



**Universidad
Zaragoza**

Trabajo Fin de Grado

LA INDEPENDENCIA EN EL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS

Autor

José María Gil Gomis

Director/es

Ángel Luis Monge Gil

Facultad de Derecho
Curso 2015-2016

ÍNDICE

LISTADO DE ABREVIATURAS.....	P.4
I- INTRODUCCIÓN.....	P.5
1- EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS.....	P.5
2- LA NUEVA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS: APROXIMACIÓN..	P.7
II- INDEPENDENCIA DEL AUDITOR DE CUENTAS EN LA NUEVA LEY....	P.10
1- INTRODUCCIÓN AL CONCEPTO DE INDEPENDENCIA.....	P.10
2- SISTEMA ESPAÑOL Y COMPARACIÓN CON OTROS SISTEMAS..	P.12
3- ALGUNAS CRÍTICAS A LA NUEVA LEY.....	P.14
III- ASPECTOS ESENCIALES DEL DEBER DE INDEPENDENCIA.....	P.16
1- ASPECTOS GENERALES.....	P. 16
2- INCOMPATIBILIDADES.....	P.19
2.1 Incompatibilidades generales.....	P.19
2.2 Especialidades en entidades de interés público.....	P.23
2.3 Especialidades en sociedades en las que el informe no es obligatorio...	P.25
2.4 Especialidades en el derecho comunitario.....	P.28
2.5 Análisis de algunas opiniones de profesionales.....	P.29
3- MEDIDAS DE PROTECCIÓN DE LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR..	P.30
3.1 Duración y rotación de la actividad. Limitación temporal.....	P.30
3.2 Control del auditor por un mecanismo independiente.....	P.32

IV- CONSECUENCIAS DE INCURRIR EN CAUSA DE INCOMPATIBILIDAD..P.34

V- PERJUICIOS Y CONSECUENCIAS DE UNA AUDITORÍA NO INDEPENDIENTE.....P.36

VI- CONCLUSIONES Y VALORACIÓN PERSONAL.....P.38

VII- BIBLIOGRAFÍA.....P.41

VIII- JURISPRUDENCIA.....P.43

IX- LEGISLACIÓN.....P.44

LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADO

BOE: Boletín Oficial del Estado.

EIP: Entidades de Interés Público.

IASB: International Accounting Standards Board.

ICJCE: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

IESBA: International Ethics Standards Board for Accountants.

IFAC: International Federation of Accountants.

LAC: Ley de Auditoría de Cuentas.

NIC: Normas Internacionales de Contabilidad.

NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera.

ROAC: Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

TRLAC: Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas 2011.

I. INTRODUCCIÓN

1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS

En los primeros momentos de su práctica, la auditoría de cuentas se limitaba a una mera vigilancia, con el objetivo de evitar errores y fraudes. Más adelante, los intereses de terceros, entre los que podemos encontrar desde acreedores hasta organismos públicos, se fueron separando de los intereses de los propietarios y administradores de la empresa, por lo que comenzó a ser necesario garantizar la información económica y financiera que las sociedades formulaban.¹

En la actualidad no se han abandonado aquellas funciones originales, pero se ha pasado a abordar un objetivo más amplio. La auditoría debe determinar la veracidad de los estados financieros de las empresas, desde la situación patrimonial hasta los resultados de sus operaciones.

El origen de la auditoría moderna se considera que tiene lugar en el Reino Unido, tras la Revolución Industrial, con el fin de conseguir la confianza de inversores y de terceros cuyas actividades dependían de la calidad de aquella información. Actualmente, Estados Unidos es el país que más regula esta actividad, especialmente tras la crisis de Wall Street de 1929. La Original Comunidad Económica Europea y la actual Unión Europea siguen diferentes caminos en la regulación de la auditoría de cuentas.²

La primera norma que introduce la auditoría de cuentas en España a cargo de experto independiente es la Ley de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951. Se establece que el control de la gestión y de las cuentas de carácter permanente esté a cargo de accionistas censores de cuentas que no sean administradores de la sociedad, basándose en el modelo francés. No obstante tendrá carácter secundario la verificación contable por profesionales ajenos a la sociedad, se buscaba la protección del accionista minoritario. Previamente el Código de Comercio de 1885 había obviado la verificación contable. No es de extrañar, ya que no fue hasta las primeras décadas del siglo XX cuando algunas entidades extranjeras situadas en España comenzaron a enviar profesionales para verificar las cuentas de sus filiales.

¹ ARENAS TORRES, P. Y MORENO AGUAYO, A. *Introducción a la auditoría financiera*, Mc Graw Hill, Madrid, 2012, p.16.

² ARENAS TORRES, P. Y MORENO AGUAYO, A., *Introducción a la auditoría...*, cit., p.16.

A pesar de que la necesidad de auditoría de cuentas aparece en la Ley de Sociedades Anónimas de 1951, no tendrá reconocimiento legal hasta 1964 con la promulgación de dos disposiciones: el Decreto Ley de 30 de abril sobre Sociedades de Inversión Mobiliaria y Bolsas de Comercio y la Ley de 24 de diciembre sobre emisión de obligaciones por sociedades colectivas, comanditarias o de responsabilidad limitada. Se establecerán mayores garantías en cuanto a la veracidad de las informaciones contables proporcionadas por la empresa, mediante la intervención obligatoria en la verificación o control contable de técnicos profesionales miembros del ICJE.³

Para analizar la evolución de la Auditoría de Cuentas en España, se debe tener en cuenta la armonización comunitaria de la materia. Las reglas de armonización y convergencia obligan a los estados miembros de la Comunidad Europea original y de la Unión Europea en la actualidad, a adaptar la normativa interna, especialmente, a partir de la aprobación en el año 1978 de la 4ª Directiva de la Unión Europea sobre derecho contable de sociedades. Unida a la 7ª Directiva, reguladora de las cuentas anuales consolidadas, y a la 8ª Directiva en 1984 se forma el marco legal de la profesión de auditoría en la Unión Europea. En España, esta convergencia se alcanza con la promulgación de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas.⁴ Especial relevancia cobrará la Ley de Sociedades Anónimas de 1990, estableciendo los requisitos que han de cumplir las sociedades para poder formular balance abreviado y de esta manera, no incurrir en la obligación de presentar el informe de auditoría.

Esta armonización contable es esencial en el mercado globalizado actual. Es necesario que la información financiera que aportan las empresas sea válida para sus destinatarios sin necesidad de una traducción previa. Lo habitual es que las compañías elaboren esta información de acuerdo a las normas nacionales, y en el caso de acudir a mercados internacionales, van a reelaborar la información utilizando las normas contables admitidas en dichos mercados. Para solventar este problema el IASB ha elaborado un cuerpo básico de normas contables que puedan ser aceptadas en los mercados financieros internacionales, las NIC y las NIIF.

Estas normas son adaptadas al marco normativo de la Unión Europea a través del Reglamento 1606/2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de

³ PETIT LAVALL, M.V., *Régimen Jurídico de la Auditoría de Cuentas anuales*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1994, p.63-77.

⁴ ARENAS TORRES, P. Y MORENO AGUAYO, A. *Introducción a la auditoría...* cit., p.16.

Contabilidad. Finalmente, el ordenamiento jurídico español se adaptará a esta normativa supranacional a través de la Ley 16/2007, de Reforma y adaptación de la Legislación Mercantil en materia contable.⁵

2. LA NUEVA LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS: APROXIMACIÓN

Antes de abordar el tema nuclear de esta memoria, es imprescindible hacer un análisis previo de la Ley de Auditoría de Cuentas, Ley 22/2015, de 20 de julio. Esta Ley, en su Disposición derogatoria única establece que “Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en esta Ley, y en particular, el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio”. Será importante, no obstante, analizar los diferentes momentos de entrada en vigor de los preceptos contenidos en esta norma, lo cual será realizado al final de este apartado tras la valoración de la adaptación de la misma al marco comunitario.

El objeto principal de esta Ley es adaptar la legislación interna española a los cambios introducidos por la Directiva 2014/56/UE, 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. Por otra parte, la nueva Ley de Auditoría de Cuentas se adapta al Reglamento (UE) 534/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.⁶

Esta nueva regulación va a reflejar el concepto de independencia de la Unión Europea y cuya aplicación y supervisión requiere, para la protección adecuada de los usuarios, recursos de diferentes agentes y factores, entre los que se encuentran lógicamente las firmas de auditoría, es decir, los propios auditores y el supervisor externo de los auditores. Se trae continuamente a colación el nivel de responsabilidad y necesidad de principios éticos y compromiso que han de tener estos profesionales. Deben saber que en esa profesión, el interés público va a encontrarse siempre por encima de los criterios de negocio, debe trabajarse siempre con el fin de alcanzar la independencia y calidad de la

⁵ ARENAS TORRES, P. Y MORENO AGUAYO, A. *Introducción a la auditoría...* cit., p.17.

⁶ Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Preámbulo. I.

auditoría.⁷

Por otra parte, se puede analizar el cambio en la doctrina comunitaria, desde la Directiva 2006/43/CE hasta la Directiva 2014/56/UE, ambas citadas previamente. La primera de ellas contenía una apuesta clara por el sistema de amenazas y salvaguardas, sobre el que hacía pivotar la garantía de la independencia del auditor, en la línea del Código de Ética del IESBA.

