



**Universidad**  
Zaragoza

## Trabajo Fin de Grado

Regulación de la independencia de la auditoría en  
España  
Regulation of the independence of the audit in Spain

*Autor/es*

**Raquel Torralba Garrido**

*Director/es*

**María de los Ángeles Duque Martínez**

Facultad de Economía y Empresa  
Curso 2016-2017

## **RESUMEN**

La figura del auditor en España ha ido cobrando importancia en los últimos años debido a los constantes cambios, con la entrada de España en la Unión Europea y el crecimiento de las empresas, y es por esto que existe la necesidad de conseguir una mayor armonización de la normativa.

Por otro lado, la independencia es uno de los requisitos más importantes que el auditor debe poseer a la hora de ejercer su función, por ello, el objeto del presente trabajo es observar cómo ha ido evolucionando el concepto de independencia y, por tanto, exponer las modificaciones, cada vez más restrictivas, a las que la ley se ha ido sometiendo para garantizar la calidad del trabajo de auditoría.

**Palabras clave:** independencia, auditor, Unión Europea, legislación, auditoría

## **ABSTRACT**

The figure of the auditor in Spain, has become more important in the last years due to several changes, i.e. the entrance in the European Union and the growth of the enterprises. Because of this, there is a need to achieve coordination in the legislation.

On the other hand, the independence, is one of the most important requirements for an auditor to develop his/her job. By this reason, the object of study of this paper, is to observe how the concept of independence has changed and, therefore, explain the modifications, each day more restrictive, to which the law has been subjected to guarantee the quality of the audit's purpose.

**Key words:** independence, auditor, European Union, legislation, audit

## ÍNDICE

<b>CAPÍTULO I. DISEÑO GENERAL DE LA INVESTIGACIÓN.....</b>	<b>p. 5</b>
<b>1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>p. 5</b>
<b>CAPÍTULO II. ANTECEDENTES.....</b>	<b>p. 8</b>
<b>1. LEY 19/1988.....</b>	<b>p. 8</b>
<b>2. DIRECTIVAS UE – EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA         COMUNITARIA.....</b>	<b>p. 12</b>
2.1 DIRECTIVA 2006.....	p. 12
2.2 DIRECTIVA 2014.....	p. 13
<b>CAPÍTULO III. NORMATIVA VIGENTE.....</b>	<b>p. 15</b>
<b>1. REGULACIÓN.....</b>	<b>p. 15</b>
<b>2. AMENAZAS A LA INDEPENDENCIA Y MEDIDAS DE         SALVAGUARDA.....</b>	<b>p. 16</b>
<b>3. CAUSAS DE INCOMPATIBILIDAD.....</b>	<b>p. 17</b>
<b>4. RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES.....</b>	<b>p. 20</b>
<b>CAPÍTULO IV. DOS CASOS RELEVANTES.....</b>	<b>p. 24</b>
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>p. 27</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>p. 29</b>

## ÍNDICE DE CUADROS Y TABLAS

<b>Tabla 1.</b> Organigrama del ICAC dentro del MINECO. Elaboración propia a partir del organigrama del MINECO.....	p. 5
<b>Cuadro 1.</b> Evolución de las leyes relativas a la Auditoría y las modificaciones aportadas a la Ley 19/1988.....	p. 8
<b>Cuadro 2.</b> Títulos en los que se estructura la Ley 22/2015.....	p. 16
<b>Cuadro 3.</b> Casos reales de infracciones y sanciones inscritas en el ROAC.....	p. 20

## ABREVIATURAS

**AGE** Administración General del Estado

**CE** Constitución Española

**CNMV** Comisión Nacional del Mercado de Valores

**EIP** Entidades de Interés Público

**IAT** Informe Anual de Transparencia

**ICAC** Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

**ICJCE** Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España

**MINECO** Ministerio de Economía, Industria y Competitividad

**OA** Organismo Autónomo

**ROAC** Registro de Auditores de Cuentas

## CAPÍTULO I. DISEÑO GENERAL DE LA INVESTIGACIÓN

### 1. INTRODUCCIÓN

La *Ley 22/2015 de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas*, en su artículo 3.3, define al auditor como la “persona física autorizada para realizar auditorías de cuentas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, conforme a lo establecido en el artículo 8.1, o por las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país”<sup>1</sup>.

La figura del auditor de cuentas, de sustancial importancia para la emisión de una opinión profesional de la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera de las empresas, tanto públicas como privadas, se encuentra regulada por esta ley, si bien ha existido regulación anterior que trataba la figura del auditor en particular, y de la auditoría, en general. El auditor ha cobrado importancia en los últimos años y especialmente desde la crisis financiera, durante la cual su trabajo ha sido cuestionado y las nuevas leyes pretenden, tal y como se expone en el Preámbulo de la Ley 22/2015 “reforzar la confianza de los usuarios en la información económico-financiera”<sup>2</sup>.



Tabla 1 Organigrama del ICAC dentro del MINECO. Elaboración propia a partir del organigrama del MINECO

El hecho de que la figura del auditor esté regulada por el estado, nos indica que el auditor cumple una función de interés público. Al igual que la Administración General del Estado (AGE) debe cumplir con objetividad los intereses generales de acuerdo con el art. 103 de la Constitución Española (CE)<sup>3</sup>, el auditor debe hacerlo de la misma forma.

