidades como si se tratasen de una buena cartera de activos. Las entidades bancarias y agencias de rating acumulaban estos activos tóxicos y los recalificaban como activos “buenos” en su conjunto, lo cual daba una lectura errónea del balance de la entidad.

entre otros. Además, la LAC dedica en su Capítulo III una sección a la independencia del auditor y sociedades de auditoría, regulándose en el artículo 14 el principio general de independencia, además de las casusas de incompatibilidad y servicios prohibidos.

En resumen, la regulación legal de la auditoría en España, en todo lo que afecta a la independencia del auditor, ha sufrido, desde que se aprobó el texto inicial de la Ley 19/1988 hasta nuestros días, unos cambios de una envergadura extraordinaria. Frente a unos mínimos requisitos para cumplir con el deber de independencia exigidos por la Ley mencionada 19/1988 contenidos en un único artículo (artículo 8) que contaba con apenas 5 apartados, hemos pasado a una prolija regulación en la LAC, actualmente en vigor, que contiene dos secciones completas, ambas del Título Primero: la primera de ellas es genérica (Sección 2ª del Capítulo Tercero) con 12 artículos dedicados exclusivamente a tal finalidad; y la segunda (Sección 3ª del Capítulo Cuarto) referida a la independencia en las entidades de interés público, con otros tres artículos adicionales.

Pero lo que tal vez sea más relevante respecto de la evolución de la regulación de la independencia del auditor en la legislación estatal es que, frente una intencionalidad inicial de basarla en un sistema mixto, pero en el que se otorgara una prevalencia a los principios frente a las normas detalladas sobre lo que está permitido y prohibido, la situación ha sido invertida, y podemos afirmar que actualmente, aun manteniéndose el sistema mixto, la preponderancia ha basculado claramente hacia un muy predominante planteamiento de normas que especifican en qué circunstancias y en qué otras no, se está cumpliendo con el deber de independencia.

Por lo expuesto podemos en síntesis concluir que la normativa legal reguladora de la independencia del auditor se ha vuelto cada vez más intervencionista, endureciendo progresivamente los requisitos exigidos al auditor para ser considerado independiente.

4. Normativa profesional en materia de independencia

4.1. Normativa profesional: Organismo oficial regulador y Corporaciones profesionales

Hay que recordar en primer lugar que, como ya expusimos en el apartado primero, España forma parte de los países que carecen de autorregulación de la auditoría por la profesión, siendo efectuada la regulación por Organismos Oficiales, de lo que se deduce

que, en buena lógica, la normativa profesional será más limitada que la legal. No obstante, antes de entrar a analizar dicha normativa, consideramos oportuno realizar una descripción previa de las organizaciones existentes en España relacionadas con la auditoría.

En primer lugar, analizaremos al Organismo Oficial que en España se encarga de la regulación de la auditoría, el ICAC, y seguidamente haremos referencia a las dos Corporaciones profesionales que agrupan tanto a los auditores individuales como a las sociedades de auditoría, cuales son el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) y el Registro de Economistas Auditores (REA).

4.1.1. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC, www.icac.meh.es), es un Organismo Autónomo adscrito al Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, que, como organismo regulador, ejerce una función supervisora fundamental en la actividad de la auditoría de cuentas, y así está establecido por la LAC.

Concretamente, el ICAC es el organismo responsable de la supervisión pública de la auditoría de cuentas, destacando entre sus funciones las siguientes (LAC, Artículo 46):

- Autoriza e inscribe a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) para que puedan ejercer la actividad.
- Adopta una serie de normas de ética, control de calidad interno y normas técnicas de auditoría, así como la función de supervisión de su cumplimiento.
- Proporciona una formación continua a los profesionales auditores.
- Inspecciona e investiga la actividad de auditoría de cuentas.
- Realiza una vigilancia regular de la evolución de la actividad de auditoría de cuentas en las entidades de interés público.

- Es responsable del régimen disciplinario, ejerciendo la potestad sancionadora (este aspecto será tratado posteriormente en el epígrafe 5).

Los órganos rectores del ICAC son el Presidente, nombrado por el Gobierno; el Comité de Auditoría de Cuentas, encargado de la materia de la actividad de auditoría; y el Consejo de Contabilidad, órgano competente que valora la idoneidad y adecuación de las propuestas normativas o de interpretaciones de interés general en materia contable.

4.1.2. Registro de Economistas Auditores (REA)

El Registro de Economistas Auditores (REA, www.rea.economistas.es) es un órgano especializado creado en 1982 para impulsar la renovación de la auditoría de cuentas en España. Además, desde el 2013 surge la unificación de los Consejos de Economistas y de Titulares Mercantiles, dando como resultado el Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Economistas (REA + REGA).

En el REA existen comisiones de contabilidad que son responsables de las distintas áreas de trabajo, estando su actividad supervisada por un Consejo Directivo, que rinde cuentas al Pleno del Consejo General de Economistas. La organización favorece de forma importante el acercamiento de la auditoría a la sociedad, pudiendo destacar las siguientes actividades que presenta el REA en su página web:

- Información y asistencia técnica.
- Asesoramiento jurídico.
- Póliza de Seguros de Responsabilidad Civil Profesional.
- Publicaciones relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas.
- Acuerdos de colaboración con diversas entidades para ofrecer productos y servicios a los Economistas-Auditores.

4.1.3. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE)

El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE, www.icjce.es), es una institución privada con personalidad jurídica propia, creada en el año 1942, siendo la corporación con más historia en el campo de la auditoría. El ICJCE representa a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que operan en España, teniendo como cometido la defensa de los intereses de sus miembros, y velar por el desarrollo y buen funcionamiento de la actividad de auditoría.

Entre las principales funciones del ICJCE encontramos las siguientes:

- Promoción y divulgación de la relevancia del auditor en la actividad económica y social y en el incremento de la transparencia.
- Mantener la alta calidad de profesionalidad de sus miembros.
- Cumplimiento de las normas deontológicas junto a los valores inherentes de la profesión: integridad, independencia y competencia profesional.
- Prestar a sus miembros servicios de calidad técnica.
- Promover la formación permanente y continua de sus miembros.
- Defensa de los intereses colectivos.

En materia de independencia, el ICJCE creó en 2014 la Comisión de Independencia, la cual trabaja en colaboración con su Departamento Técnico, apoyando lo en las materias técnicas con componente de independencia. Por otra parte, el ICAC colabora con el ICJCE en aspectos como el de analizar las diversas consultas que publica el propio ICAC sobre temas relacionados con la independencia del auditor (ICJCE, Memoria Anual 2019⁹, p. 34).

⁹ El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) realiza memorias anuales, las cuales se pueden consultar en su página web (www.icjce.es). La información proporcionada en el presente trabajo ha sido obtenida de la Memoria 2019, la última publicada hasta la fecha.

Tras revisar el organismo responsable de la auditoría en España junto con las corporaciones profesionales existentes, analizamos a continuación la regulación profesional de la auditoría en lo concerniente a la independencia del auditor, centrándonos concretamente en las actuaciones del ICJCE, que es la Corporación señera en España que agrupa a los auditores.