A raíz de la reforma europea de 2014 se puede observar una evolución del modelo, hasta contemplar prohibiciones en dos ámbitos. A partir de la promulgación de la Directiva 2014/56/UE se han pasado a contemplar determinadas circunstancias derivadas de situaciones personales que conducen a la falta de independencia y que deben ser evitadas por los Estados miembros. Una de las exigencias en esta materia es que las firmas de auditoría no deben tener un interés significativo directo en la entidad auditada derivado de un contrato o de la propiedad de un bien. Por otra parte, se realizan otras especificaciones en lo que a materia de entidades de interés público (EIP) se refiere. Las EIP han pasado a estar contenidas en una norma directamente aplicable, el Reglamento (UE) 537/2014, del Parlamento y del Consejo, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público. Se prevé un listado de servicios cuya prestación queda vedada a las sociedades de auditoría y a su red, siempre que tengan como destinatarios la entidad auditada, su empresa matriz, o las entidades que controle.⁸

Por otra parte, puede ser interesante mencionar la importancia de la nueva Ley no solo como adaptación a la ya citada normativa comunitaria. En este sentido, también es importante citar como referente, el Código de Ética del IESBA. Este organismo desarrolla y emite, en interés público, normas de ética de alta calidad y otros pronunciamientos para que sean utilizados por los profesionales de contabilidad en todo el mundo. Anima a los miembros de la IFAC a que fijen niveles elevados de ética para sus miembros y promueve las buenas prácticas de ética a nivel global, analizando las cuestiones de ética con las que se enfrentan los profesionales de la contabilidad y la auditoría.⁹

Por último, en el análisis de la nueva Ley de Auditoría de Cuentas es necesario comentar brevemente la entrada en vigor de sus disposiciones. Se prevé que la Ley entre en vigor

⁷ CASTELLANOS RUFO, E., “La independencia del auditor: próximos cambios del statu quo”, en *Revista AECA*, nº.111, 2015, p.18.

⁸ ALONSO AYALA, M., “La independencia del auditor de cuentas”, en *Revista AECA*, nº.111, 2015, p.2.

⁹ PICH ROSELL, V., “Algunas reflexiones sobre la nueva Ley de Auditoría de Cuentas y la independencia del auditor”, en *Revista AECA*, nº.111, 2015, p.71.

el día 17 de junio de 2016, no obstante las disposiciones relativas al ejercicio de la auditoría de cuentas y a la auditoría de cuentas en entidades de interés público serán de aplicación a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de dicha fecha.¹⁰ Otros preceptos, como el relativo a los requisitos exigidos a las sociedades de auditoría entraron en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, el 22 de julio de 2015, mientras que los relativos a materia de incompatibilidades entraron en vigor el 1 de enero de 2016.

En materia de independencia, la Ley de Auditoría de Cuentas entra en vigor para los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos iniciados a partir del 17 de junio de 2016.¹¹

¹⁰ Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Disposición final decimocuarta.

¹¹ CASTELLANOS RUFO, E., “La independencia del auditor...” cit., p.18.

II. INDEPENDENCIA DEL AUDITOR DE CUENTAS EN LA NUEVA LEY

1. INTRODUCCIÓN AL CONCEPTO DE INDEPENDENCIA

Una vez realizado un breve análisis de la evolución del ejercicio de la profesión de la auditoría de cuentas y habiendo explicado el contexto en el que nos debemos situar para abordar el estudio del tema planteado, conviene realizar una presentación del núcleo de esta memoria.

La auditoría de cuentas está cobrando cada vez mayor importancia en el panorama económico. Para percatarse de ello no hay más que analizar el contexto y el área en el que se sitúa. Hay muchos agentes económicos que van a estar interesados en los resultados de las empresas, y para tomar decisiones de manera diligente, es preciso que cuenten con una serie de garantías. Los Estados Financieros son elaborados por los administradores de las propias empresas, de manera que, al tener intereses directos, pueden incurrir en errores, de tal forma que las propias cuentas de la empresa no reflejen una imagen fiel. De esta manera es imprescindible la presencia de un profesional independiente que garantice de manera fehaciente que los Estados presentados por las empresas reflejan la verdadera imagen de la misma.

Esta labor es realizada por el auditor de cuentas. Atendiendo a todo lo anterior, es indispensable que el profesional actúe con absoluta independencia, ya que de su trabajo y de su Informe de Auditoría van a depender numerosas decisiones de los citados agentes económicos. Sin embargo, esta independencia no va a estar siempre clara ya que hay que tener en cuenta que son las propias empresas auditadas las que asumen los costes de la auditoría financiera, por lo que pueden surgir problemas. No hay más que analizar casos actuales en los que sociedades reputadas, como Banesto, Abengoa o Bankia, presentan unos Estados Financieros que muestran unas cuentas saneadas con Informes de Auditoría sin salvedades y transcurrido cierto tiempo entran en situación de quiebra técnica.

Por todas las razones citadas, considero la auditoría de cuentas una actividad fundamental en el contexto de incertidumbre que atravesamos, siendo la independencia del profesional que la ejerce como la base que debería regir su actividad.

En el desarrollo de la memoria será analizado el principio de independencia y sus aspectos más esenciales. Sin embargo conviene hacer una aproximación previa a este concepto de

independencia, situándolo en el contexto actual, atendiendo a las novedades que pudiera haber incluido la nueva LAC.

La independencia del auditor de cuentas se basa principalmente en la prohibición de la participación en la toma de decisiones de la empresa auditada, pero además se introduce la prohibición de participar en su gestión, regla aplicable a las personas en condiciones de influir en el resultado de la auditoría. Este principio se garantiza a través de una serie de incompatibilidades por situaciones personales, las cuales operan tanto si concurren en los propios auditores como en sus familiares o en sociedades directamente relacionadas con el mismo o con otras personas de su entorno. Por otra parte, se incluye la prohibición de participar o influir en el resultado de la auditoría de las personas que tengan relación laboral, comercial o de otra índole con la empresa auditada, de manera que pueda ser considerado como un conflicto de interés.¹²

En resumen, la actividad de la auditoría se somete al principio de independencia, tal y como se prevé en la regulación anterior, el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. La nueva Ley establece que los auditores deben actuar con escepticismo y juicio profesional, así como deben garantizar su independencia y objetividad. La nueva Ley refuerza la independencia de los auditores, regulando con detalle los supuestos de incompatibilidad y la prohibición de que la vinculación entre el auditor y la sociedad sea superior a diez años.¹³

Con todo ello, se puede dar por concluida la introducción a la memoria y pasar a afrontar el contenido esencial de la memoria, para analizar los aspectos esenciales del principio de independencia, así como los perjuicios en los que se podría incurrir tras una auditoría no independiente, pasando por un resumen del principio de independencia garantizado en la nueva Ley de Auditoría de Cuentas.

¹² CASTELLANOS RUFO, E., “La independencia del auditor...” cit., p.18.

¹³ HERNÁNDEZ SAINZ, E. Y LARGO GIL R., *Derecho Mercantil I*, Curso 2015-2016, Lección 14, p. 10-11

2. SISTEMA ESPAÑOL Y COMPARACIÓN CON OTROS SISTEMAS

En la nueva Ley de Auditoría de Cuentas sobrevive el llamado sistema mixto, caracterizado por basarse en la obligación de un auditor de abstenerse de actuar cuando pudiera ver comprometida su objetividad en relación a la información económica financiera a auditar. Por otra parte, se enumeran una serie de circunstancias, una serie de relaciones que se considera que en el caso de concurrir, los auditores no gozan de independencia respecto a una entidad determinada, por lo que la única solución sería la no realización del trabajo de auditoría.¹⁴

Este planteamiento es similar al contemplado en la normativa europea, no obstante hay alguna diferencia notable que debe, ser analizada, y que ha dado lugar a numerosas críticas por parte de la doctrina y de determinados profesionales del sector que será analizado en el apartado posterior.

En el Derecho Comunitario prevalece el sistema por principios¹⁵, es decir, lo previamente enunciado respecto de la obligación del auditor de abstenerse, aunque se prohíbe en cualquier auditoría la concurrencia de determinadas situaciones personales, cómo tener un interés significativo directo. Ello se refuerza en los casos de auditoría a Entidades de Interés Público.

Sin embargo, en la normativa interna española, se otorga un mayor interés a la regulación del sistema de incompatibilidades concretas, derivadas no exclusivamente de las situaciones personales sino también de los servicios prestados a la entidad, lo cual relega a un segundo plano el sistema de amenazas y salvaguardas al cual otorga la normativa comunitaria una mayor importancia.¹⁶

En la nueva Ley de Auditoría de Cuentas se regula la independencia del auditor en el artículo 14. Supone un avance respecto al artículo 12 del TRLAC¹⁷, la Ley anterior, ya que se establece que no sólo los auditores y las empresas auditoras van a tener que cumplir con los requisitos de independencia y no incurrir en incompatibilidades, también toda persona en condiciones de influir directa o indirectamente en el resultado de la auditoría

¹⁴ ALONSO AYALA, M., “La independencia del auditor...” cit., p.2

¹⁵ ALONSO AYALA, M., “La independencia del auditor...” cit., p.2

¹⁶ ALONSO AYALA, M., “La independencia del auditor...” cit., p.2

¹⁷ Texto Refundido Ley de Auditoría de Cuentas de 2011.

deberá abstenerse de participar de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada.

A continuación puede ser interesante realizar un pequeño comentario a cerca de las diferencias más relevantes que se pueden encontrar en la nueva Ley respecto de la anterior.¹⁸

En primer lugar, respecto de la independencia aplicable a los auditores y sociedades de auditoría se mantiene el sistema mixto y las causas de incompatibilidad de manera similar a la norma anterior, reforzando algunos conceptos y añadiendo otros, como por ejemplo el mantener intereses en instrumentos financieros de la empresa auditada. Por otra parte si bien se mantienen los servicios prohibidos para las entidades ordinarias se endurecen los requisitos para la auditoría de entidades EIP, dónde se observa una influencia directa del Reglamento europeo 537/2014 sobre auditoría de Entidades de Interés Público. Este grupo de sociedades, aunque más adelante serán más ampliamente explicadas, comprende a las emisoras de valores cotizados en mercados secundarios oficiales, las entidades de crédito, las entidades aseguradoras y todas aquellas que sean reglamentariamente determinadas dependiendo de su actividad y tamaño.