El ICAC, como Organismo Autónomo (OA) perteneciente al Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, y encargado de autorizar tanto a sociedades de auditoría como a auditores, tiene que velar por la consecución del interés general, que es en último término, el objetivo de la administración pública.

<sup>1</sup>Art. 3.3 *Ley 22/2015 de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas*

<sup>2</sup>Preámbulo. *Ibid.*

<sup>3</sup>Art. 103 *Constitución Española 1978*

Sin embargo, para el auditor es importante, además, la independencia. De ese modo el auditor no intervendrá en la toma de decisiones de la entidad que audita, sino que su trabajo se limita a la exposición fiel de la realidad y a dar una opinión independiente y objetiva. El incumplimiento de dicho principio llevaría a la invalidez del resultado del informe sobre el patrimonio, los resultados y la información financiera de la empresa auditada.

El objeto de estudio de este trabajo será, por tanto, la exposición de la independencia del auditor en la ley 22/2015 que obliga a la abstención en la actuación del mismo cuando su objetividad pueda verse comprometida.

Para ello, nos hemos planteado como objetivo analizar la legislación española en materia de auditoría inmediatamente anterior a la entrada en vigor de las directivas europeas de 2004 y 2006, hasta la ley actual.

Para la consecución de los objetivos propuestos, será necesario la utilización de fuentes primarias, legislación española en los distintos momentos, en especial el Boletín Oficial del Estado, así como cualquier otra norma que sea de interés para el tema tratado. Además, se utilizarán fuentes secundarias sobre auditoría, como pueden ser los estudios de caso y libros de consulta general.

La metodología del trabajo sigue la lógica deductiva, es decir, partimos de los casos generales para obtener conclusiones. La metodología es, por tanto, la propia de las Ciencias Sociales, utilizando los términos y conceptos propios de la Ciencia Económica.

En este trabajo nos hemos planteado las siguientes cuestiones:

- ¿Cuál ha sido la evolución de la figura del Auditor en España?
- ¿Cómo han afectado las restricciones de la ley al trabajo del auditor?

Los contenidos del trabajo que darán respuesta a estas preguntas se dividen en tres capítulos. El primero comprende el diseño general de la investigación en el que se determina el objeto, objetivos, metodología, justificación y relevancia del tema, así como las preguntas de investigación. En el segundo capítulo se analiza la legislación existente previa a la introducción de las directivas europeas, así como estas directivas. En el tercer capítulo, donde se encuentra el grueso del trabajo, analizamos la legislación vigente con especial atención a las Causas de Incompatibilidad, las Amenazas a la Independencia y

las Medidas de salvaguarda. Finalizamos con un apartado con las principales conclusiones del trabajo.

Este trabajo se justifica en la necesidad de dar respuesta a las cuestiones planteadas ya que, como hemos expuesto, el auditor ha visto su prestigio mermado por la situación económica vivida en la última década, y con este trabajo podremos ver si el oscurecimiento de su figura está o no justificado, y de estarlo, qué factores lo sostienen. Es por tanto un tema de especial relevancia para la ciencia económica.

## CAPÍTULO II. ANTECEDENTES

En 1942 se crea el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), el cual se incluía en el seno del Consejo Superior de Colegios de Titulares Mercantiles, con la intención de difundir la profesión de auditoría en España, así como fomentar su uso por parte de las empresas.

### 1. LEY 19/1988

La ley inmediatamente anterior a la entrada en vigor de las directivas europeas era la *Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de cuentas*. En ella, ya se exigía la “máxima transparencia a la información económico-contable de la empresa, cualquiera que sea el ámbito en que realice su actividad”<sup>4</sup>, esto ha dado lugar a que existan a lo largo del tiempo diversas técnicas de control para comprobar la veracidad de los documentos realizados por un tercero independiente.

Esta ley permitirá un avance en la actividad de la empresa española y al mismo tiempo permitirá igualarla a las empresas de la CEE, para así dar una mayor transparencia y por tanto obtener un mejor funcionamiento de la economía de mercado. Las directivas comunitarias son los instrumentos jurídicos que se han ocupado de aplicar las políticas de la Unión Europea para armonizar la legislación nacional, a través de la VIII Directiva del Consejo (84/253/CEE), de 10 de abril de 1984, referida específicamente al ejercicio de la auditorías de cuentas.

Con el paso del tiempo y la necesidad de ir completando esta ley 19/1988, se fueron introduciendo diferentes normas, las cuales se pueden ver resumidas en el siguiente cuadro:

LEY	MODIFICACIONES APORTADAS
<b>Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990</b>	Incorporó una vía específica de inscripción en el ROAC para personas sin titulación universitaria siempre y cuando hubiesen adquirido una formación práctica de 8 años.

