

Máster Universitario en Auditoría de Cuentas



Análisis del potencial efecto de los honorarios en la independencia del auditor

Curso académico: 2020 -2021

Trabajo Fin de Máster

Presentado por:

Dña. Patricia Llatas Polo

Dirigido por:

Dr. Carlos Mir Fernández

Alcalá de Henares, a 25 de junio de 2021

Análisis del potencial efecto de los honorarios en la independencia del auditor

RESUMEN

La independencia del auditor es fundamental en la auditoría y es una de las características fundamentales que debe prevalecer en un auditor. Pero en un mundo cada vez más complejo y globalizado, los auditores tienden a prestar una variedad cada vez más de servicios distintos de la auditoría por los que son remunerados. Es por ello que, durante los últimos años la independencia del auditor se encuentra en el foco de atención del regulador que ha trabajado en la implantación de aspectos que permitan destacar una mayor transparencia en la independencia del auditor. Si bien es loable esa voluntad de incluir medidas con el objetivo de influir en la independencia del auditor, siempre existirá la vinculación entre auditor y su cliente como consecuencia de una retribución dineraria a través de los honorarios percibidos. Así pues, este trabajo tiene la intención de establecer una vinculación entre los honorarios percibidos por el auditor y su potencial correlación con distintas variables puestas de manifiesto tanto por los legisladores como por los autores. En este sentido, prestaremos especial atención a los servicios distintos de auditoría y comprobaremos su impacto, entre otros, en los honorarios del auditor.

En primer lugar, este trabajo pretende realizar una introducción basada en teoría tanto de los conceptos de independencia, así como de los distintos tipos de honorarios por los que el auditor puede ser remunerado. Posteriormente y en una muestra representativa se analizarán los honorarios percibidos por el auditor en relación con distintas variables representativas y que potencialmente pueden influir al auditor.

PALABRAS CLAVES: Independencia del auditor, amenazas, salvaguardas, honorarios de auditoría, honorarios distintos de auditoría (NAS), informe de auditoría, salvedades.

ABSTRACT

The independence of the auditor is fundamental in the audit and is one of the fundamental characteristics that must prevail in an auditor. But in an increasingly complex and globalized world, auditors tend to provide an increasing variety of non-audit services for which they are remunerated. That is why, during the last years, the independence of the auditor is in the focus of attention of the regulator who has worked on the implementation of aspects that allow to highlight greater transparency in the independence of the auditor. While this willingness to include measures with the aim of influencing the independence of the auditor is laudable, there will always be a link between the auditor and his client as a result of a monetary remuneration through the fees received. Thus, this work aims to establish a link between the fees received by the auditor and their potential correlation with different variables revealed by both legislators and authors. In this regard, we will pay special attention to non-audit services and check their impact, among others, on the auditor's fees.

Firstly, this work aims to make a theory-based introduction of both the concepts of independence, as well as the different types of fees for which the auditor can be remunerated. Subsequently, and in a representative sample, the fees received by the

auditor will be analyzed in relation to different representative variables that can potentially influence the auditor.

KEYWORDS: Auditor independence, threats to independence, safeguards, audit fees, non-audit services (NAS), audit report, exceptions.

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	2
A. Introducción y objetivos	2
B. Metodología	2
II. ANTECEDENTES	3
A. El concepto de la independencia	3
1. ¿Qué es la independencia del auditor?.....	3
2. Regulación y normativa en materia de independencia	12
3. El valor de la independencia: evolución, escándalos y expectativas.....	19
B. El concepto de los honorarios	22
1. ¿Qué son los honorarios del auditor?.....	22
2. Evolución histórica y geográfica.....	24
3. Regulación sobre honorarios.....	28
4. Bibliografía sobre honorarios.....	30
III. ANÁLISIS PRÁCTICO	31
A. Evaluación de la información y enfoque	31
1. Evaluación de la información.....	31
2. Metodología y fuentes empleadas.....	35
B. Análisis y explotación de los datos obtenidos	37
1. Correlación del INCN con honorarios del auditor	37
2. Correlación de las CCA o informes con salvedades con los honorarios del auditor	39
3. Correlación entre los NAS y los honorarios del auditor.....	41
IV. CONCLUSIONES	42
V. BIBLIOGRAFÍA	44
VI. ANEXO I	48

GLOSARIO

Abreviaturas	Significado
AMRA	Aspectos Más Relevantes de Auditoría
Big-4	Las 4 firmas de auditoría más relevantes a nivel internacional y en España (Deloitte, PricewaterhouseCoopers o PwC, KPMG, Ernst&Young o EY)
CCA	Cuestiones Claves de Auditoría
CCAAAA	Cuentas Anuales Auditadas
CNMC	Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia
CV	Comunidad Valenciana
EIP / no EIP	Entidades de Interés Público / Entidades no de Interés Público
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
IESBA	International Ethics Standards Board of Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
INCN	Importe Neto de la Cifra de Negocios
LAC	Ley de Auditoría de Cuentas
NAS	Non-Audit Services
NIA-ES	Normas Internacionales de Auditoría adoptadas en España
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NTA	Normas Técnicas de Auditoría
REGA	Registro General de Auditores
ROAC	Registro Oficial de Auditores de Cuentas
SABI	Sistema de Análisis de Balances Ibéricos
SAS	Statements on Auditing Standards
SEC	Securities and Exchange Commission
TRLAC	Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas
UE	Unión Europea

I. INTRODUCCIÓN

A. Introducción y objetivos

En estos últimos años hemos podido ver diversos escándalos tanto a nivel internacional como nacional en los que, en más de una ocasión se ha puesto el foco en la independencia del auditor y es que, la independencia del auditor es fundamental para que el usuario y lector de las cuentas anuales auditadas (CCA AAA) tenga confianza en la información contenida en las mismas y pueda tomar decisiones en base a las mismas.

En este sentido, puede ser contradictorio que el auditor emita una opinión sobre una sociedad que, a su vez, va a proceder a remunerarle por dicho trabajo, no obstante, la legislación vigente, a lo largo de los años ha ido implantando medidas con el único objetivo de incrementar la independencia del auditor. Así pues, a día de hoy, muchas medidas se encuentran implantadas por la legislación vigente que evitan, entre otros, que el auditor pueda prestar servicios distintos a la auditoría. Asimismo, es responsabilidad del auditor, antes de prestar cualquier servicio, asegurarse de su independencia mediante un análisis de amenazas y salvaguardas. Mediante el mismo, se pretende que el auditor sea capaz de rechazar un trabajo en el caso de que su independencia se viera afectada. Adicionalmente, los organismos supervisores como puede ser el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en España, tiene un foco en este aspecto que es considerado fundamental para la profesión.

Sin embargo, y por otro lado, nos encontramos también que en el mercado de la auditoría y concretamente los precios de las mismas, ha podido evolucionar de manera importante fundamentalmente como consecuencia de las crisis y las nuevas regulaciones. En este sentido, y con el objetivo de rentabilizar los trabajos de auditoría cada vez más complejos debido al entorno regulador y sin embargo con honorarios más ajustados, las grandes firmas como pueden ser las cuatro firmas de auditoría más relevantes a nivel internacional y en España (Deloitte, PricewaterhouseCoopers o PwC, KPMG, Ernst&Young o EY) (Big-4) se encuentran prestando servicios diversos a sus clientes. Este hecho no pasa desapercibido al regulador que ha establecido mediante determinadas medidas la transparencia por ejemplo mediante el desglose de los honorarios prestados por el auditor en sus CCA AAA.

Así pues, el objetivo de este trabajo es detectar una posible interrelación entre los honorarios que son percibidos por el auditor y sus conclusiones puestas de manifiesto en los informes de auditoría emitidos y publicados junto a las CCA AAA.

B. Metodología

La metodología empleada en este trabajo es tanto teórica como práctica. Así pues, se incluye un análisis de los resultados de un estudio de elaboración propia sobre los informes emitidos y sus conclusiones de una muestra de sociedades de la Comunidad Valenciana y de tamaño medio, correlacionados con los honorarios que son percibidos por el auditor, tanto por honorarios de auditoría como por honorarios distintos de auditoría (NAS).

La parte teórica se basa en la recopilación y lectura de artículos académicos publicados, así como en normativa relacionada con la independencia de auditoría publicada tanto a nivel nacional como internacional. Asimismo, detallaremos y analizaremos los servicios que puede prestar el auditor así como las medidas y salvaguardas que tiene que tomar para poder prestarlos.

Asimismo, y con respecto a la parte teórica buscaremos interrelacionar en base a una muestra representativa, los honorarios percibidos por el auditor frente a su trabajo final concluido en su informe de auditoría. Así pues, para ello, identificaremos una muestra y obtendremos las CCAAAA de dichas sociedades con el objetivo de identificar los honorarios percibidos por el auditor cuyo desglose debe figurar en la propia memoria de la Sociedad y analizaremos el informe de auditoría emitido. En este trabajo, buscaremos identificar una interrelación entre ambos parámetros.

II. ANTECEDENTES

A. El concepto de la independencia

1. ¿Qué es la independencia del auditor?

a) *Definición y principales conceptos relacionados con la independencia.*

Con el objetivo de poner en contexto este trabajo, es importante ser conscientes de la relevancia que tiene la independencia en la profesión de auditor. Así pues, y para poder entender este concepto, nos apoyamos en varios puntos de vista descritos por diversas organizaciones y autores.

En primer lugar, es importante destacar que la independencia es uno de los principios que organismos reguladores consideran en el marco de sus leyes o códigos. Así pues, un ejemplo es la definición que recoge el International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA). Tal y como figura en el Código de IESBA (IESBA, 2019), se cataloga la independencia tanto *una actitud mental* que permita al auditor expresar una conclusión sin influencias que comprometan su juicio profesional permitiéndole actuar con objetividad, integridad y escepticismo profesional, y *una independencia aparente*, considerando que debe evitar situaciones y circunstancias que puedan ser relevantes hasta el punto que un tercero bien formado y con juicio, pueda tener sospechas sobre la integridad, objetividad y escepticismo profesional del miembro del equipo de auditoría. Mediante esta primera definición podemos ver que se establece una asociación por la que el auditor no solo debe *ser independiente*, sino que también debe *parecerlo*. Ambas condiciones deben dar y asociarse para considerar y percibir que el auditor es independiente.

En este sentido, es a partir de la década de los años 70, cuando encontramos las primeras referencias y por lo tanto las primeras inquietudes y debates entorno al requisito de la independencia. Así pues, es en 1971 cuando Titard, en línea a lo descrito en el párrafo anterior, manifiesta que “*el auditor debe ser independiente de forma real e independiente en apariencia*”. Años después, nace por primera vez, la legislación que pone de manifiesto la relevancia de “parecer independiente”, además

de la congruencia de “ser independiente” y que se puso de manifiesto en la Statements on Auditing Standards (SAS) 1(1973) norteamericana (Villacorta, 2005).

Así pues, y mediante estas definiciones se pone de manifiesto que la principal cualidad del auditor es la independencia dado que, sin ella, no es posible generar y transmitir confianza a los distintos usuarios de la información auditada como pueden ser accionistas, entidades financieras, entidades supervisoras. En este sentido y sin ser referirnos a organismos reguladores, distintos autores definen la independencia mediante diversas palabras:

- Villacorta (2005), menciona que *“la cualidad de independencia constituye la característica fundamental que deben poseer los auditores de cuentas anuales en el ejercicio de su actividad hasta el punto de que la existencia de dicha actividad carece de sentido si no es desempeñada por profesionales independientes”*.
- Mednik (1997), presidente también del American Institute of Certified Public Accountants, calificó la independencia como *“la piedra angular de la profesión de la auditoría y uno de los activos más preciados”* (Mednik, 1997 en Yáñez, 2010).

A pesar de todo ello, y lo que puede ser un problema relevante para la profesión es que las investigaciones efectuadas por diversos autores desprenden, tal y como estableció Firth que *“la independencia real es muy difícil, o incluso imposible, de observar en la práctica. Por este motivo los usuarios de los estados financieros han depositado su confianza en otros aspectos relacionados con la imagen de la independencia para juzgar la profesión”* (Firth, 2002).

En este sentido, la normativa que revisaremos en detalle en el siguiente punto, ha intentado implementar una serie de normas con el único objetivo de intentar multiplicar la independencia del auditor y, por ende, la confianza de los consumidores de la información. Así pues, hay determinados estudios que evidencian empíricamente que tras la inclusión de determinadas leyes con impacto en materias de independencia como puede ser la Ley 44/2002, en España aumentó la calidad de los trabajos de auditoría con respecto a años anteriores a la aplicación de dicha Ley atribuyendo este cambio de calidad en la información contable publicada como consecuencia de la implantación de las medidas establecidas por dicha Ley. En este mismo estudio se argumenta que *“los inversores han podido cambiar su manera de percibir la calidad de la información suministrada por los auditores, y a través de esta percepción de un incremento de calidad, se entiende que valorarán y depositarán una mayor confianza en la opinión emitida por el auditor”* (De las Heras, Moreira y Cañibano, 2012).

Con todo ello, en los últimos años se están implementando importantes medidas y modificaciones de legislaciones con la única intención de que el auditor sea y parezca independiente. Un ejemplo y como punto inicial fue la Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas, 2015 (en adelante Ley 22/2015) que pasó a indicar que las sociedades de auditoría son responsables de establecer medidas de salvaguarda para asegurar su independencia. En este contexto, y a partir de este momento, las firmas pasaron a estar obligadas a mantener un sistema interno que les permitiese analizar y

evidenciar el análisis las amenazas existentes de la realización de trabajos, tanto de auditoría como NAS.

Como parte de este proceso y también en el marco de que el auditor sea y parezca independiente, el Código de Ética (IESBA, 2009) establece también un marco conceptual de obligado cumplimiento con el fin de:

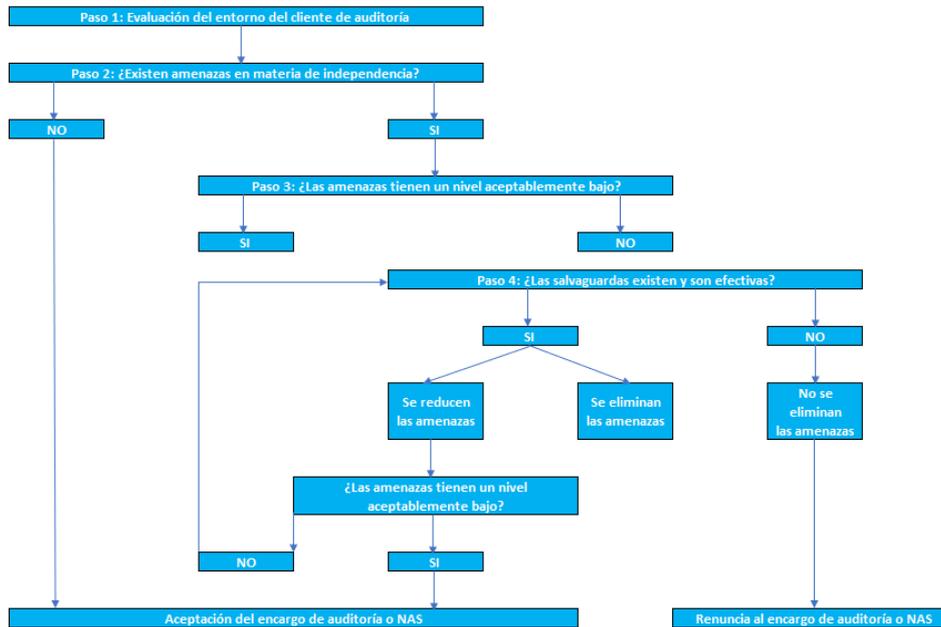
- Determinar las amenazas que puedan afectar a la independencia del auditor,
- Valorar la importancia de las amenazas que han sido identificadas,
- Y finalmente, en caso de ser necesario, aplicar las salvaguardas necesarias para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptablemente bajo.

No obstante, para evaluar las amenazas y dado que no es viable que exista una normativa para cada una de las situaciones que puedan darse, es el auditor que debe hacer uso del juicio profesional con el único objetivo de evaluar las diferentes combinaciones de circunstancias.

En base a las Normas Internacionales de Auditoría adoptadas en España (NIA-ES), y concretamente a la NIA 200 de 2013, se considera juicio profesional a *“la aplicación de la formación práctica, el conocimiento y las experiencias relevantes, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de auditoría”*. Asimismo, y en relación con el juicio profesional que debe aplicar el auditor en muchas circunstancias, y en especial en la detección de las amenazas y las salvaguardas en materia de independencia, debe aplicarse un enfoque siempre prudencial que consiste fundamentalmente en *“seleccionar la opción más conservadora, procurando en todo momento que la decisión sea tomada sobre bases equitativas para los usuarios de la información financiera”* (Moreno Fernández, 2014).

Con el objetivo de poder entender y visualizar el proceso al que debe ser sometido un encargo, ya sea de auditoría o un NAS, se establece el siguiente árbol de decisión. Como veremos en esa figura, dicho proceso de aceptación puede provocar que las firmas de auditoría tengan que llegar a rechazar un encargo.

Figura 1 – Proceso de aceptación de un encargo



Fuente: Elaboración propia a partir del Código de Ética (IESBA, 2009).

Mediante el análisis de las normas y la bibliografía surgen nuevos conceptos, que son clave en los análisis de independencia como pueden ser las amenazas y las salvaguardas.

En primer lugar, vamos a definir que es una amenaza a la independencia del auditor. Como definición general se establece que una amenaza pueden ser los hechos, ya sea por presiones u otros factores que pueden afectar negativamente en la objetividad del auditor y en consecuencia, que pueda tener influencia directa en su independencia. Es aquí cuando entra en el juego el concepto de las salvaguardas. Y es que una salvaguarda se considera que es la medida o el mecanismo del que dispone el auditor en el momento de detectar y dar respuesta a una amenaza. Así pues, el Código de Ética (IESBA, 2009) las define como las actuaciones y medidas que pueden eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.

En base a la Ley 22/2015 así como al Código de Ética (IESBA, 2009), se considera que las amenazas pueden proceder de los siguientes factores:

- Autorevisión: la necesidad de realizar, en el marco del trabajo de auditoría, determinados procedimientos que impliquen revisiones o evaluaciones de resultados o juicios emitidos anteriormente por el auditor en relación con datos que la entidad auditada había empleado para estimar datos en la información financiera que se incluye en las cuentas anuales auditadas.

