



Universidad Internacional de La Rioja
Facultad de Empresa y Comunicación

Máster Universitario en Auditoría de Cuentas

**El principio de independencia del auditor
de cuentas y su cumplimiento en la
práctica**

Trabajo fin de estudio presentado por:	Ane Aizpurua Esnaola
Tipo de trabajo:	Individual
Director/a:	José Manuel López Fernández
Fecha:	14/09/2022

Resumen

La independencia del auditor es un principio fundamental en la actividad de auditoría de cuentas. Sin embargo, la relación existente entre el auditor y la entidad auditada, basada en una retribución económica y en la prestación continuada de servicios, pone en duda su cumplimiento en la práctica. Por ello, la normativa establece una serie de medidas para garantizar la actitud independiente de los auditores. En este trabajo, se analiza el régimen de independencia vigente en España, analizando la normativa y las diferentes perspectivas de los agentes sobre la efectividad, beneficios e inconvenientes de las medidas instauradas, y realizando un estudio de casos de incumplimiento de independencia, con el objetivo de identificar las causas más habituales por las que se incumple este principio y proponer posibles mejoras de cara al futuro.

Palabras clave: auditoría, independencia, incompatibilidades, dependencia económica

Abstract

Auditor independence is a fundamental principle in the audit activity. Nevertheless, the existing relationship between the auditor and the audited entity, based on the economic remuneration and the continuous provision of services, casts doubt on its compliance in practice. Therefore, the regulations establish a series of measures to guarantee the independent behaviour of auditors. This study analyses the current independence regime in Spain, analysing the regulations and the different perspectives of the agents on the effectiveness, benefits and drawbacks of the established measures, and conducting a case study of non-compliance with independence, with the aim of identifying the most common causes of non-compliance with this principle and proposing possible improvements for the future.

Keywords: audit, independence, incompatibilities, economic dependence

Índice de contenidos

Introducción	9
1. Justificación.....	9
2. Objetivos	9
2.1. Objetivos generales.....	9
2.2. Objetivos específicos.....	9
3. Estructura y metodología.....	9
1. La auditoría de cuentas y su normativa reguladora	12
1.1. Concepto	12
1.2. Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España.....	13
1.2.1. Normas de auditoría	14
1.2.2. Normas de ética e independencia	14
1.2.3. Normas de control de calidad interno	16
2. Evolución del principio de independencia en la normativa española.....	17
2.1. Evolución de la normativa española en materia de auditoría de cuentas	17
2.2. Evolución del principio de independencia	20
3. El régimen de independencia	24
3.1. El principio general de independencia y el sistema de amenazas y salvaguardas.....	25
3.1.1. Amenazas sobre la independencia del auditor	28
3.1.2. Incentivos para la independencia del auditor.....	30
3.2. Causas de incompatibilidad	34
3.2.1. Circunstancias derivadas de situaciones personales	34
3.2.2. Circunstancias derivadas de servicios prestados	36
3.3. Honorarios	41

3.4. Régimen de contratación.....	43
3.5. Prohibiciones posteriores	46
4. Función supervisora del ICAC	48
4.1. Inspecciones.....	50
4.2. Investigaciones.....	52
5. Casos de incumplimiento de independencia	55
5.1. Caso 1: Aena & PWC	55
5.1.1. Presentación de las empresas involucradas	55
5.1.2. Exposición del caso.....	56
5.1.3. Consecuencias del incumplimiento.....	57
5.2. Caso 2: Banco Santander & Deloitte.....	58
5.2.1. Presentación de las empresas involucradas	58
5.2.2. Exposición del caso.....	58
5.2.3. Consecuencias del incumplimiento.....	59
5.3. Conclusiones del estudio de casos.....	60
Conclusiones.....	62
Limitaciones y futuras líneas de investigación	65
Referencias bibliográficas.....	66

Índice de figuras

Figura 1. <i>Esquema de análisis de amenazas sobre la independencia</i>	26
Figura 2. <i>Evolución del número de inspecciones 2017-2021</i>	51
Figura 3. <i>Evolución del número de investigaciones 2017-2021</i>	53

Índice de tablas

Tabla 1. <i>Evolución de la normativa española en materia de auditoría de cuentas</i>	19
Tabla 2. <i>Amenazas sobre la independencia del auditor</i>	29
Tabla 3. <i>Número de inspecciones 2017-2021</i>	50
Tabla 4. <i>Número de investigaciones 2017-2021</i>	53