El ICJCE, como ya hemos comentado, dispone de un Código de Ética, que se compone de dos partes: la primera parte se dedica a los principios fundamentales, mientras que la segunda parte está centrada en las amenazas y salvaguardas.

Los principios fundamentales incluidos en la primera parte son cinco: integridad, objetividad, competencia y diligencia profesional, secreto profesional y profesionalidad. En este sentido, como ya hemos comentado, los relacionados con la independencia son los de integridad y objetividad, estableciendo el ICJCE para los mencionados principios lo siguiente (Código de Ética Profesional, ICJCE, p. 7):

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

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

El principio de objetividad impone a los profesionales de la auditoría la obligación de no permitir que su criterio y juicio profesional se vean afectados por sesgos, conflictos de interés o influencias de terceros. Un auditor profesional puede estar expuesto a situaciones que pudieran afectar a su objetividad. Resulta imposible definir o tipificar en forma precisa todas las situaciones que puedan presentarse. Todas aquellas relaciones que

puedan implicar sesgos indebidos o puedan influir de manera inapropiada en el criterio del profesional de auditoría deben ser evitadas”.

En cuanto a las amenazas y salvaguardas, el ICJCE, en su Código Ético establece lo siguiente (Código de Ética Profesional, ICJCE, p. 12):

“El cumplimiento de los principios éticos fundamentales puede, potencialmente, verse amenazado por una amplia variedad de circunstancias. La mayor parte de esas amenazas puede clasificarse dentro de alguna de las siguientes categorías:

- a. Amenazas a los intereses propios, ya sean intereses económicos o de otro tipo, tanto del propio profesional de la auditoría como de un familiar cercano.
- b. Amenazas de autorrevisión, lo cual puede ocurrir cuando el mismo profesional de la auditoría se encuentra en la situación de revisar o reevaluar su propia opinión y juicio o trabajo previo.
- c. Amenazas de abogacía o de mediación, que pueden ocurrir cuando el profesional de auditoría promueve o defiende en un momento determinado una opinión, un criterio o unos intereses hasta el punto de que posteriormente pudiera quedar en entredicho su objetividad.
- d. Amenazas de familiaridad, lo cual puede ocurrir cuando, debido a una relación cercana (por consanguinidad, afinidad u otra causa) un profesional de la auditoría puede ver mermada su objetividad e imparcialidad.
- e. Amenazas de intimidación, lo cual puede ocurrir cuando es posible que un profesional de la auditoría pueda ser disuadido de actuar objetivamente, como resultado de amenazas reales o percibidas.

Las salvaguardas que pueden eliminar o reducir las amenazas a niveles aceptables o controlables pueden provenir de la aplicación de las normas profesionales y de la legislación vigente, de los controles establecidos por el propio profesional de la auditoría o de sus propias actuaciones específicas con arreglo a este marco de referencia.

(...) El profesional de la auditoría puede llegar a encontrarse en circunstancias que le lleven a una situación de conflicto como consecuencia de la aplicación de las

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

Como podemos ver, además de que en el Código ético no se menciona el término “independencia del auditor”, hecho a nuestro juicio sorprendente, habida cuenta la importancia que la independencia está adquiriendo, las referencias a los principios de objetividad e integridad profesional son mínimas. Si comparamos esta regulación con la normativa legal, podemos colegir que la profesión ha establecido una regulación basada en principios y en la que es el propio auditor quién tiene que concluir, en base al análisis de las amenazas y de las salvaguardas, si puede efectuar la auditoría o no. Este enfoque es diferente al establecido por la legislación española para la independencia, que como se dijo establece un sistema mixto, en el que inicialmente se dio prioridad al enfoque de principios sobre el de normas permisivas o prohibitivas, pero que ha ido evolucionando hacia el predominio del enfoque de normas prohibitivas de realizar la auditoría en aquellos casos en los que el ICAC y el legislador consideren que el auditor no es independiente.

A nuestro juicio, a pesar de encontrarnos en un país en el que no es la profesión la que autorregula la auditoría, las corporaciones profesionales deberían ser mucho más estrictas que la propia legislación en una materia tan sensible para su prestigio como es la independencia del auditor. Sin embargo, y, muy al contrario, los códigos éticos, que ni siquiera mencionan explícitamente la independencia del auditor, se limitan a un planteamiento muy liviano de un enfoque de principios, que como pone de manifiesto el apartado de este trabajo en el que analizamos las infracciones de los auditores, se ha revelado insuficiente e ineficiente.

Pero más allá del Código Ético, el ICJCE publica también guías de actuación que merecen ser analizadas, y en ese sentido, se comentan a continuación las dos guías de

actuación que actualmente están publicadas y en vigor por el ICJCE en relación con la independencia del auditor.

4.2. Guías de actuación para identificar y evaluar las amenazas a la independencia del auditor

Se debe garantizar a los usuarios de la información económico-financiera que el trabajo del auditor y la información que aporta la actividad de auditoría de cuentas se realiza de forma independiente, y en ese sentido, se pretende por parte de los profesionales de la auditoría el uso de herramientas para poder detectar las amenazas a la independencia.

Las guías de actuación relacionadas con la independencia publicadas por el ICJCE abordan la relación profesional del auditor de cuentas y la sociedad auditada, donde se pueden dar dos de las situaciones comentadas a continuación relacionadas con la independencia. Una primera situación es la denominada *cross selling* (*venta cruzada*); puesto que uno de los objetivos, entre tantos, de los auditores es obtener mayor rentabilidad, crecer económicamente y, por ende, poder ofrecer unos mejores servicios con mayor calidad, podría intentar aplicar la práctica del *cross selling*, término que llevado a la práctica significa que una vez el auditor comienza el trabajo de auditoría en una empresa (sociedad auditada), buscará captar a la propia sociedad auditada para otros servicios diferentes al de la auditoría, como son asesoramiento en materia contable, fiscal, consultoría, legal, etc. Una segunda situación que puede darse es la opuesta a la anterior, en cuanto a que sería la sociedad auditada la que pudiera solicitar al auditor dichos servicios complementarios por motivos tales como no tener establecida una posición contable, y por lo tanto desear establecer una vía de asesoramiento en materia contable con el auditor.

Para solventar problemas derivados de la independencia del auditor, la Comisión de Independencia del ICJCE ha considerado conveniente emitir algunas guías de actuación que comentamos más adelante en este epígrafe. Al respecto, se analizan los aspectos más relevantes de las guías de actuación para identificar y evaluar las amenazas a la independencia del auditor y lo relacionado con la prestación de servicios de asesoramiento. Además, se menciona el Marco Normativo por el que se rigen ambas guías de actuación y los pasos de actuación para los profesionales auditores.

4.2.1. Aspectos relevantes del Marco Normativo

A continuación, se resumen los aspectos más importantes del Marco Normativo de las guías anteriormente mencionadas.