- Abogacía: el posicionamiento ya sea a favor o en contra de la sociedad auditada, incluida dicha posición frente a terceros.
- Familiaridad: la confianza, proximidad o influencia desmesurada como consecuencia de las condiciones existentes en la relación con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada.
- Intimidación: por la hecho de que el auditor pueda ser amenazado o condicionado ya sea por presiones o por una influencia innecesaria e indebida, considerando también todas las situaciones que pudieran darse para la consecución y finalización del trabajo de auditoría o cualquier otro servicios a prestar.
- Interés propio: por la presencia de un conflicto de índole ya sea financiera, comercial o de cualquier otra naturaleza, incluido aquel conflicto como consecuencia de la existencia de intereses económicos comunes o contrapuestos.

En la siguiente figura se establecen determinados ejemplos con el objetivo de visualizar con casos reales, cada una de las posibles amenazas.

Figura 2 – Ejemplo de amenazas

AMENAZAS	EJEMPLOS
AUTOREVISIÓN	<p>La firma de auditoría ha registrado los apuntes contables. La firma ha preparado el cálculo del Impuesto de Sociedades. Un miembro del equipo de auditoría fue el director financiero de la Sociedad auditada.</p>
ABOGACÍA	<p>La firma representa a la sociedad auditada ante el tribunal por determinados litigios. La firma promociona las acciones de la sociedad auditada.</p>
FAMILIARIDAD	<p>Un miembro del equipo es familiar próximo o miembro de la familia inmediata de un directivo del cliente auditado.</p>
INTIMIDACIÓN	<p>La firma ha sido amenazada por su cliente. La firma ha sido amenazada para reducir de forma drástica su trabajo a realizar.</p>
INTERÉS PROPIO	<p>La firma está preocupada por la posibilidad de perder un cliente (proporción de honorarios). La firma depende de manera significativa de un solo cliente.</p>

Fuente: Elaboración propia.

Una vez identificadas las amenazas debe evaluarse su relevancia para establecer, ya sea de manera independiente o en su conjunto, el grado de riesgo en que puede verse comprometida la independencia del auditor de cuentas. En la evaluación de la relevancia de las amenazas y, por tanto, en la consideración del grado de riesgo en el que resulta afectada la independencia, destacar que:

- depende de muchos factores, tanto cuantitativos como también cualitativos, tales como la condición, cargo o influencia de las personas o entidades implicadas, la naturaleza del factor o circunstancia que origina la amenaza, la concurrencia de otras circunstancias de las que puedan surgir otras amenazas, los servicios y relaciones mantenidos con la entidad auditada y el contexto en que se realiza la auditoría de cuentas. Uno de los factores a considerar es la participación de

miembros del equipo de trabajo de auditoría en la prestación de servicios distintos del de auditoría.

- b. en el caso de que sean detectadas amenazas relacionadas con las entidades vinculadas, a efectos de evaluar el grado de riesgo, se tendrá en cuenta, tanto de manera individual como conjuntamente, la tipología de la amenaza, la relevancia de las situaciones, de los servicios, de las relaciones o de los conflictos de intereses y, en su caso, la relevancia de la entidad vinculada en la sociedad auditada. En este sentido, se considerarán relevantes las entidades vinculadas a la entidad auditada como pueden ser, la entidad dominante, las entidades controladas por la entidad auditada, las entidades vinculadas significativas incluidas en la misma unidad de decisión, sociedades vinculadas respecto a las que la sociedad auditada pueda ejercer influencia significativa o aquellas entidades vinculadas que ejerzan influencia significativa sobre la entidad auditada.

En caso de que se haya evaluado alguna amenaza como significativa, se deben establecer medidas de salvaguarda que eliminen o reduzcan dicha amenaza hasta un grado aceptablemente bajo. En caso de que no sea posible establecer estas medidas de salvaguarda, el auditor de cuentas debe abstenerse de realizar la auditoría. Por supuesto, una medida de salvaguarda que siempre se podrá adoptar es no realizar el trabajo distinto de auditoría o no entrar en la relación de negocios de que se trate. La decisión última dependerá de las circunstancias concretas del caso analizado. Tal y como figura en la legislación vigente que veremos posteriormente *“se entiende que se reduce a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia en aquellos supuestos en los que, de acuerdo con las circunstancias y factores que concurren en relación con la entidad auditada y el trabajo de auditoría en concreto, se pudiera concluir que el auditor de cuentas es capaz de ejercer un juicio objetivo e imparcial sobre las cuestiones tratadas durante la realización del trabajo de auditoría y que, por tanto, no resulta comprometida su independencia.”*

No cabe duda de que, de la literatura clave que ha sido detallada hasta este momento, se desprende que, dada la propia naturaleza del concepto de independencia, el análisis de amenazas y medidas de salvaguarda necesite una importante aplicación del juicio profesional. Así pues, para poder proceder a dicho análisis y principalmente en el momento de evaluar la relevancia de una amenaza y la efectividad de las medidas de salvaguardas existentes, hay que tener en cuenta tanto determinados aspectos cualitativos como cuantitativos.

En este sentido, y con el objetivo de poner forma y ordena al análisis de las amenazas y salvaguardas, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (en adelante, ICJE) publicó la Guía de Actuación 37 R, detallando un esquema de análisis de seis pasos. El objetivo de esta guía orientativa de actuación profesional es fundamentalmente *“proporcionar elementos objetivos en los que basar el juicio profesional del auditor de cuentas para la identificación y evaluación de la importancia de las amenazas a la independencia identificadas, y la aplicación, en su caso, de medidas de salvaguarda”*. Dicho esquema va en línea de lo descrito en la Figura 1 anterior.

Finalmente, y para terminar este apartado, con el objetivo de poder entender que es concretamente una salvaguarda, planteamos una serie de ejemplos que se recoge de

manera muy gráfica en la Guía de Actuación 37 R del ICJE. Estas salvaguardas se pueden dividir entre salvaguardas a nivel de firma, a nivel de situación o a nivel de entidad auditada.

Figura 3 – Ejemplo de salvaguardas para amenazas identificadas

AMENAZAS	SALVAGUARDAS
AUTOREVISIÓN Prestación de servicios NAS que conlleve criterios en relación con datos sobre los que en la auditoría se ejecutan procedimientos.	Salvaguardas a nivel situación: Asignación de diferentes equipos en la prestación de servicios distintos de auditoría / No incluir dentro del alcance del NAS la preparación de los registros contables, proyecciones, estimaciones y valoraciones. Salvaguardas a nivel de entidad auditada: ella es responsable de la preparación de su contabilidad.
ABOGACÍA Servicios en los que pueda haber una percepción de posicionamiento a favor de la entidad	Salvaguardas a nivel firma: la firma de auditoría no prestará servicios en los que cierre acuerdos, establezca relaciones contractuales o negocie en nombre de la entidad auditada. Salvaguardas a nivel situación: asignación de diferentes equipos en la prestación de servicios.
FAMILIARIDAD Relación profesional prolongada con la entidad auditada derivando en una percepción de falta de escepticismo profesional.	Salvaguardas a nivel firma: Que se reemplace o sustituya al profesional que genere el potencial conflicto en el equipo del encargo. Salvaguardas a nivel situación: rotación obligatoria del auditor una vez transcurridos 10 años o de los auditores principales responsables una vez transcurridos 5 años.
INTIMIDACIÓN Exigencias no razonables por parte de la entidad auditada	Salvaguardas a nivel firma: El mantenimiento de "murallas chinas" entre la persona que ejerce la presión y el equipo del encargo de auditoría, en especial el auditor de cuentas.
INTERÉS PROPIO Relaciones familiares o de amistad con la entidad Relaciones o ofertas de empleo recientes Recepción de regalos, obsequios, favores, etc.	Salvaguardas a nivel firma: Confirmaciones de independencia del personal involucrado en términos de vinculación, responsabilidades y funciones / Equipos de trabajo distintos al encargo de auditoría cuando proceda. Salvaguardas a nivel de situación: Rechazar entrar en una relación empresarial u obsequio.

Fuente: Elaboración propia en base a la Guía de Actuación 37 R de ICJE.

No obstante, es importante también tener en cuenta que no todas las amenazas tienen salvaguardas posibles y es por eso que el ICJE en la mencionada Guía de Actuación 37 R también ponemos de manifiesto determinadas circunstancias en que la incompatibilidad es clara y en consecuencia, la amenaza no quedará reducida a un nivel aceptablemente reducido debiendo la firma de auditoría rechazar el encargo. Un ejemplo de dichas incompatibilidades puede ser que la firma de auditoría preste a su vez, servicios de contabilidad o de preparación de los estados financieros contables o la condición de ser miembro del órgano de administración en la sociedad auditada.

Asimismo, y mediante la Figura 3, podemos apreciar determinados conceptos como "rotación" que posteriormente veremos que la actual legislación de auditoría ha incluido en sus textos con el objetivo fundamentalmente de que el usuario de la información pueda percibir una mayor independencia del auditor.

b) La documentación de la independencia – Un caso práctico real.

Con respecto a la documentación en los papeles de trabajo del auditor de la independencia es un requerimiento fundamental dado que es a través de esta documentación y por los procesos internos de las firmas donde se puede percibir o dejar evidencia de las actuaciones tomadas para preservar la independencia de todos los miembros de trabajos de auditoría y podríamos decir que, mantener el escepticismo profesional y la calidad de auditoría.

Así pues es la Ley 22/2015, entre otros, la que establece la obligación de documentar, en todos y cada uno de los encargos de auditoría, un análisis que incluya la existencia y evaluación de la relevancia de las amenazas concretas para cada situación, tanto a

nivel individual como en su conjunto, detectadas a la independencia del auditor y las medidas de salvaguarda aplicadas, en su caso, para eliminar o reducir hasta un nivel aceptablemente bajo dichas amenazas y, con base en todo ello, realizar una evaluación del grado de riesgo de falta de independencia. Esta obligación está recogida en el artículo 15 de la LAC y desarrollada por los artículos 39 a 42 del RLAC.

En este sentido, el auditor tiene la obligación de contar con un procedimiento para la detección e identificación de amenazas a la independencia que puedan surgir de las diferentes situaciones, incluidas las causas de incompatibilidad y prohibiciones previstas en los artículos 14, 16, 23, 24.1 y 25 de la Ley 22/2015 y por ellos generalmente las distintas firmas de auditoría tienen implantados procesos transversales en materia de independencia y que se corresponden a un sistema global de control que queda enmarcado, en una primera capa por:

- Existencia de una política detallada en materia de independencia que es divulgada a todas las personas que componen la sociedad de auditoría y en la que se establecen de manera clara las situaciones que pueden suponer amenazas a la independencia y en ese caso, los procedimientos a realizar.
- Obligación de consulta con un líder en materia de independencia, o con el socio en el que éste delegada esta capacidad de cualquier situación que afecte a la independencia de la sociedad de auditoría con respecto a la entidad auditada, especialmente cuando esta amenaza se derive de la prestación de NAS.
- Creación de un grupo con conocimientos suficientes e involucrado en la gestión de los conflictos de independencia y por consiguiente, en la resolución de las situaciones planteadas por los socios y los profesionales de la firma de auditoría.
- Desarrollo de un programa de formación para todos los miembros de la firma de auditoría en materia de independencia.
- Procedimientos anuales de confirmación por parte de todos los profesionales de la firma de auditoría con mayor o menor alcance, del cumplimiento con la política de independencia establecida.
- Desarrollo de procesos internos para la evaluación y verificación del cumplimiento de las normas en materia de independencia y, asimismo, existencia de una política disciplinaria que pueda ser aplicable en el caso de que fuera detectado algún incumplimiento relevante o recurrente de las políticas y normas de la firma de auditoría.

Posteriormente y en una segunda capa de control, para todo trabajo de auditoría de cuentas anuales, con fecha anterior a la fecha de emisión del informe de auditoría, tendrá que ser documentado e incorporado como evidencia de auditoría dentro de los papeles de trabajo, tanto el análisis como las conclusiones que han sido alcanzadas sobre la relevancia de las amenazas a la independencia que han sido identificadas y al mismo tiempo, el listado de aquellas medidas de salvaguarda que han sido aplicadas. El auditor también deberá incluir el análisis y las conclusiones alcanzadas

sobre cómo ha sido eliminado o, en su caso, reducido a un grado aceptablemente bajo el riesgo de independencia. Esta documentación deberá incluir también:

- a) Las razones por las que se ha considerado que existe una amenaza
- b) Las razones por las que se ha evaluado una amenaza como significativa o no significativa
- c) Las razones de haber concluido que una situación que se ha identificado inicialmente como posible generadora de amenazas no genera finalmente amenazas

En base a toda la legislación que existe, queda más que documentado que el auditor debe documentar el análisis de amenazas y salvaguardas, no obstante, y a la hora de llevar este análisis a la práctica real, pueden surgir muchas dudas y puede ser costoso visualizarlo. Es por ello y para entender que necesidades de documentación y que procesos tienen instaurados las firmas de auditoría para dar respuesta a esta legislación proponemos un pequeño caso práctico. Mediante este sencillo caso práctico deseamos exponer y llevar a la práctica el proceso real que tiene lugar en una situación de esta índole y el tratamiento que se le da. Para este caso, vamos a considerar que:

- la firma es el auditor principal de la sociedad PDM, S.L. por la que percibe unos honorarios de 12.000 euros.
- la sociedad PDM, S.L. ha presentado su declaración de envases que tiene que ser auditada por su auditor y en consecuencia pasa a solicitarle dicho servicio.

En primer lugar, habitualmente, las firmas de auditoría establecen internamente un socio, de cualquier línea que, de manera transversal controla y aprueba las prestaciones de servicios que son realizadas a las sociedades clientes. Dicho socio es considerado como el socio líder del cliente. En nuestro caso, el socio líder del cliente PDM, S.L. es el propio socio de auditoría.

Antes de iniciar cualquier proceso, el socio de este encargo, se asegura de tener toda la información relativa al cliente en lo que respecta a la prevención de blanqueo de capitales, titular real, análisis de los miembros del consejo de administración, y otros aspectos en relación con el conocimiento global de dicho cliente.

Tras dicho primer análisis y la solicitud formal del encargo, el socio líder del cliente PDM, S.L. procede a iniciar un proceso interno en el que se estudia y deja documentada las amenazas y las salvaguardas. Adjuntamos el análisis de las amenazas y salvaguardas realizadas en el Anexo I.

Tras este primer análisis, el socio del encargo pasa a hacer un cuestionario que le permite evaluar el riesgo de dicho encargo en fusión por ejemplo, del uso final de dicho informe, el acceso de terceras partes o el uso de datos personales. Este cuestionario suele ser aprobado por varios de los socios de la firma de auditoría que evaluarán el riesgo de prestar el servicio. Finalmente, el socio consigue superar la cadena de aprobaciones y finalmente se establece en encargo con “un riesgo normal”.

Ya por fin, y tras obtener todas las aprobaciones y saber que está en condiciones de prestar el servicio, el socio de auditoría de PDM, S.L. está en condiciones de presentar su propuesta de honorarios por el informe de procedimientos acordados. Es así como procede a preparar una carta de encargo con el correspondiente clausulado y con unos honorarios de 1.000 euros. Asimismo, y en paralelo a todo este proceso, el socio de dicho trabajo se ha asegurado de disponer de recursos con conocimientos adecuados y suficientes para hacer dicho trabajo.

Finalmente, el cliente PDM, S.L. aprueba y firma dicha carta de encargo, y el trabajo se desarrolla con total normalidad emitiendo un informe de procedimiento en tiempo y forma.

No obstante, para el socio de auditoría no acaba aquí su análisis. En su trabajo de auditoría tendrá que documentar que ha realizado dicho servicio y asimismo deberá asegurar que dichos honorarios son desglosados en las cuentas anuales de la sociedad PDM, S.L. como honorarios prestados por el auditor. Así pues, en el trabajo de auditoría, y formando parte de los papeles de trabajo se encontrará:

- El análisis de amenazas y salvaguardas adjunto en el Anexo I.
- Un análisis de la facturación de la firma de auditoría al cliente PDM, S.L. habiendo identificado todas las facturas a los servicios prestados y no habiendo ninguna factura que no esté asociada a un encargo cuyo análisis de amenazas y salvaguardas no se encuentre archivado.
- Un análisis puntual sobre la amenaza de interés propio que realizará el equipo de auditoría y en el que se evaluará si la facturación realizada a dicho cliente es significativa con respecto a los honorarios totales de la firma a nivel nacional. En caso de ser significativos dichos honorarios, se procederá a completar un análisis de amenazas y salvaguardas exclusivamente para dicha amenaza.
- Finalmente, y con fecha cerca al informe de auditoría, el socio de auditoría de PDM, S.L. firmará una declaración de independencia en la que pondrá de manifiesto que tanto su independencia como la de los miembros del equipo de auditoría es total a pesar de los NAS prestados y que para dichos NAS, se han documentado correctamente los correspondientes análisis de amenazas y salvaguardas.

Tras este proceso y solo después de asegurarse de que la independencia de la firma de auditoría es total, el socio de la auditoría PDM, S.L. puede firmar el correspondiente informe de auditoría.

2. Regulación y normativa en materia de independencia

En cada país existen organismos reguladores diferentes pero que, a lo largo de los años y como consecuencia de la globalización van convergiendo. Así pues, en cada país se empieza a estandarizar los dos pilares básicos en el trabajo del auditor y que se corresponden a las Normas Técnicas de Auditoría (en adelante, las “NTA”) y los Principios Globales Generalmente Aceptados también conocidos como el GAAP de cada país. Ambos dos, “*determinan las normas mínimas para el registro de la*

contabilidad financiera y la presentación de estados financieros” (Van Kooten, 1998 en Fernández Rodríguez, 2013). Estos principios son específicos en cada país dado que son preparados y emitido por el correspondiente organismo regulador propio. Estas diferencias derivan en que la función del auditor en cada país pueda ser distinto en cada geografía. La tendencia a poder comparar estados financieros auditados entre compañías de distintos países y estas diferencias normativas es lo que ha provocado que *“a lo largo de los años y actualmente se establezcan organismos reguladores internacionales en los que se integran los organismos nacionales”* (Fernández Rodríguez, 2013).