Índice de abreviaturas

EIP	Entidades de Interés Público
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
IESBA	Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores
IFAC	Federación Internacional de Contables
ISB	Independence Standards Board
LAC	Ley de Auditoría de Cuentas
NIA	Norma Internacional de Auditoría
NIA-ES	Normas Internacionales de Auditoría adaptadas a España
NICC	Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría
NTA	Normas Técnicas de Auditoría
PWC	PricewaterhouseCoopers
RAC	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
REA	Registro de Economistas Auditores
UE	Unión Europea

Introducción

1. Justificación

El motivo por el que he decidido realizar este trabajo ha sido mi interés por el tema seleccionado. La independencia del auditor es un principio básico en el ejercicio de la auditoría de cuentas que, sin embargo, puede parecer difícil de aplicar en la realidad, ya que existe una relación entre el auditor o la sociedad de auditoría y su cliente, basado en una retribución económica por los servicios prestados.

Por ello, este trabajo me ha parecido una oportunidad para poder investigar el cumplimiento del principio de independencia en la realidad y las causas más habituales de los conflictos de intereses.

2. Objetivos

2.1. Objetivos generales

El objetivo general de este trabajo es analizar el principio general de independencia, mediante la revisión de la normativa española y europea vigente, el análisis de las conclusiones de diversos estudios empíricos, y el estudio de casos de incumplimiento de este principio.

2.2. Objetivos específicos

En particular, los objetivos específicos son realizar un análisis del sistema mixto de independencia, examinando las medidas y circunstancias que la normativa española enumera para el cumplimiento de este principio, y analizando su efectividad, beneficios e inconvenientes; revisar los procedimientos de los organismos encargados de velar por la aplicación de la independencia; e identificar las causas por las que no se suele cumplir, seleccionando casos conocidos de incumplimiento de independencia.

3. Estructura y metodología

En este apartado se expone, por un lado, la estructura de este trabajo, que está dividido en cinco capítulos, y, por otro lado, la metodología utilizada para llevar a cabo cada uno de los capítulos.

El primer capítulo presenta, en primer lugar, el concepto de la auditoría de cuentas, exponiendo su utilidad e importancia, y, en segundo lugar, la normativa que regula esta actividad, concretando las leyes y reglamentos vigentes en España, y las normas a las que está sujeta la auditoría. Para la elaboración de este capítulo, se ha revisado la normativa española, europea e internacional, así como varios artículos científicos sobre la situación actual del sector de auditoría.

El segundo capítulo se centra en el análisis de la evolución de la normativa española y europea en materia de auditoría de cuentas, y el estudio de las variaciones que ha tenido el sistema de independencia en relación a los cambios normativos. Para ello, se han utilizado como fuentes principales la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, que describe las modificaciones realizadas desde la primera ley de auditoría, y varios artículos centrados en describir el desarrollo del principio de independencia a lo largo de los últimos años.

En el tercer capítulo, se expone el régimen de independencia vigente en España, explicando las diferentes medidas que se han tomado para el cumplimiento de este principio, y se realiza una revisión bibliográfica de diferentes fuentes acerca de esta materia, comparando las perspectivas que existen sobre la efectividad de las medidas, y los beneficios e inconvenientes que suponen. Este capítulo se ha basado en diversas fuentes, centrándose en las normas establecidas por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en artículos de revistas, y estudios empíricos.

El cuarto capítulo se centra en analizar los mecanismos de control de los organismos encargados de supervisar la auditoría, revisar la evolución que han tenido en los últimos años y observar las conclusiones que se han alcanzado en relación a la independencia del auditor. Las principales fuentes de información han sido los planes de control y las memorias de actividades publicadas anualmente por el ICAC.

En el quinto capítulo se examinan dos casos de incumplimiento de independencia, y se realiza una comparación de ambos, con el fin de identificar las causas por las que se incumple este principio y analizar las sanciones que conlleva esta infracción. Para ello, se han revisado diferentes artículos de periódico y las páginas web de las empresas involucradas en los casos, además de las resoluciones emitidas por el ICAC.

