

Título: EXPECTATIVAS SOBRE LA REGULACIÓN DE LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR EN EL PROCESO DE FORTALECIMIENTO DE LA AUDITORÍA. IMPLICACIONES PARA ESPAÑA Y PORTUGAL

Autoras:

M^a Teresa Fernández Rodríguez - Universidad de Vigo (maytefernandez@uvigo.es)

Mercedes Mareque Álvarez-Santullano - Universidad de Vigo (chedesmareque@uvigo.es)

Alcina Augusta de Sena Portugal Dias - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto-ISCAP (alcina@iscap.ipp.pt)

Abstract:

Este trabajo pretende concretar las expectativas sobre el refuerzo de la independencia de los auditores en la Unión Europea como medio escogido para poder abordar los conflictos de intereses inherentes al panorama actual, caracterizado por factores como el nombramiento de los auditores por la empresa auditada, bajos niveles de rotación o la prestación de servicios distintos a la auditoría. En este momento de crisis, la "International Federation of Accountants" (IFAC) reclama a la profesión auditora que desempeñe un papel activo en el desarrollo de organizaciones, mercados financieros y economías estables y sostenibles; por su parte, la Unión Europea considera conveniente seguir debatiendo la función de las auditorías como garante de la veracidad de la solidez financiera de las empresas. Nuestro objetivo es concretar la incidencia de las propuestas de modificación de la Octava Directiva provocará en la normativa interna de España y Portugal. Se definen cambios importantes, sobre todo en el caso de las Entidades consideradas de Interés Público (EIP), en temas como la rotación obligatoria, el fortalecimiento del Comité de Auditoría o la prohibición de la prestación de servicios adicionales. Se concluye que la Comisión Europea se encuentra en un momento histórico en el que debe plantear si modifica o no las reglas de juego de la prestación de servicios de auditoría que busquen reforzar esa imagen del auditor como un servicio de interés público.

INDICE

1.	INTRODUCCIÓN.....	3
2.	REFERENCIA A LA REGULACIÓN DE LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR	4
3.	PROPUESTAS NORMATIVAS DE LA UNIÓN EUROPEA	8
3.1.	LIBRO VERDE 2010 "POLÍTICA DE AUDITORÍA: LECCIONES DE LA CRISIS" ...	8
3.1.1.	Propuestas sobre nombramiento del auditor.....	10
3.1.2.	Propuestas sobre rotación del auditor.....	11
3.1.3.	Propuestas sobre servicios de no auditoría	12
3.1.4.	Propuestas sobre nivel máximo de tarifas	14
3.1.5.	Propuestas sobre transparencia y gobierno de las firmas de auditoría...	14
3.2.	RESOLUCIÓN DEL PARLAMENTO EUROPEO SOBRE EL LIBRO VERDE	15
3.3.	PROPUESTA DE REFORMA DE LA COMISIÓN EUROPEA	16
4.	INCIDENCIA SOBRE LA REGULACIÓN EN ESPAÑA	18
5.	INCIDENCIA SOBRE LA REGULACION EN PORTUGAL	24
6.	CONCLUSIONES	27
7.	BIBLIOGRAFIA.....	28

1. INTRODUCCIÓN

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

Las medidas adoptadas en los últimos meses, dentro y fuera de Europa, como consecuencia directa de la crisis financiera se han centrado sobre todo en la necesidad urgente de estabilizar el sistema financiero. Se ha revisado el papel de los bancos, las agencias de calificación, los supervisores... Hasta ahora no se había prestado atención al papel desempeñado en esta crisis por los auditores, y menos aún al papel que hubieran debido desempeñar. Teniendo en cuenta que los bancos hicieron aflorar enormes pérdidas entre 2007 y 2009 relacionadas con las posiciones que mantenían dentro y fuera de sus balances, son muchos los ciudadanos e inversores que se preguntan cómo fue posible que los auditores emitiesen en dichos ejercicios informes de auditoría limpios sobre las cuentas de sus clientes (en particular, los bancos).

Según la propia Comisión Europea (2011a) la solidez de la auditoría es fundamental para restablecer la credibilidad y la confianza de los mercados, ya que contribuye a proteger al inversor, proporcionándole información fácilmente accesible, económica y fidedigna en relación con los estados financieros de las empresas. Además, puede reducir el coste del capital de las empresas auditadas al garantizar una mayor transparencia y fiabilidad de sus estados financieros.

Por ello, la Comisión está trabajando en una modificación de la regulación de la auditoría, que comienza con la consulta denominada *Libro Verde de Auditoría: lecciones de la crisis (2010)* en la que se plantean a los diversos interesados desde el 13 de octubre al 8 de diciembre de 2010 cuestiones sobre temas como el nombramiento y remuneración de los auditores, rotación, prestación de servicios adicionales... Se recibieron más de 700 respuestas en las que se muestra un *gap de expectativas* (Fernández et al., 2011), ya que en palabras de la Comisión Europea (2011b) *"mientras los auditores de tamaño pequeño y medio y los inversores detectan graves deficiencias del sector, las partes interesadas que disfrutan actualmente en una posición firmemente asentada se muestran particularmente reacias a cambiar"*.

En noviembre de 2011, la Comisión Europea propone un reglamento sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (en adelante EIP), consideradas como aquellas entidades que poseen una relevancia pública especial a causa de su actividad, tamaño o número de empleados, o bien debido a que su estructura empresarial determina que su círculo de interesados sea amplio.

Entre los problemas que se han identificado para requerir iniciativas reguladoras, nos interesa las relacionadas con la independencia del auditor, que según la Comisión (2011c) *"no está garantizada ni se puede demostrar en el contexto de un paradigma en el que la auditoría representa en realidad un servicio comercial más entre muchos otros. La inexistencia de licitaciones regulares de los servicios de auditoría, unida a la falta de rotación periódica de las sociedades que los realizan, ha privado a estos servicios de su atributo más característico: la actitud de escepticismo profesional"*.

En este contexto europeo y buscando la fundamentación teórica en las propuestas de modificación de la normativa europea, el objetivo de este trabajo es centrar como puede afectar a la actual regulación de España y Portugal, las medidas planteadas por la Unión

Europea para mejora de la independencia del auditor. Para ello se realizará una comparativa de la legislación nacional de ambos países con las propuestas de modificación de la Unión Europea. Se comprueba que se definen cambios importantes, sobre todo en el caso de las EIP, en temas como la rotación obligatoria, el fortalecimiento del Comité de Auditoría o la prohibición de la prestación de servicios adicionales. Se concluye que la Comisión Europea se encuentra en un momento histórico en el que debe plantear si modifica o no las reglas de juego de la prestación de servicios de auditoría que busquen reforzar esa imagen del auditor como un servicio de interés público.

El resto de este trabajo queda organizado de la siguiente forma, el apartado segundo, se dedica a profundizar sobre la problemática a nivel de la Unión Europea que representa el marco legal básico con las principales propuestas europeas de los factores de riesgo para los que se pretende legislar la independencia. En el tercero, se relacionan las propuestas normativas de la Unión Europea, desde la publicación del Libro Verde, pasando por la resolución notificada por el Parlamento europeo y finalizando con las propuestas de reforma anunciadas por la Comisión Europea con el objetivo de restablecer la confianza perdida. En el cuarto y quinto apartado, se elabora una comparativa entre el marco legal actual en España y Portugal con respecto a la normativa europea y con el fin de descubrir las implicaciones prácticas de las propuestas comunitarias. Finalizando el trabajo con las conclusiones más relevantes de estudio.

2. REFERENCIA A LA REGULACIÓN DE LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR

La independencia es considerada como un atributo fundamental de los auditores externos, de hecho, fue definida por Mednick, Presidente de la AICPA en 1987, como *"la piedra angular de la profesión auditora y uno de sus activos más preciados"* y Flint (1981, pag. 55) declaró que *"auditoría implica independencia"*. Sin embargo es difícil referirse a un único concepto de independencia del auditor, porque es un concepto difícil de definir con precisión. Las Normas Técnicas de Auditoría españolas, en su apartado 1.3.2 define la independencia del auditor como:

"Una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones".

La importancia de la independencia del auditor en el ejercicio de su profesión, nos viene marcado por la FEE (2008) cuando afirma que *"la independencia es el medio principal por el cual el auditor de cuentas demuestra que puede realizar su tarea de manera objetiva"*. El Código de Ética de la IFAC (2009) ahonda en esta idea, así en el epígrafe 280.2 dedicado a la regulación de la objetividad para la práctica pública de los auditores, afirma que *"un auditor que ofrece un servicio de garantía deberá ser independiente del cliente"*.