Así pues, para entender la regulación en España en relación con la independencia, en primer lugar, hay que entender la regulación en el ámbito internacional.

a) *La regulación internacional*

En el ámbito internacional y en cuanto a importancia e influencia en materia de independencia, existen dos organismos internacionales:

- International Federation of Accountants (en adelante, el “IFAC”). Esta organización fue fundada en 1977 y aglutina todos los auditores a nivel mundial. *“Está compuesta por 157 miembros de 123 países, con el objetivo de proteger el interés público a través de la exigencia de prácticas de gran calidad por parte de contables de todo el mundo”* (Fernández Rodríguez, 2013).
- IESBA es el encargado de desarrollar las normas éticas para uso de todos los auditores profesionales. Es este organismo el que redactó el Código de Ética que hemos mencionada en diversas ocasiones en el presente trabajo y que es una de las piezas fundamentales en materia de independencia.

Los objetivos de ambos organismos son fundamentalmente la armonización contable y se apoyan a nivel europeo en la Comisión Europea que desarrolla la normativa a nivel local. Un ejemplo de todo ello es la aplicación de las NIA-ES que fueron publicadas por el IFAC y fue la Comisión Europea la que las adoptó y adaptó a nivel europeo.

El inicio de la legislación en relación con la obligación de proceder a realizar auditorías se estableció a nivel europeo mediante la Cuarta Directiva (1978) que legislaba el contenido de las cuentas anuales para distintas denominaciones de sociedades, y la Séptima Directiva (1983) que legislaba las cuentas anuales consolidadas. Asimismo, y junto a la Octava Directiva (1984), se pudo conformar el marco legal de la profesión de auditoría en la UE. Esta última Directiva es la primera con una labor de armonización de la auditoría en el seno de la UE. Adicionalmente, y con la publicación de la Octava Directiva se habló por primera vez de la independencia como cualidad indispensable del auditor para poder efectuar su trabajo. *“El objetivo principal de estas tres directivas es conseguir que la información suministrada por las empresas europeas sea comparable”* (Beatriz Aláez González, 2015).

Asimismo, en lo que respecta a normas de auditoría y que hablan también de la independencia del auditor, la Unión Europea no ha cesado de elaborar disposiciones

con el principal objetivo de armonizar las diferentes normativas nacionales de cada uno de los países, para establecer una uniformidad en la información financiera, de manera que sea comprable. En cuanto a es normativa, destaca:

- El Libro Verde dónde se desarrollan temas importantes como las funciones del auditor, la posición del auditor, y que desarrolla en números párrafos aspectos sobre la independencia.
- El Reglamento (UE) n °537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público por ser la más actual y la que actualmente se encuentra adaptada en la UE.

b) La regulación en España

En España, el organismo regulador es el ICAC y las corporaciones profesionales que, colaboran con el ICAC y que se corresponden principalmente al ICJE y el Registro General de Auditores (en adelante, el “REGA”). El ICAC es un organismo autónomo, dependiente del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, que dirige su actuación por las leyes y disposiciones generales que le sean de aplicación. No obstante, si es cierto que dada la complejidad de los organismos nacionales a lo largo de Unión Europea (en adelante, “UE”), unido al proceso de armonización imparale, ha dado mayor relevancia a los organismos internacionales.

En base a lo descrito por Villanueva-Villar, existen dos planteamientos generales para establecer las normas de independencia de los auditores al igual que existen dos sistemas contables que generalmente son determinados históricamente como el sistema de influencia anglosajona y que se basa en principio y el segundo sistema contables que es el continental europeo que tiene un marcado carácter normista. Así pues y a través de la UE, vemos que coexisten dos planteamientos generales con una diferencia básica respecto al enfoque:

- Enfoque basado en principios: se corresponde con un enfoque en el que existen un conjunto de principios fundamentales y por otro lado, un sistema de posibles amenazas a dichos principios con los correspondientes mecanismos de salvaguarda recomendados para protegerlos.
- Enfoque basado en reglas: en este enfoque se legisla en base a prohibiciones, mediante un detalle a máximo nivel de las incompatibilidades existente que deben ser aplicadas por el auditor en el día a día de su profesión, con el principal objetivo de evitar actuaciones específicas que pudieran poner en peligro su independencia.

En el enfoque basado en principios, según Villanueva-Villar *“el profesional de la auditoría debe establecer los controles y procedimientos necesarios que le permitan identificar cualquier amenaza significativa que pueda afectar al desarrollo de su práctica profesional y, en la medida de lo posible, planificar las acciones apropiadas para cada tipo de amenaza”*. Sin embargo, el marco normativo que regula la profesión de auditoría en España se corresponde con el segundo enfoque dado que

existen varias normas que proponen listados de prohibiciones e incompatibilidades aplicables tanto a los miembros de la sociedad de auditoría como a sus familiares. No obstante, es importante destacar que la funcionalidad y puesta en marcha de estas normas, ha demostrado que, en algunos casos, es demasiado rígido y estricto, y las sociedades buscan rápidamente las brechas legales para evitar su aplicación.

Así pues, en España existen numerosos textos legales que, en su conjunto, conforman las normas reguladoras de la auditoría y por lo tanto de la independencia. Los principales textos que recogen la legislación y su evolución a lo largo de los años para llegar a la legislación actual son los fundamentalmente la Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante, la “LAC”) y las NTA que posteriormente evolucionaron hacia las NIA-ES.

b.1. La Ley de Auditoría de Cuentas y su evolución

La LAC de 1988 fue la primera en desarrollar e implementar el concepto de independencia del auditor en España y estuvo vigente hasta julio de 2011. No obstante dicha primera LAC tenía ciertas lagunas como podría ser la ausencia del principio de independencia considerando una limitación de actividad puesto que no existía prohibición alguna de que una misma sociedad de auditoría pudieran prestar un mismo cliente tanto servicios de auditoría como de asesoramiento jurídico. Por todo ello y entre otros aspectos, el 31 de octubre de 2011, y mediante la publicación del Real Decreto 1517 /2011 se aprobó el texto refundido de la LAC (en adelante, la “TRLAC”). La TRLAC, y en su debido momento, fue también derogada por la Ley 22/2015 que es considerada la LAC vigente.

Tras esta evolución en la cual las LAC fueron haciéndose más sólidas en materia de independencia se alcanzó la normativa actual hasta llegar, en cuanto a las normas de independencia, a la Ley 22/2015, en vigor actualmente que es el principal marco normativo de referencia en España. La LAC, en su evolución y concretamente la que se encuentra actualmente en vigor, pretende principalmente adaptar la legislación interna española a los cambios incorporados por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo 2016, relativa a la auditoría legal de cuentas anuales.

Así pues la Ley 22/2015 es la transposición en España de lo publicado en el Reglamento (UE) n °537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014 y asimismo, incluye las opciones elegidas por España en relación con el Reglamento europeo de auditoría aprobado junto con la Directiva (Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas, 2015). Con la aprobación de la Ley 22/2015, las sociedades dispusieron de un plazo inferior a un año (hasta junio 2016) para implementar el nuevo marco regulatorio. El objetivo de esta nueva LAC, fue fundamente afianzar de nuevo la confianza de los usuarios en la información económico financiera que es auditada y asimismo reforzar la calidad e independencia de los trabajos de auditoría. Los principales cambios regulatorios que se dieron fueron los siguientes:

- Rotación obligatoria de las firmas de auditoría tras 10 años para Entidades de Interés Público (en adelante, “EIP). Asimismo, se introdujo el concepto de

auditoría conjunta o co-auditoría, que permite una prórroga de 4 años en la rotación obligatoria.

- Rotación de los auditores principales (entendido como los socios firmantes) en EIP's cada 5 años, frente a los 7 que estaban en vigor.
- Comisión de auditoría para las Entidades de Interés Público que contribuya a reforzar su protagonismo e independencia. Así pues, mediante la LAC también se establece las funciones de esta comisión, así como quien la debe componer. Asimismo, 52 nace la obligatoriedad de que el auditor emita un informe a la comisión de auditoría dónde se recoja los principales aspectos de su trabajo.
- Servicios distintos a la auditoría quedan restringidos tanto en su tipología como en su importe. El objetivo es reforzar la independencia puesto que la firma de auditoría no estará en condiciones de prestar determinados servicios desde el inicio del periodo auditado. La empresa auditora podrá prestar servicios permitidos hasta un límite del 70% de la media de los honorarios de los tres últimos ejercicios consecutivos por la auditoría legal, y asimismo todos los honorarios deberán ser aprobados por la comisión de auditoría.
- Información contenida por el informe de auditoría que deberá, con el fin de incrementar la transparencia, contar con información adicional y un mayor detalle de las cuentas contables analizadas, como puede ser, por ejemplo, la inclusión de los riesgos identificados. Este aspecto queda desarrollado en mayor detalle en la NIA correspondiente.

Todos estos conceptos que nacen en esta LAC tienen un objetivo principal que es fortalecer el “ser” y el “parecer” independiente del auditor. De hecho, tal y como analiza Iturriaga, C. en 2017, *“el primer término para analizar dentro de las motivaciones para esta nueva LAC es el que une “transparencia”, “calidad” y “confianza””*.

No podríamos terminar este apartado sobre la LAC sin mencionar el Real Decreto 2/2021 de 12 de enero, y en el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015. Este desarrollo reglamentario era muy esperado en la profesión y ha llegado seis años después de la LAC. Este nuevo reglamento ha sido considerado un texto complejo y largo dónde, en líneas muy globales, el ICAC ha modificado los siguientes aspectos:

- Fecha de entrega del informe al cliente: se deberá dejar constancia documental de la misma en los propios papeles de trabajo del auditor.
- Deber de requerimiento y suministro de la información: en determinadas situaciones se deberá dejar constancia documental en los papeles de trabajo del auditor de los requerimientos de información y de la contestación de la sociedad auditadas a dichos requerimientos cuando la información no haya sido obtenida y sea relevante. Un ejemplo pueden ser las situaciones en las que se vaya a incluir una limitación al alcance en el informe de auditoría.

- Auditorías de cuentas anuales consolidadas: el reglamento incluye requerimientos de documentación respecto a la revisión y supervisión del trabajo de los auditores de las entidades que se incluyan en el conjunto consolidable (entidades dependientes y que se integran por integración proporcional) que van más allá de lo indicado en lo descrito en las NIA-ES. El artículo incluye el grado y detalle de la documentación que será necesario incluir en los papeles de trabajo, si bien el mismo vendrá determinado por las características y circunstancias del conjunto consolidable al que afecta. Este apartado es el que ha generado una mayor controversia en el mundo de la auditoría y a priori, es un área en el que los profesionales requerirán una modificación en sus procedimientos de trabajo.
- Organización interna, este bloque ha sufrido un importante cambio para aligerar su contenido previéndose que el mismo sea desarrollado por una Resolución del ICAC adicional posterior. Asimismo, la Disposición Final Tercera prevé que en el plazo de 3 meses desde la entrada en vigor del reglamento se adapte la norma de control de calidad interno de los auditores para dar respuesta a los cambios introducidos por la propia LAC, por lo que previsiblemente en un plazo relativamente corto este apartado es posible que cuente con un desarrollo complementario. No obstante, el reglamento incluye determinados requerimientos con un elevado grado de formalización como son (i) existencia de procedimientos administrativos y contables sólidos y eficaces, (ii) procedimientos de gestión de riesgos que afecten a la actividad y (iii) mecanismos de control sobre los sistemas informáticos de control interno.
- En lo que corresponde a la organización del trabajo quizás el cambio principal que introduce el Reglamento es la obligación de tener un archivo electrónico con la totalidad de los papeles de trabajo, indicándose que la documentación que no se incluya en el archivo electrónico no tendrá validez a efectos de su consideración como evidencia de auditoría.
- Es muy importante destacar, debido a su gran relevancia las modificaciones introducidas en el Reglamento en materia de independencia y por el que se han emitido casi 30 nuevos artículos. Así pues, es quizás el área que mayor volumen de cambios y desarrollo incluye dado aproximadamente el 20% de los artículos del texto legal se refiere a esta área, lo que demuestra el gran interés y necesidad del regulador de ajustar la legislación en materia de independencia. Las modificaciones y desarrollos introducidos afectan a (i) situaciones personales, (ii) situaciones por prestación de servicios no auditoría (NAS), incluyendo la definición de significatividad a los efectos de la evaluación de la posibilidad de su prestación cuando así está contemplado a través de una doble regla de materialidad (la materialidad definida en el trabajo de auditoría y el no superar el 3% del activo total o el 5% de la cifra de negocios) y (iii) las particularidades de las normas de extensión tanto respecto a personas vinculadas al auditor como a las entidades auditadas y sus vinculadas.

En general el Reglamento entró en vigor al día siguiente de su publicación, es decir el 31 de enero de 2021. No obstante, en lo dispuesto en determinados artículos en materia de honorarios será aplicable a nuevos contratos y prorrogas que se firmen a partir de la entrada en vigor. No obstante, todo el contenido referido a Organización

Interna tiene fecha de entrada en vigor el 1 de julio de 2022 y será aplicable a auditorías sobre cuentas anuales de ejercicios que cierren a partir de dicha fecha.

b.2. Desde las Normas Técnicas de Auditoría hasta las NIA-ES

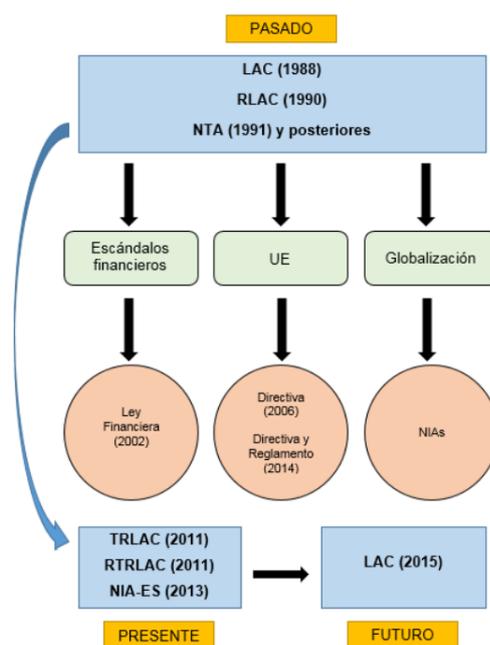
Junto a la LAC, otro de los marcos normativos importantes en España que regulan tanto la auditoría como los aspectos de independencia son las consultas y normas que publica el ICAC de manera recurrente. Este organismo es responsable de acompañar y guiar al auditor en la implementación de la normativa española y por ello, por ejemplo, en las NTA, publicadas en 1991.

En el año 1991 se publicaron las NTA que se convirtieron en el primer marco relevante de referencia para la profesión de auditoría. En estas normas se establecían requisitos y principios que el auditor debía considerar en el desempeño de su trabajo con el objetivo de expresar una opinión técnica responsable. En base a dicha resolución se establecía tres tipos de normas técnicas de auditoría que se recopilaban en (i) las normas técnicas de auditoría generales de aplicación en la integridad de trabajos de auditoría, (ii) las normas de confección de informes y (iii) las normas sobre ejecución del trabajo de auditoría dónde eran detallados todos los procedimientos que debían ser aplicados por los auditores para el desempeño de su función. Así pues, dichas NTA incluían muchos aspectos que iban desde a formación técnica y la capacidad de profesional del auditor, la diligencia profesional, la responsabilidad del auditor, el secreto profesional, los honorarios y por supuesto la independencia, integridad y objetividad. Posteriormente, las NTA bajaban al detalle en relación a la ejecución del trabajo dónde se detallaba tanto el contenido de las cartas de encargo, la planificación a seguir y los programas de auditoría, o el alcance sobre el control interno. Las NTA eran un marco regulatorio muy completo que por primera vez establecía un patrón y marcaba unas directrices claras para los auditores.

No obstante, y ya en el año 2013, siendo considerado como un paso fundamental hacia la convergencia, en España, el ICAC publicó las NIA-ES que fueron a sustituir las NTA. Dicho cambio fue considerado como uno de los cambios normativos más relevantes y fue muy bien aceptado por el espíritu de homogeneizar criterios dentro de la UE. Las NIA-ES fueron la adaptación en un proceso largo y tedioso que se iniciaba en la UE en el año 2006 y mediante una de las primeras Directivas europeas. Dicha adaptación fue gradual dado que durante un periodo determinadas NTA como puede ser la relativa a la Relación entre Auditores, se mantuvieron dado que la propia NIA-ES no lo regulaba.

Para visualizar la actual normativa en cuanto a la profesión de auditoría y por lo tanto materia de independencia presentamos la siguiente figura:

Figura 4 – Evolución de la regulación legal y normativa en la auditoría en España



Fuente: Palazuelos (2015).

3. El valor de la independencia: evolución, escándalos y expectativas

a) La evolución de la auditoría y la independencia a lo largo de los años.

Como la gran parte de los productos y servicios, la auditoría se originó como una necesidad como consecuencia del desarrollo económico de los mercados y de la correspondiente globalización. En este sentido se detectó la necesidad y ante el nacimiento de diversos actores en el mundo económico tal como pueden ser los financiadores o los inversores, de una transparencia sobre la información financiera suministrada por las entidades a los usuarios de su información. En origen, la auditoría se acotaba a la supervisión y vigilancia con el objetivo de evitar fraudes o errores. Es a lo largo de los años y con la evolución económica y la aparición de una vez más nuevos actores como pueden ser las administraciones públicas, o los acreedores, que fue necesario garantizar la información financiera y que fuera hecho por un tercero independiente. Es aquí cuando según Medrano (2010), la auditoría se centró en un objetivo más amplio basado en determinar la fiabilidad de los estados financieros de las entidades, en cuanto a su situación patrimonial y a sus resultados por alguien ajeno a las organizaciones lo que, involuntariamente, ponía de manifiesto, la existencia de independencia.

Es en Reino Unido dónde se localiza el origen de la profesión del auditor como se conoce actualmente, y fue en Gran Bretaña como consecuencia de la revolución industrial y a las quiebras sufridas por pequeños inversores, donde evolucionó la auditoría con el único objetivo de ganarse la confianza de inversores. Dicha confianza, ya en ese momento, quedaba basada en que las revisiones fueran hechas por terceros y en por lo tanto, bajo el fundamento de la independencia.

En paralelo, tanto en el aspecto legislativo como el de investigación y técnico, Estados Unidos ha sido siempre pionero en los aspectos de auditoría e independencia. Esto es debido también en parte al impulso obtenido por la crisis de Wall Street en el año 1929, no obstante, en la UE, el camino fue algo distinto (Medrano, 2010).