<sup>4</sup> Art.1 *Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de cuentas*

<p><b>Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 1992</b></p>	<p>Modificó la composición del Comité Consultivo del ICAC.</p>
<p><b>Ley 13/1992, de 1 de junio, sobre Recursos propios y supervisión en base consolidada de las Entidades Financieras</b></p>	<p>Modificó el régimen de infracciones y sanciones. Los Auditores de cuentas de entidades sometidas al régimen de supervisión, estaban obligados a emitir inmediatamente el informe de auditoría cuando existieran irregularidades.</p>
<p><b>Ley 3/1994, de 14 de abril por la que se adapta la legislación española en materia de entidades de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación bancaria</b></p>	<p>Las entidades de crédito extranjeras que no tengan que presentar cuentas anuales de su actividad en España, tendrán la obligación de auditar la información contable que deben hacer pública anualmente para las sucursales que tengan en España.</p>
<p><b>Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada</b></p>	<p>Incluyó la posibilidad de prorrogar anualmente el contrato de auditoría una vez finalizado el período inicial contratado.</p>

<p><b>Ley 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores</b></p>	<p>Obligación por parte de los auditores de entidades sometidas al régimen de supervisión del Banco de España, la CNMV y la Dirección General de Seguros, de comunicar inmediatamente cualquier hecho o decisión que pudiera afectar de forma relevante al ejercicio de la actividad.</p>
<p><b>Ley 41/1999, de 12 de noviembre, sobre sistemas de pagos y de liquidación de valores</b></p>	<p>Se fijó el plazo de un año como período específico para resolver y notificar la resolución en los procedimientos sancionadores derivados de la comisión de las infracciones previstas en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.</p>
<p><b>Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero</b></p>	<p>Introdujo modificaciones que afectaron al examen de acceso al ROAC, a la obligación de seguir cursos de formación continuada, el deber de rotación del auditor, el deber de independencia y las causas de incompatibilidades, la responsabilidad civil de los auditores, las competencias de ICAC con el control de la actividad de auditoría y la creación de la tasa del ICAC por emisión de informes de auditoría de cuentas.</p>

<p><b>Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social</b></p>	<p>Modificó la composición y funciones de los órganos rectores del ICAC.</p>
<p><b>Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea</b></p>	<p>Modificada a su vez por la disposición final cuarta de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, modificó la Ley 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas, modificando el marco normativo en materia contable para dotar al sistema de mayor flexibilidad, y de esta manera poder modificar criterios de técnica contable sin tener la necesidad de modificar normas del Código de Comercio o de la Ley de Sociedades Anónimas.</p>
<p><b>Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, modificó la Ley 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas y la Ley anterior 16/2007</b></p>	<p>En relación con los plazos de contratación de los auditores de cuentas, para posibilitar la renovación del contrato de auditoría por periodos sucesivos de hasta tres años una vez finalizado el periodo inicial de contratación.</p>

<p><b>Ley 12/2010, de 30 de junio</b></p>	<p>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, con el objetivo de adaptarse a la normativa comunitaria, en particular, en relación con el informe de auditoría de cuentas anuales.</p>
---	--

**Cuadro 1.** Evolución de las leyes relativas a la Auditoría y las modificaciones aportadas a la Ley 19/1988. Fuente: *Elaboración propia a partir de Preámbulo Ley 22/2015*

## **2. DIRECTIVAS DE LA UE – EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA COMUNITARIA**

### **2.1. DIRECTIVA 2006**

La Directiva 2006/43/CE surge a partir de la necesidad de un planteamiento armonizado de la auditoría en la Unión Europea, ya que ha ido aumentando de manera considerable las cuotas de globalización e internacionalización.

Esta nueva regulación se basaba en entender la actividad de auditoría como una actividad de interés público, es decir, un amplio conjunto de personas e instituciones confían en el trabajo del auditor de cuentas, por tanto, éste debe contribuir al correcto funcionamiento de los mercados. Con la incorporación de este concepto, se introdujo la obligación de publicar un informe anual de transparencia (IAT) y la rotación del auditor firmante del informe. La Directiva 2006/43/CE pretendía armonizar numerosos asuntos relacionados con las normas éticas, la independencia y la objetividad, así como la realización del trabajo de auditoría de acuerdo a las normas internacionales.

Así podemos resaltar algunas de las modificaciones que afectan al contenido mínimo del informe de auditoría para facilitar la comparabilidad con el entorno

económico internacional, modificaciones que afectan al sistema de fuentes jurídicas, incorporando las normas internacionales, ya que el trabajo de auditoría deberá estar sujeto a ellas, por otro lado, se incluye la posibilidad de que dos sociedades de auditoría puedan ser socios, siempre y cuando una de ellas esté autorizada en un Estado miembro de la Unión Europea.

Por otro lado, el deber de independencia de los auditores fue uno de los aspectos más importantes modificados, ya que se basaba en la obligación de todo auditor a abstenerse de realizar su trabajo siempre que su objetividad se viera comprometida en relación a la información a auditar, y en un conjunto de situaciones o hechos concretos, que en caso de incurrir, la única solución para el auditor es la no realización del trabajo de auditoría. Además, en esta directiva se incorporó la obligación de documentar los sistemas de salvaguarda de los auditores, es decir, medidas para asegurar su independencia.