Las extensiones de incompatibilidad se mantienen incluyendo algunos matices e introduciendo determinadas particularidades para cada causa de incompatibilidad. Aquí habrá que distinguir entre incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en familiares de los auditores principales responsables (Art. 18 LAC) o incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas con el auditor (Art. 19 LAC) y las incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor.

Se amplía por otro lado la concentración de honorarios por parte del auditor de entidades no EIP del 20 por ciento al 30 por ciento. Es decir, si los honorarios del auditor por su trabajo en una empresa superan el 30 por ciento de sus ingresos anuales, éste se deberá abstener de realizar la auditoría correspondiente al siguiente ejercicio.¹⁹ De esta manera se evita que el auditor pierda su independencia respecto de la empresa auditada.

Por último, resulta interesante mencionar que se incorpora una rotación obligatoria de la firma de auditoría para Entidades de Interés Público de diez años, ampliables a cuatro

¹⁸ PICH ROSELL, V., “Algunas reflexiones sobre la nueva Ley...” cit., p. 71-72.

¹⁹ Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Artículo 25.

años en el artículo 40 de la nueva Ley. Este precepto va a ser criticado por no seguir el criterio comunitario cómo será analizado en el apartado siguiente.

3. ALGUNAS CRÍTICAS A LA NUEVA LEY

La nueva Ley de Auditoría de Cuentas no ha satisfecho las expectativas de una parte de la doctrina, así como de los profesionales. Por una parte podemos encontrar reacciones ante el propio contenido de la norma y por otra parte se pueden encontrar críticas por no alcanzar la convergencia esperada con la normativa comunitaria.

En la exposición de motivos de la nueva LAC se establece que el mantenimiento del sistema mixto está justificado, ya que la nueva Directiva es más restrictiva que la anterior. Esta visión es criticada, por ejemplo por el Presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Mario Alonso Ayala, ya que considera que el legislador europeo ha establecido un régimen basado esencialmente en el modelo de amenazas y salvaguardas. La normativa española no ha aprovechado la oportunidad de aproximar la legislación española a la comunitaria, el sistema de incompatibilidades establecido hace que perdure un sistema mixto desequilibrado hacia el modelo de reglas no compartido en su totalidad por la normativa europea.²⁰

Sin embargo, las objeciones reales van más allá de lo anterior. Van a parar al régimen de extensiones de las incompatibilidades. Debido a que encontramos un sistema de independencia basado en prohibiciones o incompatibilidades, sería necesario establecer con una mayor precisión qué personas o entidades generan la incompatibilidad. Sería importante de la misma manera, analizar que personas del círculo del auditor no pueden tener intereses financieros en la entidad auditada.

Una crítica a la nueva Ley, que puede derivar, en parte, de lo anterior, es que regula las extensiones de las incompatibilidades partiendo de que todas ellas afectan a cualquiera de las causas de incompatibilidad, mientras que en los Códigos deontológicos internacionales y de Derecho comparado se regula de manera individual cada incompatibilidad o amenaza a la independencia del auditor. De esta manera, en la nueva LAC se observa como se aplican todas las extensiones a cualquiera de las causas de

²⁰ ALONSO AYALA, M., “La independencia del auditor...” cit., p.3.

incompatibilidad, suponiendo un excesivo esfuerzo para prever todos los supuestos posibles que complican la comprensión de sus preceptos. Incluso el Consejo de Estado ha llegado a calificar el régimen de independencia como “farragoso” o de “difícil inteligibilidad.”²¹

Por lo tanto, se puede considerar que la nueva Ley falla en uno de sus principales objetivos, reforzar la independencia del auditor de cuentas al desplazarse del modelo europeo basado en amenazas y salvaguardas, creando otro basado en prohibiciones de difícil comprensión.

Por otra parte, el Presidente del Consejo General de Economistas, Valentín Pich Rosell, considera que se trata de una ley no consensuada, ni con el sector, ni con las empresas auditadas, ni con los usuarios, además de alejarse de la normativa comunitaria.²²

Se va a reclamar que el régimen de independencia y las incompatibilidades de la nueva Ley no van a concordar con el criterio de la Unión Europea, ya que mientras la Directiva 2014/56/UE y el Reglamento 537/2014 persiguen aumentar la independencia de los auditores y su objetividad, la nueva norma española es ambigua y permite interpretaciones muy distintas. Continúa sin ser aplicado el sistema de amenazas y salvaguardas conforme a criterios comunitarios, además de establecer de manera confusa la extensión de incompatibilidades y su aplicación.²³

Por otra parte se critica de la nueva Ley el plazo establecido para la rotación de auditores en las Entidades de Interés Público, regulado en su artículo 40, y que se aleja del criterio europeo, el cual según el Consejo General de Economistas, favorecería la competencia en el mercado de auditoría al dar la oportunidad de acceder a esta licitación a un mayor número de entidades auditoras.²⁴

Sin embargo y pesar de todo, esta Ley puede servir para reforzar la calidad de la auditoría, así como contribuir a la fiabilidad de la información financiera, si se van incorporando las mejoras coyunturales a la propia Ley y si se desarrolla un diálogo entre las distintas partes.

²¹ ALONSO AYALA, M., “La independencia del auditor...” cit., p.3.

²² PICH ROSELL, V., “Algunas reflexiones sobre la nueva Ley...” cit., p. 72.

²³ PICH ROSELL, V., “Algunas reflexiones sobre la nueva Ley...” cit., p. 72.

²⁴ PICH ROSELL, V., “Algunas reflexiones sobre la nueva Ley...” cit., p. 72.

III. ASPECTOS ESENCIALES DEL DEBER DE INDEPENDENCIA

1. ASPECTOS GENERALES

La independencia se considera un atributo esencial de los auditores externos. El presidente del American Institute of Certified Public Accountants, Robert Mednick la define como “la piedra angular de la profesión auditora y uno de sus activos más preciados”. Otras grandes eminencias en el mundo de la economía han considerado que la propia auditoría implica independencia.²⁵

Sin embargo es difícil referirse a un único concepto de independencia del auditor, ya que se trata de un concepto ambiguo y general, por lo que es muy complicado definirlo con precisión. Algunos economistas y autores se han aventurado a explicar que hay detrás del concepto de independencia, estableciendo algunos que se trata de “la capacidad de actuar con honradez y objetividad”, o bien “la capacidad de resistir a la presión del cliente” incluso, algunos como Moizer o Schuezte la han llegado a considerar como “una actitud o estado de ánimo”.²⁶

Sin duda, la independencia del auditor es un concepto abstracto, podría considerarse un aspecto mental. Su contenido está relacionado con la honestidad, la integridad y la moral. Conlleva que el auditor diga la verdad tal y como la aprecia sin dar lugar a influencias de ningún tipo que le desvíen de su objetivo. El auditor deberá actuar con libertad conforme a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos y la formulación de sus conclusiones.²⁷

Según el Código de Ética de la IFAC, un auditor que ofrece un servicio de garantía debería ser independiente del cliente. La independencia tanto a efectos internos como externos de cara a la apariencia, es necesaria para permitir que el auditor realice sus conclusiones con garantía de que no interferirán prejuicios, ni conflictos de interés ni la indebida influencia de terceras partes.

²⁵ YÁÑEZ LÓPEZ, J.C. “La independencia del auditor en la nueva Ley”, en Partida doble, nº.220, abril 2010, p. 14.

²⁶ YÁÑEZ LÓPEZ, J.C. “La independencia del auditor...”, cit., p.14.

²⁷ YÁÑEZ LÓPEZ, J.C. “La independencia del auditor...”, cit., p.14.

Será importante distinguir estas dos facetas, la independencia mental y la apariencia de independencia. Esta separación surge debido a la dificultad existente para que un tercero pueda observar la independencia del auditor. Esta apariencia es esencial, se trata de garantizar en toda regulación de la materia, y además, es la clave para generar confianza en la profesión.

La independencia mental estaría relacionada con los valores de ética e integridad, el auditor no debe llegar a una conclusión tras verse afectado por influencias que comprometan su juicio profesional. Su trabajo debe ser realizado con objetividad y con escepticismo profesional.²⁸ Por otra parte, la apariencia de independencia evitará que terceros agentes consideren que el auditor ha incumplido sus obligaciones al haber comprometido su objetividad e integridad, haciendo que la sociedad pierda la confianza en la profesión.

Mediante la auditoría de cuentas se trata de proveer de transparencia a la información publicada por la sociedad acerca de su situación económica y financiera. Por ello, la opinión del auditor debe cimentarse en una objetividad incondicional, para lo que es indispensable que el auditor sea independiente en su actuación. La independencia, por lo tanto, debe asegurarse a través de normas y un control estricto de las actuaciones del auditor por parte de los correspondientes organismos. Por lo tanto, si el auditor no actúa con absoluta independencia respecto de la empresa auditada, la credibilidad y el valor de la opinión que emite el auditor quedarían deteriorados.²⁹

La importancia de la independencia en el ejercicio de la auditoría es de un calibre tal, que es exigible incluso en las auditorías de entidades que no están obligadas a presentar el informe. La independencia es el núcleo de la auditoría de cuentas según la doctrina, por lo que el auditor debe ser independiente en el ejercicio de su función, independientemente del tamaño de la empresa y de la obligatoriedad de presentar el informe. Este aspecto será analizado con mayor profundidad más adelante.

La independencia es, probablemente, el aspecto más esencial que debe cumplir el auditor de cuentas, se trata de una obligación exigida tanto por las normas legales como por las normas técnicas. Esta independencia es exigible independientemente de si se trata de una auditoría de cuentas anuales o de una auditoría de otros estados financieros o documentos

²⁸ YÁÑEZ LÓPEZ, J.C. “La independencia del auditor...”, cit., p.15.