Desde que surgen los primeros conflictos de independencia de auditor (por ejemplo en el caso McKesson & Robbins o el propio Watergate...), se observan diferencias significativas en el modo de regular este principio entre los diferentes países; lo cual se justifica porque la objetividad y la integridad del auditor al emitir su juicio, no puede ser sometida fácilmente a una comprobación externa. En vista de ello, los países y los diferentes organismos que regulan la profesión auditora a nivel mundial, han elaborado normas y orientaciones que mantienen la preeminencia de estos principios como fundamentales en el ejercicio de la profesión y aclaran las responsabilidades éticas de los auditores de cuentas.

Básicamente, coexisten dos planteamientos generales para llevar a cabo la regulación de la independencia de los auditores con una diferencia básica respecto al enfoque (Alió, Ferrer y Rodríguez, 2010). El primero de ellos, está basado en reglas, es decir, se establecen

prohibiciones, normalmente a través de un listado exhaustivo de incompatibilidades a aplicar por el auditor en el ejercicio de su profesión, con la intención de evitar acciones concretas que pongan en peligro su independencia. El segundo enfoque, mayoritario en todas las regulaciones y en concreto en la Octava Directiva y normativa española y portuguesa, se trata de un punto de vista basado en principios ya que se fundamenta en el establecimiento por un lado, de un conjunto de principios fundamentales y por otro, de un sistema de posibles amenazas a dichos principios con los correspondientes mecanismos de salvaguarda recomendados para su protección.

Respecto a las modificaciones de los últimos años, las palabras de Sahuquillo en el XVIII Fórum de Auditor Profesional (2008) expresan una opinión que consideramos acertada:

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

Este cambio de enfoque muestra una tendencia, hacia posiciones menos tolerantes y más alejadas de la autorregulación de la profesión auditora, a la que parecía que se dirigía la normativa reguladora emitida en los últimos años del siglo XX. De hecho, en aquellos momentos, Watts y Zimmerman (1983) argumentaban que los auditores poseen incentivos suficientes para mantener su independencia, incluso en ausencia de instituciones gubernamentales y reglamentos. Por lo tanto, la corriente de pensamiento imperante suponía que el autocontrol parecía ser suficiente.

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

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

Esta labor encomendada a los auditores no se puede realizar si no se asegura su independencia:

“La independencia es la característica clave del auditor, la que da sentido a la opinión que vierte en el informe de auditoría. La independencia es un estado mental,

y no el resultado de determinados cumplimientos normativos. Por lo tanto el auditor debe estar atento a los peligros que le impiden ser independientes, detectarlos, analizarlos y eliminarlos, o al menos mitigarlos convenientemente. Todo esto es un proceso que debe quedar reflejado en sus papeles de trabajo, que serán objeto de control periódico para comprobar su criterio” (Gonzalo, 2009, pág. 54).

En la introducción del Libro Verde se recoge la opinión de la Comisión Europea sobre este aspecto: las auditorías, junto con la supervisión y el gobierno corporativo, deberían contribuir decisivamente a la estabilidad financiera, ya que aporta garantías sobre la veracidad de la solidez financiera de todas las empresas. Esta garantía minimizaría, en principio, los riesgos de incorrecciones y, por tanto, reduciría los costes de una posible quiebra que, de otro modo, repercutirían en los accionistas de las empresas y en la sociedad en general. En este sentido, son esclarecedoras las opiniones vertidas por el comisario de Mercado Interior y Servicios de la Unión Europea, Michel Barnier, cuando señala que *"poca gente había visto venir esta crisis financiera, tampoco las sociedades de auditoría, aunque éstas estuvieran en primera línea, porque verificaban las cuentas de los grandes bancos..... La crisis ha puesto de relieve una serie de fallos en el sector de la auditoría y es preciso estudiar qué mejoras cabe introducir, sin que ningún tema sea tabú"*.

Por su parte, la International Federation of Accountants (IFAC) celebró, a principios de marzo 2011, en Nueva York, una reunión con los directores generales de los Institutos miembros para analizar el plan estratégico de la organización mundial para los próximos tres años (2011-2014). Se reclama a la profesión auditora que desempeñe un papel activo en el desarrollo de organizaciones, mercados financieros y economías estables y sostenibles. En esta asamblea se abordaron múltiples asuntos de actualidad para la profesión de auditoría de cuentas enfocados desde muy diferentes puntos de vista: desde el Libro Verde emitido por la Comisión y sus diferentes implicaciones, hasta los desarrollos realizados a nivel internacional en informes integrados que tratan sobre la crisis de deuda soberana y el papel que ejercen los profesionales en esta situación. Se comprueba que también en este ámbito se ha producido un giro hacia posiciones menos flexibles. El cambio se explica porque *"...los hechos han provocado la pérdida de la confianza y la solicitud de un marco regulador estricto que garantice, o al menos reduzca al máximo la probabilidad de falta de independencia"* (García-Benau y Vico, 2003, pág. 26).

Una auditoría sólida se presenta, por lo tanto, como factor clave para recuperar la confianza del mercado, ya que contribuye a proteger al inversor y reduce el coste del capital para las empresas. La ley encomienda a los auditores la tarea de realizar auditorías legales. Esta delegación obedece al cumplimiento de una función social al formular una opinión sobre la fidelidad de los estados financieros de las entidades auditadas.

En los próximos meses se va a debatir mucho sobre el futuro de la auditoría que, como ocurre con muchas profesiones, necesita innovar para responder a lo que se espera de ella por parte de los ciudadanos y los mercados. Se aguarda que tras las propuestas presentadas por la Comisión Europea, se apruebe una nueva Directiva consecuencia del Libro Verde de Auditoría.

Sobre la estrategia a seguir en las directrices marcadas para la auditoría, se observan opiniones muy diversas (ICJCE, 2011). Así por ejemplo, Carsten Zielke, el representante de European Financial Advisory Group (EFRAG) en la reunión del IFAC en marzo 2011, comentó que *"el futuro de la auditoría pasa por ver las entidades auditadas en su conjunto, no únicamente su información financiera"*.

Se pretende impulsar una información financiera que sea cada vez más concisa, clara, relevante, comparable y mejor estructurada. Pero además, hay que lograr que la auditoría abarque toda la información clave de la empresa, la estrategia de una organización, su

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

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

Por su parte, el presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), Rafael Cámara, el pasado 1 de julio 2011 en la clausura del el XXI Fórum del Auditor Profesional celebrado en Sitges, expresó que el futuro de la auditoría pasa por la implantación rápida de la llamada *"información integrada"* como la mejor aportación frente a la falta de confianza de los mercados. Se trata de integrar en un solo informe de la empresa toda la información financiera, de gobierno corporativo, de control de riesgos, de sostenibilidad y que toda esa información esté auditada.

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

Sin embargo, persiste el *gap de expectativas* entre lo que los auditores consideran que deben realizar como parte de su trabajo y lo que la sociedad espera de ellos. El papel que el auditor debe jugar ante los fraudes es un ejemplo que puede ilustrar esta situación, debido a que el público espera que el auditor sea competente para detectar los fraudes en la empresa auditada.

Según Garcia-Benau y Vico (2003) *"todo parece indicar que, sin dejar de lado la necesidad de planificar la auditoría en alerta de la posible existencia de fraudes, ninguna norma considera la detección de fraudes como un objetivo primario de la auditoría de cuentas. Dicho de otro modo: si el auditor encuentra un fraude, ello ha sucedido como un subproducto de la ejecución de la auditoría. El dilema está servido: el gran público entiende la auditoría como un sistema de control e información del fraude, mientras que apenas entiende qué es la función de verificación del ajuste de los estados financieros en la norma contable. Se produce entonces el conocido fenómeno de las expectativas defraudadas"*.

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

aparezcan, en los estados contables, de manera más positiva de lo que en realidad son. Los auditores externos tienen el deber de ayudar a preservar esos informes financieros de las amenazas producidas por tales incentivos.

3. PROPUESTAS NORMATIVAS DE LA UNIÓN EUROPEA

Uno de los objetivos de la Comisión Europea, puesto de manifiesto en la presentación del Libro Verde, es reforzar la independencia de los auditores y abordar los conflictos de intereses inherentes al panorama actual.