4.2.1.1. Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas (Guía 39)

El Marco Normativa de la Guía 39 está basado en una serie de artículos del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante TRLAC) que regulan la independencia del auditor de cuentas¹⁰ en los términos siguientes:

- Artículo 12. Principio general de independencia y deber de adopción de medidas de salvaguarda. Se regula, en el artículo que [...] “*Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán de abstenerse de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada en los términos previstos en el artículo 13*”.
- Artículo 13. Causas de incompatibilidad. Se regulan en este artículo las circunstancias por las que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no gozan de independencia, referenciándose las situaciones en las que no debe incurrir en cuestión de incompatibilidad, destacando que “*La llevanza de material o preparación de los estados financieros y otros documentos contables de la entidad auditada*” (art. 13. d).

También es relevante, la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo, en la que se hace referencia a la Recomendación 2002¹¹ sobre independencia, además de lo

¹⁰ Los artículos que mantiene la Guía en materia de independencia se pueden consultar en la modificación realizada el 30/12/2014 del TRLAC en los artículos 12 y 13, o en los artículos 44, 45 y 46 del apartado 4 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

¹¹ Recomendación de la Comisión de 16 de mayo de 2002 sobre la independencia de los auditores de cuentas en la UE: principios fundamentales.

dispuesto en el Código de Ética elaborado por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA¹²).

4.2.1.2. Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas (Guía 37R)

Respecto a la Guía 37R, su Marco Normativo está basado principalmente en lo establecido en la LAC sobre la regulación de la independencia del auditor, disponiendo los procedimientos necesarios que deben seguir los profesionales para detectar e identificar las amenazas a la independencia junto con sus correspondientes medidas de salvaguarda en caso de ser necesarias.

En lo que a la Guía 37R respecta, la misma se sustenta en los siguientes artículos de la LAC:

- Artículo 14. Principio general de independencia. Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deben ser independientes en el desarrollo de sus funciones.
- Artículo 15. Identificación de amenazas y adopción de medidas de salvaguarda. Regula la obligación de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría de aplicar los procedimientos necesarios para detectar e identificar las amenazas a la independencia para reducirlas o, en su caso, eliminarlas.

Se debe tener en cuenta también como marco de referencia lo establecido en el Código de Ética de IESBA. Además, el ICJCE tiene en cuenta los artículos 16, 23, 24, 25, 40 y 41 de la LAC, pertenecientes todos ellos a la Sección que dedica la LAC en materia de independencia.

Asimismo, la Guía 37R incluye en su desarrollo la Norma de Control Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (en adelante NCCI), estableciendo para

¹² El Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA) es un organismo independiente cuya finalidad es el establecimiento de normas en la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants (IFAC). El IESBA desarrolla y emite normas de ética para el conjunto de profesionales contables.

los auditores de cuentas y sociedades de auditoría los apartados¹³ 21, 22, 23 y 24 de la NCCI.

4.3. Análisis y fundamentos de las Guías.

Como se ha comentado anteriormente, la Comisión de Independencia del ICJCE ha elaborado las Guías 39 y 37R, observándose en la primera de ellas (Guía 39) un análisis razonado y fundamentado sobre la permisibilidad de determinadas actividades de asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas, mientras que en lo que respecta a la Guía 37R, se dispone un análisis fundamentado para detectar, identificar y evaluar las amenazas a la independencia del auditor. En este sentido, a continuación, se explican brevemente los tipos de amenazas que estima la LAC que afectan directamente al principio general de independencia, los cuales se contemplan por ambas guías de actuación, y cuyo detalle se incluye en la Tabla 4.

Tabla 4. Amenazas a la independencia: principales factores	
Tipos de amenazas	Contenido
Interés propio	Existencia de un conflicto financiero o de otro tipo que puedan influenciar la profesionalidad del auditor de cuentas.
Autorrevisión	Necesidad por parte del auditor de cuentas y sociedades de auditoría, durante el trabajo de auditoría, de revisar o evaluar un resultados o criterio anteriormente emitido por él mismo con efecto en la información financiera contenida en las cuentas, documentos o estados auditados.
Abogacía	Mantener una posición a favor o en contra de la entidad auditada, incluida la que pudiera mantenerse en relación con terceros.
Familiaridad o confianza	Cuando la relación profesional entre el auditor de cuentas y sociedades de auditoría con los accionistas, administradores o directivos de la sociedad auditada sea excesivamente influyente y próxima.
Intimidación	Por la posibilidad de ser disuadido o condicionado por presión inapropiada causada por la entidad auditada.

Fuente: Elaboración propia a partir de la LAC y definiciones de la Guía 37R.

¹³ El ICJCE establece los apartados de la NCCI sobre las políticas y procedimientos a aplicar por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en relación con la independencia.

4.3.1. Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas (Guía 39)

La Guía 39 se publicó en marzo de 2015 y se refiere principalmente al análisis de la permisibilidad de determinadas actividades de asesoramiento en materia contable junto al trabajo de auditoría, no contemplando las siguientes situaciones (Guía 39, p. 2):

- Situaciones derivadas de comunicaciones o discusiones en materia contable con la entidad auditada cuando se esté realizando el trabajo de auditoría.

- El análisis donde la solicitud de servicios al auditor de cuentas se refiere a una situación en la que la entidad tiene previamente establecida una posición contable, o adoptado un criterio contable con respecto a un nuevo estándar contable, transacción u operación, sin que el auditor de cuentas haya participado previamente en el proceso, y desea contrastarlo con el mismo como anticipo al encargo de auditoría.

Es evidente, tras lo expuesto en el Marco Normativo, y como establece la propia Guía 39, que la norma no puede pretender prohibir la natural interacción entre el auditor y la entidad auditada en materias que serán posteriormente objeto de otros procedimientos como parte del encargo de auditoría (Guía 39, p. 4). En este sentido, en base a la normativa existente en materia de independencia, la Guía 39 determina los siguientes pasos:

1. Concluir si es una situación que genera una incompatibilidad absoluta, y por tanto una de las prohibiciones recogidas en el artículo 13 del TRLAC.

2. En caso de que no sea una situación de incompatibilidad absoluta, identificar y evaluar las amenazas y, aplicar las medidas de salvaguarda que correspondan.

Para determinar qué tipo de asesoramiento en materia contable se está realizando por el auditor de cuentas a la sociedad auditada y detectar, en su caso, que se generan o no incompatibilidades, es necesario establecer unos parámetros y, a su vez, analizar si dichas actividades suponen lo siguiente (Guía 39, p. 4):

- a) Un servicio o actividad relativa a la elaboración de los estados financieros o documentos contables de la entidad auditada, o
- b) la cooperación o participación en su elaboración o preparación o en la de los datos o información que sirvieron de base para elaborar los estados financieros o documentos contables de la entidad auditada.

Además, la propia Guía 39 propone ejemplos de actividades que el auditor sí puede realizar, y también las posibles excepciones de “actividades permitidas de formación o información” (Guía 39, p. 5).