²⁹ ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., *Los Aspectos Jurídicos de la Independencia del Auditor de Cuentas*, Aranzadi, Pamplona, 2012, p. 137.

contables. Habrá que tener especial cuidado en los casos en los que el mismo auditor audita las cuentas de una sociedad durante años sucesivos, ya que podría bajar la calidad de las auditorías al quebrantarse la independencia del auditor, debido al acercamiento y relación del auditor con los administradores de la entidad auditada.³⁰ No obstante, para evitar los citados perjuicios existen los límites a la duración de la relación entre auditor y sociedad auditada y una serie de obligaciones de rotación.

La independencia ha llegado a considerarse como una actitud mental que hace posible que el juicio del auditor esté libre de cualquier predisposición o interés, es decir, que no actuará bajo influencias económicas, afectivas o de cualquier tipo que le alejen del objetivo de contar la realidad que ha conocido.

El Libro Verde *Política de auditoría: lecciones de una crisis*, de la Comisión Europea del año 2010, establece que además de todo lo anterior, los auditores deben mantener una actitud escéptica, debiendo cuestionar la información de los directivos de la misma manera que si fueran terceros usuarios de la misma. Este escepticismo se define como la actitud que implica mantener una mente inquisitiva y alerta ante cualquier circunstancia que pueda apuntar a una posible incorrección debida a error o fraude.³¹

La independencia se conseguirá cuando las personas con intereses en el informe no consigan doblegar su interés, podría considerarse que un auditor será independiente si muestra desinterés a la hora de emitir su opinión.

Además de ser independiente, el auditor debe parecer independiente, tal y como se hablaba al principio de esta memoria. El auditor en su informe debe dar la impresión de haber actuado de manera independiente sin intereses personales. En caso contrario, el agente que va a analizar la información que ofrecen las cuentas anuales no podrá tomar decisiones racionales debido a la falta de confianza que generaría el informe de auditoría. Ha sido duramente criticado que la Ley no regule específicamente el deber de parecer independiente, no obstante es un requisito que se mantiene por la doctrina.

La apariencia de independencia se considera importante de cara a la fiabilidad que genera el informe para terceros. Es decir, si el auditor tiene algún vínculo con la entidad auditada no será imposible que sea efectivamente independiente, pero podría no lograrse el

³⁰ ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., *Los Aspectos Jurídicos... cit.*, p. 139-140

³¹ ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., *Los Aspectos Jurídicos... cit.*, p. 142 - 143

objetivo esencial de la auditoría, ya que los agentes que van a analizar la información contable auditada podrían no confiar en los criterios del auditor.

En definitiva, tanto la independencia real como la apariencia de la misma serán esenciales para el correcto ejercicio de la auditoría y para que ésta alcance sus fines, garantizar la fiabilidad de la información contable proporcionada por las empresas y ayudar a los agentes a la toma de decisiones racionales en función de sus intereses.

2. INCOMPATIBILIDADES

2.1 Incompatibilidades generales

El sistema de incompatibilidades es sin duda el mecanismo de salvaguarda de la independencia del auditor más eficaz que propone la Ley de Auditoría de Cuentas. Cada vez deviene más importante garantizar la independencia y delimitar minuciosamente las incompatibilidades para evitar fraudes derivados de la quiebra de empresas cuyos informes de auditoría no presentaban ninguna salvedad. A los famosos casos de Banesto o Bankia se une el relativamente moderno caso de Abengoa.

Como se enunciaba al principio de la memoria, la doctrina distingue entre dos sistemas para regular la independencia. En primer lugar podemos encontrar un sistema basado en amenazas y salvaguardas, conocido como sistema de principios y por otro, un sistema basado en reglas, que establece un listado de incompatibilidades. La Ley española muestra un sistema mixto, si bien no se renuncia a los principios, se establece un amplio elenco de incompatibilidades que deberán ser respetadas por el auditor.

La nueva Ley de Auditoría de Cuentas establece a partir de su artículo 15 las incompatibilidades que debe tener en cuenta el auditor antes de proceder a realizar el informe. Se establece que los auditores y las sociedades de auditoría deben establecer los procedimientos para identificar las amenazas a su independencia, evaluarlas y si no se consiguen eliminar o se incurre en una causa de incompatibilidad, renunciar al ejercicio de la actividad en la empresa.

A continuación se procederá a analizar las causas de incompatibilidad previstas en la Ley, si bien puede haber algún cambio, la estructura de las incompatibilidades se mantiene similar al establecido en la Ley de 2011.

En primer lugar deben ser explicadas las incompatibilidades derivadas de situaciones personales. Todo aquel que tenga la condición de miembro del órgano de administración, un cargo de directivo en la empresa a auditar, no podrá ser quién formule el informe de auditoría. La independencia quedaría totalmente desvirtuada si una persona con funciones de supervisión interna en la empresa pudiera emitir el informe de auditoría de la misma, que en definitiva responde a una función de supervisión externa.³²

Por otra parte, tener un interés financiero significativo³³, ya sea directo o indirecto en la entidad auditada será causa de incompatibilidad si se poseen instrumentos financieros de la entidad auditada o de una entidad vinculada a ésta, siempre que sean significativos para cualquiera de las dos partes. Es una causa de incompatibilidad similar a la anterior, si bien no se ejerce un cargo en la entidad auditada, el auditor tendría intereses propios en la misma, por lo que el ejercicio de la auditoría no contaría con la independencia requerida.

También se incluye en este sentido brevemente en la Ley que será causa de incompatibilidad realizar cualquier operación relacionada con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados por la entidad auditada, así como aceptar obsequios o favores de la entidad auditada salvo que su valor sea intrascendente. Con ello se consigue eliminar el interés personal directo del auditor en la entidad sobre la que va a realizar el informe.

Por otra parte, se delimitan las relaciones de parentesco del auditor que lo situarían dentro de una causa de incompatibilidad. Se incluyen aquellas personas con las que existan vínculos de matrimonio, consanguinidad o afinidad hasta el primer grado, o de consanguinidad colateral hasta el segundo grado, incluidos los cónyuges de aquellos con quienes mantengan estos últimos vínculos, con los empresarios, los administradores o los responsables del área financiera de la entidad auditada. En este aspecto una parte de la doctrina considera que la incompatibilidad por parentesco debería incluir a los fundadores, aportadores de bienes o a los beneficiarios de ventajas particulares en la

³² ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., *Los Aspectos Jurídicos... cit.*, p.156.

³³ Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Artículo 16.1. a) 2º.

entidad auditada.³⁴ Sería, en caso contrario, muy difícil para el auditor ser independiente si hubiera intereses familiares directos o indirectos en la entidad auditada.

También se incluye una incompatibilidad que debería haber sido establecida junto a las relativas a los cargos en la entidad auditada. Se prohíbe el ejercicio de la auditoría en entidades en las que se prestan servicios de contabilidad o preparación de los estados financieros. Si el auditor está trabajando en la formulación de la contabilidad interna de la empresa y además fuera el encargado de auditarla, se perdería la esencia de la auditoría, que un experto independiente evalúe desde fuera la veracidad de las cuentas anuales de la entidad.

Como otro grupo de incompatibilidades para el ejercicio de la auditoría, aparecen las circunstancias derivadas de servicios prestados en la entidad auditada.

Se incluirían los servicios de valoración que fueran a tener una importancia relativa en los estados financieros de la empresa, incompatibilidad estrechamente relacionada con la llevanza de contabilidad y que podría haber sido unificada en este aspecto. Ha aparecido el concepto de importancia relativa, muy importante en el ámbito contable³⁵, pero sin duda algo ambiguo, ya que será difícil delimitar en la práctica la cuantía que realmente debe ser considerada como de relativa importancia.

Por otro lado, la prestación de servicios de auditoría interna se considera por la Ley como causa de incompatibilidad. No obstante, esta incompatibilidad es relativa, ya que si el órgano de gestión de la empresa auditada es responsable del sistema global de control de la auditoría interna y es quién emite las conclusiones, el supuesto no entraría dentro de la causa de incompatibilidad.

Se incluye como causa de incompatibilidad también la prestación de servicios de abogacía. No está directamente dirigida al propio auditor, sino a la empresa auditora, ya que hoy en día se constituyen sociedades con profesionales pertenecientes a distintos campos y no es inusual que trabajen conjuntamente abogados y auditores. De esta manera, no se podrá prestar simultáneamente servicios de auditoría y abogacía a una misma empresa salvo que se presten por personas jurídicas diferenciadas, de tal manera que no

³⁴ ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., *Los Aspectos Jurídicos... cit.*, p.166

³⁵ ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., *Los Aspectos Jurídicos... cit.*, p.170

se puedan cruzar los intereses de ambos servicios y se desemboque en una auditoría no independiente.³⁶

Dentro del elenco de incompatibilidades derivadas de servicios prestados encontramos, por último, la prestación de servicios de diseño y ejecución de sistemas de tecnología de la información financiera. Será causa de incompatibilidad si los sistemas proporcionados se utilicen para generar datos que vayan a ser integrados en los estados financieros de la entidad auditada. Sin embargo, si la entidad auditada asume la responsabilidad del sistema de control o el servicio se presta siguiendo estrictamente sus indicaciones no se entraría en la causa de incompatibilidad.³⁷ Si bien puede no parecer la causa de incompatibilidad más crucial, es importante, en la medida que puede haber fallos en los sistemas informáticos que impidan finalmente a los estados financieros mostrar la imagen fiel de la empresa.