Con esta Directiva se incorporó el nuevo concepto de Entidades de Interés Público (EIP), que tendrán esta condición las entidades de crédito, aseguradoras, entidades emisoras de valores, empresas de servicios de inversión, sociedades gestoras, fondos de pensiones que tengan como mínimo 10.000 partícipes, entidades de dinero electrónico, fundaciones bancarias, entidades de pago y todas aquellas entidades con una cifra de negocios superior a 2.000.000.000 y a 4.000 empleados. Todas ellas tendrán la obligación de presentar el informe anual de transparencia y a la rotación del firmante del informe de auditoría.

En general, la citada Directiva 2006/43/CE fue un punto de inflexión en la regulación de la actividad de auditoría.

Finalmente, teniendo en cuenta las numerosas modificaciones producidas, el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, aprobó el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, un texto comprensivo de la normativa aplicable a la actividad de auditoría de cuentas, sistemático, armonizado y unificado.

## 2.2. DIRECTIVA 2014

Desde la entrada en vigor de la directiva anteriormente descrita y con el paso de una crisis financiera, nos llevó a cuestionar la adecuación de este marco normativo comunitario. Era necesario incrementar la transparencia y fiabilidad de la información financiera, y así recuperar la confianza en la información contable auditada, por ello se

aprueba y publica la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, y el Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014.

En primer lugar, la nueva normativa pretende aclarar la función que desempeña la figura del auditor de cuentas y, de esta forma, reducir la denominada brecha o gap de expectativas que se ha creado respecto a la figura del auditor, es decir, acortar la distancia entre las expectativas del cliente de lo que es una auditoría de cuentas y la visión del propio auditor sobre lo que debe de ser el propio trabajo de auditoría.

Además se les exigirá a los auditores que auditen entidades de interés público unos mayores requisitos en la elaboración del contenido del informe de auditoría, es decir, tendrán que presentar un informe adicional a la Comisión de Auditoría de estas entidades.

En segundo lugar, el deber de independencia de los auditores sigue siendo uno de los aspectos más importantes, es por ello, que esta nueva normativa de la Unión Europea pretende incorporar requisitos mucho más estrictos que los ya aprobados en la anterior Directiva 2006/43/CE.

Pretende prevenir conflictos de intereses entre entidad auditada y auditor, en consecuencia de esto el Reglamento (UE) n.º 537/2014 incluye una lista de servicios distintos de auditoría prohibidos, como servicios fiscales relacionados con impuestos sobre la renta del trabajo, derechos de aduana y asesoramiento fiscal, servicios de contabilidad y de preparación de documentos contables, servicios relacionados con las nóminas y servicios relacionados con el control de costes, entre otros.

El Reglamento (UE) n.º 537/2014 incluye también normas para regular los honorarios que pueden percibir los auditores por los servicios prestados distintos al trabajo de auditoría permitidos, así como la obligación de la rotación externa o periodo máximo de contratación.

Por último, se incorpora el denominado “pasaporte europeo”, documento que permitirá abrir el mercado de auditoría, cuya finalidad es la de ayudar a la integración del mercado de auditoría y reducir los problemas de expansión.

## **CAPÍTULO III. NORMATIVA VIGENTE**

### **1. REGULACIÓN**

En este apartado nos centraremos en la última ley aprobada de Auditoría de Cuentas en nuestro ordenamiento jurídico, es decir, la Ley 22/2015, de 20 de Julio.

Esta ley tiene por objetivo principal adaptar los cambios incorporados por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo y del Reglamento (UE) n.º 537/2014 anteriormente descritos a la legislación interna española.

No obstante, sigue recogiendo al igual que en la Directiva anterior los tres principios generales, el de ser independiente, el de ser objetivo y por tanto no participar en la toma de decisiones de la entidad auditada y, por último el de evaluar las amenazas a la independencia y en su caso aplicar sistemas de salvaguardas o abstenerse de la realización del trabajo de auditoría, por lo que se incorpora legalmente la obligación de establecer dichos sistemas.

Por tanto, en la Ley 22/2015 se incorporan requisitos mas restrictivos pertenecientes a la Directiva a transponer, así como nuevas modificaciones en relación al cómputo al que están sujetas determinadas incompatibilidades.

La citada Ley se estructura en un título preliminar dedicado al ámbito de aplicación, objeto, régimen jurídico y definiciones, y cinco títulos más, formados por ochenta y nueve artículos, diez disposiciones adicionales, tres disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y catorce disposiciones finales.

Cabe destacar los artículos 14 y siguientes del Título I, Capítulo III que regulan la independencia del auditor, y que desarrollan el principio general de independencia, la identificación de amenazas y adopción de medidas de salvaguarda, así como las causas de incompatibilidades que desarrollaremos en los puntos siguientes de este trabajo.

<b>Título preliminar</b>	Ámbito de aplicación, objeto, régimen jurídico y definiciones
<b>Título I</b>	De la auditoría de cuentas
<b>Título II</b>	Supervisión pública
<b>Título III</b>	Régimen de infracciones y sanciones
<b>Título IV</b>	Tasas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
<b>Título V</b>	Protección de datos personales

**Cuadro 2.** Títulos en los que se estructura la Ley 22/2015. Fuente: *Elaboración propia a partir de Ley 22/2015*

En los siguientes puntos hablaremos de algunos de los aspectos más importantes que regulan la independencia del auditor en la normativa vigente.