Cronológicamente se publica en octubre 2010 el Libro Verde, en el que se plantean unas cuestiones sobre independencia y se abre una consulta hasta diciembre de 2010. Transcurridos unos meses, la Comisión Europea publica en febrero 2011 un extracto con las principales aportaciones recibidas de los diferentes países. El Parlamento emite en septiembre 2011 una resolución con su opinión sobre el tema y por su parte, la Comisión Europea realiza sus propuestas concretas el 30 de noviembre de 2011 para la modificación de la Octava Directiva de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas y un Reglamento sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las EIP.

Se analizan a continuación, los principales hitos que hacen referencia a la independencia del auditor en cada uno de estos pronunciamientos.

3.1. LIBRO VERDE 2010 "POLÍTICA DE AUDITORÍA: LECCIONES DE LA CRISIS"

Las cuestiones planteadas bajo el epígrafe de gobernanza e independencia (Tabla 1) perfilan los principales problemas actuales como son: el conflicto de interés por el hecho que el auditor es nombrado y sobre todo remunerado por la empresa a la que debe auditar, la escasa rotación de los auditores y la prestación de otros servicios de no auditoría. Se plantea, además, otros temas más propios de la gobernanza y organización de las propias empresas de auditoría como son la información que deben publicar, la captación de capital externo, la auditoría de grupos...

Tabla 1: Temas de Gobernanza e Independencia tratados en el Libro Verde

GOBERNANZA E INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES	
Nombramiento y remuneración de los auditores	
	Posible conflicto de interés provocado porque los auditores son nombrados y pagados por la entidad que ha de ser auditada, y ello en el marco de un proceso de licitación comercial.
	(16) <i>¿Existe un conflicto por el hecho de que el auditor sea nombrado y remunerado por la entidad auditada? ¿Qué mecanismos alternativos recomendaría usted en este contexto?</i>
	(17) <i>¿Estaría justificado el nombramiento por un tercero en determinados casos?</i>
Rotación obligatoria	
	Las situaciones en las que una empresa lleva décadas nombrando a la misma sociedad de auditoría parecen incompatibles con las normas que serían deseables en materia de independencia. Por mucho que los «principales socios auditores» roten con regularidad, conforme establece actualmente la Directiva, todavía persiste la amenaza de familiaridad. En este contexto, habría que plantearse la rotación obligatoria de las sociedades de auditoría y no sólo de los socios auditores. La Comisión comprende los argumentos relativos a la pérdida de conocimientos a resultas de la rotación. Sin embargo, desea examinar las ventajas e inconvenientes de esta rotación, especialmente de cara a promover y mantener la objetividad y el dinamismo en el mercado de auditorías. Para evitar que los socios cambien de empresa para «llevarse consigo» a determinados clientes, las normas en materia de rotación deberían garantizar, si se adoptan, que

GOBERNANZA E INDEPENDENCIA DE LOS AUDITORES	
	roten no sólo las empresas, sino también los socios.
	<i>(18) ¿Debería limitarse en el tiempo la continuidad del contrato con sociedades de auditoría? En caso afirmativo, ¿cuál debería ser la duración máxima del contrato con una sociedad de auditoría?</i>
Servicios distintos de la auditoría	
	En la UE no existe ninguna prohibición que impida que los auditores ofrezcan servicios distintos de la auditoría a los clientes. Según la 8ª directiva no se deberían prestar servicios de auditoría en casos en los que <i>“una tercera parte objetiva, razonable e informada pueda llegar a la conclusión de que la independencia del auditor legal o de la sociedad de auditoría está comprometida”</i> . Sin embargo, esta norma se ha aplicado hasta la fecha de forma muy diferenciada en la UE.
	<i>(19) ¿Convendría prohibir la prestación de servicios distintos de la auditoría por parte de sociedades auditoras? ¿Debería aplicarse esta prohibición a todas las sociedades y a sus clientes o únicamente a determinados tipos de entidades, como las entidades financieras sistémicas?</i>
Estructura de honorarios	
	Cabría prever la limitación de la proporción de los honorarios que puede percibir una sociedad de auditoría de un único cliente auditado con respecto a los ingresos totales de la sociedad por las auditorías realizadas, junto con la adecuada revelación de información.
	<i>(20) ¿Habría que regular el nivel máximo de honorarios que una sociedad de auditoría puede percibir de un único cliente?</i>
Transparencia, gobierno y estructura de las firmas de auditoría	
Publicación de los estados financieros	
	Habría que examinar cómo lograr más transparencia en los propios estados financieros de la sociedad de auditoría. En el caso de las redes mundiales, la transparencia debería abarcar toda la red.
	<i>(21) ¿Sería aconsejable introducir nuevas normas en materia de transparencia de los estados financieros de las sociedades de auditoría?</i>
Requisitos organizativos	
	Las sociedades de auditoría deberían reforzar su gobierno corporativo y los requisitos organizativos para mitigar en mayor medida los conflictos de intereses y reforzar su independencia
	<i>(22) ¿Qué otras medidas podrían preverse con respecto a la gobernanza de las sociedades de auditoría para mejorar la independencia de los auditores?</i>
Revisión de las normas de propiedad y del modelo de sociedad de personas	
	En la actualidad, la Directiva exige que los auditores posean la mayoría de los derechos de voto en una sociedad de auditoría y controlen el consejo de administración. La Comisión considera que habría que revisar la justificación de estas disposiciones
	<i>(23) ¿Convendría explorar estructuras alternativas para que las sociedades de auditoría puedan obtener capital de fuentes externas?</i>
Auditorías de grupos	
	A menudo, las auditorías de grandes grupos que operan en múltiples países corren a cargo de grandes redes mundiales, en vista del gran volumen de recursos que requieren estas auditorías. La Comisión considera que es preciso reforzar el papel de los auditores de grupos.
	<i>(24) ¿Apoya usted las sugerencias con respecto a los auditores de grupos? ¿Tiene alguna otra idea en esta materia?</i>

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

Todas las propuestas enviadas por los diferentes usuarios como respuesta a las cuestiones planteadas, han sido analizadas y revisadas por la Comisión Europea y publicadas el 4 de febrero de 2011 en su web. La clasificación de las propuestas realizadas al Libro Verde presenta la misma estructura para cada uno de los temas cuestionados: en primer lugar, las opiniones recabadas de la profesión auditora segmentada a su vez en las aportaciones de los Colegios Profesionales y Asociaciones Vinculadas a la profesión, las Grandes Multinacionales, denominadas por la literatura como las Big4 (a saber Deloitte, Pricewaterhouse-Coopers,

Ernst&Young y KPMG) y el resto de firmas de auditoría agrupadas bajo un genérico Firmas de Auditoría Medianas y Pequeñas (en adelante auditoras pymes). En segundo lugar y tras los criterios de los auditores, se presenta la opinión de los inversores, seguida de los juicios realizados por las autoridades públicas, los académicos y en último lugar el punto de vista de las compañías auditadas personalizada por los que preparan la información y los ejecutivos de las empresas.

3.1.1. Propuestas sobre nombramiento del auditor

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

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

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

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

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

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

- a) Los accionistas deberán siempre aprobar al auditor. En concreto, el nombramiento o reelección del auditor debe estar siempre sujeto a la aprobación de la Junta General de Accionistas. La propuesta consideran que debe ser realizada por los miembros independientes del Comité de Auditoría.

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

Las Administraciones Públicas, aunque reconocen un conflicto de intereses inherente, se mostraron contrarias a un control público que prohíba a la entidad auditada, el nombramiento y la remuneración de los auditores en todos los casos. Se acepta alguna alternativa a la situación actual con dos premisas: en primer lugar, el nombramiento y remuneración de los auditores deben ser realizados por el Comité de Auditoría, que debe ser independiente del ejecutivo de la entidad; en segundo lugar, podría estar justificada el nombramiento por terceras personas en el caso de ciertas EIP. Es ya una práctica en algunos Estados miembros que la autoridad reguladora tiene el "derecho de veto" y se considera como un medio eficaz para controlar el nombramiento del auditor.

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

3.1.2. Propuestas sobre rotación del auditor

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

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

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

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

Entre las más novedosas recomendaciones que los diferentes grupos aportan sobre el tema, destaca por ejemplo que sea el propio Comité de Auditoría quien valore, en cada caso concreto, la necesidad de rotación de los auditores y los plazos de rotación obligatoria tanto interna como externa, tanto del auditor y su equipo, como de la propia firma de auditoría. Podría existir un período de coincidencia entre auditor saliente y entrante de tal modo que se puedan aprovechar los conocimientos adquiridos.