En cuanto al concepto de independencia, es en los años 70 cuando surgen las primeras referencias y por lo tanto los primeros debates e inquietudes en torno a su concepto. En este sentido, y por primera vez, la legislación que pone en sus textos materia de independencia es la SAS 1 norteamericana en 1973 (Villacorta, 2005). A partir de ahí fue cuando empezaron a nacer también instituciones que se dedicaron a publicar y regular distinta normativa en materia de independencia tales como el International Federation of Accountants nacido en 1977 o el IESBA nació poco tiempo después.

A nivel nacional, el nacimiento y crecimiento de la auditoría fue más lento y siempre por detrás de las normativas americanas y europeas. La primera legislación en materia de auditoría y con algún mero matiz muy leve de independencia fue la Ley de sociedades anónimas de 1950. Posteriormente y con todo el desarrollo económico español, se fueron desarrollando nuevas leyes, principalmente las LAC que hemos desarrollado anteriormente hasta alcanzar la legislación actual en materia de independencia.

b) Los escándalos y expectativas

A pesar de que la capacidad de la independencia del auditor con la sociedad auditada ha sido siempre valorada como una aptitud fundamental para la ejecución del trabajo de revisión, las normas y medidas que han sido implantada para incrementar y desarrollar la independencia han aumentado con mucha más rapidez y seriedad a partir de escándalos en las que el auditor era puesto en cuestión.

En este sentido, uno de los primeros escándalos y que generó los primeros problemas de confianza en la profesión auditora, fue el caso estadounidense McKesson & Robbins en el año 1937. Después este escándalo tienen lugar relevantes cambios en la normativa sobre el trabajo de los auditores y se propusieron una serie de medidas de reforma que fueron consideradas como un primer intento de regulación sobre independencia del auditor. Dichos cambios se detallan en *“la obligatoriedad por parte de la Securities and Exchange Commission (en adelante, “SEC”) de la creación de comités de auditoría externos responsables de la designación de los auditores y en la obligación de que su nombramiento fuese realizado por los accionistas de las entidades”* (Fernández Rodríguez, 2013). Posteriormente y tras la implementación de numerosos cambios regulatorios, tuvo lugar de nuevo un conocido escándalo, el caso Enron-Andersen en el año 2001 considerado como el mayor escándalo empresarial de la historia. En esta ocasión, los auditores fueron acusados, entre otros, de prestar servicios de auditoría y consultoría sin limitación alguna. *“En este sentido la SEC estadounidense, tras el caso Enron-Andersen, propuso introducir nueve reformas, entre las que se encontraban las siguientes, ligadas al concepto de independencia”* (Villacorta, 2005). *“Todo eso supuso también una gran pérdida de confianza de los usuarios hacia los auditores”* (Benau García and Vico Martínez, 2003).

En este sentido, en España también han tenido lugar diversos escándalos los cuales, entre otros, provocaron la publicación de la Ley 22/2015. Así pues, también se dieron diversos casos puntuales que han tenido lugar relativamente hace pocos años, y como pueden ser los de Bankia, Gowex, Abengoa y Pescanova. Así pues, destacamos aquí la mención de José Luis Feito, presidente de la comisión de auditoría de Red Eléctrica: “Las leyes que se hacen cuando surge un escándalo solo ganan las guerras del ayer. La próxima crisis vendrá por otro sitio que nadie prevé.” (El País, 2015 en Iturriaga, 2017).

En este sentido, sí que hay numerosa bibliografía que detectan que, *“ante un escándalo, hay una modificación de las leyes con el objetivo de aumentar la confianza de la sociedad en la información económico-financiera que se revisa, mediante el incremento de la transparencia de los trabajos de auditoría; la mejora de la calidad de los trabajos realizados; el refuerzo de la independencia de los auditores; y que se produzca una apertura del mercado de esta actividad”* (Iturriaga, 2017).

En este punto, y como reflexión es importante destacar que antes un escándalo se culpa indirectamente a los auditores de las sociedades y, por ende, se procede a regular con el objetivo de dotar al auditor de una mayor independencia. Con esta reflexión, se pone de manifiesto que, para el mercado, la independencia del auditor es sinónimo de confianza y por lo tanto tiene un gran valor. De hecho, una primera reflexión podría ser: ¿cuántos fraudes han evitado las auditorías?

No obstante, se intenta obtener mayor independencia a través de normas que nacen derivadas de escándalos, y que de nuevo hacen que se ponga de nuevo en duda la confianza en el auditor, y es por ello que planteamos si, considerando una evolución constante de la sociedad y por lo tanto de los fraudes, ¿es posible que la auditoría y la independencia del auditor no sea 100% regulable y que nunca llegue a estar totalmente regulada?

Por todo ello, es muy importante la independencia del auditor, pero si consideramos que la misma no es totalmente regulable es posible que una de las piezas fundamentales sea la calidad de los trabajos. Aquí lanzamos una reflexión, ¿un auditor que no es independiente puede hacer una auditoría de calidad? Entendemos que esta pregunta tiene difícil respuesta, sin embargo, evaluamos la bibliografía existente y concretamente en relación a estudios empíricos que analizan si la rotación del auditor (asociado al concepto de que la rotación incrementa la independencia del mismo) influye en la calidad del trabajo de auditoría:

- Bell, en 2015, considera que la duración de los mandatos de auditoría también hace que mejore la calidad de los trabajos.
- Bamber en 2007, considera que la rotación es buena puesto que a lo largo de la vida de un número de mandatos, existe una fuerte identificación entre cliente y auditor que hace que los auditores sucumban a la presión del cliente influyendo en la calidad de la auditoría.

Así pues, en este punto, toma mucha importancia el concepto de honorarios dado que es posible que, a más honorarios, el auditor pueda dedicar más horas a su trabajo y por lo tanto a mejor la calidad, u otra lectura, es que a más honorarios el auditor puede dejar de ser independiente por tener una dependencia mayor a su cliente. Llegado a este punto, pasamos a analizar en el siguiente apartado el concepto de los honorarios.

B. El concepto de los honorarios

Los auditores o las firmas de auditoría pueden percibir honorarios por servicios de distinta naturaleza. El objetivo de este apartado es obtener un entendimiento global de la tipología de los honorarios de los auditores, así como conocer a grandes rasgos en base a que son estimados. En este sentido y tal y como indica la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (en adelante, la “CNMC”), *“una de las principales limitaciones a la independencia de los auditores deriva del hecho de que las sociedades de auditoría, especialmente las que dominan el mercado de gran tamaño (lo que hemos llamado anteriormente las Big4), prestan otros servicios como el asesoramiento legal y la consultoría que suponen una proporción elevada de los ingresos de estas firmas. Las compañías auditadas seleccionan y pagan a sus propios auditores, lo que abre la puerta a potenciales conflictos de interés entre ambos negocios”* (CNMC, 2019). No obstante, para evitar esos conflictos se han publicado importantes leyes que establecen normas con el objetivo de dificultar la ausencia de independencia y adicionalmente hay números artículos con análisis empíricos con visiones muy interesantes de la relación honorarios e independencia.

1. ¿Qué son los honorarios del auditor?

Los auditores, así como las firmas de auditoría que también desarrollan otros servicios pueden prestar honorarios de diversa naturaleza. Estos honorarios se engloban y son desglosados en CCAAAA en base a los siguientes bloques:

- Honorarios por servicios de auditoría: estos se corresponden con los honorarios percibidos por los servicios de auditoría a las sociedades.
- Honorarios por otros servicios de verificación: en este epígrafe se engloban los servicios prestados por la firma de auditoría y por el propio auditor para la validación de determinados informes como puede ser el informe de procedimientos acordados sobre la declaración de envase o un informe de certificación de cumplimiento de covenants.
- Honorarios por otros servicios: en este epígrafe se incluyen aquellos honorarios prestados por sociedades vinculadas al auditor y que no se corresponden a servicios de auditoría. Esto es lo que consideramos como los NAS.

Así pues, la propia Ley 22/2015 es la responsable del establecimiento de determinados criterios para el establecimiento de los honorarios tal como se indica en los arts. 24, 25 y 41, tanto para las auditoría de carácter general como para las EIP's. De su entendimiento se considera que los honorarios deben ser establecidos

libremente por las partes involucradas, no obstante, existiendo determinadas limitaciones que se desprenden de los mismos en cuanto a:

- exigencias temporales: es necesario que con anterioridad a la prestación de la auditoría se pacten las fechas de realización del trabajo que pueden tener influencia en la determinación del coste de la auditoría.
- exigencias de configuración: los honorarios no pueden tener naturaleza de contingentes, ni estar influenciados o establecidos vinculados al suministro de otros servicios adicionales.
- exigencias de comunicación: los honorarios serán calculados en base a las horas de dedicación que en todos los casos serán comunicadas al ICAC.
- exigencia de abstención: no se establecerán los honorarios en función del potencial umbral considerando que los mismos puedan superar a los honorarios devengados unos porcentajes de los ingresos totales de la auditora.

Asimismo, tal y como indica la CNMC en su análisis, *“el ICAC basándose (i) en la consideración de la función de interés público que caracteriza a la actividad de auditoría y la necesidad de afianzar la calidad de ésta, y (ii) teniendo en mente determinadas prescripciones legales, concluye que los honorarios deben determinarse a partir del denominado “esfuerzo de auditoría” que sea requerido en cada trabajo y dependiente de diversas circunstancias (tamaño, complejidad técnica, ámbito sectorial, objeto social o actividad...), lo que debería medirse esencialmente en función del número de horas estimadas para la realización de cada trabajo, así como del coste de los recursos empleados considerando que los mismos deben tener la competencia y capacidad necesaria y suficiente para desempeñar sus funciones”* Todo esto son considerados por la CNMV como previsiones establecidas al auditor para que desarrolle adecuadamente su actividad no obstante las normas vigentes no lo vinculan en ningún caso al modo de establecer los honorarios. (CNMC, 2019).

Asimismo, y en un contexto en el que en algunos mercados se ha hablado como posibilidad el establecimiento de precios fijos para los auditores es importante destacar que *“dentro del marco legal, que prevé determinados límites a la actividad de auditoría por su indudable trascendencia sobre terceros, los honorarios deben ser libremente determinados entre el auditor y el receptor de los trabajos. En esta determinación, además del número de horas trabajadas, influyen otros factores como la productividad, las posibles innovaciones, la calidad del trabajo y el valor añadido del auditor o la simple libre política comercial de éste dentro del marco legal. De lo contrario, puede implicar un riesgo de uniformidad en los precios e introduce una resistencia al alza o a la baja, impidiendo estrategias y modelos de negocio diferenciados y mejoras de proceso en la labor de auditoría”* (CMNC, 2019).

Al igual que en otros sectores, es importante destacar que, en la auditoría, la venta por debajo de coste tampoco está permitida.

A la hora de entender el establecimiento de los honorarios, es importante saber que inicialmente y en un primer mandato, los honorarios se establecen para ese mismo periodo que es como mínimo 3 años y máximo 9 años. Posteriormente dichos mandatos y en consecuencia, los honorarios son negociados o renovados anualmente. No obstante, el ICAC indica que *“únicamente podrán actualizarse o adaptarse los honorarios cuando se alteran significativamente las bases y factores que sirvieron de base para la estimación de los honorarios inicialmente fijados, teniendo en cuenta el esfuerzo de auditoría requerido.”*

Adicionalmente y en el ámbito internacional la NIA-ES 210 que rige los acuerdos de los términos del encargo de auditoría, también hace mención del establecimiento de honorarios. La misma trata el aspecto de los trabajos de auditoría recurrentes a lo largo de varios años, permitiendo cierta libertad al auditor para la revisión de los términos del acuerdo y aconsejando establecer la revisión en determinados supuestos.

Finalmente, el ICJE también se pronuncia indirectamente en cuanto a los honorarios de los auditores a través de la Guía de Actuación 34 que sirve como Guía Orientativa sobre la dedicación horaria mínima en trabajos de auditoría de cuentas. En ella fundamentalmente lo que se describe es *“un cuadro con una orientación de las horas mínimas de dedicación en la realización de trabajos de auditoría de cuentas anuales individuales, excluidas las de entidades de interés público (EIP), en una clasificación por tramos de Importe Neto de la Cifra de Negocios”* (en adelante, “INCN”). Dicha guía por ejemplo establece que en sociedades cuyo INCN se encuentre entre 15 y 45 millones de euros, las horas de dedicación mínimas orientativas debería ser de 200 horas. Así pues, si hacemos un ejercicio de trasladar las horas a honorarios, considerando un coste medio por ejemplo de 70 euros, llegaríamos a unos honorarios mínimos de 14.000 euros. No obstante, tal y como veremos en siguiente apartado conocer el coste/hora medio de la profesión en España no ha resultado accesible.

2. Evolución histórica y geográfica

A nivel mundial, es difícil obtener referencias de la evolución de los honorarios de los auditores, sin embargo, a través de la literatura obtenida sí que se observó un crecimiento muy elevado de los NAS durante la década de los 90. En consecuencia, a dicha evidencia de la SEC y junto al caso Enron, se procedió a la regulación y control de los mismos (Levitt, 2000). Posteriormente y como consecuencia de los cambios normativos que tuvieron lugar, se sabe también que, como consecuencia del incremento de la carga de trabajo y responsabilidades del auditor, las grandes firmas, elevaron significativamente los honorarios establecidos a sus clientes como consecuencia de los procedimientos adicionales que podía suponer el mismo y un ejemplo sería cuando se implantó la Ley Sarbanes-Oxley en Estado Unidos dónde PWC experimentó un incremento del 134% de sus honorarios a lo largo del ejercicio 2004 en sus honorarios de auditoría como consecuencia al trabajo adicional puesto por la nueva normativa, lo que necesariamente implicó un aumento de sus ganancias (Parker, 2005 en Monterrey, 2007).

En este sentido, y desde hace unos años, los requerimientos y el marco normativa para el desarrollo de una auditoría ha ido incrementándose y en consecuencia se ha

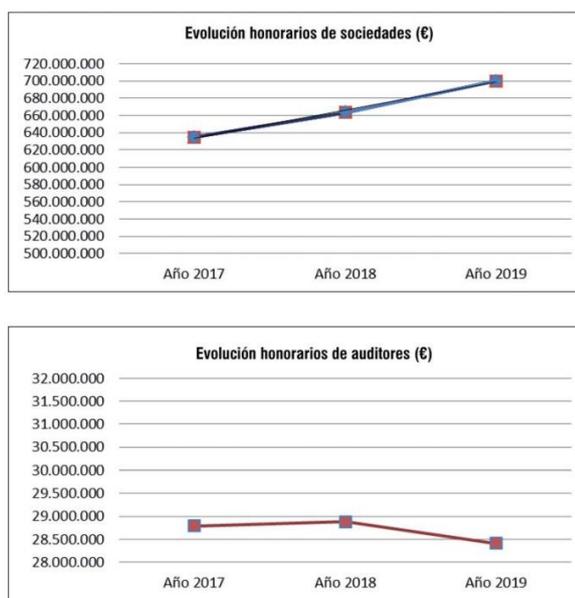
ido incrementando tanto las horas de dedicación para poder producir un informe de auditoría, así como el coste/hora de los profesionales dedicados a esta profesión dado que su capacidad técnica se ha visto incrementada con lo que conlleva su coste de formación. Muchas veces ese coste no es aceptado por el mercado y concretamente por las sociedades auditadas que consideran el coste de la auditoría *“como un coste del sistema contable que quieren minimizar”* (Simunic, 1980). Es por ello también que en durante estos años estamos observando una revolución en el mundo de la auditoría mediante el uso de herramientas informáticas tales como el Data Analytics o el uso del BigData con el único objetivo de obtener la misma o más seguridad de auditoría con menos horas de dedicación y en consecuencia obteniendo una mejor rentabilidad en los trabajos de auditoría.

Asimismo, como consecuencia de los cambios normativos que han tenido lugar, encontramos un artículo, basado en encuestas a auditores en enero de 2017 que concluye que en opinión de los auditores y de forma mayoritaria, la independencia se ha ido tratando de un modo cada vez más restrictivo, produciendo una mayor concentración del mercado. Como segunda conclusión consideran que se ha producido un endurecimiento del régimen sancionador, así como un incremento de la responsabilidad del auditor. Respecto a los costes asociados a la formación y los controles de calidad, opinan que no han sido absorbidos en los honorarios, y como consecuencia, se ha visto reducida la rentabilidad y la viabilidad económica del servicio, en especial para los auditores a título individual y las pequeñas sociedades de auditoría (García Hernández, 2017).

Considerando este contexto, y ya centrados a nivel nacional, consideramos relevante poder hacer una breve introducción al mercado español de auditoría con datos del ejercicio 2019 publicado por el ICAC en su página web:

- El mercado está compuesto por cerca de 21.000 auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (en adelante, “ROAC”) de los cuales algo más de las tres cuartas partes son auditores no ejercientes.
- La facturación anual es de alrededor de 728 millones de euros anuales. Una parte muy elevada de la facturación (96%) así como de las horas incurridas tiene lugar por parte de las sociedades de auditoría, y tan solo un 4% a auditores individuales. Asimismo, es importante destacar que el mercado de auditoría creció de manera relevante para las firmas de auditoría entre los años 2000 y 2008, previo a la crisis y en el que pasaron a multiplicar su volumen de actividad.
- Tras la crisis del 2008 el mercado de auditoría pasó a estabilizarse a partir del ejercicio 2013. Desde ese año, se ha venido observando cierta contención en el volumen de negocio así como una decrecimiento en los honorarios percibidos por los auditores individuales. No obstante, las sociedades auditoras de las principales empresas cotizadas en el IBEX 35 han tenido un comportamiento más lineal. Sin embargo, la concentración de las Big4 es superior al 90% lo que supone que España es el segundo país europeo con una mayor concentración.