## **2. AMENAZAS A LA INDEPENDENCIA Y MEDIDAS DE SALVAGUARDA**

La Ley anterior ya establecía que para poder detectar cualquier amenaza posible que pudiera afectar a la independencia del auditor, y por consiguiente, a su trabajo, se debían de establecer una serie de medidas de salvaguarda y así poder evaluarlas, reducirlas o eliminarlas.

En la nueva ley se amplía el concepto de independencia y como consecuencia de ello, estas medidas de salvaguarda deberán de aplicarse de manera individualizada para cada uno de los trabajos de auditoría, con su respectiva revisión periódica.

A continuación explicaremos los distintos factores de los que pueden proceder las diferentes amenazas a la independencia del auditor.

-Autorrevisión: este caso se produce cuando la opinión de un auditor anterior vuelve a ser revisada.

-Interés propio: es decir, será una amenaza para el auditor cuando el propio auditor o cualquiera de sus familiares posean intereses financieros relacionados con la entidad auditada.

-Abogacía: el auditor deberá mantener su objetividad y por tanto, abstenerse de apoyar una opinión si por ello puede verse comprometida, o de actuar como defensor del cliente en una disputa.

-Familiaridad o confianza: se produce cuando el auditor mantiene una relación cercana con alguno de los miembros de la entidad auditada y pueda verse comprometida su objetividad.

-Intimidación: este caso se produce cuando el cliente de la entidad auditada amenaza al auditor y por tanto su objetividad se ve reducida.

-Derivados de la existencia de conflictos de intereses o de alguna relación comercial, financiera, laboral, familiar o de otra clase, ya sea directa o indirecta, real o potencial.

Si las medidas de salvaguarda no son suficientes para eliminar dichas amenazas, el auditor deberá abstenerse de la realización del trabajo.

No obstante, el ICAC se debe encargar de velar por el cumplimiento del deber de independencia, además de valorar la falta de éste.

### **3. CAUSAS DE INCOMPATIBILIDAD**

En el Título I, Capítulo III, sección 2ª de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas se establece el régimen de independencia al que todos los auditores están sujetos, además de incorporar en el Art.16 y siguientes, las diferentes circunstancias derivadas de situaciones o servicios prestados por el auditor que generan incompatibilidad para la realización del trabajo de auditoría.

Por lo que, los auditores no serán lo suficientemente independientes respecto a su trabajo en una sociedad o entidad, además de por los supuestos ya recogidos en las anteriores leyes, cuando concurran en alguna de las siguientes causas:

### 1- Circunstancias derivadas de situaciones personales

El auditor no deberá poseer ningún cargo directivo ni de administración, ni desempeñar ningún puesto de empleo ni de control en la entidad auditada.

No podrá tener ningún interés financiero directo con la entidad auditada, es decir, el auditor no poseerá la titularidad de cualquier instrumento financiero derivado de intereses económicos relacionados con las participaciones, valores y beneficios de la entidad auditada.

No podrá aceptar obsequios o favores de la entidad auditada, salvo que su valor no sea significativo.

### 2- Circunstancias derivadas de servicios prestados

El auditor no podrá prestar a la entidad auditada servicios de contabilidad, ni preparación de estados financieros, así como, no podrá realizar servicios de valoración a menos que sean de poca importancia relativa.

La prestación de servicios de auditoría interna y la prestación de servicios de abogacía son otras de las causas de incompatibilidad para el auditor.

Tampoco podrá prestar servicios de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno ni de sistemas de tecnología relacionados con la elaboración de la información financiera.

### 3- En relación a entidades vinculadas o de control con la entidad auditada.

En los grupos de empresas se considerará que el auditor no goza de suficiente independencia en la realización de su trabajo cuando concurra en las entidades vinculadas cualquiera de las circunstancias derivadas de situaciones personales o derivadas de servicios prestados ya descritas anteriormente.

### 4-En relación a situaciones que concurren en familiares de los auditores principales.

Se considerará que el auditor no goza de suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones cuando alguno de los familiares del principal auditor responsable del trabajo de auditoría concurren en cualquiera de las circunstancias descritas anteriormente.

Por otro lado, existirá incompatibilidad cuando alguno de los familiares con vínculos estrechos del auditor posean instrumentos financieros de la entidad auditada, si

estos instrumentos fueran de una entidad vinculada, para que exista incompatibilidad deberán ser significativos.

5-En relación a situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.

Existirá incompatibilidad cuando las personas vinculadas al auditor principal, ya sean auditores o no, y formen parte o no de la organización de la entidad auditada, tengan capacidad para influir en el resultado final de la auditoría de cuentas o en la gestión del trabajo de auditoría.

6-En relación a situaciones que concurren en otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor o sociedad auditada.

Las personas de la red del auditor, entendiéndose a ésta como una estructura que tiene como objetivo cooperar, compartir costes y beneficios, propiedad, control o gestión, políticas, estrategias de negocios comunes, el nombre comercial o una parte significativa de sus recursos profesionales, que podrán originar una situación de incompatibilidad se limitarán a las que tengan la condición de socio, administrador, secretario del órgano de administración o apoderado con mandato general en una entidad perteneciente a dicha red.