De esta manera, el auditor de cuentas, en una fase previa a la elaboración de los estados financieros (fase inicial) puede realizar actividades de formación o información que permitan a la sociedad auditada entender el conocimiento en materia contable y ponerlo en práctica, más adelante, en una fase más avanzada, asegurándose de esta forma que el auditor de cuentas no estaría realizando actividades incompatibles con la propia función de auditoría estando en una fase inicial. Una vez que la sociedad auditada haya adoptado y puesto en práctica el conocimiento en materia contable, puede requerir al auditor de cuentas la revisión de los resultados alcanzados, y, como se establece en la Guía 39, el propio auditor se debe asegurar de los siguientes extremos:

- a) Que la sociedad auditada ha hecho un esfuerzo serio y razonable para aplicar los conocimientos en materia contable con la debida supervisión de la dirección de la sociedad.
- b) Que la sociedad auditada ha conseguido obtener el conocimiento y la experiencia necesarios.

El auditor de cuentas debe asegurarse el cumplimiento de los puntos anteriores para poder revisar los resultados obtenidos por la sociedad auditada y emitir observaciones de carácter consultivo.

En síntesis, remitiéndonos a las amenazas a la independencia del auditor (Tabla 4) que se pueden generar de las actividades de asesoramiento en materia contable, las mismas se pueden identificar con las de autorrevisión y familiaridad, y en determinados contextos estas actividades también podrían generar una amenaza de abogacía.

4.3.2. Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas (Guía 37R).

La Guía 37R publicada en diciembre de 2014 (y revisada en junio de 2016), se basa en el análisis de amenazas y posibles medidas de salvaguarda a la independencia del auditor. Esta guía de actuación recomienda seguir un esquema de análisis de las posibles amenazas a la independencia, debiendo proceder el auditor según se muestra a continuación (Guía 37R, p. 3):

1. **Describir la situación** que pudiera generar una amenaza a la independencia. Describir la existencia de conflictos de intereses o de algún otro tipo de relación como comercial, financiera, laboral, familiar o de otra clase, que pudieran generar una amenaza a la independencia.
2. **Concluir si es o no una situación que genere una incompatibilidad absoluta o prohibición** de acuerdo con los artículos anteriormente mencionados en su Marco Normativo, puesto que estas situaciones no permiten medidas de salvaguarda.
3. **Si no constituye una situación de incompatibilidad absoluta o prohibición, indicar las amenazas** al cumplimiento del deber de independencia identificadas.
4. **Evaluación de la importancia** de las amenazas identificadas.
5. **Aplicación de medidas de salvaguarda**, para eliminar o reducir las amenazas.
6. **Documentación de las conclusiones alcanzadas** en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas (artículo 15.3 de la LAC).

La Guía 37R pretende que se aplique el esquema anterior y, además, para identificar las amenazas a la independencia se apoya, como punto fundamental, en lo que se desarrolla en el artículo 15.1 de la LAC, y en este sentido, los auditores deberán “*aplicar los procedimientos necesarios para detectar e identificar las amenazas a la independencia que surjan...*”, por lo que la Guía 37R establece el deber de los auditores

de definir y documentar los procedimientos necesarios para detectar e identificar las amenazas, y posteriormente aplicarlos.

Como se ha comentado anteriormente en los aspectos relevantes del Marco Normativo, la Guía 37R establece ciertos parámetros de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (NCCI). En este aspecto, la NCCI tiene cierta relevancia en la Guía 37R, en cambio, destacaremos los aspectos más importantes de los parámetros.

Se pretende otorgar una seguridad razonable de que se está manteniendo la independencia y, en consecuencia, se incluye en la Guía 37R el apartado 21 de la NCCI, de esta forma, los auditores o sociedades de auditoría podrán comunicar los requerimientos de independencia y aplicar el esquema general de amenazas y medidas de salvaguarda (Guía 37R, p. 6). Por consiguiente, el apartado 22 de la NCCI requiere a los socios de los encargos y al personal que comuniquen e informen sobre las circunstancias y relaciones que originen una amenaza a la independencia que puedan ocurrir en el desarrollo del trabajo de auditoría. De esta manera, la sociedad de auditoría podrá satisfacer los requerimientos de independencia establecidos por la normativa legal y profesional y, si se requiere, se podrán adoptar las medidas adecuadas con respecto a las amenazas de la independencia que le han comunicado previamente.

En la misma línea se presenta el apartado 23 de la NCCI, dirigido a la sociedad de auditoría, en cuanto a que debe aplicar las políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que se le está comunicando e informando sobre los incumplimientos de los requerimientos de independencia.

Como se puede observar, las NCCI tratan sobre las políticas y procedimientos de los que dispone la sociedad de auditoría para prevenir el incumplimiento de independencia. De esta manera, el apartado 24 de la NCCI señala que se deberá obtener una confirmación escrita sobre el cumplimiento de dichas políticas y procedimientos de todo el personal de la sociedad de auditoría y, la Guía 37R sugiere que se realice una vez al año y vaya acompañado de revisiones periódicas, con el fin de determinar si las políticas y procedimientos están actualizados con los requerimientos establecidos por la normativa aplicable en vigor (Guía 37R, p. 9).

En relación con la necesidad de evaluar la importancia de las amenazas que se han identificado, la Guía 37R incluye lo regulado por el artículo 44.3. del Real Decreto 1517/2011, incorporando así la obligación de evaluar la importancia de las amenazas para determinar, por separado y en conjunto, el grado de riesgo en que pueda verse comprometida la independencia.

Finalmente, una vez que el auditor de cuentas y sociedad de auditoría identifiquen las amenazas, se debe eliminar o reducir a un nivel bajo su afectación a la independencia, aplicando para ello medidas de salvaguarda detalladas en la Tabla 5.

<u>Tabla 5: Tipos de Salvaguarda</u>	
Tipo	Descripción
Salvaguardas a nivel de firma	Medidas a aplicar con intención de garantizar el cumplimiento de los requisitos éticos en materia de independencia.
Salvaguardas a nivel de situación	Medidas que pretenden verificar la relación profesional entre el auditor de cuentas o sociedad de auditoría con la sociedad auditada.
Salvaguardas a nivel de entidad auditada	Medidas de control interno de la sociedad auditada que pretenden bajar el nivel de la amenaza identificada.

Fuente: Elaboración propia a partir de la Guía 37R.

5. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y el régimen de supervisión aplicable a auditores: Las infracciones en materia de independencia

Tal y como se ha comentado en epígrafes anteriores, el ICAC, como organismo regulador de la actividad de auditoría de cuentas, ejerce su actuación siguiendo las leyes y disposiciones generales que le son de aplicación, y, particularmente, las que la propia LAC establece en su Capítulo II, en el que se especifican las funciones y capacidades del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Por la importancia de dicha institución, en el presente epígrafe hacemos referencia a las principales funciones que desarrolla en materia de independencia, centrándonos especialmente en su función supervisora, dado que el ICAC es la autoridad responsable de la supervisión pública (LAC, Artículo 46). En este sentido, a mayor abundamiento, se incluyen y analizan las sanciones impuestas por el ICAC, que se encuentran publicadas

en su página web, haciendo especial hincapié en las infracciones por incumplimiento del deber de independencia.