Una vez analizado el sistema de incompatibilidades de la ley, debe ser tenido en cuenta que no es un sistema perfecto y cerrado, es decir, no se puede caer en la tentación de pensar que si un auditor no incurre en ninguna de estas causas de incompatibilidad, la auditoría va a ser necesariamente independiente. Las incompatibilidades definidas en la Ley de Auditoría de Cuentas deben servir como guía, pero el auditor independientemente de ello debe analizar el caso concreto para comprobar que no va a haber ninguna circunstancia que pueda alterar su deber de independencia en el ejercicio de su actividad. En caso de duda respecto a si en una situación puede haber falta de independencia se puede formular una consulta al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

A continuación se procederá a analizar ciertas incompatibilidades en entidades específicas que hay que tener en cuenta más allá del sistema general de incompatibilidades previamente analizado.

³⁶ ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., *Los Aspectos Jurídicos... cit.*, p.173

³⁷ ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., *Los Aspectos Jurídicos... cit.*, p.193

2.2 Especialidades en entidades de interés público

Las entidades de interés público o EIP son el grupo de sociedades que comprende a las emisoras de valores cotizados en mercados secundarios oficiales, las entidades de crédito, las entidades aseguradoras y todas aquellas que sean reglamentariamente determinadas dependiendo de su actividad y tamaño. Estas sociedades desempeñan un papel esencial en el funcionamiento adecuado de la economía y en el desarrollo de los mercados de los distintos países de la Unión Europea.

Por todo ello las regulaciones respecto de este tipo de entidades se ha incrementado, no sólo en lo referido al desarrollo de sus actividades sino también en lo que tiene relación con la transparencia, fiabilidad y control en los procesos de elaboración y divulgación de la información que es ofrecida a los grupos de interés y a los mercados en general.

En esta línea de mejora de la calidad de la información financiera elaborada por las entidades de interés público, se puede destacar los cambios regulatorios que la Ley de Economía Sostenible introdujo en relación con los sistemas de control interno y que posteriormente se desarrollaron en la Circular 5/2013, de 12 de junio, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Se establecen nuevas obligaciones y requerimientos en el informe anual de gobierno corporativo, cobrando un gran protagonismo ciertos requerimientos relacionados con el proceso de elaboración y emisión de la información financiera, los cuales deberán ser objeto de revisión y evaluación por parte de un auditor.³⁸

También debe ser tenido en cuenta que durante los últimos años está teniendo lugar un proceso continuo de revisión y mejora de las normas contables con nuevos desarrollos, cobrando mayor importancia aquellas destinadas a entidades de interés público. Sin embargo, este aumento de requerimientos no se limitan únicamente a la información financiera sino que alcanzan a otros contenidos de la información no financiera que deben presentar estas entidades.³⁹

Estas novedades legislativas provienen del ámbito de la Unión Europea, dónde como ha sido analizado se otorga una gran importancia a la transparencia en la información. En este entorno, será esencial cumplir con los requerimientos de presentación de información

³⁸ LINARES-RIVAS BALIUS, E., “Las entidades de interés público y la nueva ley de auditoría de cuentas”, en *Revista AECA*, nº.111, 2015, p.46.

³⁹ LINARES-RIVAS BALIUS, E., “Las entidades de interés público...” cit., p.46.

tanto financiera como no financiera, de manera que se alcance el objetivo de asegurar la fiabilidad e integridad de la misma con objeto de aumentar la confianza y protección de los usuarios de información.

En estas entidades la función pública desempeñada por los auditores contará con un valor añadido, ya que la información que será facilitada a los mercados tendrá una mayor relevancia por el tipo de entidades a las que hace referencia. Esta idea ha sido adoptada por la Unión Europea, ya que adopta las Normas Internacionales de Auditoría. Se incorpora un modelo de auditoría basado en el enfoque de riesgos, adaptado a la realidad de cada compañía y de cada modelo de negocio. La auditoría deberá presentar además, una especial atención al riesgo de fraude en la información financiera.

Habida cuenta de la función pública que los auditores tienen encomendada en la realización de auditorías en las entidades de interés público, la nueva normativa ha perseguido incrementar la transparencia en su actuación reforzando su objetividad e independencia. Se introducen novedades a incluir en el contenido del informe de auditoría, para mejorar la información que se proporciona tanto a la entidad auditada como a inversores y terceros interesados. Estas novedades van estrechamente relacionadas con el deber de independencia del auditor. En estas entidades, los auditores deberán emitir un informe adicional para la Comisión de Auditoría, en el que serán detallados los resultados de la auditoría reforzando así el valor añadido que ésta aporta y ayudando a mejorar la calidad de la información financiera.⁴⁰

Con los últimos cambios en la normativa, se ha buscado reforzar la independencia y objetividad de los auditores en el ejercicio de su actividad, para garantizar una mayor confianza en los usuarios de la información, cobrando una mayor importancia en las entidades de interés público. Para alcanzar estos objetivos, se establecen una serie de servicios calificados como prohibidos que no podrán ser prestados por los auditores en este tipo de entidades.

Estas prohibiciones son adaptadas al ordenamiento interno español siguiendo las directrices de la Unión Europea. Estos servicios prohibidos no podrán ser prestados por el auditor o los miembros de su red, a la auditada, su matriz o las empresas que controle, desde el inicio del ejercicio anterior hasta la emisión del informe. Se incluye en la norma un gran elenco de prohibiciones entre los que destacan la prestación de servicios de

⁴⁰ LINARES-RIVAS BALIUS, E., “Las entidades de interés público...” cit., p.47.

contabilidad, la intervención en la gestión o en la toma de decisiones y la promoción, negociación o suscripción de acciones.⁴¹

Se puede dar el caso en el que un miembro de la red del auditor presta uno de los servicios prohibidos a una empresa constituida en un tercer país, contratada por la entidad de interés público auditada. En este caso el auditor evaluará si supone una amenaza, y en el caso de que su independencia se vea afectada deberá aplicar medidas de salvaguarda, realizando finalmente la auditoría solo en el caso en el que sea justificado que no se ve afectado ni su criterio profesional ni su informe.⁴²

En definitiva, con el fin de reforzar la independencia del auditor y la calidad de las auditorías realizadas, se han visto reforzadas las funciones atribuidas a las Comisiones de Auditoría, al tiempo que se han reforzado los requisitos de independencia y capacitación técnica de sus miembros. Se establecen nuevos mecanismos y procesos que garantizan una adecuada supervisión por parte de las autoridades competentes de la función desempeñada por los auditores. Todas estas medidas redundarán en una mayor confianza de los usuarios de la información, quedando así configurado un nuevo marco de control para la entidades de interés público.⁴³

2.3 Especialidades en sociedades en las que el informe no es obligatorio

Hasta ahora no se ha mencionado la existencia de sociedades en las cuales no es obligatorio según la Ley presentar el informe de auditoría. Hay sociedades que no están obligadas a someter sus cuentas a la verificación por parte de un experto independiente. Estas sociedades aparecen reguladas en el artículo 263.2 de la Ley de Sociedades de Capital.⁴⁴ Estarán exceptuadas de la obligación de someterse a la auditoría de cuentas las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan dos de las circunstancias establecidas en el citado artículo. Éstas serán, en primer lugar que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros. En segundo lugar,

⁴¹ CASTELLANOS RUFO, E., “La independencia del auditor...” cit., p.19.

⁴² CASTELLANOS RUFO, E., “La independencia del auditor...” cit., p.19.

⁴³ LINARES-RIVAS BALIUS, E., “Las entidades de interés público...” cit., p. 47.

⁴⁴ Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros. Por último que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta. Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las tres circunstancias mencionadas.

En este tipo de sociedades en las que el informe no es obligatorio, los socios pueden solicitarlo si cumplen los requisitos del artículo 265 de la Ley de Sociedades de Capital, es decir, si juntos representan al menos el cinco por ciento del capital social. Habrá que tener en cuenta los requisitos formales para ejercer este derecho, los cuales vienen establecidos en el mismo artículo. El registrador mercantil del domicilio social seleccionará el auditor para que realice la actividad.

Cuando se nombra auditor voluntariamente, además de existir menos relación entre auditor y administradores, los administradores desean una auditoría de mayor calidad ya que su objetivo es mostrar una buena imagen para captar inversores.⁴⁵

Puede parecer menos importante la independencia del auditor en sociedades que no tienen la obligación de someter sus cuentas a auditoría externa, no obstante, con el análisis de un caso⁴⁶ se puede comprobar que la independencia del auditor es esencial independientemente del tamaño de la sociedad. En el caso que analiza la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 2007 se habla de una sociedad que no estaba obligada a someter sus cuentas a auditoría en la que uno de los socios había solicitado el informe. Cumpliendo con su obligación, el Registro Mercantil designa a un profesional. Sin embargo la sociedad lo sustituye nombrando a otro de su elección.

En un caso tal podía haberse acudido al artículo 266 de la Ley de Sociedades de Capital y haber solicitado el nombramiento judicial de auditor, ya que podría considerarse de que el auditor escogido por la sociedad podría no cumplir los requisitos de independencia si se han desoído las directrices del Registro Mercantil.

Uno de los motivos que pueden llevar a un socio a impugnar las cuentas y solicitar la intervención de un auditor de cuentas es que puede considerarse que las cuentas anuales formuladas por la empresa carecen de claridad y no ofrecen una imagen fiel del patrimonio y de los resultados. Es necesario analizar aquí que es importante que los socios y accionistas, como terceros interesados tengan el derecho de solicitar el nombramiento

⁴⁵ ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., *Los Aspectos Jurídicos... cit.*, p. 140

⁴⁶ RJ/2007/2064. STS Sala de lo Civil, Sección 1ª. Sentencia núm. 240/2007 de 9 marzo.

de un experto independiente como es el auditor para garantizar que las cuentas anuales formuladas por los administradores representen la imagen fiel de la empresa.

Si, como en el caso que analiza el Tribunal Supremo en la citada Sentencia, no interviene el auditor nombrado por el Registro Mercantil tras la solicitud de una parte de los socios, se estaría vulnerando el derecho de la minoría a fiscalizar las cuentas sociales. El Tribunal Supremo establece que no deben proceder a la designación directa de otro auditor, ni menos pretender que el informe emitido por el mismo designado posteriormente, prevalezca sobre el efectuado por el Auditor nombrado por el Registrador Mercantil.