En cuanto al último apartado, se recogen las reflexiones y las conclusiones alcanzadas a través del trabajo realizado, así como las limitaciones y las futuras líneas de investigación.

1. La auditoría de cuentas y su normativa reguladora

1.1. Concepto

La auditoría es la última fase del proceso contable y su finalidad consiste en supervisar y evaluar dicho proceso a través de un profesional independiente, el auditor de cuentas.

Según la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (2015), la auditoría de cuentas se entiende por “la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros”.

Esta labor se considera fundamental, puesto que la información económico-financiera de las empresas, principales motores de la economía, debe ser veraz, creíble y fiable para generar la confianza necesaria para su correcto funcionamiento (Biedma, 2012).

De acuerdo a los resultados de diferentes investigaciones, la probabilidad de que las cuentas anuales contengan errores se reduce a la mitad si son auditadas voluntariamente (Montoya et al., 2014). Además de aumentar la fiabilidad y credibilidad de la información financiera, la auditoría de cuentas tiene un efecto positivo en la evaluación y calificación de las empresas auditadas frente a terceros, en los casos de una opinión favorable.

Asimismo, esta práctica favorece las relaciones con entidades financieras y el control de los sistemas de información contable de las empresas, mejora la eficacia y eficiencia de su sistema de control interno y de sus procesos de gestión de riesgos y, por último, contribuye a mejorar la imagen de las empresas y a prevenir fraudes internos (Montoya et al., 2014).

Por tanto, se puede observar que la auditoría de cuentas supone diversas ventajas para las entidades auditadas y puede entenderse como una inversión más que un gasto.

Como se ha mencionado previamente, el encargado de esta tarea es el auditor, un profesional independiente que informa a los propietarios de las empresas de manera objetiva sobre la fiabilidad de la información financiera elaborada por los administradores, y plasma su opinión

sobre si las cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad en un informe final.

No obstante, los resultados de la auditoría no solo afectan e interesan a la entidad que se audita, ya que existen diversos agentes o stakeholders relacionados con la actividad de la empresa, como, por ejemplo, los proveedores, los clientes, las instituciones financieras etc.

Por ello, como indica el 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 (2021), la auditoría de cuentas cumple una función de interés público, es decir, se trata de una actividad caracterizada por la relevancia pública que desempeña al prestar un servicio a la entidad auditada y a terceros que mantienen relaciones con la misma.

En consecuencia, la misión de los auditores consiste en aportar fiabilidad a la información de las empresas y, para ello, deben cumplir con rigurosas disposiciones legales y normativas. Sin embargo, el sector de la auditoría se caracteriza por ser altamente competitivo (Montoya et al., 2014) y, por consiguiente, los auditores suelen desempeñar funciones adicionales y prestan servicios diferentes a la auditoría. Esta circunstancia puede ser una de las razones por las que surgen conflictos de interés y se pone en riesgo el cumplimiento del principio de independencia, aspecto que se analizará a lo largo de este trabajo.

1.2. Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España

En cuanto al marco regulatorio español, actualmente están vigentes la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) y su reglamento de desarrollo (RAC), el 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, resultado de la trasposición de las siguientes normas:

- 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 consolidadas.
- Reglamento (UE) nº 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 y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión.

De conformidad con la Ley de Auditoría de Cuentas (2015), el sistema de fuentes jurídicas al que debe sujetarse la actividad de auditoría de cuentas está constituido por tres grupos de normas:

- Normas de auditoría
- Normas de ética e independencia
- Normas de control de calidad interno

1.2.1. Normas de auditoría

Las normas de auditoría son los principios y requisitos que deben observar los auditores en la realización de su trabajo y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente (LAC, 2015).

Se consideran normas de auditoría las normas de la LAC, del RAC, las normas internacionales (NIA) adoptadas por la Unión Europea (UE) y las normas técnicas de auditoría.

Las NIA son las normas emitidas por la Federación Internacional de Contables (IFAC), la organización global para la profesión contable, pero todavía no han sido adoptadas por la UE, por lo que en España entraron en vigor las NIA-ES, adaptación de las NIA emitidas por la IFAC. Adicionalmente, se incluye en este grupo la norma internacional de control de calidad, que, en el caso de España, se trata de la NICC para su aplicación en España.