En particular y en lo referente a la independencia, el ICAC es responsable de adoptar normas en materia de ética, de control de calidad interno y técnicas de auditoría en los términos previstos en la LAC, así como la supervisión de su adecuado cumplimiento, debiendo encargarse, además, del sistema de inspecciones investigación y del régimen disciplinario.

En concreto, el artículo 52 de la LAC describe de la siguiente forma el tipo de control que ejerce el ICAC con relación a cómo proceden las investigaciones e inspecciones en la actividad de auditoría de cuentas:

“Art. 52. Control de la actividad de auditoría de cuentas: investigaciones e inspecciones.

El control de la actividad de auditoría de cuentas, que será realizado de oficio y de acuerdo con las disponibilidades humanas y materiales del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se llevará a cabo mediante las siguientes actuaciones:

- a) Investigaciones de las actuaciones de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.*
- b) Inspecciones de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría”.*

En consecuencia, las investigaciones llevadas a cabo por el ICAC tendrán por consideración determinar los hechos o circunstancias que puedan suponer indicios de incumplimientos de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, y por tanto, tiene potestad para recabar cuanta información considere necesaria para examinar los archivos del trabajo de auditoría u otra documentación a considerar, así como la obtención y examen de cualquier otro documento o información relevante para la investigación.

Las inspecciones llevadas a cabo por el ICAC consisten en una revisión periódica a los auditores para evaluar el sistema de control de calidad interno, verificando y revisando los procedimientos aplicados por los profesionales durante el trabajo de auditoría, realizando una evaluación de éste con el objeto de ver si se está cumpliendo con la normativa reguladora. De la misma manera, corresponde al ICAC la potestad sancionadora por la comisión de las infracciones que aparecen tipificadas en la LAC.

En el ejercicio de su función supervisora, el ICAC podrá efectuar las actuaciones de comprobación, inspección, investigación y actuaciones disciplinarias que considere necesarias (LAC, art. 49.1), estando encargado de imponer sanciones al incumplimiento de lo que dispone, principalmente, la LAC y lo que se dispone el TRLAC. Al respecto, se debe aclarar que, se hace referencia, simultáneamente, al TRLAC y la LAC porque dependerá del año en que se haya cometido la infracción para que quede sujeta como tal a una de las dos legislaciones citadas; así, cuando una infracción haya sido cometida en años posteriores a 2015 será de aplicación la LAC, por ser la norma con rango de Ley vigente en el momento de la comisión de la infracción, mientras que si la infracción fue cometida con anterioridad a 2015, será el TRLAC la ley por la que se regirá la hipotética sanción de la que fuese acreedora la sociedad correspondiente.

En lo que se refiere a su actividad sancionadora, el ICAC publica en el Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante BOICAC) la parte de las resoluciones que son ejecutivas, y en ese sentido, en el presente trabajo se realiza un estudio detallado de las disposiciones publicadas a tal fin para conocer las infracciones y sanciones cometidas con mayor frecuencia en lo que respecta al principio de independencia.

Se puede acceder a las publicaciones de las sanciones impuestas por el ICAC a través de su página web (www.icac.meh.es), pudiéndose encontrar en el BOICAC la publicación de 116 infracciones en la actividad de auditoría de cuentas. La información que aparece publicada para cada una de las infracciones cometidas es la siguiente:

- Sujetos responsables: Auditor de cuentas y/o sociedad de auditoría.
- Infracción cometida: cada infracción es clasificada como muy grave, grave o leve.
- Importe de la sanción impuesta por el ICAC.

Tras el análisis efectuado de las 116 sanciones publicadas en el BOICAC, se puede determinar que las infracciones que más se han cometido son infracciones graves, que se encuentran tipificadas en los siguientes preceptos (por orden de importancia):

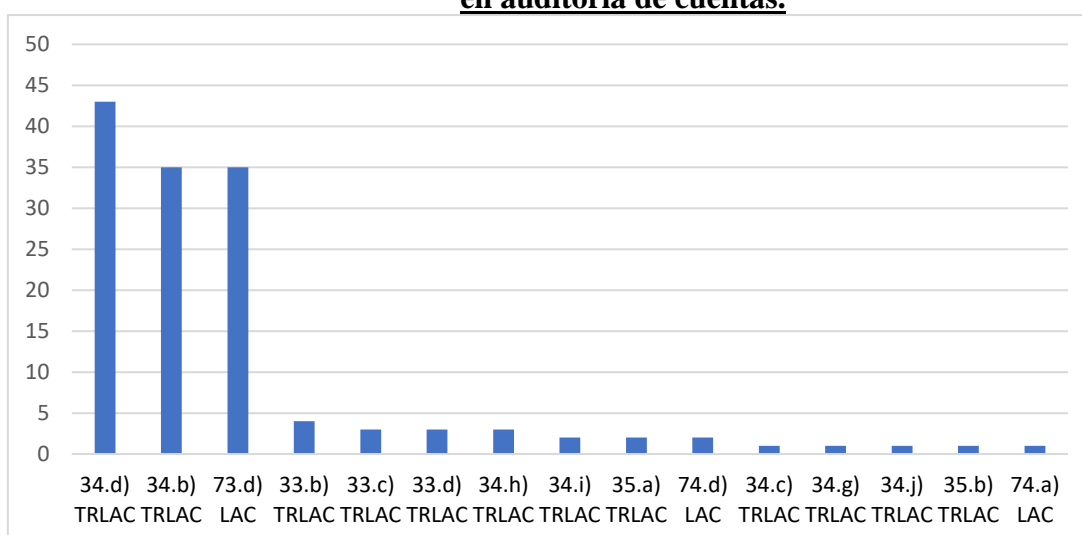
- *“Artículo 73.d) LAC; Artículo 34.d) TRLAC: La falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter*

periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta.”.

- *“Artículo 73.b) LAC; Artículo 34.b) TRLAC: El incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe.”.*
- *“Artículo 33. b) TRLAC: El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 12.1, 13, 15, 16, 17 o 18, en relación con el deber de independencia, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable.”.*

Como se puede ver a continuación en la Ilustración 3, las infracciones antes comentadas son las más cometidas por los sujetos responsables, pudiéndose apreciar que el incumplimiento del deber de independencia es también uno de los más repetido (Art. 33.b TRLAC), figurando en 4º lugar, aunque con una menor incidencia respecto de los tres primeros, si bien, como veremos posteriormente, el más económicamente sancionado.

Ilustración 3: Detalle del número de infracciones cometidas en auditoría de cuentas.