El objetivo es que el auditor que efectivamente realiza el informe no presente ninguna de las relaciones o vinculaciones prohibidas ni se encuentre dentro de las causas de incompatibilidad. La independencia es más probable que sea alcanzada si se realiza la elección del profesional por el Registro Mercantil a través del mecanismo aleatorio que tiene por base una consideración de equivalencia o igualdad entre los profesionales inscritos en las listas.

No obstante a todo lo anterior, el nombramiento del auditor por el registrador mercantil es subsidiario del nombramiento por la junta general tal y como se observa en los preceptos del Capítulo IV del Título VII de la Ley de Sociedades de Capital. Sin embargo, podría garantizarse de mejor manera la independencia del auditor de cuentas si fueran elegidos por el Registro Mercantil directamente, ya que si la decisión está en manos de la junta general de una sociedad puede haber mayores incentivos a tratar de conseguir un auditor menos independiente. Se abre la posibilidad de que el auditor tenga algún tipo de vinculación con la sociedad, posibilidad que quedaría eliminada si el Registro Mercantil seleccionara el auditor. Esta cuestión podría extrapolarse a la auditoría de las entidades que tienen la obligación de someter sus cuentas a auditoría externa.

En definitiva, hay que tener cuidado con no considerar relevante la independencia del auditor en sociedades no obligadas, ya que no vigilar el cumplimiento de las normas puede llevar a confusión e incluso a engaño del tercero que analiza la información y que puede tener intereses en las cuentas. Además, el objeto de la LAC es el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, tanto obligatoria como voluntaria tal y como se establece en su artículo primero, por lo que deberá ser aplicada incluso en los casos de auditoría de cuentas de sociedades no obligadas.

2.4 Especialidades en el Derecho Comunitario

En materia de auditoría de cuentas, deben ser tenidas en cuenta las Directivas del Consejo sobre sociedades. Son de especial importancia en la materia que se está analizando en esta memoria tanto la IV Directiva, relativa a las cuentas anuales como la VII Directiva, relativa a las cuentas consolidadas. Ambas fueron incorporadas al ordenamiento jurídico español especialmente a través de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea.

La VIII Directiva, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables se incorporó mediante la Ley de Auditoría de Cuentas de 1988. Esta Directiva será modificada por la Directiva 2006/56/UE, relativa a la auditoría de cuentas anuales con la intención de armonizar la actividad auditora en los Estados miembros de la Unión Europea.⁴⁷

La Directiva 2006/43/CE ha sido modificada por la Directiva 2014/56/UE. De hecho, el objeto principal de la nueva Ley de Auditoría de Cuentas de 2015 es adaptar la legislación interna española a los cambios incorporados por esta Directiva.⁴⁸

La independencia del auditor aparece regulada en el artículo 22 de la Directiva. Se exige a los Estados miembros para asegurar la independencia del auditor respecto de la entidad auditada, que el profesional no participe en las decisiones internas de la empresa y rechace formular informe si existe algún tipo de relación directa o indirecta con la entidad auditada. Se pretende evitar que un tercero objetivo e informado pueda considerar que el auditor no es independiente. El auditor, en definitiva, debe rechazar el encargo de realizar la auditoría si las amenazas a la independencia no pudieran mitigarse con las salvaguardas legales. No obstante, la Directiva no establece un régimen de incompatibilidades, siendo los Estados los que deben hacerlo. Tampoco se prohíbe la prestación de otros servicios al cliente de auditoría, siempre que los auditores puedan probar su independencia en caso de que se ponga en duda.⁴⁹

⁴⁷ ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., *Los Aspectos Jurídicos... cit.*, p. 148

⁴⁸ Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Preámbulo. I.

⁴⁹ ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., *Los Aspectos Jurídicos... cit.*, p. 149

Sin embargo, con la última Directiva de 2014 si bien no se ha establecido un minucioso listado de incompatibilidades para el ejercicio de la auditoría, se han establecido algunos preceptos que limitan la libertad de los Estados miembros a la hora de regular su propio sistema de incompatibilidades.

No obstante, como ya se ha explicado, la normativa de la Unión Europea deja libertad a los Estados miembros para que regulen el sistema de incompatibilidades de manera que mejor se adapten a sus circunstancias aunque establezca incompatibilidades obligatorias para cualquier Estado, especialmente en materia financiera. Se trata de evitar que el auditor tenga algún tipo de influencia en la contabilidad interna de la empresa auditada.

2.5 Análisis de algunas opiniones de profesionales

En este apartado se va a hacer una breve referencia a un problema que ha preocupado desde hace varios años a algunos expertos. Se trata de la versatilidad de los auditores, es decir, el desempeño de varias funciones y el ejercicio de diferentes actividades y servicios.

Si los auditores prestan otros servicios y por ellos reciben elevados honorarios podría comprometerse su independencia. Además, pueden verse presionados por los propios altos cargos de la empresa para no renunciar a trabajos por las pérdidas que pudiera causar.

Autores como Kaplan argumentan que la prestación de diversos servicios puede desembocar en un aumento de la dependencia económica del cliente y una pérdida de calidad de la auditoría. Esto se derivaría del incremento de la familiaridad con el cliente pudiendo llegar incluso a desprestigiar la profesión de la auditoría.⁵⁰

Por otra parte, autores como Beck y Herrador consideran que la prestación de múltiples servicios por parte del auditor puede mejorar la competencia dentro del mercado de las empresas de auditoría y mejorar la satisfacción de sus clientes.⁵¹

⁵⁰ LÓPEZ GAVIRA, R., PÉREZ LÓPEZ J.A., ROMERO GARCÍA, J.E., “Incompatibilidades con la función de auditoría en España: un análisis multivariante”, en REV. INNOVAR, n.º.34, 2009, p. 136.

⁵¹ LÓPEZ GAVIRA, R., PÉREZ LÓPEZ J.A., ROMERO GARCÍA, J.E., “Incompatibilidades...” cit., p.136

Por estos motivos se ha tratado de regular minuciosamente un sistema de incompatibilidades, de tal manera que se consiga neutralizar el peligro de incurrir en actitud de falta de independencia.

En general se considera que la profesión de auditoría es necesaria y útil para la economía de un país ya que aporta un valor añadido a la información financiera que proporcionan las empresas. Pero para que ello se cumpla es necesario que la actividad goce de una adecuada calidad profesional. Será imprescindible contar con una adecuada competencia y experiencia, pero también será necesario actuar con independencia.⁵²

3. MEDIDAS DE PROTECCIÓN DE LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR

3.1 Duración y rotación de la actividad. Limitación temporal.

Tras analizar el sistema de incompatibilidades previsto en la Ley puede ser afirmado que la Ley española cuenta con un sistema de garantías eficaz. No obstante habrá que tener en cuenta otros aspectos a la hora de analizar la independencia del auditor de cuentas. Si bien un auditor puede no estar incurso en una de las causas de incompatibilidad, realizar el informe de una misma empresa durante sucesivos ejercicios puede acabar afectando a su independencia. Pueden llegar a crearse vínculos con la entidad auditada por el continuo trabajo conjunto, lo cual acabaría debilitando la independencia inicial. Por todo ello surge la necesidad de establecer una limitación temporal del ejercicio de la auditoría, añadiendo reglas que regulen la duración y rotación de la actividad.

La duración del cargo de auditor ha sido un asunto muy polémico, ya que por un lado las partes son libres de determinar la duración de un contrato pero por otro, como ha sido analizado, la independencia del auditor puede verse vulnerada. En este sentido, para salvaguardar la independencia del auditor, la duración del encargo se va a prever en el

⁵² LÓPEZ GAVIRA, R., PÉREZ LÓPEZ J.A., ROMERO GARCÍA, J.E., “Incompatibilidades...” cit., p.143

contrato de auditoría con carácter previo al inicio de la realización del trabajo de auditoría.⁵³

En la Ley de 2011 aparecía el límite del artículo 19 para todo tipo de entidades, que establecía que la duración del contrato debía fijarse en el momento de su celebración no pudiendo ser inferior a tres años ni superior a nueve. Este artículo ha desaparecido de la nueva regulación, y solo podemos encontrar límites a la duración en los contratos de auditoría de cuentas de entidades de interés público. El artículo 40 de la Ley de 2015 se adapta a las disposiciones del Reglamento de la Unión Europea 537/2014, estableciendo que la duración del vínculo entre el auditor y la EIP no podrá ser inferior a tres años ni superior a diez, prórrogas incluidas.

La Ley de 2011 excluía de estas obligaciones a las entidades que no cumplieran los requisitos que les obligara a presentar el Informe de Auditoría. Se consideraba irrelevante en estas entidades la duración, teniendo las sociedades una amplia libertad y un amplio margen de maniobra ya que suele ser el deseo de una mayor transparencia lo que mueve a la sociedad a nombrar voluntariamente al auditor.⁵⁴ Sin embargo, esta situación puede ser contraproducente para alcanzar el objetivo de independencia deseado, ya que se estaría limitando el control de la independencia en la auditoría de estas entidades.

La nueva Ley de Auditoría de Cuentas va más allá y sólo establece límites temporales en la auditoría de entidades de interés público. No cabe duda de que garantizar la independencia en este tipo de entidades es esencial, por la especial repercusión que tienen, tal y como ha sido analizado anteriormente en el apartado correspondiente a las entidades de interés público. Sin embargo, no se puede caer en la tentación de pensar que en el resto de entidades no debe ser vigilada la independencia del auditor. Aunque el resto de sociedades no tengan un interés social del calibre de las entidades de interés público, deben presentar unas cuentas que reflejen su imagen fiel. Si el auditor no cuenta con la requerida independencia el objetivo de la auditoría no será alcanzado y además producirá unos determinados perjuicios al tercer agente que analiza la información financiera proporcionada.