Las normas técnicas se refieren a las normas técnicas que no han sido derogadas en España tras la entrada en vigor de las NIA-ES, reguladoras de aspectos no contemplados en las NIA-ES.

1.2.2. Normas de ética e independencia

Teniendo en cuenta la función de interés público que cumple la actividad de auditoría, según la LAC (2015), los auditores de cuentas deben cumplir los siguientes principios éticos:

- **Competencia profesional:** Indica que los auditores deben mantener sus conocimientos teóricos y prácticos en el nivel requerido, por lo que se les exige realizar actividades de formación continuada y de actualización permanente.

- **Diligencia debida:** Se refiere al cuidado y atención que los auditores deben prestar a la hora de conocer y aplicar la normativa, alcanzando en la realización de su trabajo conclusiones que estén debidamente soportadas y justificadas.
- **Objetividad:** Implica actuar con imparcialidad y sin conflictos de intereses que comprometan la independencia de los auditores. En consecuencia, no puede haber influencias indebidas, favoritismos, prejuicios ni intereses ajenos que afecten su forma de trabajar.
- **Integridad:** Impone para los auditores la obligación de ser honestos en el ejercicio de su actividad, y actuar con rectitud y compromiso ante situaciones que puedan suponer un conflicto de intereses.

Estos principios están basados en los recogidos en el “Manual del Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad”, elaborado por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) de la IFAC. Este manual señala que existen 5 principios fundamentales de ética para los profesionales de la contabilidad, e incluye dos principios que la LAC no incorpora en sus normas de ética (IESBA, 2020):

- **Confidencialidad:** Debe respetarse la confidencialidad de la información que se obtenga de las relaciones profesionales y empresariales.
- **Comportamiento profesional:** Requiere que se cumplan las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y se evite cualquier conducta que pudiera desacreditar la profesión.

En relación a las normas y principios de ética expuestos, la LAC (2015) indica que los auditores de cuentas deben actuar con escepticismo y aplicar su juicio profesional en el ejercicio de su actividad.

- **Escepticismo profesional:** Actitud que implica mantener una mente inquisitiva y alerta antes posibles incorrecciones en las cuentas anuales de la entidad auditada, debidas a error o fraude, y analizar de manera crítica las conclusiones de auditoría.
- **Juicio profesional:** Se refiere a la aplicación de la formación práctica, del conocimiento y de la experiencia del auditor de forma competente, adecuada y congruente y de conformidad con las normas de auditoría, de ética y del marco normativo de información financiera.

Todos estos principios de ética están relacionados con el pilar fundamental en el que reside la confianza que se deposita en el informe de auditoría, el principio de independencia. Tal como establece la LAC (2015), los auditores y sociedades de auditoría deben ser independientes de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia se vea comprometida en relación con la revisión de las cuentas anuales. Este principio se analizará a lo largo de este trabajo y, además, se profundizará en las medidas establecidas para su cumplimiento.

1.2.3. Normas de control de calidad interno

De acuerdo con el RAC (2021), las normas de control de calidad interno establecen los principios y requisitos que los auditores deben cumplir a la hora de implantar y mantener un sistema de control de calidad interno, cuyo objetivo es asegurar de forma razonable que la actividad de auditoría se realiza de acuerdo a lo exigido por la normativa vigente.

2. Evolución del principio de independencia en la normativa española

Primeramente, para poder analizar la evolución del concepto de independencia, debemos tener en cuenta los cambios que ha experimentado la normativa española y europea en materia de auditoría de cuentas. Por tanto, en los siguientes apartados de este capítulo, se expondrán, en primer lugar, las modificaciones que se han llevado a cabo en las leyes y reglamentos de auditoría y, posteriormente, se analizarán las variaciones que ha habido en el tema de la independencia del auditor.

2.1. Evolución de la normativa española en materia de auditoría de cuentas

La normativa española en materia de auditoría de cuentas ha ido evolucionando a lo largo de los años en línea con la normativa europea, desde la primera ley que reguló la actividad en el año 1988 hasta la actual Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas. La regulación se ha adaptado a las circunstancias y las necesidades de cada época en este sector y, según Palazuelos et al. (2015), esto se debe a tres factores clave: los escándalos financieros nacionales e internacionales, la pertenencia de España a la UE, y la globalización de la economía y los negocios.