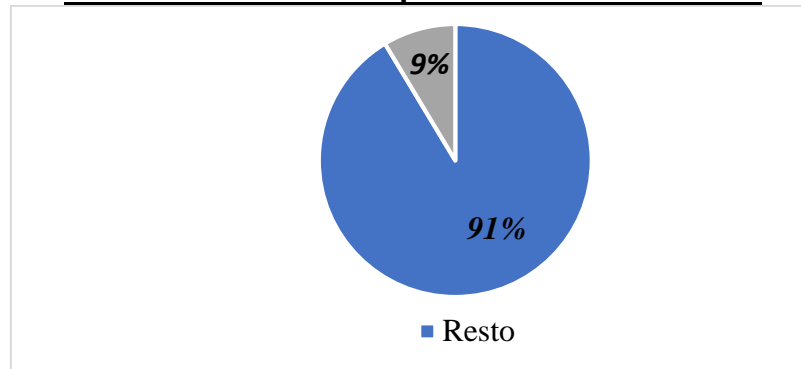


Fuente: Elaboración propia.

Las sanciones por infracciones que aplica el ICAC a los auditores de cuentas individuales y las sociedades de auditoría se encuentran reguladas principalmente en los

artículos 75, 76, 77 y 78 de la LAC, si bien en este trabajo nos centramos, principalmente, en las sanciones impuestas por infracciones respecto al incumplimiento del deber de independencia, cuyo incumplimiento se considera una infracción muy grave, tipificada por la LAC en su artículo 72.b) y en TRLAC en su artículo 33.b), representando un 9% respecto al total de infracciones publicadas en el BOICAC (ver Ilustración 4), entre las cuales, se encuentran las sanciones de multa por infracciones sobre incumplimiento del deber de independencia más altas que ha aplicado el ICAC.

Ilustración 4: Sanciones publicadas en el BOICAC.



Fuente: Elaboración propia.

Otra de las conclusiones del análisis de las infracciones cometidas por los auditores y detectadas en sus inspecciones por el ICAC es que las sanciones que aplica dicho organismo por el incumplimiento del deber de independencia (infracción muy grave) se encuentran entre las más alta desde el punto de vista cuantitativo, recogándose en la Tabla 5 el detalle pormenorizado de algunas de las mismas:

Tabla 6: Sanciones más altas por incumplimiento del deber de independencia		
Número de sanción	Autor	Multa
1316	Pricewaterhousecoopers Auditores, S.L. y D. Alejandro García López	A la sociedad: 10.491.978,99 € Al socio auditor: 48.000,00 €
1084 y 1085	CIF Auditores, S.L. y D. Carlos Cebriá Moscardó	A la sociedad: 120.000,00 € Al socio auditor: 12.000,00 €
1108	Tiempo de Cuentas, S.L. y D ^a . Asunción Esteban Saiz	A la sociedad: 36.000,00 € Al socio auditor: 18.000,00 €
1216	Audiaxis Auditores, S.L.P. y D. Josep Manuel Morera Losa	A la sociedad: 36.000,00 € Al socio auditor: 12.001,00 €

Fuente: Elaboración propia.

Hay que precisar que el ICAC no sólo sanciona con multas, sino que además, como se establece en el artículo 37.3 del TRLAC y, en los artículos 75, 76, 77 y 78 de la LAC, cuando se impone una sanción a un auditor de cuentas y/o sociedad de auditoría por cometer una infracción grave o muy grave, la misma lleva aparejada la incompatibilidad o prohibición al sujeto responsable de realizar la auditoría de cuentas a la sociedad auditada objeto de la sanción en los tres primeros ejercicios inmediatamente posteriores a la fecha en la que la sanción haya adquirido firmeza en vía administrativa. Incluso, teniendo el ICAC la potestad de aplicar la revocación o suspensión de la autorización y baja definitiva o temporal en el ROA del auditor infractor o sociedad de auditoría. Es el caso de las sanciones n.º 1084 y n.º 1085 (ver Tabla 5), en la que el ICAC aplicó una multa que además llevó la prohibición de auditar las cuentas anuales de la sociedad objeto de la sanción correspondientes a los tres primeros ejercicios iniciados con posterioridad a la fecha en que la sanción adquirió firmeza administrativa.

La sanción más cuantiosa impuesta por el ICAC en materia de independencia fue la n.º 1.316 (ver Tabla 5) aplicada a la sociedad de auditoría Pricewaterhousecoopers Auditores, S.L. (en adelante PwC) y a su socio auditor D. Alejandro García López, por la auditoría de las cuentas anuales individuales y consolidadas de la empresa aeroportuaria AENA correspondientes a los ejercicios de 2011, 2012 y 2013. El motivo de la sanción es el tipificado en el artículo 33.b) del TRLAC, habiéndose incumplido en este caso el deber de independencia. En la publicación en el BOICAC de la resolución de la sanción de fecha 16 de junio de 2016, aparece el siguiente motivo fundamentado de la aplicación de dicha sanción en el TRLAC:

“Artículo 33.b). Infracciones muy graves.

El incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 12.1, 13, 15, 16, 17 o 18, en relación con el deber de independencia, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable.”.

El ICAC impone a la sociedad PwC dos sanciones de multa por importe, cada una de ellas, del 5,25 por 100 de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, cuyo importe asciende a 10.491.978,89 €, la mayor multa impuesta por el ICAC hasta el presente. Además, el ICAC aplicó al socio auditor dos sanciones de multa por importe de

24.000,00 € cada una, lo que totaliza una multa de 48.000,00 €. Adicionalmente, tanto a la sociedad de auditoría como al socio auditor se les prohibió realizar las auditorías de cuentas de AENA de los tres primeros ejercicios posteriores a la fecha 23/03/2017, que es, cuando la sanción adquirió firmeza en vía administrativa.

Hay que matizar que las infracciones a que hemos hecho referencia (Tabla 5) están publicadas en el BOICAC, aunque, en cambio, existen otras infracciones que no lo están, cuyos motivos aclaramos posteriormente. Hemos considerado interesante mencionar las ocasionadas por incumplimiento del deber de independencia que tuvieron las sanciones más cuantiosas:

- Deloitte, S.L.: Cometió en 2011 dos infracciones graves durante el trabajo de auditoría realizado al Grupo Santander y Banco Santander, estando la primera de ellas relacionada con los honorarios en concepto de trabajos no relacionados con los servicios de auditoría, situación que afecta a la independencia, mientras que la segunda tuvo que ver con el servicio de consultoría prestados por Deloitte, S.L. al incurrir en autorrevisión. El ICAC sancionó a Deloitte, S.L., por estas dos infracciones graves, con una multa de 1.000.000 euros. (Sobrino, 2019).
- Deloitte, S.L.: Cometió en 2011 infracciones continuadas muy graves en la realización del trabajo de auditoría a Bankia en el año de su salida a Bolsa. El ICAC aplicó una sanción en 2014 de 12.000.000 euros por no haber cumplido con el deber de independencia a la hora de supervisar las cuentas de la entidad financiera, y haber cometido diversas infracciones y, al recurrirse, la sanción aplicada finalmente fue de un importe total de 10.400.000 euros (Segovia, 2016).

A efectos de realización del presente trabajo, se ha consultado al ICAC sobre los motivos por los que estas infracciones no están publicadas en el BOICAC, habiendo recibido contestación al respecto por parte del citado Organismo, quién alude a los artículos 81 y 82 de la LAC, que establecen lo siguiente:

“Artículo 81. Ejecutividad de las resoluciones.