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

La rotación disminuiría la tendencia del auditor a modificar su juicio a favor de la dirección/accionistas de la empresa para asegurar un nuevo encargo. Además, como el auditor encargado sabe que una nueva firma de auditoría entraría en la empresa y revisaría su trabajo, habría más presión para hacer auditorías de cuentas "apropiadas". Según las aportaciones al Libro Verde, la rotación sólo interna no contribuye a la independencia, aunque esta opción fue la escogida en la 8ª Directiva.

3.1.3. Propuestas sobre servicios de no auditoría

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

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

Respecto a las auditoras se manifiesta de nuevo un *gap de expectativas* porque mientras las Big4 consideran que establecer limitaciones, debilita la independencia económica general de las sociedades de auditoría, las auditoras pymes¹ la consideran como una medida importante para mantener la independencia (aunque aplicando dicha prohibición a EIP e instituciones financieras sistémicas).

¹ Este grupo, sin embargo, hace un llamamiento a mantener lo que denomina "puertos seguros" en relación con la prohibición de los servicios de no auditoría, de tal forma que estos servicios no se prohíban para los clientes más pequeños porque de no ser así, la existencia de las firmas de auditoría pymes podría verse amenazada.

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

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

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

Para las Administraciones Públicas, la prestación de servicios distintos del de auditoría no debe ser prohibida para todos los clientes porque aumenta el conocimiento del auditor de la empresa y por lo tanto también aumenta la calidad de la auditoría. Es un tema que debe ser juzgado individualmente en cada caso, aunque se percibe un acuerdo sobre la idea que una lista de prohibiciones de servicios de no auditoría puede ser el camino a seguir.

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

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

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

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

Para los inversores, el porcentaje máximo de los servicios de no auditoría aceptable es del 25% de los honorarios pagados por la empresa auditada a su auditor. También hay un amplio apoyo al principio de la Securities and Exchange Commission (SEC) basado en: (1) un auditor no deben auditar su propio trabajo, (2) un auditor no debe realizar funciones en la gestión y (3) un auditor debe no servir en la función de promoción de su cliente. La prohibición de todos o muchos servicios distintos del de auditoría a un cliente de auditoría, conducirá a una disminución de las remuneraciones totales percibidas por una empresa de auditoría de un solo cliente. Este efecto secundario es visto positivamente.

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

3.1.4. Propuestas sobre nivel máximo de tarifas

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

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

3.1.5. Propuestas sobre transparencia, gobierno y estructura de las firmas de auditoría

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

Tanto las Big4 como las auditoras de tamaño medio proponen la exploración de estructuras alternativas de forma voluntaria. Se considera que si se permite el acceso de capital de terceros hacia las firmas de auditoría, es muy posible que el capital fluyera hacia las empresas dominantes. Uno de las firmas no perteneciente a las Big4, sugiere una revisión radical de las reglas relativas a la propiedad y la financiación de las sociedades de auditoría, con el fin de fomentar nuevas inversiones en las sociedades de auditoría fuera de las Big4.

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

3.2. RESOLUCIÓN DEL PARLAMENTO EUROPEO SOBRE EL LIBRO VERDE

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

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

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

Respecto a la rotación, considera que la independencia del auditor es de suma importancia y se han de tomar medidas para evitar una familiaridad excesiva; sugiere que la Comisión emprenda una evaluación de impacto que cubra una amplia gama de opciones, en particular, la rotación externa y el impacto de las auditorías voluntarias conjuntas; considera la rotación externa como medio para reforzar la independencia de los auditores, pero reitera su opinión de que no es la rotación externa, sino los cambios regulares de auditores internos, lo que constituye la mejor solución reguladora, según confirma la Directiva 2006/43/CE, y que los acuerdos actuales de rotación de socios ofrecen la necesaria independencia para unas auditorías eficaces. Por ello, pide a la Comisión que garantice la protección vinculada a la rotación obligatoria de los socios principales de la auditoría, incluso cuando dichos socios se cambian de sociedad.

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

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

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

Señala, en particular, que los servicios de no auditoría que se considera que podrían dar lugar a un conflicto de interés no los debe efectuar la misma empresa, incluidos algunos servicios de asesoramiento y las evaluaciones de los productos estructurados complejos y afirma que esto lo deberían controlar las autoridades competentes de supervisión.

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

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

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

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

3.3. PROPUESTA DE REFORMA DE LA COMISIÓN EUROPEA

Por su parte, el 30 de noviembre de 2011, la Comisión Europea emite su propuesta para restablecer la confianza en los estados financieros. En su objetivo de reforma explica que la Comisión Europea aspira a un mercado de auditoría, abierto, dinámico y de mayor calidad.

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

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

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

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

- **Rotación obligatoria de las sociedades de auditoría:** a las sociedades de auditoría (art. 33) se les exigirá una rotación después de haber sido contratadas durante un período máximo de seis años (con algunas excepciones). Deberá transcurrir un período transitorio de cuatro años antes de que una sociedad de auditoría pueda ser contratada de nuevo por el mismo cliente. El período tras el cual se hace obligatoria la rotación puede ampliarse a nueve años si se realizan auditorías conjuntas, es decir, si la entidad auditada nombra a más de una sociedad de auditoría para llevar a cabo su trabajo, lo que mejora potencialmente la calidad de la auditoría al aplicar el llamado "*principio de los cuatro ojos*". De este modo, aun sin convertirlas en obligatorias, se fomentan las auditorías conjuntas.
- **Licitación obligatoria:** las EIP tendrán la obligación de realizar un procedimiento de licitación, transparente y abierto para seleccionar a un auditor nuevo. El Comité de Auditoría (de la entidad auditada) debería quedar estrechamente vinculado al procedimiento de selección.
- **Limitación a los honorarios** percibidos o que pudieran percibirse (art. 9): los honorarios recibidos por la prestación de determinados servicios ajenos a la auditoría serán como máximo el 10% de la suma que la entidad auditada haya satisfecho por la auditoría. Además si los honorarios totales pagados por una EIP suponen más del 20% del total o bien más del 15% del total de dichos honorarios durante dos consecutivos, el auditor deberá comunicarlo tanto al comité de auditoría como a la autoridad competente.
- **Servicios distintos de la auditoría:** se prohibirá a las sociedades de auditoría prestar un listado de servicios no relacionados con la auditoría a los clientes que auditen (art. 10) porque se considera que comportan siempre conflicto de intereses. Existen otra lista de servicios permitidos, pero limitados al 10% de los honorarios. Además, se obligará a las grandes sociedades de auditoría a separar las actividades de auditoría de las que no lo sean para evitar cualquier riesgo de conflicto de intereses. Además se relaciona la prestación de servicios ajenos a la dependencia económica de tal forma que se prohibirá realizar estos servicios a aquella sociedad de auditoría que perciba más de 1/3 de sus ingresos de auditoría de una EIP y que pertenezca a una red cuyos miembros perciban en conjunto unos ingresos anuales por auditoría superiores a los 1.500 millones de euros en la UE.

4. INCIDENCIA SOBRE LA REGULACIÓN EN ESPAÑA

La independencia del auditor en España está regulada en el Real Decreto Legislativo de 1/2011 de 1 de julio. La aprobación y publicación de la Directiva de 2006 conlleva la obligación de un proceso de transposición a la normativa nacional dentro del plazo establecido (ver tabla 2). Esta nueva orientación de la regulación comunitaria ha supuesto ciertos cambios en la inicial ley 19/1988 con el propósito de consolidar el marco legal y facilitar la actividad de la auditoría. Cuando se apruebe la nueva directiva de la UE, en base a las propuestas citadas anteriormente, exigirá una nueva adaptación de la normativa existente.

Tabla 2: Adaptación en España del marco normativo Europeo

Unión Europea	España
Directiva 84/253/CEE, de 10 de abril de 1984.	La Ley 19/1988, de 12 de julio.
Recomendación de la Comisión de la Unión Europea de 16 de mayo de 2002 sobre «La independencia de los auditores de cuentas en la Unión Europea: principios fundamentales».	Reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas efectuada mediante la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.
Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.	Ley 12/2010 por el que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, para su adaptación a la normativa comunitaria.

REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/2011²

Fuente: elaboración propia

Además de la independencia del auditor, a partir de la Ley 12/2010, incluida en el RDL1/2011 se modifican algunos otros puntos importantes para la profesión (Tabla 3).