Una vez descritas las causas de incompatibilidad para la realización del trabajo de auditoría, otro aspecto clave a destacar en esta Ley, es el periodo de vigencia de dichas incompatibilidades, recogido en el Art.21 del Capítulo III de la Ley 22/2015.

Para que tenga lugar una situación de incompatibilidad derivada de la prestación de servicios, dichos servicios se deberán de prestar en el periodo comprendido entre el inicio del ejercicio al que corresponda las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados de la entidad auditada, hasta la fecha en la que el auditor finalice su trabajo.

En el caso de las incompatibilidades de circunstancias derivadas de situaciones personales, existirá cuando estas se produzcan en el período comprendido desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados, hasta la fecha en que el auditor finalice su trabajo.

#### 4. RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES

Los auditores responsables de infracciones relacionadas con su trabajo, serán sancionados por el ICAC, al cual corresponde la potestad administrativa sancionadora.

Las infracciones se clasifican en muy graves, graves y leves, de esta forma podemos tipificarlas.

Para aplicar la comisión de infracciones, la sanción correspondiente a cada caso, se deberá tener en cuenta una serie de aspectos como la importancia y naturaleza de la sanción, la gravedad del daño causado, la existencia de intencionalidad, la conducta anterior de los infractores y las consecuencias desfavorables para la economía nacional.

La resolución de las disposiciones sancionadoras serán inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, publicando el tipo y la naturaleza de la infracción, así como la persona física o jurídica en la que recae.

Tanto infracciones como las sanciones impuestas por infracciones muy graves prescriben a los tres años, las graves a los dos años y las leves al año.

Veamos a continuación algunos ejemplos reales de infracciones y sanciones inscritas en el ROAC:

<b>Auditor/Sociedad</b>	<b>Fecha firma administrativa</b>	<b>Infracción</b>	<b>Sanción</b>
D <sup>a</sup> . Carmen Barras a Ruiz. / Deloitte S.L	29/07/16	Incumplimiento de lo establecido en el art.12.1 en relación con las medidas de salvaguarda.	Soc. auditora - Multa de 1.002.505,25 €  Socio auditor – multa de 6.000€

<p>Barcino Auditors S.L.P</p>	<p>08/10/16</p>	<p>Falta de remisión al ICAC de informaciones, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información incompleta o incompleta.</p>	<p>Multa de 12.000€</p>
<p>D. Carlos Cebriá Moscardó / CIF Auditores S.L</p>	<p>25/01/17</p>	<p>Responsables de cinco infracciones graves relacionadas con el incumplimiento de lo dispuesto en los artículos 12.1, 13,15, 16, 17 o 18, en relación con el deber de independencia.</p>	<p>Soc auditora - Multa de 120.000€ (24.000 por cada infracción)  Socio auditor – Multa de 60.000€ (12.000 por cada infracción)</p>
<p>A. &amp; K. Audec Auditores Economistas S.L.</p>	<p>22/08/16</p>	<p>2 infracciones graves por la falta de remisión al ICAC de informaciones, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información incompleta o incompleta.</p>	<p>Multa de 24.000€ (12.000 por cada infracción)</p>

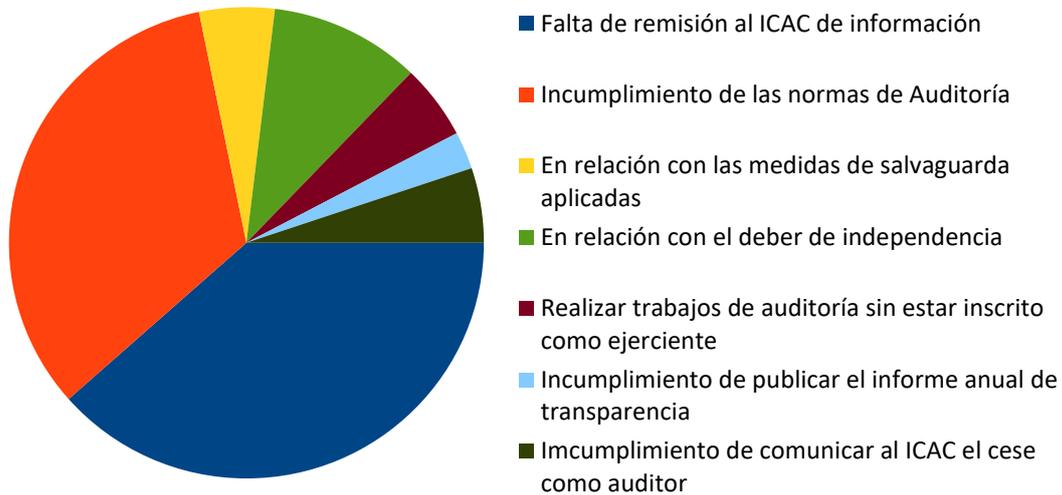
Araner Auditors S.L.	22/10/16	2 infracciones graves por la falta de remisión al ICAC de informaciones, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información incompleta o incompleta.	Multa de 24.000€ (12.000 por cada infracción)
JCS y Asociados, Auditores Consultores S.A.P.	23/02/17	Incumplimiento de la obligación de publicar el informe anual de transparencia o informe publicado con información incorrecta o incompleta.	Multa de 12.000€

**Cuadro 3.** Casos reales de infracciones y sanciones inscritas en el ROAC. Fuente: *Elaboración propia a partir del ICAC.*

Hay que destacar que las sanciones de D<sup>a</sup>. Carmen Barrasa Ruiz (Deloitte S.L) y D. Carlos Cebriá Moscardó (CIF Auditores S.L) irán acompañadas tanto para la sociedad de auditoría como para el socio auditor de la incompatibilidad con respecto a las cuentas anuales de las entidades en las que se ha cometido la infracción, correspondientes a los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.