Los escándalos financieros ocurridos en los últimos años han puesto en duda la objetividad e independencia de los auditores, y han causado una pérdida de confianza en su capacidad profesional. Este hecho ha provocado diversas reformas legislativas con el fin de aumentar la transparencia y la credibilidad de la información financiera, y recuperar la confianza perdida en la profesión de auditor (Jaramillo et al., s.f.).

Entre los escándalos más conocidos encontramos los casos de Enron y WorldCom en Estados Unidos, Parmalat en Europa, y Gescartera en España. Sin embargo, el caso Enron en el año 2001 supuso un punto de inflexión en el papel de la auditoría frente al fraude, ya que la reacción de la legislación estadounidense fue inmediata con la publicación de la Ley Sarbanes-Oxley en 2002, cuyas consecuencias tuvieron un gran impacto en muchos países (García, 2016).

De esta forma, se aprobó en España la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, cuyo punto más relevante fue el refuerzo del deber de independencia del auditor. Los escándalos nacionales más recientes como el caso Bankia o Pescanova han originado el endurecimiento de las disposiciones legales en las últimas leyes de auditoría de cuentas (Palazuelos et al., 2015).

En cuanto al segundo factor mencionado previamente, la regulación europea afecta al marco jurídico español al ser un país perteneciente a la UE. En consecuencia, la normativa de auditoría se ha ido modificando en función de las distintas directivas europeas (Palazuelos et al., 2015).

En primer lugar, la Directiva 84/253/CE, conocida como la Octava Directiva, se traspuso al ordenamiento jurídico español mediante la Ley 19/1988; posteriormente, se aprobó la Directiva 2006/43/CE, que convirtió la actividad en regulada y obligó a modificar la normativa en materia de auditoría de cuentas en los estados miembros de la UE (Martínez-Pina, 2013). Así, entró en vigor la Ley 12/2010, de 30 de junio en España que, modificó la ley de 1988 y que, más adelante, dio lugar a la aprobación de la nueva Ley de Auditoría del año 2011 y el Reglamento que lo desarrolla. Finalmente, la Directiva 2014/56/UE y el Reglamento 2014/537/UE supusieron la última reforma del área de auditoría, quedando plasmadas en la actual Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas de España y su Reglamento de desarrollo.

Por último, el factor de la globalización ha producido una armonización internacional en la actividad de la auditoría. Ejemplo de ello son las NIA emitidas por la IFAC, cuyo objetivo consiste en lograr auditorías de mayor calidad que sean comparables de forma global (Palazuelos et al., 2015).

En definitiva, podemos observar que la normativa española ha cambiado durante los últimos 30 años debido a diferentes factores, y que en este proceso ha habido un refuerzo del principio de independencia, principalmente a causa de los escándalos financieros. A continuación, se muestra un resumen de la evolución de la regulación española en el ámbito de auditoría de cuentas, que servirá como guía en el siguiente apartado para analizar el desarrollo que ha tenido el principio de independencia.

Tabla 1. Evolución de la normativa española en materia de auditoría de cuentas

Normativa europea	Octava Directiva del Consejo de 10 de abril de 1984 basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables (84/253/CEE).	Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.	<ul style="list-style-type: none"> • 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 consolidadas. • Reglamento (UE) N.º 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 y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión.
Ley	Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.	Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.	Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
Reglamento	Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.	Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.	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.
Reformas sustanciales	<ul style="list-style-type: none"> • Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero. 		

	<ul style="list-style-type: none"> • 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. 		
NTA / NIA	Resolución de 19 de enero de 1991, del presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría.	Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España.	

Fuente: Elaboración propia

2.2. Evolución del principio de independencia

El concepto de independencia se ha ido desarrollando conjuntamente con la normativa presentada en la sección anterior. A continuación, analizaremos la variación que ha tenido el sistema de independencia a lo largo de las diferentes directivas y leyes, sin entrar en detalle en su contenido, puesto que se expondrá el régimen vigente en el capítulo siguiente.

- **Directiva 84/253/CE y LAC de 1988**

La Directiva 84/253/CE fue el primer texto normativo que introdujo el principio general de independencia, indicando que las personas que efectuaran el control legal de las cuentas anuales tenían que abstenerse de realizar la auditoría cuando no fueran independientes, debiendo ser sancionadas en caso de incumplir este principio.