Las resoluciones mediante las que se impongan cualquiera de las sanciones enumeradas en este título sólo serán ejecutivas cuando hubieren ganado firmeza en vía administrativa.

Artículo 82. Publicidad de las sanciones.

1. La parte dispositiva de las resoluciones sancionadoras que sean ejecutivas se publicarán en el «Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas», y se inscribirá en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Se exceptúan las sanciones de amonestación privada.

Cuando las sanciones sean recurridas en la vía contencioso-administrativa, se hará constar dicha circunstancia en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y, siempre que sea posible, se indicará el estado de tramitación del recurso y el resultado del mismo”.

De la respuesta recibida, entendemos que las infracciones comentadas anteriormente fueron recurridas por la sociedad de auditoría (en este caso Deloitte, S.L.), y al no ser firmes todavía no han sido publicadas por el ICAC. Por otra parte, en la propia consulta realizada al ICAC se hace referencia al punto 5 del artículo 82 de la LAC, que dispone que cuando concurren determinadas situaciones, la infracción se podrá inscribir en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas con carácter confidencial sin proceder a su publicación. En concreto, las situaciones que permitirían esta forma de actuación serían las siguientes:

- si la publicación de la sanción pone en peligro la estabilidad de los mercados financieros o una investigación penal en curso, o
- pueda causar un daño desproporcionado a las instituciones o personas afectadas en relación con las que han cometido la infracción.

Por tanto, debe tenerse en cuenta que si bien, con carácter general, la LAC se inclina por la publicación de las sanciones, en determinados casos no surte efecto su publicación por los motivos aducidos anteriormente, lo que de alguna manera dificulta conocer la realidad de la potestad sancionada del ICAC al no disponerse de la totalidad de la información necesaria en la materia.

6. Conclusiones

La objetividad e integridad profesional del auditor constituyen los principios preeminentes que deben regir su actuación y particularmente su opinión de auditoría. Sin embargo, al constituir dichos principios estados de conciencia y ser difícilmente evaluables por adelantado, se hace necesario que el auditor pueda demostrar a cualquier tercero que la auditoría de cuentas se efectúa de conformidad con estos principios. La actividad de auditoría de cuentas se caracteriza por la relevancia pública, dando una información que debe aportar transparencia y fiabilidad, y por tanto, es necesario que el auditor actúe y parezca actuar de manera independiente, definiéndose por tanto la independencia como el conjunto de circunstancias y requerimientos que cualifican al auditor para emitir un informe de auditoría con objetividad e integridad profesional; y de ahí que la independencia constituya un elemento de capital importancia para la auditoría y para la profesión auditora.

Sin embargo, a pesar de su importancia, la regulación de la independencia del auditor no aparece hasta muy entrado el siglo XX, siendo a partir de 1947 cuando el American Institute of Accountant, incluye, ya sin ambages, una normativa sobre esta problemática dentro en sus “Tentative Statement of Auditing Standards”.

En España, la regulación de la independencia del auditor se retrasa todavía más, apareciendo inicialmente en la primera legislación sobre auditoría de cuentas plasmada en la Ley 19/1988 de 12 de julio. Sin embargo, resulta paradójico que a partir de esa fecha se produce una evolución “*in crescendo*” de la normativa, de tal manera que las sucesivas leyes de auditoría y sus modificaciones, incorporadas al ordenamiento jurídico español en base a la transposición de las Directivas europeas, han ido haciendo más complicado el concepto de independencia, al tiempo de endurecer progresivamente las exigencias y requisitos para considerar al auditor independiente de la entidad auditada.

Además, la transposición de las Directivas europeas ha marcado un avance importante en materia de independencia, buscando unificar la normativa de los Estados miembros para intentar conseguir un “lenguaje común” en esta materia. De esa manera se puede manifestar que la ambición con la que las autoridades europeas han venido abordando la cuestión de la independencia está consiguiendo, a nuestro juicio, que la profesión en Europa alcance elevadas cotas de objetividad e integridad.

En síntesis, la regulación española en materia de independencia ha pasado de la parca y escueta Ley 19/1988, que incorporaba unos mínimos requisitos para cumplir con dicho deber, limitándose su regulación a un único artículo (artículo 8) con apenas 5 apartados y pocos más subapartados, a una prolija y farragosa regulación de la independencia contenida en la LAC, que comprende dos secciones completas de la Ley, una de ellas genérica, con 12 artículos dedicados exclusivamente a tal finalidad; y la otra referida a la independencia en las entidades de interés público, con otros tres artículos adicionales.

La evolución de la regulación de la independencia del auditor viene marcada por la incorporación de las Directivas europeas, incorporando la transposición de la Directiva 2014/56/UE los aspectos más restrictivos en materia de independencia, lo que viene a demostrar que la evolución en materia de independencia es necesaria, aunque la propia normativa debe continuar desarrollándose con la finalidad de dar un mayor nivel de transparencia y fiabilidad. Pero lo que tal vez sea más relevante respecto de la evolución de la regulación sobre la independencia del auditor es que, aun manteniéndose la intencionalidad inicial de basarla en un sistema mixto, se ha virado claramente hacia un muy predominante planteamiento de normas que especifican en qué circunstancias y en cuales no, se está cumpliendo con el deber de independencia. En este aspecto, la mencionada evolución de la legislación, hacia un mayor intervencionismo y control de las autoridades gubernativas, puede tener mucho que ver con la aparente renuncia en España de la propia profesión para dotarse de una autorregulación en lo concerniente a la independencia, más allá de la emisión de unos códigos éticos muy genéricos, cuyo contenido se limita a una breve exposición de proclamación de intenciones.

Es cierto que, como se ha expuesto a lo largo de este trabajo, España es uno de los países en los que se ha optado por la regulación de la profesión a través de Organismos oficiales y no mediante la autorregulación de la profesión, si bien, no hay que olvidar que la independencia constituye, antes que nada, un aspecto ético del propio auditor, que por el cometido de su trabajo tiene una significativa función pública. En este sentido, es difícil entender que la profesión no sea incluso más exigente que las propias autoridades en un tema tan sensible, y se dote de un potente sistema preventivo en sus propias normas deontológicas que imponga la independencia del auditor a todos sus miembros y que tenga como objetivo, además, velar por el cumplimiento de la independencia.

Por otra parte, y obviando el tema del carácter ético de la independencia y de su autorregulación o no, un aspecto tan significativo como es la independencia del auditor y su regulación legal debería haber sido objeto de numerosos estudios explicativos e interpretativos y también de análisis críticos por los colectivos profesionales de la auditoría e incluso por parte de las propias organizaciones gubernamentales que, bajo mi punto de vista, deberían trabajar conjuntamente en paliar los problemas de independencia del auditor, aunque, se puede afirmar que se ha establecido un consenso sobre una base común de principios éticos esenciales.

No obstante, el ICJCE, Corporación señera de las dos que agrupan a los auditores de cuentas, tiene dos guías de actuación publicadas al respecto, aunque por la importancia de la independencia del auditor tal vez debería haber sido objeto de un número muy superior de guías de actuación por parte del ICJCE, no sólo por parte de dicha institución, sino también por el ICAC como órgano regulador.