Figura 5 – Evolución honorarios sociedades de auditoría y auditores individuales

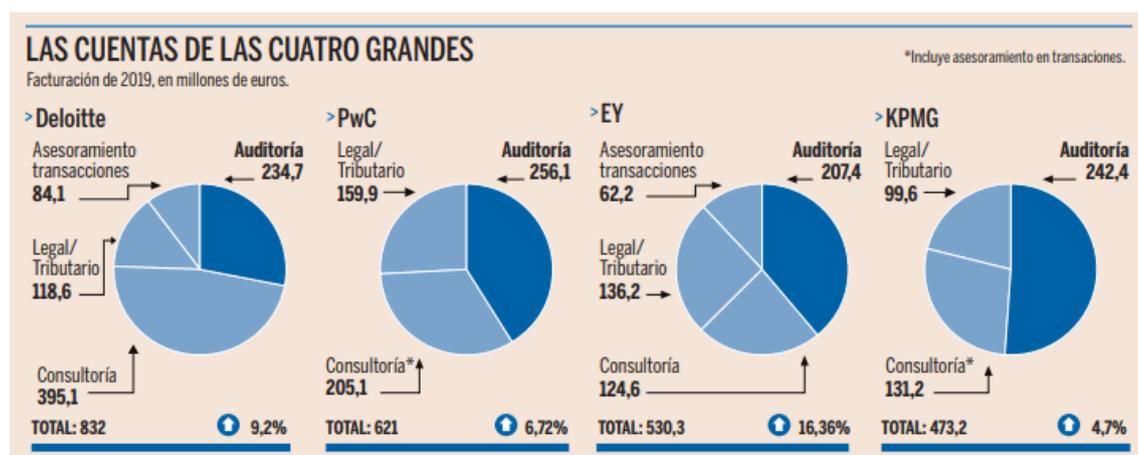
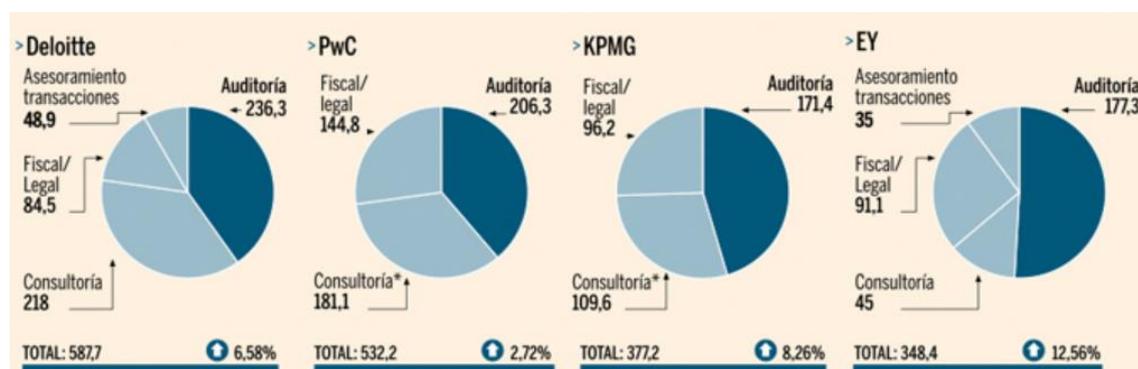


Fuente: Situación de la auditoría en España, ICAC 2019.

Mediante este breve análisis de los números de auditoría en España, se pone de manifiesto que el mercado de auditoría en España está controlado en primer lugar por las sociedades de auditoría de mayor tamaño (también llamadas Big4) como por los auditores individuales que operan de manera independiente. A través de estos resultados “se evidencia en el momento actual una clara concentración del mercado de auditoría en España, con una situación de oligopolio marcado por el poder de las Big4” (García Benau et al., 1998 en Palazuelos, 2015). Esta composición del mercado ha sido debatida en estos últimos años, “como consecuencia de los importantes riesgos sistemáticos que se originan ante el posible supuesto de que una de estas cuatro grandes firmas pudiera quebrar” (El País 2013 en Palazuelos, 2015), debate que se intensificó durante el proceso de reforma que tuvo lugar para la aprobación de la Ley 22/2015 (Expansión, 2015 en Palazuelos, 2015).

Esta situación de concentración entre las Big4 de un número importante de la facturación por auditoría ha generado un comportamiento entre el año 2016 y el 2021, a analizar y como consecuencia de la publicación de la Ley 22/2015 por la que se establecía la rotación obligatoria en sociedades EIPs. Así pues, y mediante las publicaciones de las correspondientes noticias en la prensa (Expansión) a nivel nacional, obtenemos la siguiente figura.

Figura 6 – Facturación de las Big4 2015 y 2019.



Fuente: Expansión, 6 de abril del 2016 - Expansión, 22 de mayo de 2020.

Para poder interpretar dichos gráficos y en consecuencia la tendencia, es importante saber que Deloitte, en el ejercicio 2015 era auditor de una gran parte de las sociedades cotizadas en el IBEX 35 y que a su vez mayores honorarios por auditoría aportaba a dicha firma. Mediante la obligación instaurada en la Ley 22/2015, en la que por rotación obligaba a un cambio de auditores en la gran parte de las sociedades del IBEX35 se dio un gran movimiento en el mercado por el que una parte importante de las sociedades procedieron al cambio del auditor y en consecuencia Deloitte vio como grandes e históricos clientes como podría ser Santander con una facturación por auditoría de más de 118 millones de euros pasaba a ser auditado por PwC (El economista, 2015).

No obstante, en el ejercicio 2020, comprobamos que las firmas Big4, sin tener en cuenta Deloitte, han absorbido ese incremento de honorarios, incrementando de manera significativa su cuota de servicios por auditoría financiera: PwC ha pasado de facturar de 206 a 256 millones de euros de honorarios en auditoría, KPMG de 171 a 207 millones de euros e EY de 177 a 242 millones de euros. No obstante, Deloitte, ha mantenido su nivel de facturación en auditoría, pero, sin embargo vemos que su posicionamiento como primera firma de servicios profesionales, considerando todas las líneas, se ha mantenido e incluso se ha visto fortalecido alcanzando los 832 millones de euros de facturación lo que supone incrementar el diferencial con sus

segundo competidor que es PWC. Para poder dar lectura a esta tendencia podríamos interpretar que:

- La firma Deloitte ha aprovechado su cese como auditor en grandes sociedades españolas para pasar a ser sus asesores de referencia en otros servicios distintos de auditoría que le han proporcionado una mayor facturación.
- La auditoría y la relación mantenida con dichas grandes empresas por Deloitte a lo largo de los años, le ha permitido conocer las necesidades de las mismas con el objetivo de poder ofrecerles un portfolio de servicios que anteriormente no podía prestar por incompatibilidad con la auditoría.
- En su etapa de auditor, la firma Deloitte pudo dejar de prestar servicio NAS por incompatibilidad.
- Las grandes firmas se reparten los grandes clientes y a su vez lo más rentables de manera que concentran de manera irremediable una gran parte del mercado.

En cuanto al coste/hora, hasta hace unos años el ICAC publicaba en su página web dichos datos sobre los que, en su día, se hicieron algunos análisis interesantes. Hoy desconocemos el coste/hora medio actual de la profesión, no obstante Adela Vila, directora del departamento Internacional del ICJE en el año 2015 publica un artículo titulado “Los honorarios de auditoría, motivo de preocupación para los profesionales” en la que detalla información de gran valor. En dicho artículo, entre otros, se pone de manifiesto que según la revista *Journal of Accountancy*, en base a una encuesta realizada entre ejecutivos financieros de empresas, se indicaba que “*los honorarios por hora medios de 249 dólares para empresas cotizadas, 179 dólares para empresas privadas y 149 dólares para entidades sin ánimo de lucro en Estados Unidos durante 2013*”. Adicionalmente, Adela escribió que, “*sin traducir estas cifras a la moneda europea, ya se aprecia una diferencia más que notable con los 67 euros que, como media, tal y como indica el ICAC, se facturaba la hora de auditoría en España para el mismo año. Estas diferencias no sólo se observan con EEUU, también en el seno de la UE y globalmente.*” Con ello, afirma que “*en España los honorarios de auditoría son de los más bajos de la Unión Europea, aunque no sólo en España sea éste un tema de profunda preocupación entre los profesionales*” (Vila, 2015).

3. Regulación sobre honorarios

Durante los últimos años, ha tenido lugar una actualización de la normativa de la UE y que ha ido dirigida fundamentalmente a sortear conflictos de interés e incrementar la independencia de los auditores. Tal y como indica el CNMV, “*Algunas de las plasmaciones regulatorias más distintivas para estos fines son el listado de servicios distintos de auditoría que prohíbe que preste el auditor; la limitación de la proporción de la facturación correspondiente a servicios de auditoría y otros servicios, para mitigar los conflictos de interés; las medidas para limitar una dependencia financiera excesiva de un solo cliente; las garantías en la selección*

independiente del auditor con el proceso específico de contratación y selección de auditor (denominado incluso “licitación”); la fijación de una duración máxima de la relación contractual entre el cliente y la auditora y la obligatoriedad de rotación externa (cambiar de auditor) al agotarse ese plazo; o la ampliación de las funciones de los comités de auditoría en la selección y garantía de la independencia de los auditores” (CNMC, 2019).

Asimismo, y en el punto a) de este apartado hemos podido ver que tanto el ICAC, como las NIA-ES como la propia Ley 22/2015, contienen materia de regulación en materia de honorarios significativa y que permite a grandes rasgos estimar los honorarios del auditor. Sin embargo, adicionalmente, y en el marco de la UE, es importante destacar que el Libro Verde (2010), incluye la opinión de diferentes colectivos relacionados con la auditoría, con el objetivo de fortalecer la calidad de independencia de los auditores y su relación con los honorarios.

En este sentido, en El Libro Verde, entre otras preguntas, se cuestionó la existencia de un conflicto por el hecho de que el auditor fuera nombrado y remunerado por la entidad auditada y si estaba justificado el nombramiento por un tercero en determinados casos. De forma generalizada, la mayoría de los encuestados concluyeron que, a través de los códigos de ética y los comités de auditoría, existían suficientes garantías para hacer frente al potencial riesgo que pudiera influir en la independencia del auditor. Asimismo, una parte importante de los encuestados rechazó la designación de un auditor por terceros salvo en casos excepcionales (Libro Verde, 2010). Finalmente, otra de las preguntas fue sobre la cuestión de si habría que regular el nivel máximo de honorarios de un auditor percibidos por un único cliente. A esta pregunta, los encuestados apoyaron el establecimiento de un límite a los honorarios percibidos de un cliente como porcentaje del total de los honorarios y la mejora de la transparencia (Libro Verde, 2010). Cuatro años después, es importante destacar que estos límites han sido introducidos mediante la aplicación de la Directiva Europea en la Ley 22/2015.

Así pues y en materia de honorarios, los principales aspectos introducidos fueron los siguientes:

- La empresa auditora podrá prestar servicios permitidos hasta un límite del 70% de la media de los honorarios de los tres últimos ejercicios consecutivos por la auditoría legal, y asimismo todos los honorarios deberán ser aprobados por la comisión de auditoría.
- Obligación de desglose en las CCAAAA de los honorarios facturados tanto por el auditor como por las sociedades vinculadas al auditor.
- Finalmente, el auditor debe ser capaz de evidenciar la ausencia de dependencia financiera con su cliente auditado. En este sentido, se observa que puede darse dependencia financiera cuando los honorarios totales percibidos de un cliente de auditoría y de sus sociedades vinculadas representen un porcentaje razonablemente elevado con respecto al total de los ingresos anuales durante el periodo de cinco años. Esta prohibición se extiende a la red de auditoría.

4. Bibliografía sobre honorarios

En el presente apartado queremos repasar alguna literatura sobre la relación de honorarios e independencia. En este sentido, la primera literatura localizada sobre los honorarios de los auditores remota a 1980 por Simunic que trata de establecer de una manera muy teórica el precio de las auditorías y considera que el coste de las auditorías es un coste del sistema contable para las sociedades auditadas. Asimismo, hay numerosa literatura que versa sobre la determinación de los honorarios de auditoría.

Un ejemplo de ello es el análisis que describe Monterrey en 2007, en relación a lo expuesto por Firth y que establece que algunos autores encuentran una vinculación significativa en base a un modelo estadístico entre la dimensión de la empresa y otras variables representativas como pueden ser la complejidad de la auditoría como la percepción de los riesgos existentes en el trabajo de auditoría. No obstante, otros autores como detalla también Monterrey en 2007 en relación a lo expuesto por Bell et al. (2001) o Seetharaman et al. (2002) describen que tanto en Estados Unidos como en sociedades de Reino Unido, los honorarios están altamente vinculados con factores de riesgo observados por el auditor por lo que las sociedades con un riesgo elevado percibido por el auditor (ya sea por litigios, por riesgos financieros o similares) registran honorarios de auditoría más elevados lo que quedaría justificado por la necesidad de incurrir en un número mayor de horas de involucración por parte de los miembros del equipo de auditoría. Esta última visión contrastaría por ejemplo con la Guía de Actuación 34 del ICJE que establece un mínimo de horas a incurrir en base a INCN sin considerar los riesgos existentes en una sociedad. En base a esta exposición, nos permitimos plantear una nueva pregunta, ¿la auditoría de una sociedad que no tiene INCN pero que sin embargo tiene riesgos muy elevados como consecuencia de litigios en un proceso de cese de actividad podría ejecutarse con un número mínimo de horas y asegurando una buena calidad? A dicha pregunta, y sin profundizar en mayor detalle, todo parece indicar que pueden ser requeridas un número de horas elevado con lo cual tendría sentido que los honorarios fuera más elevados de lo habitual en este tipo de sociedades.

Por otro lado, también hemos encontrado numerosa literatura y estudios empíricos que hablan de la vinculación entre los NAS con los honorarios de auditoría corriente. En este sentido, hay autores que concluyen que, si el auditor percibe honorarios por NAS siendo los mismos permitidos en base a la legislación vigente con la auditoría, es altamente probable que los mismos sea un conducto para suministrar servicios con mayor margen tales como los de consultoría con objetivo de rentabilizar los honorarios de auditoría (Ruddock, 2006; Ferguson, 2014). En este sentido hay autores que confirman que los NAS se proponen y negocian en paralelo a los honorarios de auditoría estando en consecuencia ligados. Para esta afirmación Monterrey en 2007 utiliza lo analizado por Simunic en 1984 que observa que las sociedades que formalizan NAS con su auditor tienen honorarios por más elevados que aquellas que no lo contratan lo que refuerza la existencia de información entrelazada y en consecuencia economías de escala.

Así pues, y en base a la bibliografía revisada no encontramos posiciones claras que ratifiquen que los NAS puedan tener una vinculación con los honorarios de auditoría o incluso con la independencia del auditor.

III. ANÁLISIS PRÁCTICO

A. Evaluación de la información y enfoque

En este apartado nuestro objetivo es, en base a lo analizada hasta este momento, enfoque un análisis práctico con el objetivo de poder extraer información cuantitativa y cualitativamente relevante que nos permita concluir sobre la correlación de los honorarios con alguna de las variables existentes. Así pues, en primer lugar, evaluaremos la información obtenida de manera a poder centrarnos en las variables más relevantes y asimismo, aplicaremos dicho análisis a una población homogénea.

1. Evaluación de la información

a) Variables correlacionadas

A lo largo de la literatura y bibliografía que hemos encontrado y que hemos desarrollado en el apartado I del presente trabajo, detectamos que los autores y legisladores asocian o correlacionan los honorarios de auditoría a determinadas variables. A continuación, recopilamos y detallamos las más significativas con el objetivo de poder plantear nuestro análisis práctico.

En este sentido, consideramos que existen tres variables con las que legisladores y autores pueden vincular los honorarios:

- **INCN:** en este caso, y como hemos podido ver, es el propio ICJE que establece en su Guía de Actuación sobre la dedicación horaria mínima en trabajos de auditoría, un cuadro en el que establece una dedicación mínima en función del INCN. Así pues, y mediante la aplicación de un coste/hora, podríamos decir que el ICJE vincula los honorarios al INCN considerándolo como un indicador representativo.
- **Riesgos del negocio:** determinados autores consideran que los honorarios se establecen en función de los riesgos que se pueden asociar a las sociedades, ya sea riesgos financieros, de litigios o similares.
- **NAS:** determinados autores encuentran una vinculación entre los NAS y los honorarios de la auditoría determinando con los mismos están interrelacionados y que incluso los mismos pueden llegar a pactarse en un mismo momento.

Así pues, hemos detectado tres variables que en función de los estudios y legisladores podrían estar vinculadas con los honorarios de los auditores, no obstante para poder continuar con nuestro análisis práctico es importante que dichas variables sean cuantificables y al mismo que sean accesibles desde el punto de vista de obtención de la información y por lo tanto, que se traten de variables públicas. Teniendo en cuenta este punto, buscamos indicadores cuantitativos en la información pública de

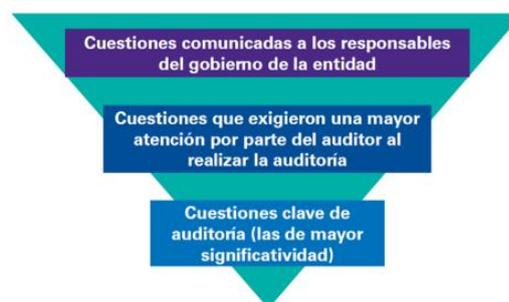
las sociedades que fundamentalmente se corresponde con las CCAAAA que tienen la obligación de depositar en los correspondientes registros mercantiles. Por todo ello consideramos que los indicadores que podrían ser susceptibles de análisis son los siguientes:

- INCN: en este caso, tomaremos el INCN de un ejercicio dado que este dato es totalmente cuantitativo y al mismo tiempo es público dado que forma parte de las cuentas de pérdidas y ganancias que forman parte de los estados financieros de las sociedades al cierre de sus ejercicios.
- Riesgos del negocio: quizás sea en este caso donde más dificultades podamos encontrar dado que los riesgos del negocio no es un dato cuantitativo y tampoco es un dato explícito. No obstante, y desde el ejercicio 2017, los informes de auditoría a nivel nacional deben incluir lo que es llamado Cuestiones Clave de Auditoría (en adelante, “CCA”) o Aspectos Más Relevantes de la Auditoría (en adelante, “AMRAS”). La NIA-ES 701 es la que a nivel nacional desarrolla los CCA’s y los AMRA’s y promoviendo que:

“El propósito de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros con el fin de facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.”