La rotación en el ejercicio de la auditoría de cuentas está estrechamente relacionada con la duración del contrato y debe ser entendida como un medio más para lograr una

⁵³ ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., *Los Aspectos Jurídicos... cit.*, p. 264

⁵⁴ ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., *Los Aspectos Jurídicos... cit.*, p. 270

auditoría independiente. En este sentido, la influencia de la normativa comunitaria también ha sido esencial. Serán directamente aplicables las normas relativas a la rotación del auditor que establece el artículo 17 del Reglamento 537/2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público. Los auditores principales responsables del trabajo de auditoría deberán rotar una vez transcurridos cinco años desde el contrato inicial, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a participar en la auditoría de la entidad.⁵⁵

Sin duda las reglas relativas a la rotación del auditor son esenciales y pueden conseguir el objetivo de alcanzar una auditoría de cuentas efectivamente independiente. No obstante, estos requisitos podrían ser perfectamente extrapolados al resto de entidades que presentan el informe de auditoría junto a sus estados financieros. Si bien podrían ser unos requisitos menos exigentes, no debe dejarse de lado la regulación del resto de entidades, ya que la independencia del auditor es un requisito esencial, como ya ha sido analizado a lo largo de la memoria, de toda actividad auditora, independientemente del tipo de sociedad que sea la entidad auditada.

3.2 Control del auditor por un mecanismo independiente.

Como complemento a las limitaciones en el ejercicio de la auditoría de cuentas se ha propuesto desde una parte de la doctrina y algunos profesionales la necesidad de mejorar el control del trabajo del auditor, bien a través de un organismo independiente o por una revisión realizada por distintas empresas del sector.⁵⁶

Se ha podido comprobar en los últimos años como ciertas empresas que presentaban unas cuentas anuales saneadas y un informe de auditoría favorable han terminado mostrando unos problemas financieros subyacentes. Estas situaciones han desembocado en perjuicios a terceros inversores que habían depositado su confianza en un informe realizado por un auditor no independiente.

⁵⁵ Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Artículo 40.2.

⁵⁶ VILLACORTA HERNÁNDEZ, M.A., “La independencia del auditor de cuentas externo”, en *Revista del CES Felipe II*, nº6, 2007, p.7.

Se han planteado distintas soluciones para poder llevar a cabo el control. En primer lugar se habla de una revisión tutelada en la que podría intervenir en el caso de España el ICAC. Por otra parte se plantea la posibilidad de realizar una revisión auditor a auditor, medida propuesta desde la Comisión Europea y que estaría relacionada con el control de los límites temporales. Por último, en su día fueron planteadas medidas que no fueron aplicadas en la realidad. Se propuso la posibilidad de que los auditores continuasen siendo privados, si bien un organismo público designaría para cada empresa el profesional correspondiente. También se planteó la idea de crear un organismo de supervisión independiente, de carácter público que se encargaría de auditar a todas las sociedades.⁵⁷

Es cierto que la idea de crear un organismo público auditor puede ser una utopía, pero la posibilidad de que los auditores sean designados por un organismo público sin duda desembocaría en una auditoría más independiente. Se perderían los intereses personales ya que la reelección no dependería del cliente. Esta idea estaría relacionada con lo explicado en el apartado de la auditoría en entidades en las que el informe no es obligatorio y donde se proponía que las empresas auditoras fueran nombradas por el registro mercantil.

Con ello se podría reducir la posibilidad de realizar una auditoría no independiente, ya que en la actualidad la relación entre cliente y auditor está influida por el propio negocio. Su nombramiento y continuidad dependen de la empresa auditada en muchos casos y por ello hay riesgo de incurrir en falta de independencia. El sistema de incompatibilidades limita las situaciones de falta de independencia, así como los límites de duración del contrato y la rotación obligatoria, pero podría ser interesante dar un paso más en el objetivo perseguido y estar más cerca de la independencia absoluta dentro de la profesión.

⁵⁷ VILLACORTA HERNÁNDEZ, M.A., “La independencia del auditor ...” cit., p.8

IV. CONSECUENCIAS DE INCURRIR EN CAUSA DE INCOMPATIBILIDAD

Puede darse el caso en el que el auditor o la empresa auditora duden de la pertinencia de realizar el trabajo en una empresa en la que se podría incurrir en una causa de incompatibilidad. En estos casos puede formularse una consulta al ICAC para que se pronuncie sobre la posibilidad de incurrir en causa de incompatibilidad. El ICAC resolverá la cuestión emitiendo un informe no vinculante.

En una consulta al ICAC⁵⁸ se planteaba si se produce una situación de incompatibilidad para un auditor respecto de una determinada entidad “X”, cuando éste y el administrador único de dicha entidad, participan cada uno en un porcentaje significativo del capital social de otra entidad “Y”. Sería un caso complejo. Para determinar una posible causa de incompatibilidad el ICAC tiene en cuenta una serie de límites. Además de los límites establecidos en la Ley de Auditoría de Cuentas, donde se establece que el auditor no puede participar en el capital social de la entidad auditada, hay que tener en cuenta, tal y como establece el ICAC, la vinculación que puede haber entre distintas sociedades en estos casos complejos.

El ICAC va a entender que existe una vinculación entre sociedades cuando una participe en la otra de forma directa o indirecta, o cuando ambas estén participadas por una misma empresa o entidad. Por lo tanto, en un caso como el expuesto, habrá participación directa de una empresa en la otra, ya que el consejero de la empresa “X” participa en la empresa “Y”, al igual que el auditor, creándose un vínculo indirecto entre auditor y entidad auditada.

El ICAC por lo tanto determina que en estos supuestos hay una causa de incompatibilidad. Si bien la respuesta a la consulta no es vinculante, el auditor deberá abstenerse de realizar el trabajo en dicha entidad ya que en caso contrario habría un informe realizado por auditor no independiente.

El Tribunal Supremo también ha determinado en distintas ocasiones la existencia de incompatibilidades con el ejercicio de la auditoría. En la Sentencia de 18 de septiembre

⁵⁸ Consulta de 1 marzo 2013 al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. JUR/2013/298942.

de 2003 ⁵⁹, se determinan posibles consecuencias de incurrir en causa de incompatibilidad y emitir el informe de auditoría en un supuesto de falta de independencia. En la citada Sentencia se plantea el caso en el que el auditor había sido un consejero delegado de la sociedad auditora que al mismo tiempo era secretario no consejero y letrado asesor de la sociedad auditada. Se trata de un caso claro de incompatibilidad por lo que se procedió a la impugnación de los acuerdos sociales en Primera Instancia.

El asunto no obstante llega al Tribunal Supremo tras la interposición de recurso de casación por parte de la entidad auditada. Se alegaba la improcedencia de la declaración de incompatibilidad y la impugnación de los acuerdos sociales ya que la propia empresa no tenía la obligación de presentar informe de auditoría.

El Tribunal Supremo declara no haber lugar al recurso de casación. Esta conclusión estaría directamente relacionada con lo previamente expuesto en el apartado de la memoria relativo al informe de auditoría en entidades no obligadas. Una empresa que decide someter sus cuentas a auditoría sin estar obligada a ello debe respetar las normas establecidas en la Ley de Auditoría de Cuentas. De la misma manera el auditor debe evitar incurrir en causa de incompatibilidad y falta de independencia en el ejercicio de su actividad independientemente de la entidad en la que se vaya a realizar el trabajo de auditoría.

⁵⁹ RJ/2003/6424. STS Sala de lo Civil, Sección Única. Sentencia núm. 869/2003 de 18 septiembre.

V. PERJUICIOS Y CONSECUENCIAS DE UNA AUDITORÍA NO INDEPENDIENTE

A lo largo del desarrollo de esta memoria se han ido anticipando los distintos efectos y perjuicios que puede causar una auditoría no independiente. Sin embargo, puede ser interesante en este punto, hacer una breve síntesis de los problemas reales que podría causar esta mala práctica.

Es perfectamente comprensible que los auditores en ocasiones puedan ver incentivos para realizar una auditoría no independiente, especialmente atendiendo a criterios económicos. Puede darse el caso en el que un cliente de auditoría esté atravesando una mala situación económica y el auditor acepte unos honorarios superiores a cambio de realizar la auditoría, omitiendo de su análisis ciertos aspectos. Sin duda, si esta situación sale a la luz, el resto de clientes del auditor se verían fuertemente perjudicados, ya que tampoco el resto de auditorías gozarían de credibilidad.⁶⁰

Se puede llegar a la conclusión de que el auditor no debe pensar exclusivamente en los honorarios que va a percibir y en si efectivamente pelagra su reelección. Podría suponer que si elabora un informe con salvedades la entidad auditada no renovará el contrato. No obstante, debe tener en cuenta al conjunto de sus clientes y la función que realmente está cumpliendo. El ejercicio de la auditoría es una función social en la que deben ser protegidos intereses de terceros, por lo tanto, la auditoría debe ser siempre independiente.