Tabla 3: Principales modificaciones recogidas en la LAC

Régimen de responsabilidades	
	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Principio de responsabilidad plena del auditor de cuentas del grupo respecto a los consolidados. ✓ Definición clara de la responsabilidad del auditor, que sólo responderán por los daños que les sean directamente imputables y no por los perjuicios causados por la entidad auditada o por un tercero.
Mayor supervisión pública	
	<ul style="list-style-type: none"> - Se fortalece el sistema público de supervisión de las sociedades de auditoría. El ICAC asume en exclusiva las competencias de control de calidad de estas entidades, entre las que figuran la inspección y revisión periódica de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, la evaluación de sus sistemas internos de control de calidad y la formulación de requerimientos de mejora³. - Se regulará el acceso de auditores y sociedades de auditoría de Estados miembros y terceros países, de igual modo que el acceso por parte de las autoridades foráneas a los

² En la ley 12/2010, se autoriza al Gobierno a elaborar en el plazo de 12 meses desde su entrada en vigor un texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, facultándole para regularizar, aclarar y armonizar los textos legales que han de refundirse, en el B.O.E., que se ha publicado el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

³ La reforma prevé, asimismo, la posibilidad de que este Instituto acuerde con terceros, incluidas las corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las tareas relacionadas con la ejecución del control de calidad, aunque siempre bajo su permanente supervisión.

	papeles de trabajo y a otros documentos referidos
Entidades de interés público	
	- Se establecen requisitos específicos y controles más estrictos para los auditores de las entidades de gran dimensión, considerando como tales a las sociedades sometidas al régimen de supervisión del Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones; y como novedad a las que se determine reglamentariamente por su importancia pública significativa ⁴ . Se espera un gran debate en este punto.
Posibles socios	
	- Se abre la posibilidad de que una sociedad de auditoría sea socia de otra sociedad de auditoría (los socios no tienen que ser personas físicas) así como la posibilidad de que auditores no socios sean designados para la dirección y firma de los trabajos de auditoría.
Rescisión de contratos	
	- Al rescindir un contrato de auditoría habrá de indicarse las causas de su rescisión, no constituyendo causa justa la divergencia de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría.

Fuente: elaboración propia

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

En la modificación de 2010 se observa un giro hacia esa regulación con el fortalecimiento del principio de independencia del auditor como uno de los aspectos más novedosos porque establece la obligación, del auditor o la firma de auditoría, de promover a nivel interno medidas de salvaguarda para detectar, evaluar y, en su caso, eliminar los factores que comprometan su independencia respecto de las entidades a auditar. El Texto Refundido dedica la primera Sección del Capítulo III, "Ejercicio de la actividad de la Auditoría de Cuentas", al principio de la independencia, que resulta fundamental para el ejercicio de su profesión de tal forma que el auditor debe abstenerse de actuar cuando su objetividad, en relación con la verificación de los documentos contables correspondientes, pudiera verse comprometida. En la Tabla 4, se muestra una comparativa entre las distintas versiones.

Tabla 4: Comparativa de los diferentes artículos de independencia

Ley 16/1988 redacción previa a la 12/2010	Modificaciones de la Ley 12/2010 de adaptación a la 8ª directiva	Texto refundido de la LAC
1. Principio general: ser y parecer independientes.	1. Principio general: ser independientes. + medidas de salvaguarda.	Artículo 12. Principio general de independencia y deber de adopción de medidas de salvaguarda.

⁴ Y, en todo caso, a las que superen al menos dos de los siguientes parámetros: tener más de mil trabajadores, presentar un volumen neto de la cifra de negocios superior a 57 millones de euros o disponer de unos activos totales mayores de 28,5 millones. Entre los controles específicos a los que obligará este régimen especial estará la realización de un informe anual de transparencia y la observación de determinados requisitos referidos a la estructura organizativa y a la dimensión de los auditores y sociedades de auditoría.

Ley 16/1988 redacción previa a la 12/2010	Modificaciones de la Ley 12/2010 de adaptación a la 8ª directiva	Texto refundido de la LAC
<p>2. El ICAC encargado de velar por el cumplimiento de independencia.</p> <p>Se considerará que no cumple= incompatibilidades:</p> <p>a. Cargos en la entidad auditada. b. Interés financiero. c. Vínculos de consanguinidad o afinidad. d. La llevanza o preparación de contabilidad. e. Diseño de sistemas de técnicas de la información. f. Servicios de valoración. g. Auditoría interna al cliente. h. Mantenimiento de relaciones empresariales. i. Servicios de abogacía. j. Participación en la contratación de directivos. k. Prestación socio de servicios distintos de auditoría. l. Percepción de honorarios por servicios de no auditoría elevado respecto al total.</p>	<p>2. El ICAC encargado de velar por el cumplimiento de independencia.</p> <p>3. Se considerará que no cumple = incompatibilidad:</p> <p>a. Cargos en la entidad auditada. b. Interés financiero. c. Vínculos de consanguinidad o afinidad. d. La llevanza o preparación de contabilidad. e. Servicios de valoración. f. Auditoría interna al cliente. g. Servicios de abogacía. h. Percepción de honorarios por servicios de no auditoría elevado respecto al total.</p>	<p>12.2 El ICAC encargado de velar por el cumplimiento de independencia.</p> <p>Artículo 13. Causas de incompatibilidad:</p> <p>a. Cargos en la entidad auditada. b. Interés financiero. c. Vínculos de consanguinidad o afinidad. d. La llevanza o preparación de contabilidad. e. Servicios de valoración. f. Auditoría interna al cliente g. Servicios de abogacía. h. Percepción de honorarios por servicios de no auditoría elevado respecto al total.</p>
<p>3. Periodo de cómputo temporal.</p>	<p>Artículo 8 bis. Periodo de cómputo temporal.</p>	<p>Artículo 14. Periodo de cómputo temporal.</p>
<p>4. Duración contrato y posibles prórrogas.</p>	<p>Artículo 8 ter. Extensiones subjetivas de las causas de incompatibilidad.</p> <p>a) De la empresa auditada. b) Del auditor.</p>	<p>Artículo 15. Extensiones subjetivas a entidades vinculadas con la entidad auditada.</p> <p>Artículo 16. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en familiares próximos del auditor de cuentas firmante.</p> <p>Artículo 17. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en la red auditora.</p> <p>Artículo 18. Incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en la red no auditora.</p>
<p>5. Extensión de menciones: de la empresa auditada y del auditor.</p>	<p>Artículo 8 quáter. Contratación y rotación.</p>	<p>Artículo 19. Contratación y rotación.</p>
	<p>Artículo 8 quinquies. Prohibiciones.</p>	<p>Artículo 20. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría.</p>
	<p>Artículo 8 sexies. Honorarios.</p>	<p>Artículo 21. Honorarios y transparencia en la remuneración de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría.</p>

Fuente: elaboración propia

La nueva redacción de esta sección resulta compleja y a veces, hasta de difícil lectura, lo cual puede estar provocado por ciertas dificultades encontradas en la legibilidad de la propia Directiva, en la que se basa esta ley (Benau, 2009). De un primer análisis se observa una mayor extensión respecto de la versión anterior con diez artículos y algunas modificaciones

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

- Por una parte, en la enunciación de un **principio general de independencia** que obliga a todo auditor a abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad en relación a la información económica financiera a auditar. El cambio con respecto a la Ley 19/1988, es que se elimina el componente de apariencia de independencia. Se sustituye "deberá ser y parecer independiente" por simplemente "deberá ser independiente"⁵.
- Y, por otra parte, en la enumeración de un conjunto de circunstancias, situaciones o relaciones específicas en las que se considera que, en el caso de concurrir, los auditores no gozan de independencia respecto a una entidad determinada, siendo la única **solución o salvaguarda** posible la no realización del trabajo de auditoría.

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

Asimismo, en la ley, se delimitan en los artículos 16, 17 y 18 los **supuestos de incompatibilidades** en los que el auditor deberá abstenerse de actuar. La Ley revisa ciertas causas de incompatibilidad vigentes hasta ahora que pasan a vincularse al régimen general de salvaguardas (relaciones empresariales, participación en la contratación de altos directivos, servicios distintos de auditoría), y clarifica la aplicación de otras (participación financiera directa, servicios de valoración y abogacía, existencia de relaciones familiares con determinados cargos de la entidad auditada).