Tras haber introducido los conceptos descritos anteriormente, se puede determinar que las razones fundamentales de la inclusión de las CCA’s en los informes son (i) incrementar la transparencia y (ii) más información para los usuarios. Así pues, Según la NIA-ES 701, las CCA son “aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad”. Para visualizar el proceso de identificación de las CCA, empleamos la siguiente figura:

Figura 7 – Proceso de identificación de las CCAA.



Fuente: KPMG (2016, p.9).

En base a este proceso y como indica la NIA-ES 701 existen una serie de aspectos que pueden permitir la identificación de las CCA, y esos mismos son desde las “*cuestiones complejas que han supuesto una interacción exhaustiva, o asuntos que han supuesto la aplicación de juicios difíciles y complejos por parte del auditor o la gravedad de cualquier deficiencia de control relacionada con la cuestión*”. Una parte importante de esos aspectos se identifican con las cuestiones a considerar por el auditor en la fase de planificación de la auditoría cuando el auditor debe determinar el nivel de riesgos, clasificándolos entre significativo, alto y bajo. Mediante esta definición, llegamos a la conclusión de que una CCA estará siempre relacionada con un riesgo significativo de auditoría.

Con estas consideraciones y volviendo a nuestra variable de riesgo, tiene sentido asociar como riesgos de negocio a las CCA que son incluidos por el auditor en su informe de auditoría. Así pues, lo que estaríamos correlacionando es que a mayor número de CCA o AMRA’s, tendría sentido que los honorarios fuesen mayores dado que el trabajo requiere un mayor número de horas como consecuencia de la complejidad de la misma. Con esto, conseguimos traducir la variable de riesgo a un número cuantificable: el número de CCA en el informe de auditoría siendo esta una información pública dado que el informe se debe depositar en el registro mercantil correspondiente junto con las CCAAAA.

Asimismo, en este punto, también puede ser un indicador el hecho de que un informe incluya una salvedad o una incertidumbre por continuidad de operaciones, considerando que el análisis de la salvedad o de la continuidad de las operaciones puede conllevar un mayor número de hora y en consecuencia más honorarios.

- NAS: en el caso de esta variable, y al hablar de honorarios distintos a los de auditoría, se trata de una variable cuantitativa y adicionalmente, se trata de un dato que las sociedades deben desglosar en sus CCAAAA depositadas en el correspondiente registro mercantil y por lo tanto siendo información pública.

Tras este análisis tenemos detectados 3 variables que podrían estar correlacionadas con los honorarios y todas ellas son variables que se pueden medir al ser cuantitativas y al mismo tiempo son información pública. Con esto, consideramos que analizando esta información sobre una población podríamos obtener resultados que se correlacionarán y que nos permitieran concluir sobre la vinculación de los honorarios.

b) Población analizada

En cuanto a la población analizada, buscamos una población homogénea. No obstante, dado que las conclusiones extraídas de la gran parte de estudios que hemos podido obtener, se centra en entidades cotizadas que por su naturaleza son de gran tamaño y conforman un entorno particular, consideramos razonable hacer en esta ocasión un análisis sobre sociedades que no son EIP’s.

Dado que para obtener la información de las 3 variables que buscamos tenemos que obtener las CCAAAA de los registros mercantiles, con lo que conlleva coste

económico y de tiempo elevado pues que en este proceso hay un paso manual que es la detección de las CCA, consideramos centrarnos en una geografía específica para poder así detener una muestra representativa. Así pues y a efectos de este trabajo, elegimos las Comunidad Valenciana (en adelante, “CV”).

Asimismo, seleccionar para este informe la totalidad de las sociedades de la CV no resultaría viable con lo cual, introducimos un nuevo factor ligado a la necesidad de que las sociedades tengan un informe de auditoría para poder cubrir el análisis de nuestra segunda variable que es la localización de las CCA en los informes de auditoría. Así pues, y considerando que los umbrales marcados por la LAC para la obligación de auditoría se establecen en cumplir durante dos años consecutivos, a fecha de cierre, dos de los tres límites siguientes:

Figura 8 – Límites para cumplimiento de auditoría.



Fuente: elaboración propia en base a la Ley 22/2015, artículo 263.

Dado que dichos umbrales tienen que cumplirse dos de ellos durante dos años consecutivos, no nos resulta viable realizar dicha consulta, considerando que, asimismo, obtendríamos un número muy elevado de sociedades teniendo las limitaciones de coste económico y coste, tomamos como umbral aquellas sociedades cuyo INCN, durante dos años consecutivos, sea superior a 50 millones de euros. Destacar que, incluyendo que el INCN sea superior a 50 millones de euros durante dos años consecutivos, estamos excluyendo aquellas sociedades que, por ingresos no recurrentes, obtengan un INCN elevado y en consecuencia homogeneizando la muestra. Así pues, y para esta población, obtenemos un total de 458 sociedades.

Dado el gran número de sociedades obtenidas, realizamos una selección de las sociedades con el objetivo de reducir la muestra, pero manteniendo la representatividad de la misma. Para poder corroborar que la muestra en cuestión es representativa, mostramos lo siguiente figura en la que se comprueba en relación al INCN y al número de empleados, la composición de la población frente a la composición de nuestra muestra.

Figura 9 – Resultados de la población frente a la muestra en el atributo de INCN y número de empleados

INCN		
Intervalos (M€)	Población	Muestra resultante
50 > X > 100	57%	59%
100 > X > 150	28%	29%
200 > X > 500	14%	11%
> 500	1%	1%
TOTAL	100%	100%

Número de empleados		
Intervalos	Población	Muestra resultante
0 > X > 10	15%	13%
10 > X > 30	7%	3%
30 > X > 50	4%	5%
50 > X > 100	12%	14%
100 > X > 500	46%	47%
500 > X > 1.000	12%	14%
> 1.000	4%	4%
TOTAL	100%	100%

Fuente: Elaboración propia desde resultados obtenidos de la búsqueda en Orbi.

Asimismo, los datos medios de la muestra empleada son los que se detallan en la siguiente figura.

Figura 10 – Datos medios de la muestra seleccionada

INCN	113.971 miles de euros
Resultado del ejercicio	5.731 miles de euros
Activo	95.914 miles de euros
Nº Medio de empleados	323 empleados
Total honorarios auditores	2.804 miles de euros
Coste medio auditoria	27.225 euros

Fuente: Elaboración propia desde resultados obtenidos de la búsqueda en Orbi.

Así pues, conseguimos una muestra de 105 sociedades, cuyas características comunes son que no son EIP's, a su vez, no son cifras consolidadas, y finalmente que durante dos años consecutivos hayan presentado ingresos superiores a los 50.000 miles de euros.

2. Metodología y fuentes empleadas

En cuanto a la metodología y fuentes empleadas para este análisis práctico, establecemos los siguientes pasos.

a) Paso 1: Establecimiento de los criterios y búsqueda de la muestra

Una vez racionalizados y establecidos los criterios de la búsqueda, lanzamos una consulta en la base de datos del Sistema de Análisis de Balances Ibéricos (en adelante, "Sabi"), con los siguientes campos.

Figura 11 – Pantalla con los criterios de la búsqueda realizada

Nombre del producto	Sabi
Actualización:	258
Versión software	108.00
Actualización datos	23/02/2021 (nº 2582)
Usuario	DTSABI03
Export date	26/02/2021
Cut off date	31/03

1. Región/País: Comunidad Valenciana
2. Importe neto Cifra de Ventas (mil EUR): Últ. año disponible, min=50.000
3. Años con cuentas disponibles: 2020, 2019, 2018, 2017
4. Estados España: Activa

Fuente: Elaboración propia desde resultados obtenidos de la búsqueda en Orbi.

Sabi es una base de datos que contiene información financiera histórica de sociedades españolas. En fusión de la consulta que lances te extrae la información solicitada y con los campos que requieras.

Tras la búsqueda realizada obtenemos un fichero en formato Excel dónde procedemos al tratamiento de los datos mediante filtros con el único objetivo de obtener las sociedades resultantes con dos años de INCN superior a 50 millones de euros. Una vez tratado, lanzamos un muestro con el objetivo de obtener una muestra representativa.

b) Paso 2: Obtención de las CCAAAA de la muestra

Sobre la muestra obtenida y para las 105 sociedades, buscamos obtener sus CCAAAA de los registros mercantiles a través de la página web Informa.

Figura 12 – Pantalla de la página web de Informa



Fuente: Elaboración propia

Una vez obtenidas la totalidad de la CCAAAA procedemos a la lectura de estas y registrando en el correspondiente documento la información más relevante de las mismas para nuestro trabajo que fundamentalmente es el INCN, el número de CCA en su informe de auditoría y si el mismo contiene salvedades, y finalmente los honorarios de auditoría y aquellos por NAS.

c) Paso 3: Explotación de los datos

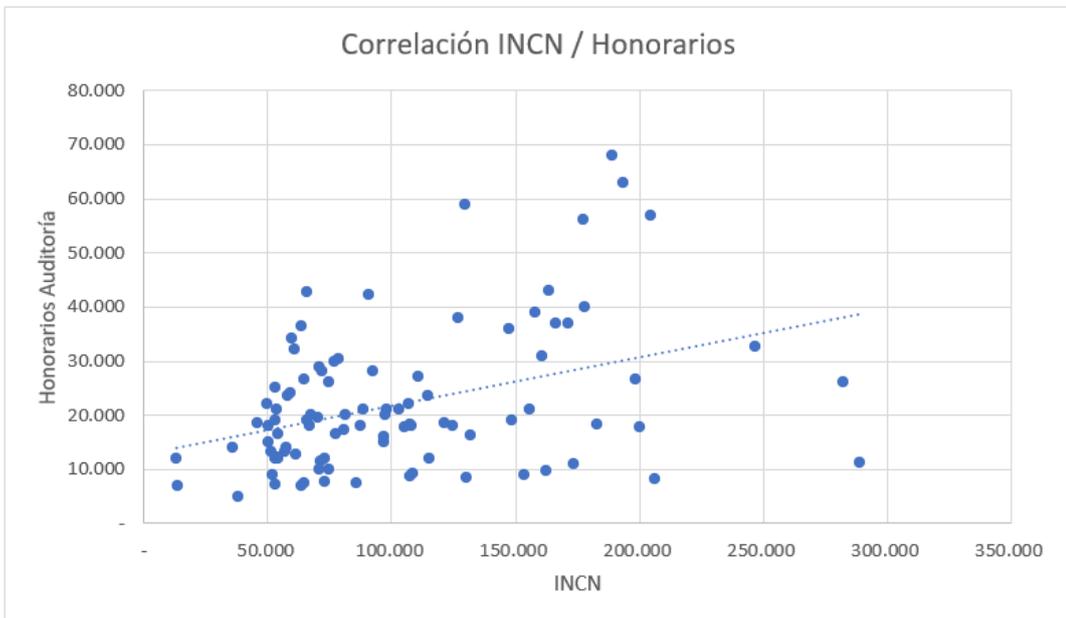
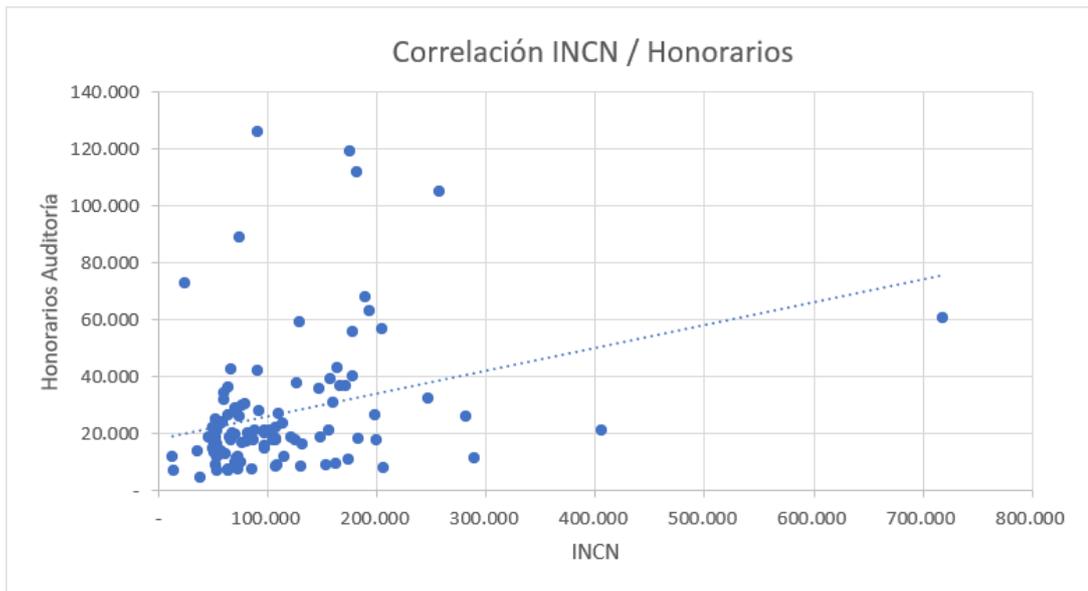
Finalmente, y mediante la información obtenida a través de la herramienta Excel y del Data Analytics explotaremos la información con el objetivo de obtener gráficos que nos permitan sacar conclusiones sobre la correlación de las variables con los honorarios del auditor.

B. Análisis y explotación de los datos obtenidos.

1. Correlación del INCN con honorarios del auditor

En este primer apartado, vamos a correlacionar el INCN de los clientes auditados con los honorarios de los auditores asociando el INCN al tamaño de la sociedad auditada. Bajo este análisis el objetivo es poder verificar mediante datos reales si a mayor tamaño de la sociedad auditada, el auditor percibe mayores honorarios.

Figura 13 – Gráfico de dispersión con correlación entre INCN y honorarios de auditoría



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos de las CCAAAA de las sociedades de la muestra.

En el primer gráfico de dispersión de la Figura 13, quedan representadas las 105 sociedades de nuestra muestra a través de los puntos que se encuentran distribuidos a través de los dos ejes que correlacionan el INCN y los honorarios de auditoría. Asimismo, la línea discontinua marca la tendencia de la muestra. En el segundo gráfico, hemos aislado los puntos aislados retirando 8 sociedades que eran las que se alejan de la línea de la tendencia con el objetivo de obtener un mayor detalle y poner el foco en la nube de puntos que se concentran en el intervalo del INCN entre 50 y 100 millones de euros y honorarios de entorno a 15.000 y 20.000 euros.

Mediante el análisis del segundo gráfico podemos observar cierta concentración de puntos en la línea de tendencia, no obstante, observamos que no es una tendencia clara. Destacar que comprobamos que para la población del INCN de 50 a 100 millones de euros, existe cierta homogeneización en cuanto a los honorarios percibidos por el auditor dado que los mismos se encuentran en la línea de los 20.000 euros.

Tras analizar la nube central de puntos, observamos los puntos dispersos y analizamos el caso en detalle:

- Uno de los casos extremos es una sociedad que con un INCN de 289.051 miles de euros retribuye a su auditor con unos honorarios de 11 miles de euros. Analizamos este caso en concreto y al entrar en detalle percibimos que es una sociedad que tiene la gran parte de sus operaciones con sociedades de grupo con lo cual puede hacer pensar que la auditoría puede ser relativamente sencilla en ausencia de terceros. Destacar que, en este caso, se trata de un auditor local.
- En el caso contrario tenemos una sociedad que con un INCN de 24.050 millones de euros retribuye a su auditor con unos honorarios de 73 miles de euros. Analizamos este caso y percibimos una auditoría sin puntos a destacar siendo su auditor una de las sociedades Big4.

De este análisis se podría por lo tanto desprender que las sociedades con INCN alto y con bajos honorarios de auditor son auditadas por auditores locales y aquellas con INCN bajo y con honorarios elevados son auditadas por firmas de auditoría Big4. Ante esta constatación, pasamos a observar los puntos localizados en dichos extremos:

- De los 6 puntos más alejados de la línea de la tendencia y más cercanos al eje de vertical de “Honorarios Auditoría” encontramos que 2 son auditadas por PWC, 2 por Deloitte y 1 por KPMG y 1 por una no Big4.
- Asimismo, y yéndonos al otro extremo de los 5 puntos más alejados de la línea de la tendencia y más cercano al eje horizontal de “INCN” encontramos que 4 son auditadas por no Big4 y 1 por una Big4.

Así pues y como hemos podido verificar en este apartado, puede existir una ligera tendencia de precios en unos rangos de tamaño de las sociedades auditadas, no obstante, no percibimos una clara tendencia. Asimismo, y tras el análisis percibimos

que los extremos responden a que los honorarios de auditores Big4 para sociedades de mismo tamaño son más elevados lo que hace pensar que el mercado observa en las Big4 una auditoría de calidad por lo que está dispuesto a pagarlo.

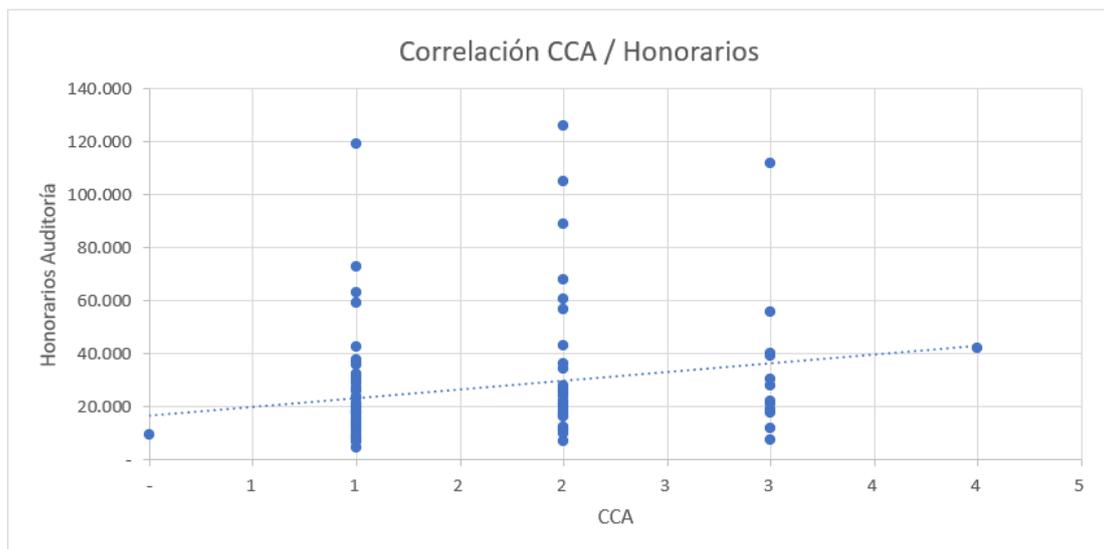
2. Correlación de las CCA o informes con salvedades con los honorarios del auditor

a) Correlación de las CCA con los honorarios del auditor

En este primer apartado, nuestro objetivo es intentar entender una correlación entre los riesgos identificados por el auditor en la sociedad auditada y los honorarios percibidos con el objetivo de contextualizar la opinión de algunos autores que mediante sus estudios han podido demostrar que los honorarios son estipulados en base a los riesgos percibidos.