Por otro lado, debemos hacer mención a que la mayoría de las sanciones inscritas en el ROAC pertenecen a infracciones graves cometidas por la falta de remisión al ICAC de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los

plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta, seguida del incumplimiento de las normas de auditoría, como podemos observar en el siguiente gráfico, para el cuál hemos incluido las 37 sanciones inscritas en el ROAC, actualizadas el 29/08/2017.



**Gráfico 2.** Casos reales de infracciones y sanciones inscritas en el ROAC. Fuente: *Elaboración propia a partir del ICAC.*

Las infracciones cometidas en relación con el deber de independencia, ocupan el tercer lugar, pero muy lejos de alcanzar el número de infracciones por incumplimiento de las normas de auditoría y de la no remisión al ICAC de informaciones, exigidas legal o periódicamente.

## CAPÍTULO IV. DOS CASOS RELEVANTES

En este capítulo hablaremos de dos de los casos más importantes a nivel nacional e internacional que afecta directamente a la auditoría externa y en concreto al deber de independencia del trabajo del auditor, como son el caso Bankia, en España, y el caso Enron, en Estados Unidos, cuyas Sociedades Auditoras fueron Deloitte y Arthur Andersen, respectivamente.

### **BANKIA**

Uno de los escándalos más populares que nos encontramos en los últimos años es el Caso Bankia, y las tarjetas black, en el que en Julio de 2011 Bankia lleva a cabo su salida a Bolsa, con Rodrigo Rato como presidente.

Miles de clientes invirtieron sus ahorros en acciones de Bankia a 3,75€/acc, que meses después no valdrían nada. En Julio de 2012, comienza la investigación judicial y es a finales del año 2014 cuando un informe del Banco de España alerta de que las cuentas de Bankia no reflejan la imagen fiel del patrimonio. Tanto Deloitte como Francisco Celma, socio auditor, son juzgados.

“El Ministerio de Economía acusa a Deloitte, firma auditora de Bankia, de no haber sido independiente por los honorarios que cobraba por otros trabajos y de no haber hecho todas las comprobaciones necesarias sobre el valor de los activos y pasivos y los estados financieros a 31 de marzo y 30 de junio de 2011 de la entidad fusionada, antes de salir a Bolsa.”<sup>5</sup>

Por este motivo tanto Deloitte como su socio auditor fueron sancionados por el ICAC.

Cuando parecía que sólo debería poder ser juzgado y por tanto, sentarse en el banquillo del próximo juicio, su socio auditor Francisco Celma por su supuesta actuación con total independencia frente a la sociedad auditora Deloitte, la Audiencia Nacional toma la decisión de llevar a la firma auditora al banquillo también por su responsabilidad al auditar las cuentas de Bankia, al entender que “socio y sociedad constituyen la misma

---

<sup>5</sup> El País (29/07/2016) “Economía cree que el auditor no comprobó los valores de Bankia”. Disponible en: [https://elpais.com/economia/2016/07/28/actualidad/1469733210\\_444524.html](https://elpais.com/economia/2016/07/28/actualidad/1469733210_444524.html)

unidad jurídica”, y que el trabajo de Francisco Celma debía ser en todo momento supervisado por la sociedad de la que formaba parte.

## **ENRON**

Enron Corporation, con sede en Houston, fue una de las empresas energéticas más innovadoras de los Estados Unidos, creció tan rápido que a los pocos años ya se incluía en la prestigiosa revista Fortune como la séptima mayor compañía.

Fue en 2001 cuando Enron declara pérdidas millonarias, por lo que se empieza a investigar posibles irregularidades de la empresa, ya que semanas antes, su director había asegurado expectativas muy buenas para los resultados de la compañía, en consecuencia, las acciones de Enron comenzaron a caer bruscamente. A finales de año Enron roza la bancarrota y comienzan las investigaciones a Arthur Andersen, sociedad auditora. Es ahí cuando todo empieza a salir a la luz, beneficios inflados y deuda “maquillada” entre otras irregularidades contables.

Tanto ex presidente como ex consejero delegado de Enron fueron acusados de haber manipulado los estados contables y mentir a los inversores del valor real de la empresa para su propio beneficio económico, ayudados por su antiguo director financiero.

Con la bancarrota de Enron, siguió la caída de su Sociedad Auditora, una de las más importantes de Estados Unidos, la cuál participó en la alteración de documentos contables. Además Arthur Andersen había realizado servicios de auditoría interna para la compañía, por lo que su independencia se vio cuestionada.