Se reduce el período de cómputo temporal de las incompatibilidades pasando de tres a dos años⁶. Este listado de incompatibilidades no es cerrado. Ello implica que pese a las modificaciones introducidas en dichas situaciones o servicios, eso no significa que, cuando concurren las situaciones modificadas o suprimidas, no puedan constituir una amenaza a la independencia, respecto a las cuales el auditor debe establecer el oportuno sistema de salvaguardas para su evaluación y, en su caso, eliminación. Del mismo modo, tampoco significa que el auditor pueda realizar el trabajo de auditoría en el caso de que estas circunstancias persistan y sean de tal importancia o entidad que comprometan su independencia en relación con la entidad auditada.

⁵ El objetivo perseguido con esta supresión, que se diferencia de la Directiva europea, puede ser enmarcar de forma más simple y clara el término independencia sin dar lugar a posibles ambigüedades. En palabras de Angulo (2009, pág. 54) "La independencia es un estado mental, y no solo el resultado de determinados cumplimientos normativos".

⁶ Las modificaciones introducidas en dichas situaciones o servicios no significan que, cuando concurren las situaciones modificadas o suprimidas, no puedan constituir amenazas a la independencia, respecto a las cuales el auditor debe establecer el oportuno sistema de salvaguardas para su evaluación y, en su caso, eliminación. Tampoco significa que el auditor pueda realizar el trabajo de auditoría en el caso de que estas circunstancias persistan y sean de tal importancia o entidad que comprometan su independencia en relación con la entidad auditada.

El artículo 14 regula el **período de cómputo temporal**. Este nuevo apartado extiende el deber de independencia por una parte, y las causas de incompatibilidad contempladas en el artículo 13.

Por su parte, en el artículo 15 se define el **concepto de red** a la que pertenece el auditor o sociedad de auditoría, de forma que, si las personas o entidades pertenecientes a esta red incurrían en alguno de los supuestos de incompatibilidad previstos en la Ley, harán incompatible la actuación del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría.

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

Otra modificación importante aparece en el artículo 20, el cual recoge el régimen de **prohibiciones** que se aplica una vez completado el trabajo de auditoría y al que está sujeto el auditor. Dicha prohibición se extiende durante los dos años siguientes a la finalización del trabajo de auditoría de cuentas y se traduce en que los auditores de cuentas no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la entidad auditada, de las entidades del grupo a que la auditada pertenezca según se define en el artículo 42 del Código de Comercio, ni en las entidades controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, ni ocupar puesto de trabajo, ni tener interés financiero directo en dichas entidades, o indirecto si es significativo para cualquiera de las partes. Esta prohibición no sólo afecta a los auditores sino que se extiende también a los socios de la sociedad de auditoría que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización de un trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final.

La finalidad del régimen de prohibiciones es evitar que, a la hora de desempeñar el trabajo de auditoría, se presenten situaciones que puedan suponer una amenaza a la independencia. Finalmente, se redacta el artículo 21, que contiene los principios que han de observarse en los **honorarios** que se perciben por la prestación de los servicios de auditoría de cuentas así como la transparencia de los mismos.

Tabla 5: Principales modificaciones del Texto Refundido de la LAC

CIRCUNSTANCIA	LEY 19/1988	TEXTO REFUNDIDO	COMPARATIVA
Definición del deber de independencia	Enunciación general de independencia: <i>"Los auditores deberán ser y parecer independientes, debiendo abstenerse cuando su objetividad pudiera verse comprometida"</i>	El deber de independencia incluye dos aspectos fundamentales: 1) Enunciación general de independencia. 2) Aplicación de medidas de salvaguarda.	La nueva Ley añade nuevas obligaciones: 1) Establecer los sistemas de salvaguarda. 2) Documentar las salvaguardas.
Modificación del servicio de abogacía	La Ley abarca múltiples situaciones de abogacía.	Los servicios de abogacía afectarán aquellas situaciones que tengan incidencias significativas en los estados financieros.	Se delimita y clarifica el servicio de incompatibilidad de abogacía. Por tanto es más rigurosa respecto a la ley 19/1988.
Cómputo temporal incompatibilidades	3 años	2 años	Reducción del cómputo temporal.

Definición del concepto de red	La Ley no hace ninguna mención al respecto.	Enumeración de las personas o entidades pertenecientes a esta red, cuya obligación es de abstenerse en el caso de concurrir en algún supuesto de incompatibilidad.	Más completo y detallado.
Principio de rotación de los auditores	La rotación es obligatoria para el auditor de cuentas y el equipo de auditoría.	La rotación es obligatoria para el auditor firmante del informe y para el gerente.	Modificación del principio de rotación, siendo ésta menos restrictiva en la nueva ley.
Régimen de prohibiciones	La Ley no hace ninguna mención al respecto.	Se añade un nuevo artículo, el cual recoge el régimen de prohibiciones que se rige una vez finalizado el trabajo de auditoría y al que está sujeto el auditor.	Es más riguroso.

Fuente: elaboración propia

Como resumen a las modificaciones comentadas, en la Tabla 5 se observa los principales cambios que se han incorporado en el tema de la independencia del auditor con el propósito de adaptar la legislación española a las directivas europeas y fortalecer el principio de independencia del auditor de cuentas y de las firmas de auditoría respecto de sus clientes.

Si se comparan estos artículos de la ley española con el artículo 22, equivalente en la Octava Directiva, se verifica que la reforma de la ley 12/2010 ha conseguido una armonización de la legislación española y la europea. La principal diferencia se encuentra en las medidas de salvaguarda, que como se ha comentado, representan un concepto novedoso en España.

En ambas disposiciones, estas salvaguardas deberán ser objeto de revisión periódica debiendo documentarse en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas, pero son más detalladas en la normativa europea ya que adopta medidas de ejecución basadas en principios con respecto a:

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

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

Por último si se **compara la ley española y las propuestas de la Comisión** vertidas en el Libro Verde, se concluye que el cambio de la legislación en los próximos meses puede ser muy profundo en el tema de la independencia, sobre todo en el caso de las EIP.

Si se considera la prohibición respecto a los servicios de no auditoría a los clientes de auditoría sobre todo a las grandes multinacionales como una medida importante para mantener la independencia, lo cual supondría un cambio sustancial en la gestión de las sociedades de auditoría que en la mayoría de los casos buscan ofrecer un servicio integral a sus clientes.

Aunque la Comisión reconoce un conflicto de intereses por el hecho de que el auditor sea nombrado y remunerado por la entidad auditada, no propone el nombramiento por una tercera persona, sino fortalecer el papel del Comité de Auditoría como garantía. Las EIP

tendrán la obligación de realizar un procedimiento de licitación, transparente y abierto para seleccionar a un auditor nuevo, también supervisado por el comité.

Sobre rotación, en la legislación española se realiza una rotación interna y sólo del auditor firmante, no del equipo. En las propuestas, la Comisión exige una rotación de la firma de auditoría después de un máximo de seis de años (serán nueve si se trata de auditorías conjuntas). En este momento en España solo es obligatorio que rote el auditor, que era la recomendación del parlamento europeo.

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

5. INCIDENCIA SOBRE LA REGULACION EN PORTUGAL

La actividad de auditor (designado Revisor Oficial de Cuentas (ROC), en Portugal), antes de la publicación de la Octava Directiva 2006/43/CE se regulaba en Portugal por el Decreto-Ley 487/99 de 16 de noviembre de 1999. La transposición de la Directiva 2006 se llevó a cabo a través de la publicación de dos textos:

- Decreto-ley 224/2008, de 20 de noviembre, de modificación del citado Decreto-Ley 487/99, que constituye el Estatuto de la Orden de Revisores Oficiales de Cuentas (EOROC);
- Decreto-Ley 225/2008 de 20 de noviembre, que define las EIP y se regula el sistema de supervisión pública de Revisores Públicos y Sociedades de Contadores Públicos, creando el Consejo Nacional de Supervisión de Auditoría (CNSA).

Tabla 6: Adaptación de referencia normativa europea de Portugal

Unión Europea	Portugal
Directiva 84/253/CEE, de 10 de abril de 1984.	Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de Novembro de 1999.
Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.	- Decreto-Lei nº 224/2008, de 20 de Novembro. - Decreto-Lei nº 225/2008, de 20 de Novembro (sistema de supervisão).

Las principales modificaciones incluidas en esta revisión legislativa, resumidas en la tabla 7, afectan sobre todo al régimen de responsabilidades y la supervisión pública, que se traslada de la Asociación profesional al Consejo Nacional de Supervisión de Auditoría.