Tal y como hemos explicado, en este caso, obtenemos y analizamos los informes de las 105 CCAAAA de nuestra muestra y obtenemos lo detallado en la siguiente figura.

Figura 14 – Gráfico de dispersión con correlación entre las CCA por informe y honorarios de auditoría



	Sociedades		Honorarios	
Sin CCA	3	3%	9.600	0%
Con 1 CCA	58	55%	1.327.227	47%
Con 2 CCA	30	29%	1.001.401	36%
Con 3 CCA	13	12%	423.764	15%
Con 4 CCA	1	1%	42.207	2%
TOTAL	105	100%	2.804.199	100%

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos de las CCAAAA de las sociedades de la muestra.

En el gráfico de dispersión de la Figura 14 no se encuentra una correlación clara entre las CCA por informe y los honorarios percibidos por el auditor. En caso de haber existido una correlación clara observaríamos como en la línea vertical asociada a 4 CCA, la nube de puntos se encontraría en la parte gráfica del cuadro y, sin embargo, en la línea vertical

asociada a una sola CCA, la nube de puntos se encontraría más cercana al punto 0. No obstante, si que podemos percibir que existen tipologías de todo tipo a pesar de que la tendencia es incluir una sola CCA en los informes de auditoría y en esas sociedades dónde se concentra el 47% de los honorarios de los auditores.

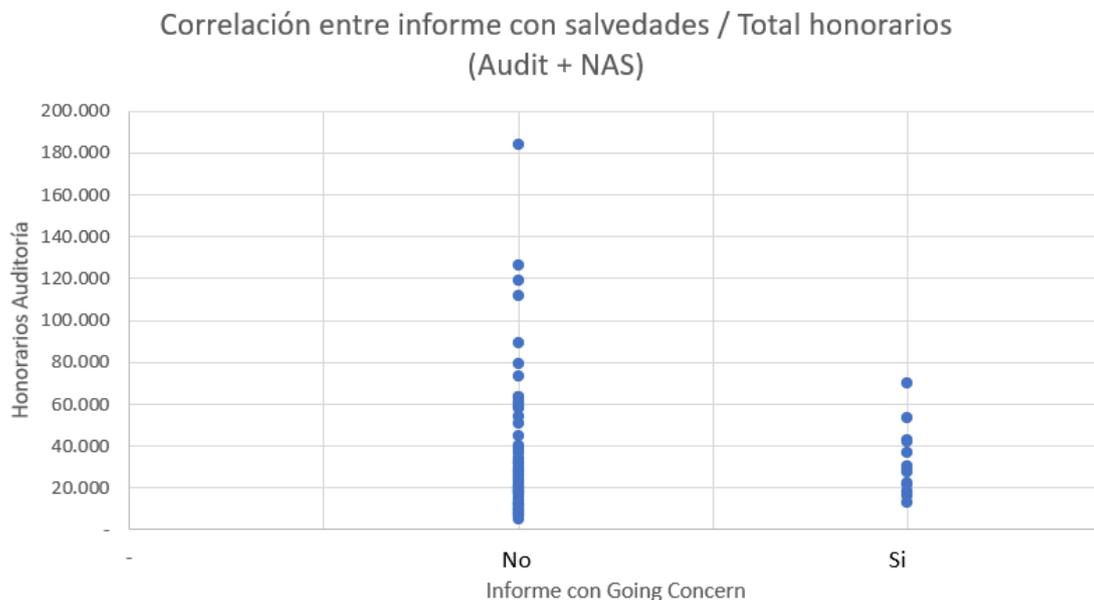
Así pues, mediante este análisis no encontramos una correlación directa entre las CCA clave de los informes y los honorarios de los auditores.

b) Correlación de los informes con salvedades y los honorarios del auditor, incluidos los NAS.

En este apartado buscamos la respuesta a la siguiente pregunta: ¿el auditor que percibe unos honorarios relevantes, tanto por auditoría como por NAS, es más posible que emita una opinión favorable como consecuencia de que esa dependencia con su cliente influya en su independencia?

Así pues, al igual que en el apartado anterior, analizamos cada una de las CCAAAA con el objetivo de determinar si los informes son favorables o tiene una opinión con favorables. Asimismo, obtenemos de las CCAAAA los honorarios de auditoría, así como los percibidos por el auditor por ser NAS. En base a dicho análisis construimos el siguiente gráfico.

Figura 15 – Gráfico de dispersión con correlación entre los informes de auditoría con salvedades y el total de los honorarios (NAS y auditoría)



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos de las CCAAAA de las sociedades de la muestra.

En base al gráfico de la Figura 15 podemos percibir que aquellos informes con salvedades podrían ser aquellos a los que se asocian un menor nivel de honorarios. Dicha observación podría estar en línea en base a determinados estudios que indican que podría existir una vinculación entre cliente y auditor como consecuencia de la relación que pueda haber entre ellos. Así pues, este gráfico permitiría refrendar la

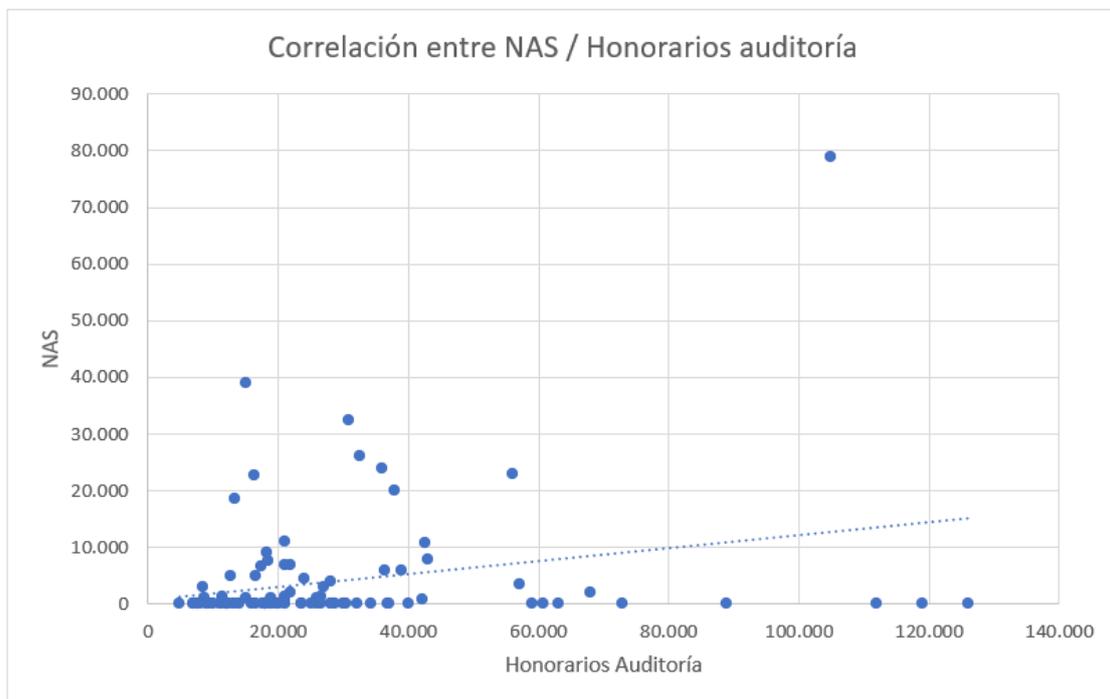
visión que por ejemplo hemos leído en Campa 2016 y que indica que las sociedades que adquieren un mayor volumen de NAS o de honorarios, pueden influir en la independencia del auditor. Así pues, Campa en 2016 y mediante su análisis respalda y justifica las incompatibilidades introducidas por la UE en sus distintas directivas con el objetivo de prohibir en gran medida los NAS.

3. Correlación entre los NAS y los honorarios del auditor.

En este último apartado, buscamos encontrar una interrelación entre los NAS y los honorarios del auditor con el objetivo de verificar la evidencia empírica de algunos estudios en los que se indica que los NAS son un conducto para suministrar servicios con mayor margen tales como los de consultoría con objetivo de rentabilizar los honorarios de auditoría (Ruddock, 2006; Ferguson, 2014).

Así pues, en esta ocasión vamos a correlacionar los NAS con los honorarios de auditoría. Antes de entrar en el análisis de dispersión comprobamos que el total por honorarios NAS en nuestra muestra es de 406 miles de euros, lo que representa un 15% de los honorarios. Así pues, y para que se confirme la correlación las sociedades con menores honorarios deberían tener mayores honorarios en NAS.

Figura 16 – Gráfico de dispersión con correlación entre los NAS y los honorarios del auditor.



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos de las CCAAAA de las sociedades de la muestra.

En el gráfico de la Figura 16, comprobamos que una gran parte de las sociedades de nuestra muestra no tienen NAS y por lo tanto se encuentran pegados al eje horizontal que representa los honorarios de Auditoría. No obstante, nos llama la atención los 3 puntos que se encuentran en la primera columna y mas elevados entre los 20 y 40

miles de euros de NAS. Prestamos especial atención a los mismos dado que estar ubicadas en esos cuadros supone que sus honorarios por NAS sean superiores a los de la propia auditoría. En el análisis comprobamos que en esos 3 casos son sociedades auditadas por no Big4 y los servicios que se prestan son fundamentalmente por asesoramiento fiscal. Teniendo en cuenta las limitaciones interpuestas por la UE en sus directivas y traídas a España mediante la Ley 22/2015, resulta llamativo estas ratios entre NAS y honorarios de auditoría.

Finalmente, destacamos que a pesar de que en algunos casos podamos encontrar comportamientos anómalos, globalmente, no detectamos correlación entre ambas variables.

IV. CONCLUSIONES

El presente análisis nos ha permitido establecer una visión global de la situación y el desarrollo de la independencia del auditor. En los últimos años tanto los legisladores como los autores han dedicado mucho esfuerzo en analizar y legislar la independencia, no obstante, es crucial que exista una anticipación sobre los riesgos y las brechas en la independencia dado que hasta el momento no ha sido así puesto que las nuevas normas han surgido generalmente de escándalos financieros que han puesto en entredicho la profesión del auditor.

A lo largo de este estudio hemos analizado y leído numerosos artículos y guías, algunas de ellas publicada por legisladores, no obstante, de manera general consideramos que no existe una conclusión contundente sobre los factores que pueden influir a la independencia del auditor. Si es cierto que a lo largo de los artículos se vinculan los honorarios de auditoría a numerosas variables, como pueden ser las horas incurridas, los riesgos o incluso que los mismos dependen de otros factores como pueden ser los NAS, sin embargo, hemos encontrado numerosos artículos que en función de la población o del país pueden llegar a concluir de manera totalmente opuesta. Estas contraposiciones podrían respaldar el hecho de que el auditor generalmente ejerce su profesión con independencia y que la piedra angular de la auditoría es además la calidad con la que se desarrolla el trabajo. Esta última observación podría anticipar un futuro complejo para el sector dado que, dado los requerimientos legales, es necesario mayor tiempo y formación para hacer un trabajo de calidad y dicho coste es difícilmente aceptado y absorbido por el mercado. En este sentido, la profesión de los auditores va ligada al equilibrio en la balanza entre rentabilidad y riesgo reputacional del auditor y puede llegar el momento que para determinados despachos no se de una rentabilidad suficiente para cubrir el riesgo reputacional, reconvirtiéndose en otros servicios profesionales y dejando mayor cabida a las cada vez más grandes Big4.

Para preservar la calidad de la auditoría, la legislación indirectamente también ha introducido palancas que ayudan a la misma como puede ser la constitución obligatoria de comités de auditoría en EIP's. No obstante, otro de los aspectos que podríamos considerar es si estos comités están adecuadamente formados dado que al igual que la profesión de auditoría cada vez es más compleja dichos comités también deben seguir y mantener este ritmo de formación.

Como hemos visto, en la profesión de auditoría actual, los costes de la auditoría se incrementan dejando una menor rentabilidad para estos trabajos, lo que podría incrementar y provocar que los despachos y firmas de auditoría diversifiquen sus servicios ofreciendo un mayor número de NAS que puedan suscitar riesgo de independencia al menos en apariencia. Esta tendencia se ha empezado a ver en las Big4 que han perdido clientes de auditoría cotizados con motivos de las rotaciones obligadas implementadas por la Ley 22/2015 y que han mantenido incluso incrementado su actividad transformando sus servicios de auditoría en servicios de consultoría muchos más rentables. No obstante, otra reflexión podría ser en relación con las incompatibilidades y limitaciones de NAS en EIP's: ¿por qué no llevar esas restricciones y limitaciones a todas las sociedades con el objetivo de preservar la independencia?

Finalmente, y con todo ello, constatamos que, con la evolución de la Sociedad, la independencia está siempre en riesgo hasta el punto de preguntarnos si la independencia es totalmente regulable o por el contrario, siempre hay un riesgo inherente a la profesión que por mucha legislación y normas que se implemente siempre existirán.

V. BIBLIOGRAFÍA

Normas

DIRECTIVA 2014/56/UE (2014). Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas anuales consolidadas. [En línea]: < [L00196-00226.pdf \(boe.es\)](#)> (consulta: 2 de junio de 2021).

Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas publicada por el ICJE. [En línea]: < [circ_e12_2014.pdf \(icjce.es\)](#)> (Consulta: 31 de mayo de 2021).

Guía de actuación sobre la dedicación horaria mínima en trabajos de auditoría de cuentas publicada por el ICJE. [En línea]: < [GUÍA DE ACTUACIÓN 34-Guía orientativa sobre dedicación horaria mínima en trabajos de auditoría de cuentas 2 2 \(icjce.es\)](#) > (Consulta: 3 de junio de 2021).

IESBA, 2009. Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad por el International Ethics Standards Board of Accounts (IESBA) de la International Federation of Accounts (IFAC), julio de 2009.

Ley 12/2010, de 30 de junio, de Auditoría de Cuentas (2010). [En línea]: < [BOE.es - BOE-A-2010-10421 Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria.](#)> (Consulta: 28 de mayo de 2021).

Ley 22/2015, de 20 de julio de Auditoría de Cuentas (2015). [En línea]: < [Disposición 8147 del BOE núm. 173 de 2015](#)> (Consulta: 21 de mayo de 2021).

LIBRO VERDE (2010). Libro verde de la Comisión Europea de 24 de julio de 1996. “Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea”. [En línea]: < [700996es \(europa.eu\)](#)> (Consulta: 2 de junio de 2021)

Norma Internacional de Auditoría 210 (2013). [En línea]: < [NIA-ES 210. Acuerdos de los términos del encargo de auditoría, publicada mediante Resolución de 15 de octubre de 2013 | ICAC](#)>. (Consulta: 3 de junio de 2021)

Norma Internacional de Auditoría 220 (2013). [En línea]: < [NIA-ES 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, publicada mediante Resolución de 15 de octubre de 2013 | ICAC](#) >. (Consulta: 21 de mayo de 2021)

Norma Internacional de Auditoría 701(2016). [En línea]: < [NIA-ES 701. Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente, publicada mediante Resolución de 23 de diciembre de 2016 | ICAC](#)> (Consulta: 4 de junio de 2021).

Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015 de 20 de julio, de Auditoría de cuentas. [En línea]: <[BOE.es - BOE-A-2021-1351 Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.](#)> (Consulta: 8 de junio de 2021).

Estudios y artículos

ALAEZ GONZÁLEZ, B.; MORALA GÓMEZ, MB. (2015). "The Independence of the External Auditor: Principles and Standards.

BAMBER, EM.; YER, VM. (2007). "Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity". Auditing-A Journal Of Practice & Theory. Vol. 26, Nº2, Pg. 1-24, 10.2308/aud.2007.26.2.1.

BELL, TB.; CAUSHOLLI, M. ; KNECHEL, WR. (2015). "Audit Firm Tenure, Non-Audit Services, and Internal Assessments of Audit Quality". Journal Of Accounting Research. Vol. 53, Nº3, Pg. 461-509, 10.1111/1475-679X.12078.

CAMPA, D.; DONNELLY, R. (2016). "Non-audit services provided to audit clients, independence of mind and independence in appearance: latest evidence from large UK listed companies". Accounting And Business Research. Vol. 46, Nº4, Pg. 422-449, 10.1080/00014788.2015.1048772.

CNMC (2019). "Informe sobre la consulta formulada por el ICAC sobre determinadas cuestiones relacionadas con los honorarios que pudieran estimarse por la prestación de servicios de auditoría". <[2363090_9.pdf \(cnmc.es\)](#)> (Consulta: 3 de junio de 2021).

DE LAS HERAS, E., CAÑIBANO, L. y MOREIRA, J. A. (2012). "The impact of the Spanish Financial Act (44/2002) on audit quality". Revista Española de Financiación y Contabilidad, 41(156), 521–546.

EL ECONOMISTA (2016). "Deloitte hunde un 61% sus ingresos en el IBEX 35 por los cambios de auditor". [En línea]: <[Deloitte hunde un 61% sus ingresos en el Ibex 35 por los cambios de auditor - elEconomista.es](#)> (Consulta: 3 de junio de 2021).

FERNANDEZ RODRÍGUEZ, MT. ; VILLANUEVA, M. ; MAREQUE, M. (2013). "La independencia del auditor. Justificación de la auditoría de cuentas".

FERGUSON, A.; PUENDRICH, G.; RAFTERY, A. (2014). "Auditor Industry Specialization, Service Bundling, and Partner Effects in a Mining-Dominated City". Auditing-A Journal Of Practice & Theory. Vol. 33, Nº3, Pg. 153-180, 10.2308/ajpt-50728

FIRTH, M. (2002). "Auditor-Provided consultancy services and their associations with audit opinions". Journal of Business Finance and Accounting. Vol. 29, Pg. 661 – 693.

GARCIA BENAÚ, 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 nº 7.