En España, se traspuso esta regulación a través de la LAC de 1988, detallando el concepto de independencia de forma más concreta que la Directiva europea, ya que, además de establecer que el auditor debía ser independiente, recogió una serie de casos en los que la proximidad derivada de las relaciones entre el auditor y la entidad auditada reduce su independencia (Martínez-Pina, 2013). Asimismo, se incluyó el periodo de cómputo para las incompatibilidades, las correspondientes sanciones, el régimen de extensiones a las sociedades vinculadas y al cónyuge del auditor, y la duración mínima y máxima del contrato. En esta primera ley, también se atribuyó la responsabilidad de controlar la actividad de los auditores al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

- **Recomendación 2002/590/CE y Ley 44/2002**

Con el paso de los años, el papel de la auditoría adquirió mayor importancia, y la UE consideró necesario regular y armonizar el concepto de auditoría, publicando en el año 2002 la Recomendación de la Comisión, de 16 de mayo de 2002, independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales. Esta Recomendación no era de obligada aplicación para los estados miembros, pero estableció unas normas comunes para asegurar la calidad de las auditorías (Martínez-Pina, 2013). Aparte de fijar el deber de independencia, se incorporaron los supuestos específicos en los que el auditor no debía realizar el trabajo (como se hizo previamente en la LAC de 1988), los principios que debían presidir la independencia, y las circunstancias que podían amenazar la independencia.

Siguiendo la Recomendación 2002/590/CE, se aprobó en España la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, y se reformó el régimen de independencia, como respuesta a la crisis de confianza proyectada en los auditores a raíz de los escándalos financieros mencionados previamente (Rubio, 2016).

A través de esta ley, se introdujeron las siguientes cuestiones en relación a la independencia: la precisión de la independencia tanto de manera real como aparente, causas de incompatibilidad adicionales, modificación de la rotación obligatoria para el responsable y el equipo de auditoría en determinados casos, y el refuerzo de la supervisión pública. De esta forma, se instauró un sistema mixto.

- **Directiva 2006/43/CE, Ley 12/2010, y LAC 2011**

La Directiva 2006/43/CE supuso un punto de inflexión en la regulación de auditoría, ya que se convirtió en una actividad regulada y sujeta a supervisión pública, y se reconoció la función de interés público que cumple (Rubio, 2016). A través de esta norma, se estableció la regulación obligatoria de la independencia para todos los estados miembros, dando un paso más en la armonización de la actividad de auditoría. Esta Directiva se traspuso en España mediante la Ley 12/2010, de 30 de junio, que fue posteriormente sustituida por la LAC de 2011, por medio del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

De este modo, ambas regulaciones incorporaron novedades como el concepto de red del auditor o de la sociedad de auditoría; el sistema de amenazas y salvaguardas, introduciendo la obligación de documentar y establecer medidas para detectar y responder a las amenazas a la independencia; prohibición de participar en la toma de decisiones de la entidad auditada; reglas de nombramiento y cese del auditor; obligaciones para auditorías de las Entidades de Interés Público (EIP); y por último, modificaciones y nuevas medidas en cuanto a incompatibilidades, prohibiciones posteriores, honorarios, y rotación del auditor.

- **Directiva 2014/56/CE, Reglamento (UE) N.º 537/2014, y LAC 2015**

La evolución económica desde la publicación de la Directiva 2006/43/CE y la crisis financiera de 2008 causaron un debate sobre el papel del auditor y la adecuación de su marco normativo (Martínez-Pina, 2013). En consecuencia, se publicaron dos normas a nivel europeo, la Directiva 2014/56/CE y el Reglamento (UE) N.º 537/2014 (aplicable para entidades auditadas que sean EIP), con el propósito de recuperar la confianza de los usuarios en la información económica financiera que se audita, reforzar la calidad de las auditorías, incrementar la transparencia y fortalecer la independencia y objetividad de los auditores (LAC, 2015). Estos hechos quedaron reflejados en la normativa española a través de la LAC de 2015.