Tabla 7: Principales modificaciones en el régimen dos ROC

Régimen de responsabilidades	
✓	El principio de la responsabilidad plena del auditor de un grupo de sociedades para las cuentas consolidadas (art. 44º-A do EOROC)
Supervisión pública	
	El control de calidad ejercido por la OROC pasa a estar sujeto a la supervisión do CNSA, creado por el DL nº 225/2008. El CNSA es una entidad sin personalidad jurídica, sujeta a la supervisión del Ministro de Hacienda.
Entidades de interés público	
	Se definen las EIP, con el fin de: <ul style="list-style-type: none"> - Exigir requisitos sobre la composición del consejo de administración. - Someter a los respectivos ROC a control de calidad más frecuente.

	- Los ROC de las EIP deben publicar en su página web un informe de transparencia anual.
Socios	
	- Las Sociedades de auditores oficiales de cuentas, pueden ser miembros, además de SROC, tienen ahora la oportunidad de participar en empresas de consultoría y otros servicios en los asuntos relacionados con su formación.
Rescisión de contratos	
	- Como ya resultaba del anterior EOROC, los ROC son inamovibles antes de la expiración de su contrato, salvo con su consentimiento expreso o causa justa.

En concreto en el tema de la independencia (tabla 8), el principio básico contenido en la recomendación de la Comisión de 2002 sobre la Independencia fue incluido en la Directiva, pasando a figurar expresamente en legislación comunitaria imperativa. Se adopta el sistema basado en principios frente al listado de incompatibilidades, obligando a que el auditor registre en sus documentos de trabajo todas las amenazas que puedan comprometer su independencia, así como las salvaguardas planteadas para minimizar ese riesgo (Freire, 2006).

Para reforzar estas medidas, la Directiva impone que el revisor sea designado por la Asamblea General de Accionistas o un sistema alternativo que garantice la independencia del auditor frente al órgano ejecutivo de la sociedad revisada. Se endurecen además las razones para una posible destitución del auditor con contrato en vigor.

Tabla 8: Comparativa de los diferentes artículos de independencia

Decreto-Lei nº 487/99 (redacción original)	Decreto-Lei nº 487/99, con alteraciones do DL 224/2008
Principio general de independencia en la definición de los distintos tipos de incompatibilidades.	Mantiene principio general de la independencia con la definición de diferentes tipos de incompatibilidades. Añade artículo específico - 68 A - Deber de independencia - con la definición de las amenazas de independencia y las limitaciones en la prestación de servicios a EIP.

Las principales novedades en este artículo 68A sobre el trabajo que realiza el revisor:

Se afirma que *"El auditor debe actuar libre de toda presión, influencia o interés y debe evitar hechos o circunstancias que puedan comprometer su independencia, integridad y objetividad, de acuerdo con las normas de un tercer objetivo, razonable e informada"*.

Se establece el sistema de amenaza-salvaguarda, adoptado por la Octava Directiva. Las amenazas son de auto-revisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza e intimidación. Ante ellas, un sistema adecuado de garantías para hacer frente a los posibles riesgos para su independencia. Por lo tanto la amenaza, el revisor debería adoptar las medidas necesarias que garanticen su autonomía, de lo contrario no debería llevar a cabo la auditoría. Por ello, el auditor debe rechazar cualquier trabajo que pueda disminuir su independencia, integridad y objetividad, si existe alguna causa de incompatibilidad comentada.

En el caso concreto de **entidades de interés público**, hay dos particularidades que aproximan la regulación en Portugal a las nuevas propuestas emanadas por la Comisión para el Reglamento de la auditoría legal de las entidades de interés público:

Si la amenaza es de autorrevisión⁷ o interés propio⁸, el auditor no puede adoptar salvaguarda, sino desistir del trabajo.

Además el listado de incompatibilidades es más exhaustivo ya que se prohíbe el suministro simultáneo de los siguientes servicios:

- a. La preparación de los registros contables y los estados financieros;
- b. el diseño e implementación de tecnologías de la información en el campo contabilidad, a menos que la empresa asuma la responsabilidad del sistema global control interno o el servicio se proporciona de acuerdo con las especificaciones definidas por el mismo;
- c. Elaboración de estudios actuariales destinados a registrar sus responsabilidades;
- d. Servicios de evaluación de activos o pasivos que representan cantidades materialmente relevantes en los estados financieros y la evaluación implica un alto grado de subjetividad;
- e. La representación en la resolución de las controversias;
- f. La selección y contratación de altos directivos.

Además, del mismo modo ya comentado para la Octava Directiva, se aplican estas normas a sociedades de auditores de cuentas, a sus miembros y también a las personas que formen parte de la red a la que pertenece la firma de auditoría.

Respecto a la rotación, el artículo 54, establece que los auditores de cuentas designados para el ejercicio de la auditoría legal son inamovibles antes de la expiración del mandato o la falta de indicación de esta disposición contractual o por períodos de cuatro años, salvo con su consentimiento expreso, expreso y por escrito o grabado arguente causa justa. En las EIP el plazo máximo es de siete años a partir de la fecha de su nombramiento y podría ser reasignado después de un período mínimo dos años.

Estas modificaciones en la normativa comunitaria, obligaron al cambio de Código de Ética de la OROC (2011), el cual dedica al tema concreto de la independencia, íntegramente su capítulo 4 a la independencia con temas como los recogidos en la tabla 9.

En Portugal, a diferencia de lo que ocurre en España se mantiene la doble vertiente de independencia mental y apariencia de independencia. Se describen las amenazas potenciales y los tipos de garantías que pueden ser apropiados para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, pero no menciona todas las circunstancias y relaciones que crean o pueden crear una amenaza a la independencia. La empresa y los miembros de los equipos de trabajo deben evaluar las implicaciones de circunstancias y relaciones similares, pero diferentes, y se puede aplicar para determinar si las salvaguardas apropiadas para eliminar las amenazas a la independencia o reducirlas a un nivel aceptable.

⁷ El riesgo de auto-revisión se produce cuando un auditor particular, un auditor de la empresa, una entidad de una red de empresas o un socio, directivo o empleado participa en la preparación de registros contables o estados financieros de las cuentas reglamentarias del cliente.

⁸ El riesgo de interés personal cuando existe particular la independencia del auditor legal cuentas podría verse amenazada por un interés financiero en sí o por un conflicto de intereses personal de otra manera, a saber, en virtud de una contribución financiera directa o cliente indirecto o una dependencia excesiva de los honorarios a pagar por el cliente de auditoría y otros servicios.

Tabla 9: Regulación de la independencia del auditor en el régimen dos ROC

Independencia del auditor	
	<ul style="list-style-type: none">- Sección 2 - Intereses Financieros.- Sección 3 - Préstamos y Garantías.- Sección 4 - Relaciones de Negocios.- Sección 5 - Las relaciones familiares y personales.- Sección 6 - Marco para un cliente que era auditor.- Sección 7 - Auditor, que formaba parte de un cliente.- Sección 8 - asociación prolongada de profesionales con cargos de mayor responsabilidad (incluida la rotación de parejas) con un cliente de auditoría.- Sección 9 - Prestación de otros servicios a los clientes de auditoría.- Artículo 10 - Honorarios.- Artículo 11 - Litigios o potencial.

6. CONCLUSIONES

La Comisión Europea ha mostrado su preocupación por la independencia del auditor respecto a temas como el nombramiento, la prestación de servicios de no auditoría o la ausencia de rotación del auditor, con la idea de reformar la Octava Directiva en la búsqueda de unas auditorías que garanticen la solidez financiera de las empresas auditadas, sobre todo en el caso que se trate de Entidades de Interés Público (EIP).

La independencia se debe convertir en el instrumento con el que cuentan los auditores para garantizar que realizan su función de interés social, de acuerdo con los principios de objetividad e integridad. Esos principios sufren una serie de amenazas en el ejercicio de la práctica profesional y el auditor debe fijar salvaguardas que pueden eliminar o reducir las amenazas a niveles aceptables o controlables, las cuales pueden provenir de la aplicación de las normas profesionales y de la legislación vigente, de los controles establecidos por el propio profesional de la auditoría o de sus propias actuaciones específicas con arreglo a este marco de referencia.