GARCIA HERNÁNDEZ, B.; DURÉNDEZ, A. ; ROJO, A. (2017). “Resultado del estudio de investigación sobre la independencia del auditor”. [En línea]: <[ARTÍCULO INDEPENDENCIA+REGA2017.pdf \(economistas.es\)](#)> (Consulta: 3 de junio de 2021).

ICAC, 2019. “Situación de la auditoría en España 2019” [En línea]: <[La Auditoría en España | ICAC](#)> (Consulta: 3 de junio de 2021).

ITURRIAGA, C. ; PALAZUELOS, E. ; MONTOYA, J. (2017). “Impacto mediático de la nueva Ley de Auditoría de Cuentas: análisis cuantitativo de los principales temas debatidos”.

KPMG (2016). “*Nuevo informe de auditoría: mayor transparencia e información más relevante.*” [En línea]: <[Nuevo Informe de Auditoría \(assets.kpmg\)](#)>. (Consulta: 4 de junio de 2021).

LEVITT, A. (2000). “Renewing the Covenant with Investors”. [En línea]: <[SEC Speech: Renewing the Covenant With Investors \(A. Levitt\)](#)>. (Consulta: 3 de junio de 2021).

MEDRANO, A. (2010). “La auditoría: concepto, clases y evolución”. [En línea]: <[Maqueta CF GS 2C.qxd \(mheducation.es\)](#)>. (Consulta: 8 de junio de 2021)

MONTERREY MAYORAL, J.; SANCHEZ-SEGURA, A. (2007). “Un estudio empírico de los honorarios del auditor”. Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa. Vol. 32, Pg. 081–110.

MONTERREY MAYORAL, J.; SANCHEZ-SEGURA, A. (2007). "The effect of the rotation and independence of auditors on the outcomes of Spanish publicly quoted firms". Investigaciones Económicas. Vol. 31, N°1, Pg. 119-159.

MORENO FERNÁNDEZ, JA. (2014). “Contabilidad de la estructura financiera de la empresa”. [En línea]: <[Contabilidad de la estructura financiera de la empresa \(editorialpatria.com.mx\)](#)>. (Consulta: 21 de mayo de 2021).

PALAZUELOS E. ; SAÑUDO L. ; MONTOYA, J. (2015). “Evolución de la auditoría de cuentas en España: situación actual y perspectivas de futuro”. [En línea]: <[2_EstefaniaPalazuelos_JavierMontoya.pdf \(elcriterio.com\)](#)> (Consulta: 2 de junio de 2021).

SIMUNIC DAN, A. (1980). “The Pricing of audit services: Theory and evidence”.

TITARD, PL. (1971). "Independence and MAS – Opinions of financial statement users". The Journal of Accountancy. Julio 1971, Pg. 47-52.

VILA, A. (2015). “Los honorarios de auditoría, motivo de preocupación para los profesionales”. [En línea]: <[auditores22web.pdf \(icjce.es\)](#)> (Consulta: 3 de junio de 2021).

VILLACORTA, MA. (2005). “La independencia del auditor de cuentas externo”. [En línea]: <[LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR DE CUENTAS \(studylib.es\)](#)> (Consulta: 21 de mayo de 2021).

VILLANUEVA VILLAR M.; YÁNEZ LÓPEZ, JC; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, MT. “Expectativas sobre la independencia en el papel activo de la auditoría para el desarrollo de organizaciones, mercados financieros y economías estables y sostenibles”.

YAÑEZ JC.; VILLANUEVA, M.; FÉRNANDEZ RODRIGUEZ, MT. (2010). [En línea]: < [pd0000047074.pdf \(wke.es\)](#) > (Consulta: 21 de mayo de 2021).

VI. ANEXO I

Formulario Detalle Amenazas y Salvaguardas

Datos del Formulario

Entidad del Acuerdo:	PDM, S.L.	Tipo de Entidad:	Principal
Estado del Formulario:	Aprobado	Encargado del Formulario:	Patricia Llatas Polo
		Aprobador del Formulario:	Pau Dargudo Martin
Fecha de cumplimentación:	21/05/2021	Fecha de aprobación:	21/05/2021

Resumen del Formulario

Gerente del Acuerdo	Patricia Llatas Polo	Socio del Acuerdo	Pau Dargudo Martín
Descripción del servicio:			
<p>Realización de procedimientos acordados respecto de la Declaración Anual de Envases a emitir por PDM, S.L. (en adelante, la Sociedad) a ECOEMBES del año 2020.</p> <p>Nuestro trabajo consistirá en la aplicación de los procedimientos detallados en el anexo a este documento.</p> <p>Dada la naturaleza y el contexto del servicio, el mismo no está relacionado con conflictos con terceros, litigios, expedientes o investigaciones de órganos reguladores/supervisores.</p> <p>1. El borrador de propuesta ha sido preparado de acuerdo con la Circular E02/2021 de Censores (“Actualización de los modelos de carta de encargo, de informe y de carta de manifestaciones sobre encargos para la emisión de informes de procedimientos acordados sobre las declaraciones de envases a Ecoembes”). El servicio estará de acuerdo con la normativa vigente en cuanto a trabajos de procedimientos acordados. En el alcance de nuestros servicios no estará incluido:</p> <ul style="list-style-type: none">- Los servicios que supongan cualquier tipo de participación en la gestión o la toma de decisiones de la entidad.- Los servicios de contabilidad y preparación de los registros contables y los estados financieros, así como la preparación o la colaboración en la preparación de documentos contables o de los datos o información que servirán de base a estos documentos.- Los servicios relativos a la concepción e implantación de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración y/o el control de la información financiera o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos de información financiera. <p>Este DAS no recoge el análisis de las amenazas de interés propio y de intimidación que resultan de la proporción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y ajenos a la auditoría y, en su caso, incluyendo los ingresos por relaciones de negocio por actividades profesionales. Por tanto, la evaluación de estas amenazas que figuran en este documento se hace sin considerar este factor, que es analizado y documentado en otros papeles de trabajo de auditoría.</p>			

DATOS DE LA ENTIDAD

CIF del Cliente	A12345678
-----------------	-----------

País del Cliente	España
Socio líder del Cliente	Pau Dargudo Martín
Socio aprobador	Pau Dargudo Martín
Marco normativo	LAC, Cap. 8 DPM1420
¿Se va a emitir un informe de auditoría en España?	Sí
SITUACIÓN	
¿Es el servicio o la relación de negocios prohibida de acuerdo con la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas?	No
¿Son los honorarios contingentes?	No
AUTORREVISIÓN	
¿Se ha identificado como amenaza?	Sí
¿Es significativa la amenaza?	No
Explicar por qué:	<p>La amenaza de autorrevisión existe dado que los procedimientos se realizan sobre información que se integra en los estados financieros de la entidad auditada y que, por tanto, están sujeta a procedimientos de auditoría. Excepciones detectadas como resultado del mismo pueden suponer modificaciones en los estados financieros, sin que ello pueda ser considerado un servicio de contabilidad, por la naturaleza y el propósito del trabajo.</p> <p>Si bien la misma no es significativa dado que:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La información, en especial la Declaración Anual de Envases, ha sido preparada y revisada para lo cual dispone de un sistema de control interno, por personal de la entidad que tiene el conocimiento y experiencia necesario y ha realizado un esfuerzo serio y razonable en su preparación y supervisión. 2. Es un trabajo de procedimientos acordados donde se revisa información preparada por la entidad sin que haya participado la firma en su preparación. 3. Es práctica habitual en el mercado que este tipo de informes sea realizado por el propio equipo de auditoría y así lo indica la propia Circular E02/2021de ICJE. 4. El objetivo, alcance, los procedimientos y conclusiones que se alcanzan como resultado de la realización de este trabajo, son distintos a los de la

	<p>auditoría por lo que no existiría, o sería pequeño, conflicto resultante entre las conclusiones alcanzadas en uno y otro trabajo</p> <p>5. Los procedimientos se realizarán de acuerdo con la Circular E02/2021 de Censores.</p> <p>6. No es un procedimiento de auditoría solicitar las declaraciones de Ecoembes y revisarlas.</p> <p>Aun cuando no se ha evaluado esta amenaza como significativa, dadas las normas del IFAC y las políticas de riesgo de la firma se establecieron las siguientes salvaguardas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La firma sólo revisará información preparada por el cliente, de acuerdo con el alcance del servicio, siendo el cliente el único responsable de su preparación y contenido. 2. La carta de encargo recoge el siguiente párrafo: <p><i>“La Dirección de la Sociedad es responsable de preparar la Declaración Anual de Envases, así como el cumplimiento de todos los términos del contrato, de adhesión firmado con la citada compañía. En este sentido, la Dirección es responsable del adecuado registro de las operaciones sujetas al sistema integrado de gestión de envases en la Declaración Anual de Envases, del adecuado registro de las operaciones en los libros de contabilidad, del mantenimiento de una estructura de control interno que sea suficiente para permitir la elaboración de unos estados financieros y de una información de gestión fiables, de la determinación y aplicación de principios y normas contables y de identificar las normas legales y reglamentarias aplicables a la actividad de la Sociedad y asegurarse de su cumplimiento. La Dirección es también responsable de proporcionarnos, cuando así lo solicitemos, los registros de la Sociedad y la información relativa a los mismos- así como de indicarnos el personal de la Sociedad a quien podamos dirigir nuestras consultas. En este sentido, no tendremos restricciones de ningún tipo en cuanto al acceso a los registros y documentos que los respaldan que sean necesarios para la prestación del servicio propuesto.”</i></p> 3. Se indica en la carta propuesta y en el informe que <i>“debido a que los procedimientos descritos no constituyen ni una auditoría hecha de acuerdo con Normas Técnicas de Auditoría, ni una revisión realizada de acuerdo con normas profesionales de general aceptación, no expresamos opinión sobre la información</i>
--	---

	<p><i>contenida en la Declaración Anual de Envases enviada a ECOEMBES.”</i></p> <p>4. Como parte de nuestro trabajo, solicitaremos a la Entidad una carta de manifestaciones sobre la información objeto de nuestros procedimientos, los resultados de nuestros procedimientos y la carta de manifestaciones constituyen la evidencia en la que pretendemos basarnos para emitir nuestro informe.</p> <p>5. Nuestro informe se preparará para el destinatario de la carta propuesta, que es quien determina el alcance de los procedimientos a aplicar.</p> <p>6. La propuesta y el informe cumplirán con la Circular E02/2021 de Censores).</p>
ABOGACÍA	
¿Se ha identificado como amenaza?	Sí
¿Es significativa la amenaza?	No
Explicar por qué:	<p>Aun cuando los procedimientos no se realizan en el contexto de un litigio o conflicto con terceros, investigaciones o procedimientos administrativos por órganos gubernamentales, reguladores o de supervisión, negociaciones con terceros, Transacciones (Due Diligence, mandatos de compra o venta, etc.), que nos llevaría inicialmente a concluir que no existe esta amenaza, dado el contexto del servicio explicado en la sección “Descripción del servicio”, existe esta amenaza dado que terceros ajenos a la entidad auditada, en concreto Ecoembes, accederán a nuestro informe. No obstante, se considera como no significativa, dado que:</p> <p>1. El trabajo se realiza de acuerdo con normas profesionales de general aceptación en España aplicables a encargos de procedimientos acordados.</p> <p>2. La firma no ha participado en la preparación de la información, en especial de la Declaración Anual de Envases, objeto de los procedimientos, cuya preparación y contenido ha sido responsabilidad de la dirección de la entidad.</p> <p>3. Es un trabajo en el que los procedimientos acordados que realizaremos son aquellos que han sido definidos por Ecoembes en sus “Normas para la Realización de Revisión de Declaraciones Anuales de Envases” sin que sea nuestro cometido valorar o determinar la suficiencia o adecuación de los mismos.</p>

	<p>3. Considerando la naturaleza y el alcance del servicio detallados, la realización de estos procedimientos no entraña un alto grado de subjetividad.</p> <p>4. El informe cumplirá con el modelo de la Circular de censores E02/2021 - Actualización de los modelos de carta de encargo, de informe y de carta de manifestaciones sobre encargos para la emisión de informes de procedimientos acordados sobre las declaraciones de envases a Ecoembes y de acuerdo a dicho modelo nuestro informe de procedimientos acordados se emite únicamente para la finalidad establecida en dicho informe, por lo que no debería ser utilizado para fines diferentes al descrito ni ser distribuido a terceras personas distintas de la Sociedad y ECOEMBES. Nuestra responsabilidad se establece únicamente frente al destinatario del informe.</p> <p>5. La dirección de la entidad es la única responsable de, en su caso, de analizar cualquier incidencia que se pudiera poner de manifiesto en nuestro informe y a decidir qué medidas implementar para corregir dichas incidencias.</p> <p>6. No realizaremos una defensa o una explicación de nuestro informe ante terceros</p> <p>Aun cuando no se ha evaluado esta amenaza como significativa por los motivos indicados, dadas las normas del IFAC y las políticas de riesgo de la firma se establecieron las siguientes salvaguardas:</p> <p>1. La firma sólo revisará información preparada por el cliente, de acuerdo con el alcance del servicio, siendo el cliente el único responsable de su preparación y contenido.</p> <p>2. Se indica en la carta propuesta y en el informe que debido a que los procedimientos descritos no constituyen ni una auditoría hecha de acuerdo con Normas Técnicas de Auditoría, ni una revisión realizada de acuerdo con normas profesionales de general aceptación, no expresamos opinión sobre la información contenida en la Declaración Anual de Envases enviada a ECOEMBES.</p> <p>3. Como parte de nuestro trabajo, solicitaremos a la Entidad una carta de manifestaciones sobre la información objeto de nuestros procedimientos, los resultados de nuestros procedimientos y la carta de manifestaciones constituyen la evidencia en la que pretendemos basarnos para emitir nuestro informe</p>
--	---

	4. La propuesta y el informe cumplirán con la Circular E02/2021 de Censores.
FAMILIARIDAD	
¿Se ha identificado como amenaza?	No
Explicar por qué:	<p>No existe dado que:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. nuestro servicio se presta como un tercero independiente y en base a nuestra mejor interpretación 2. nos abstendremos de participar de cualquier manera en la gestión y en la toma de decisiones de la entidad auditada 3. no recibiremos poderes, firmaremos documentos en nombre de la entidad ni realizaremos envíos electrónicos de declaraciones fiscales o similares 4. no seremos identificados como representantes o miembros de la entidad auditada ni negociaremos en su nombre 5. no se producirán otras circunstancias que pudiera conducir a un tercero razonable e informado a identificar a la firma como parte integrante de la dirección de la entidad auditada (cargo directivo, consejero, responsable del área económica financiera o de supervisión o control interno) o como un empleado de la misma. <p>Por todo ello, no se derivará una influencia o proximidad excesiva con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada por la prestación de nuestros servicios descritos en este documento de análisis de amenazas y salvaguardas.</p>
INTERÉS PROPIO	
¿Se ha identificado como amenaza?	No
Explicar por qué:	<p>No existe en relación con el resto de factores distintos del de la proporción de honorarios, dado que:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. los honorarios no son contingentes ni 2. esta situación no está relacionada con cualquier otra que pudiera dar lugar a un tercero informado y razonable a pensar que existe un conflicto financiero o de otro tipo, incluido el motivado por la existencia de relaciones o intereses económicos comunes. 3. El factor de la proporción es analizado y documentado en otro papel de trabajo.

INTIMIDACIÓN	
¿Se ha identificado como amenaza?	No
Explicar por qué:	No existe en relación con el resto de factores distintos del de la proporción de honorarios, dado que esta situación no generará presiones inapropiadas por parte de la entidad auditada que puedan disuadir o condicionar a la firma en el encargo de auditoría. El factor de la proporción es analizado y documentado en otro papel de trabajo.
CONCLUSIÓN	
Documentar la conclusión sobre la evaluación del grado de riesgo de falta de independencia. Tras el análisis realizado, ¿se concluye que no existe riesgo por falta de independencia?	Sí
Indique las referencias que permiten, o en su caso prohíben, entrar en este servicio ajeno a la auditoría o relación de negocios, existentes en:	<p>Los trabajos para la emisión de un informe de Ecoembes son trabajos de procedimientos acordados y, por tanto, son servicios de verificación. Partiendo de esta premisa, indicar que es un servicio no tratado específicamente como causa de incompatibilidad en el artículo 16.1.b) de la Ley 22/2015 y en su desarrollo reglamentario, en concreto, no se engloba dentro de la causa de incompatibilidad del 16.1.b.1º, dado que no prestamos servicios de contabilidad o de preparación, ni colaboración, en la preparación de registros contables o los estados financieros.</p> <p>Cabe destacar que Censores ha emitido la Circular E02/2021: “Actualización de los modelos de carta de encargo, de informe y de carta de manifestaciones sobre encargos para la emisión de informes de procedimientos acordados sobre las declaraciones de envases a Ecoembes” que establece las condiciones que debe cumplir la prestación de este tipo de trabajos. Este trabajo cumplirá con dicha circular tanto en la redacción de la carta propuesta como en el modelo de informe. Adicionalmente, esta circular permite este servicio al propio auditor de cuentas.</p> <p>Dado que no supone causa de incompatibilidad de acuerdo con el artículo 16.1.b de la LAC, debe ser analizado bajo el enfoque de amenazas y salvaguardas tal como establece el artículo 15 de la Ley 22/2015. A este respecto, la firma recoge en este documento el adecuado análisis de amenazas</p>

	<p>y salvaguardas para dar cumplimiento a esta obligación. Cabe destacar asimismo que los trabajos de esta naturaleza no suponen ningún tipo de intervención en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada de acuerdo con el artículo 14 de la Ley 22/2015.</p> <p>Por todo lo anterior, no hay riesgo de falta de independencia dado que:</p> <ul style="list-style-type: none">• El servicio no supone causa de incompatibilidad de acuerdo con el artículo 16.1.b de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas y no supone la participación en la gestión o la toma de decisiones de la entidad auditada de acuerdo con el artículo 14 de la mencionada Ley.• el servicio cumple con la Circular E02/2021 emitida por censores <p>Se ha realizado el análisis de amenazas y salvaguardas requerido por el artículo 15 de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas y dicho análisis no contiene ninguna amenaza significativa que no pueda ser eliminada o reducida hasta un grado aceptablemente bajo mediante la aplicación de medidas de salvaguarda.</p>
--	--