Arthur Andersen “Fue partícipe del engaño. En teoría, bajo la presión de los máximos directivos, que pedían que hiciera la vista gorda para mantener el enjuague contable vivo.”<sup>6</sup>

Arthur Andersen finalmente fue declarada culpable por el jurado por la destrucción de documentos con información contable y sancionada con una multa de medio millón de dólares, así como a no poder realizar trabajos de auditoría para empresas públicas y a cinco años de actividad vigilada.

---

<sup>6</sup>La Vanguardia (2/12/2016) “Enron: el mayor escándalo financiero de la historia, tan grande como olvidado”. Disponible en: <http://www.lavanguardia.com/economia/20161202/412319658496/enron-quebra-escandalo.html>

A consecuencia de ello, la sociedad auditora Arthur Andersen prácticamente desapareció, pasando de 28.000 empleados en Estados Unidos a tan solo 2.000.

En definitiva, un conflicto de intereses tanto de directivos como de Arthur Andersen, y la falta de independencia de la sociedad auditora, que trabajo de la mano de Enron, sin informar de las irregularidades de la empresa acabó con toda su trayectoria.

## CONCLUSIONES

Los cambios introducidos en la normativa relacionados con la auditoría, y en especial, con la independencia del auditor son consecuencia del proceso de convergencia hacia la normativa internacional. Desde hace años se han ido sometiendo a diferentes reformas con el objetivo de aumentar la seguridad para el usuario de la información, así como de la actividad del auditor legal.

En un principio, la función del trabajo de auditoría se limitaba únicamente a la vigilancia y observación, con el objetivo de evitar fraudes y errores de la empresa, pero a partir de la entrada de España en la Comunidad Europea, el crecimiento de las empresas y por tanto la delegación de responsabilidades de propietarios en administradores, se ha hecho necesario garantizar la información económico-financiera.

Desde la ley 19/1988 y a través de la Octava Directiva, la Directiva del 2006 y de la Directiva del 2014, con la necesidad de armonización de las normas a escala de la Unión Europea para hacer posible una mayor transparencia, se han ido acometiendo las diferentes modificaciones normativas.

Por otro lado ante el fenómeno de la globalización se hace necesario, a nivel internacional, la armonización de la normativa para poder comparar la información financiera y contable suministrada por las distintas empresas en el ámbito supranacional.

Todas estas modificaciones han ido influyendo directamente en la regulación de la independencia del auditor en España. Si comparamos su evolución desde la Ley 19/1988 hasta la Ley 22/2015 y teniendo en cuenta que la cualidad de independencia del auditor es un aspecto difícil de regular, podemos observar como ha ido convirtiéndose en un un marco regulador más restrictivo, con el fin de evitar escándalos financieros y conflictos de interés, para garantizar un mayor control en la calidad del trabajo de las auditorías.

De esta manera se han ido ampliando a lo largo del tiempo las causas de incompatibilidad y se han implantado revisiones periódicas de las medidas de salvaguarda, entre otras.

Aunque el número de sanciones sobre incumplimiento del deber de independencia no es muy elevado, en los casos más importantes y de relevancia, el no haber sido el auditor independiente en su trabajo supone efectos de gran negatividad para el sector público y en consecuencia para los inversores. Por otro lado al verse involucradas

empresas grandes y de gran importancia y sumándole el efecto mediante la difusión periodística y económica nos da lugar a cuestionar el trabajo del auditor y por tanto su prestigio.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **REGULACIÓN ESPAÑOLA**

- Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de cuentas
- Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990
- Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 1992
- Ley 13/1992, de 1 de junio, sobre Recursos propios y supervisión en base consolidada de las Entidades Financieras
- Ley 3/1994, de 14 de abril por la que se adapta la legislación española en materia de entidades de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación bancaria
- Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada
- Ley 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores
- Ley 41/1999, de 12 de noviembre, sobre sistemas de pagos y de liquidación de valores
- Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero
- Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social
- Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea
- Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, modificó la Ley 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas
- Ley 12/2010, de 30 de junio
- Ley 22/2015 de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas

## DIRECTIVAS EUROPEAS

- Directiva 2006/43/CE
- Directiva 2014/56/UE

## INFRACCIONES Y SANCIONES

- Sanciones inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Disponible en:  
<http://www.icac.meh.es/Consultas/ROAC/Sanciones.aspx>

## PRENSA

- El Confidencial (15/09/2017) “*Deloitte se sentará en el banquillo por su implicación en el caso Bankia*”. Disponible en:  
[https://www.elconfidencial.com/empresas/2017-09-15/deloitte-caso-bankia-banquillo-audiencia-nacional\\_1444204/](https://www.elconfidencial.com/empresas/2017-09-15/deloitte-caso-bankia-banquillo-audiencia-nacional_1444204/)
- El País (29/07/2016) “*Economía cree que el auditor no comprobó los valores de Bankia*”. Disponible en:  
[https://elpais.com/economia/2016/07/28/actualidad/1469733210\\_444524.html](https://elpais.com/economia/2016/07/28/actualidad/1469733210_444524.html)
- La Vanguardia (2/12/2016) “*Enron: el mayor escándalo financiero de la historia, tan grande como olvidado*”. Disponible en:  
<http://www.lavanguardia.com/economia/20161202/412319658496/enron-quebra-escandalo.html>