En definitiva, el activo más importante con el que cuenta un auditor es su reputación, ya que los usuarios del informe del depositan su confianza en el mismo dependiendo de la reputación de independencia del auditor que lo ha emitido. Además de la pérdida de reputación, el auditor no independiente podrá ser sancionado y se le exigirá responsabilidad administrativa por el ICAC e incluso responsabilidad civil por los daños causados si emite informe defectuoso. El auditor deberá decidir si la pérdida de honorarios a corto plazo por no someterse a las exigencias del cliente le compensa con los efectos positivos a largo plazo que verá en su reputación si es efectivamente independiente en el desarrollo de su trabajo.⁶¹

⁶⁰ ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., *Los Aspectos Jurídicos... cit.*, p. 418

⁶¹ ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., *Los Aspectos Jurídicos... cit.*, p. 419

En lo relativo a consecuencias de la infracción del deber de independencia por parte del auditor no hay jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo. No obstante, la Audiencia Nacional el 23 de enero de 2015 dictó una sentencia relativa a esta materia.⁶²

Se analiza el caso en el que un miembro del Consejo de Administración de la sociedad auditada es el auditor que realiza la auditoría de la misma. Se estaría incurriendo en un caso de incompatibilidad clara y por ello se determina que no se ha cumplido el deber de independencia por parte del auditor. Tanto en la Ley de Auditoría de Cuentas anterior como en la actual, la infracción del deber de independencia se califica como infracción muy grave.⁶³

El recurso de apelación lo formula la sociedad auditadora alegando que no debe hacer frente a la sanción ya que el deber de independencia ha sido vulnerado por el auditor dependiente. Sin embargo, será desestimado el recurso ya que la sociedad auditadora se considera que incumple el deber de independencia en el caso de que uno de sus auditores no haya actuado con independencia.

Como consecuencia de la infracción del deber de independencia la nueva Ley de Auditoría de Cuentas prevé una serie de sanciones en su artículo 76 tanto para la sociedad auditadora como para el auditor que firma el informe. Pueden consistir en una multa económica, pero puede incluso retirarse la autorización y darse de baja definitivamente en el ROAC a la sociedad auditadora y al propio auditor.

Con estos análisis se ha comprobado la importancia de garantizar la independencia en el ejercicio de la auditoría, ya que en el medio plazo, la infracción de este deber puede ser perjudicial no sólo para terceros sino también para el propio auditor.

⁶² RJCA/2015/527. SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª. Sentencia núm. 288/2015 de 23 enero.

⁶³ Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Artículo 72 b).

VI. CONCLUSIONES Y VALORACIÓN PERSONAL

La posibilidad de análisis de la profesión de la auditoría tanto desde el punto de vista jurídico como económico fue lo que más me llamó la atención del tema desde el principio. Se trata de una función esencial, es un trabajo muy relevante que completa la actividad económica realizada por la empresa. Es esencial para los agentes económicos ya que supone una garantía de la confiabilidad de las Cuentas Anuales.

No obstante, para otorgar estas garantías es necesario que el auditor ejercite con independencia su profesión, ya que en caso contrario no sólo se perderían los beneficios citados sino que se podrían producir graves perjuicios a terceros.

Para garantizar la independencia se han ido enunciando a lo largo de la memoria principios que deben guiar la actividad, así como un amplio sistema de incompatibilidades. Es un sistema muy vivo ya que la Ley de Auditoría de Cuentas está en constante cambio debido también a la influencia comunitaria.

Es importante partir de un análisis temporal de la auditoría en el tiempo. Es preciso analizar de dónde viene la práctica y hacia dónde se dirige. Por ello en la introducción se habló de los primeros momentos de la práctica de la profesión y se analizaron las influencias que ha habido hasta desembocar en el actual sistema en la legislación española.

En este sentido debe destacarse la importancia de la Ley de Sociedades Anónimas de 1951 y la Ley de Sociedades Anónimas de 1990. Si bien todavía no se hacía una referencia explícita a la auditoría de cuentas, se van sentando las bases del sistema, ya que se va mostrando progresivamente un mayor interés en las cuentas anuales proporcionadas por las empresas y en garantizar su confiabilidad.

Sin embargo no puede analizarse la auditoría de cuentas en España como un compartimento estanco. Las influencias externas han sido relevantes desde que se formularon las primeras leyes en la materia, influencia que, sin duda, crece exponencialmente con la entrada de España en la Unión Europea. La normativa comunitaria va a pasar a tener una importancia clave en el desarrollo de la legislación española en materia de auditoría de cuentas.

La citada influencia del Derecho de la Unión Europea se observa en la Nueva Ley de Auditoría de Cuentas de 2015. Se promulga debido a la necesidad de adaptar la legislación española a la Directiva de la Unión Europea 2014/56/UE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas y al Reglamento de la Unión Europea 534/2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.

Esta nueva Ley de 2015 tenía como uno de sus objetivos mejorar el sistema de garantías de la independencia del auditor de cuentas. Esta novedad fue uno de los aspectos que me decidió finalmente a escoger este tema para la memoria. Sin embargo, la Ley puede no haber cumplido sus objetivos, ya que ha sido criticada en algunos aspectos por la doctrina, ya que no consigue reforzar la independencia del auditor al basarse el modelo de esta nueva ley en prohibiciones de difícil comprensión, según algunos profesionales.

Entrando de lleno en el análisis de la independencia del auditor, se observa como la Ley de Auditoría de Cuentas establece un elenco de incompatibilidades con el ejercicio de la auditoría. Este sistema se completa con ciertas especialidades para entidades de interés público. Es lógico que se refuercen los mecanismos de garantía de la independencia del auditor en estos casos, ya que son sociedades que desempeñan un papel muy relevante en el funcionamiento de la economía y del mercado. De esta manera resulta pertinente profundizar más en la regulación de la independencia del auditor que realice el informe en estas sociedades.

Por otra parte, no hay que dejar de lado a las entidades en las que el informe no es obligatorio. Que no sea obligatorio no quiera decir que estemos en una situación en la que no sea exigible un auditor independiente. Hay que tener en cuenta que el auditor, en cualquier caso, es un experto independiente que da fe de que las cuentas anuales formuladas por una empresa reflejan la realidad. Por ello no puede pensarse que una entidad que no tiene como obligación someter a auditoría sus cuentas no este sujeta a la misma normativa que el resto de sociedades, sin perjuicio de que por su condición no se le apliquen las normas más restrictivas que corresponderían a una entidad de interés público.

Como complemento a la limitación de la actividad del auditor basado en el sistema de incompatibilidades establecido en la Ley de Auditoría de Cuentas, aparecen limitaciones de carácter temporal. Son las reglas relativas a la rotación de los auditores. Se trata de un complemento a las incompatibilidades. Resulta necesario limitar en el tiempo la

prestación de servicios de auditoría a una sociedad ya que podría darse la situación en la que al crearse vínculos entre auditor y la empresa auditada, una actividad que no estuviera inicialmente dentro del elenco de incompatibilidades acabara perdiendo la esencia de la independencia del auditor.

También se ha hecho referencia a una importante cuestión. Hay una parte de la doctrina que habla de la necesidad de un mayor control de la actividad de la auditoría. Se habla de la intervención de un mecanismo independiente que controle la efectiva independencia de los auditores analizando en profundidad si incurre en causa de incompatibilidad. Se trata de una propuesta compartida por la Comisión Europea. No obstante es una utopía pensar que se puede controlar a cada auditor, por ello podría ser interesante que el Registro Mercantil jugara un papel más importante a la hora de seleccionar un auditor para elaborar el informe en una sociedad. En este caso sería mucho más fácil garantizar la independencia del auditor.

Como conclusión final me gustaría destacar el papel de la auditoría dentro de la economía. Se trata de una actividad esencial por la función que cumple. Es el mecanismo con el que cuentan los agentes para saber si las cuentas que están analizando y en base a las cuales van a tomar decisiones son fiables. Una auditoría no independiente es causa de graves perjuicios en los citados agentes, ya que están tomando decisiones en base a una información alterada. Por último hay que considerar la profesión de la auditoría como una función pública, por el interés que tiene, de esta manera, la falta de independencia de un profesional puede acabar perjudicando la credibilidad de la profesión. Por todo ello es esencial contar con un sistema que garantice la independencia del auditor de cuentas en todos los casos.

VII. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO AYALA, M., “La independencia del auditor de cuentas”, en *Revista AECA*, nº.111, 2015.

ARENAS TORRES, P. Y MORENO AGUAYO, A. *Introducción a la auditoría financiera*, Mc Graw Hill, Madrid, 2012.

CASTELLANOS RUFO, E., “La independencia del auditor: próximos cambios del statu quo”, en *Revista AECA*, nº.111, 2015.

HERNÁNDEZ SAINZ, E. Y LARGO GIL R., *Derecho Mercantil I*, Curso 2015-2016, Lección 14.

LINARES-RIVAS BALIUS, E., “Las entidades de interés público y la nueva ley de auditoría de cuentas”, en *Revista AECA*, nº.111, 2015.

LÓPEZ GAVIRA, R., PÉREZ LÓPEZ J.A., ROMERO GARCÍA, J.E., “Incompatibilidades con la función de auditoría en España: un análisis multivariante”, en *REV. INNOVAR*, nº.34, 2009.

PETIT LAVALL, M.V., *Régimen Jurídico de la Auditoría de Cuentas anuales*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1994.

PICH ROSELL, V., “Algunas reflexiones sobre la nueva Ley de Auditoría de Cuentas y la independencia del auditor”, en *Revista AECA*, nº.111, 2015.

VILLACORTA HERNÁNDEZ, M.A., “La independencia del auditor de cuentas externo”, en *Revista del CES Felipe II*, nº6, 2007.

YÁÑEZ LÓPEZ, J.C. “La independencia del auditor en la nueva Ley”, en *Partida doble*, nº.220, abril 2010.

ZUBIAURRE GURRUCHAGA, A., *Los Aspectos Jurídicos de la Independencia del Auditor de Cuentas*, Aranzadi, Pamplona, 2012.

VIII- JURISPRUDENCIA

RJ/2003/6424. STS Sala de lo Civil, Sección Única. Sentencia núm. 869/2003 de 18 septiembre.

RJ/2007/2064. STS Sala de lo Civil, Sección 1ª. Sentencia núm. 240/2007 de 9 marzo.

RJCA/2015/527. SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª. Sentencia núm. 288/2015 de 23 enero.

JUR/2013/298942. Consulta de 1 marzo 2013 al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

IX- LEGISLACIÓN

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

Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

Directiva 2014/56/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas.

Reglamento (UE) 534/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.