Adicionalmente existe una segunda circunstancia que puede igualmente explicar el aumento de normativa reguladora de la independencia, puesto que del análisis efectuado sobre la casuística de las sanciones del ICAC, con un alcance del 100% de las que se encuentran publicadas, un 9% de las mismas están, de un modo u otro, originadas por el incumplimiento del deber de independencia, es decir, casi 1 de cada 10 sanciones tiene relación con esta incidencia muy grave para la profesión, teniendo en cuenta la importancia transcendental de la independencia del auditor.

Pero es que además, la gravedad de la conclusión expuesta se ve acrecentada por el hecho de que la sanción más cuantiosa de las publicadas por el ICAC (una sanción de 10,5 millones de euros por la auditoría efectuada por PwC a la compañía AENA correspondiente a los ejercicios 2011, 2012 y 2013) está relacionada con el incumplimiento del deber de independencia, y en esta misma línea, de las sanciones publicadas a las que hemos tenido acceso, otras dos (la auditoría de Deloitte al Grupo Banco de Santander correspondiente al ejercicio 2011 sancionada un millón de euros, y la realizada a Bankia del ejercicio 2011 con una sanción de 10,4 millones de euros), también traen causa, total o parcialmente, del incumplimiento del deber de independencia.

Es por ello por lo que entendemos que otra de las razones por las que las autoridades han venido incrementando y endureciendo la normativa reguladora de la

independencia puede tener que ver con los graves incumplimientos que, respecto una cuestión tan relevante, el ICAC, en su labor de supervisión, ha detectado. En este sentido, parece justificada la preocupación que la independencia del auditor genera en las Administraciones Públicas y en los Organismos competentes, tanto en a nivel europeo como a nivel nacional, y, además, todo ello en el contexto marcado por la necesidad de recuperación de la confianza de los usuarios en la información económico-financiera que se audita.

En cualquier caso, podemos manifestar que la ambición con la que las autoridades europeas han venido abordando la cuestión de la independencia está consiguiendo, a nuestro juicio, que la profesión en Europa alcance elevadas cotas de objetividad e integridad.

En este sentido es en el que concluimos este trabajo destacando la labor efectuada por las autoridades europeas y por las autoridades españolas, en lo que a normativa de independencia se refiere, y resaltando la conveniencia de que, pese a la oposición que le pueda acarrear, los órganos regulatorios prosigan con dicha labor apoyándose en sus funciones de control de la profesión, al constituir este el mejor modo de que se cumpla con los principios preeminentes de objetividad e integridad que tienen que regir la emisión de la opinión del auditor. Esta estricta regulación favorece el prestigio y el futuro de la profesión y va a permitir que la auditoría vuelva a desempeñar la función de interés público que le es propia.

BIBLIOGRAFÍA

DURÉNDEZ GÓMEZ GUILLAMÓN, A. (2001). *La auditoría de cuentas en España: un estudio empírico sobre la función, utilidad y comprensión del informe de auditoría*. Fecha de publicación 2009-03-04. URI: <http://hdl.handle.net/10317/771>. DOI: <http://dx.doi.org/10.31428/10317/771> (último acceso: 23/10/2020).

EVANS, F. (1908). The Evolution of the English Joint-Stock Limited Trading Company. VII. Trading Companies Incorporated under General Act of Parliament. *Columbia Law Review*, 8 (6), pp. 477 y 478. Disponible en: https://www.jstor.org/stable/1109981?seq=18#metadata_info_tab_content (último acceso, 12/10/2020).

FERNÁNDEZ RODRIGUEZ (2012), M.T.; VILLANUEVA VILLAR, M. y MAREQUE ÁLVAREZ-SANTULLANO, M. (2013). *La independencia del auditor, justificación de la auditoría de cuentas*. Edita: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Competitividad. Edición en línea 2013, N.I.P.O.: en línea: 724-13-004-3. Disponible en: <http://www.icac.meh.es/Documentos/PUBLICACIONES/289.pdf> (último acceso: 25/11/2020).

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) (2020). *Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Publicidad de las sanciones impuestas por ICAC (art. 82.2 ley 22/2015) a 29/11/2019*. Disponible en: <http://www.icac.meh.es/Consultas/ROAC/Sanciones.aspx> (último acceso: 05/10/2020).

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) (2020). “*Quiénes somos*”. Disponible en: <http://www.icac.meh.es/ICAC/QuienesSomos/contacto.aspx> (último acceso, 07/10/2020).

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (2009). *Código de Ética Profesional*. Disponible en: https://www.icjce.es/adjuntos/codigo_etica_ICJCE.pdf (último acceso: 25/11/2020).

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (2014). *Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor*. Revisada en junio 2016. Disponible en: <https://docplayer.es/82594919-Guia-de-actuacion-37r.html> (último acceso: 05/11/2020).

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (2015). *Guía de actuación en relación con la prestación de servicios de asesoramiento en materia contable por parte del auditor de cuentas*. Disponible en: https://www.icjce.es/adjuntos/ga_39_%20servicios_asesoramiento.pdf (último acceso: 03/11/2020).

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (2018). *Quiénes somos*. Disponible en: <https://www.icjce.es/instituto-tipo114> (último acceso, 07/10/2020).

INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (2019). *Memoria*. Disponible en: <https://www.icjce.es/adjuntos/memoria-2019.pdf> (último acceso: 10/10/2020)

LEY 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. BOE, núm. 173, de 21 de julio de 2015. Jefatura del Estado. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2015/07/20/22> (último acceso: 23/11/2020).

RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN, de 16 de mayo de 2002, independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales (Texto pertinente a efectos del EEE) [notificada con el número C (2002) 1873]. Disponible en: <https://op.europa.eu/es/publication-detail/-/publication/a46e7331-5287-4ffa-801b-58061bd83cbd/language-es> (último acceso, 24/11/2020).

REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, BOE, núm. 157, de 02/07/2011. Ministerio de la Presidencia. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2011/07/01/1/con> (último acceso: 25/11/2020).

REAL DECRETO 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, BOE, núm. 266, de 04/11/2011. Ministerio de Economía y Hacienda. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2011/10/31/1517> (último acceso: 26/11/2020).

REGISTRO DE ECONOMISTAS AUDITORES, “*Presentación*”. Disponible en: <https://rea.economistas.es/presentacion/> (último acceso: 08/10/2020).

SEGOVIA, C. (2016). *Guindos ratifica la supermulta de 12 millones a Deloitte por Bankia*. Diario El Mundo, Economía. Disponible en: <https://www.elmundo.es/economia/2016/06/22/5769878a468aeb555a8b4594.html> (último acceso: 11/11/2020).

SOBRINO, R. (2019). *La Audiencia confirma la multa de un millón a Deloitte por la auditoría a Santander en 2011*. Diario CincoDías. Disponible en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/05/17/companias/1558119150_969699.html (último acceso: 11/11/2020).