Las legislaciones española y portuguesa han cambiado recientemente para adaptarse a la Octava Directiva de 2006, asumiendo cambios de un sistema de incompatibilidades hacia el establecimiento de unos principios básicos que, en el caso de verse amenazados deben ser protegidos con medidas de salvaguarda; sin embargo, se siguen manteniendo en ambos países todo un conjunto de incompatibilidades de actuaciones del auditor. El objetivo de este trabajo ha sido mostrar las modificaciones que se exigirían a ambos países en caso de prosperar las propuestas de modificación de la Comisión Europea y el Reglamento específico de las Entidades de Interés Público.

Dentro de las medidas tomadas para evitar una familiaridad excesiva se considera la rotación, entendida como la limitación al período en el que el auditor puede prestar ese servicio de auditoría. La posibilidad de instrumentalizar dicha limitación puede ser de la firma de auditoría, del equipo que realiza el servicio o simplemente del socio que firma. La Comisión en la propuesta de modificación de Octava Directiva, considera que los cambios regulares de auditores internos, constituye la mejor solución reguladora, lo cual no supondría grandes cambios en las regulaciones de España y Portugal. En el caso de las EIP, tanto en España como en Portugal, son siete años desde el contrato inicial, debiendo transcurrir en todo caso, un plazo de dos años para que dicha persona pueda volver a auditar a la entidad correspondiente. Se hace más estricta porque según las propuestas de la Comisión, se les exigirá una rotación después de haber sido contratadas durante un período máximo de seis años (con excepciones en el caso de auditorías conjuntas) y deberá transcurrir un período

transitorio de cuatro años antes de que una sociedad de auditoría pueda ser contratada de nuevo por el mismo cliente.

Respecto a los servicios de no auditoría, tanto en España como en Portugal, existe un listado de incompatibilidades, concediéndosele la facultad al auditor, de valorar si existen o no. Actualmente, para el caso de la EIP se dispondrá de dos listados, uno de servicios prohibidos y otro de servicios permitidos, pero limitados al 10% de los honorarios. Además, se prohíbe la prestación de servicios adicionales en el caso de que el cliente sea una EIP que represente más de 1/3 de los ingresos anuales de la firma de auditoría.

En general, se plantea un cambio profundo en el sector de la auditoría sobre todo en lo referente a las EIP en las que se pretende mejorar las normas mínimas de transparencia, haciendo hincapié en el cambio de auditor, además de proponerse una serie de medidas dirigidas a reducir la dependencia económica con un cliente, con la limitación de los servicios adicionales y los honorarios percibidos de un único cliente.

En nuestra opinión, la Comisión Europea debe decidir si modifica o no las reglas de juego de la prestación de servicios de auditoría como se planteaba en la presentación del Libro Verde. Es evidente que en el tema de la independencia se percibe un *gap de expectativas* entre el servicio ofrecido por los auditores y las demandas de la sociedad. Los cambios planteados por la Comisión buscan reforzar la imagen del auditor como un servicio de interés público, que disminuya y refuerce el valor de los informes de auditoría ante las nuevas formas de organización económica de los diversos mercados. Sin embargo, se corre el peligro de tratar la independencia del auditor con una excesiva reglamentación, poniendo trabas al desarrollo de la actividad. No se debe olvidar que la independencia es un estado mental, y no el resultado de determinados cumplimientos normativos.

7. BIBLIOGRAFIA

Alió Sanjuán, S., Ferrer Pastor, C. & Rodríguez Menéndez, C. (2010). El Código de Ética de IFAC: un nuevo horizonte para la auditoría de cuentas. Partida Doble, Nº 224, Septiembre.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1987). Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting (NCFRR), Treadway Commission, AICPA, New York.

CE., Comisión Europea (2002). Recomendación de la Comisión de la Unión Europea de 16 de mayo de 2002 sobre «La independencia de los auditores de cuentas en la Unión Europea: principios fundamentales».

CE, Comisión Europea (2006). Directiva relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE.

CE, Comisión Europea (2010). Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de la crisis. Bruselas, 13.10.2010. COM (2010) 561 final.

CE, Comisión Europea (2011a). Libro Verde: Resumen de respuestas al Libro Verde de Auditoría. Política de auditoría: lecciones de la crisis". Febrero 2011.

CE, Comisión Europea (2011b). Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a la auditoría legal de las cuentas

anuales y de las cuentas consolidadas. Bruselas, 30.11.2011. COM (2011) 778 final 2011/0389 (COD).

CE, Comisión Europea (2011c). Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público COM (2011) 779 final 2011/0359 (COD).

Congreso de los Diputados (1988). Ley 19/1988, de 12 de Julio, de Auditoría de Cuentas, BOE nº 169 de 15/07/1988, 21.974 –21.879.

Congreso de los Diputados (1995). Ley 2/1995, de 23 de Marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, BOE nº 71 de 23/03/1995, 9181 – 9206.

Congreso de los Diputados (2002). Ley 44/2002, de 22 de Noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, BOE nº 281 de 23/11/2002, 41273 – 41331.

Congreso de los Diputados (2002). Reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas efectuada mediante la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.

Congreso de los Diputados (2010). Ley 12/2010, de 30 de Junio, por la que se modifica la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988 de Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, para su adaptación a la normativa comunitaria, de BOE nº 159 de 1/07/2010, 57586 - 57625.

Congreso de los Diputados (2010). Ley 12/2010 por el que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, para su adaptación a la normativa comunitaria.

Congreso de los Diputados (2011). Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, BOE nº 266 de 04/11/2011, 115059 – 115129.

Congreso de los Diputados (2011). Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, BOE nº 157 de 02/07/2011, 70330 – 70372.

Federación Europea de Expertos Contables (FEE) (2011). Comment Letter on EC Green Paper on Audit Policy.

Federación Europea de Expertos Contables (FEE) 2008. Internacional Ethics Standards Board for Accountants. FEE Conference presentada por Richard George, IESBA Chair.

Fernández Rodríguez, M.T., Villanueva Villar, M. & Oliveira Ribeiro, A.M. (2012). Expectativas sobre la independencia del auditor: evidencias empíricas: *Congreso: XV Encuentro de ASEPUC*. Cádiz 6 a 8 de junio 2012.

Flint, D., 1981. Social and Ethical Issues in Auditing. Research perspectives on auditing.

Freire, Mário, (2006). A Revisão da 8ª Directiva. Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários nº 25, dic. 2006: 94-103.

GarcíaBenau, M.A. & Novejarque Civera, J. (2009). Aproximación a la legibilidad de la VIII Directiva Comunitaria. Técnica contable, Vol. 61, Nº 715, págs. 18-26.

GarcíaBenau, M.A. & Vico Martínez, A. (2003). Los Escándalos Financieros y la Auditoría: Pérdida y Recuperación de la Confianza en una Profesión en Crisis. Revista Valenciana de Economía y Hacienda (RVEH), 7, 25-48.

Gonzalo Angulo, J. A. (2009). Entrevista a Gonzalo Angulo, presidente del ICAC. El auditor tiene que ser independiente y también parecerlo. Auditoría Pública nº 52, 5-7.

Instituto de Censores Jurados de Cuentas (ICJCE) (2011). Noticia sobre el V Congreso de la FEE: Los auditores europeos buscan el mejor apoyo para las Pymes. Disponible en http://www.icjce.es/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=923&Itemid=516&num_columns=3&limitstart=42 (consultado 12 de julio de 2012).

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

International Federation of Accountants (IFAC) (2010). Response to the European Commission Green Paper on Audit Policy: Lessons from the Crisis. International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA).

International Federation of Accountants (IFAC) (2011). ViewBasis for Conclusions: IESBA Strategy and Work Plan 2011-2012. International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA).

Ministério das Finanças e da Administração Pública de Portugal (2008). Decreto-Lei n.º 224/2008 de 20 de Novembro que modifica o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99, publicado no Diário da República, 1.ª série nº 226:8135-8177.

Ministério das Finanças e da Administração Pública de Portugal (2008). Decreto-Lei n.º 225/2008 de 20 de Novembro que cria o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), publicado no Diário da República, 1.ª série nº 226: 8177-8185.

OROC (2011). Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas que substitui o Código de Ética e Deontologia Profissional de 2001.

Puig de Travy, C. (2012). Reflexiones sobre la auditoría de cuentas en España y sus perspectivas de futuro. Revista Contable, 3, 18-21.

Sahuquillo Tudela, C. (2008). La Independencia Del Auditor. Working paper presentado en e l XVIII Forum de Auditor Profesional.

Watts, R.L. & Zimmerman, J.L. (1983). Agency Problems, Auditing and the Theory of the Firm: some evidence. *Journal of Law & Economics*. Vol. XXVI (October).