Así, la última modificación sustancial en materia de auditoría de cuentas, tanto a nivel europeo como nacional, incorporó requisitos más restrictivos, exigiendo legalmente la actitud de escepticismo profesional y reduciendo el riesgo de conflictos de interés (LAC, 2015). Asimismo, se establecieron más restricciones en la participación de las auditorías y en los procesos de gestión, se clasificaron las causas de incompatibilidad en dos grupos, y se modificaron el régimen de prohibiciones posteriores y los límites de los honorarios. Finalmente, se incluyeron nuevos puntos acerca de las auditorías de las EIP.

Como hemos podido observar, el deber de independencia se ha ido fortaleciendo progresivamente durante estos últimos años, empezando por la enunciación del principio general de independencia hasta llegar al sistema actual, basado en una serie de conflictos de intereses, incompatibilidades, y medidas sobre prohibiciones posteriores, honorarios, y duración de contratos. Además, el número de personas involucradas en el cumplimiento de este principio ha ido en aumento, llegando a una red más extensa que solamente el propio auditor. Por tanto, podríamos decir que se trata de un concepto que ha ido adquiriendo cada vez más importancia y que es clave para la actividad de auditoría, ya que su cumplimiento es necesario para que su función tenga el sentido que le corresponde.

3. El régimen de independencia

Antes de exponer el régimen de independencia actual en España, es importante conocer el significado y la importancia del término de independencia. Según Villacorta (2014), a pesar de que no haya una definición inequívoca, ya que se trata de un concepto indeterminado y difícilmente observable en la práctica, el ICAC define la independencia de la siguiente forma: “una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones”.

La independencia del auditor se trata de una característica fundamental que confiere al auditor la objetividad necesaria para que emita una opinión sobre la fiabilidad de los estados financieros, y le permite permanecer libre de presiones que influyan en la calidad de su trabajo (Biedma, 2012). Tanto la reputación como la independencia del auditor tienen un impacto en la calidad percibida por terceros, puesto que una mayor independencia supone una mayor calidad de la auditoría (Martínez et al., 2016). Si los usuarios que demandan una información fiable no perciben esa calidad y no confían en los auditores, la profesión de auditoría carecería de sentido (López et al., 2007), y la información auditada perdería su credibilidad y valor para los inversores (Biedma, 2012). Por tanto, si no fuera por la existencia de la independencia, los auditores externos realizarían las mismas funciones que otros profesionales del campo (Fernández et al., 2013), por lo que es crucial que los auditores mantengan la independencia para poder prestar los servicios a los usuarios que dependen de las informaciones de los estados financieros auditados.

La complejidad de la aplicación del principio de independencia surge a raíz de que el auditor debe emitir su opinión experta e independiente sobre las cuentas anuales de la entidad que le contrata y le remunera por sus servicios. A pesar de que la auditoría es un servicio de interés público, la empresa auditada decide la contratación y el despido del auditor, las condiciones económicas, la contratación de servicios adicionales, y en general, las condiciones de trabajo. En consecuencia, los auditores dependen económicamente de las rentas de sus clientes, y la independencia puede verse comprometida en el proceso de negociación, donde los directivos de la empresa tienen el poder (Biedma, 2012). Además, el entorno de fuerte competencia en

el sector de auditoría aumenta la posibilidad de que haya conflictos de intereses y, por tanto, dificulta la decisión del auditor a la hora de emitir su informe (Fernández et al., 2013).

De esta forma, existe el concepto de riesgo de independencia, que según Biedma (2012), el ISB (2000) lo definió como “el riesgo de que determinadas circunstancias, presiones o factores menoscaben el deseo del auditor para actuar como un evaluador objetivo y escéptico de la evidencia obtenida”. La continuidad de la actividad de los auditores depende completamente de las rentas que obtienen de los clientes y, por ello, este interés económico y la posibilidad de evitar la pérdida del cliente dotan al auditor de incentivos para reducir su independencia. Así pues, el principio de independencia solo se verá amenazado en el caso de que las rentas de un cliente concreto sean más importantes que las rentas del resto de clientes, y en el caso de que haya un riesgo real de perder a ese cliente (Biedma, 2012).

Teniendo en cuenta estas circunstancias, la LAC (2015) regula el régimen de independencia de los auditores de cuentas, definiendo el principio general de independencia y configurando un sistema mixto que se basa en dos pilares: por un lado, el sistema de amenazas y salvaguardas, y por otro lado, el conjunto de situaciones en las que se considera que los auditores no gozan de independencia, incluyendo causas de incompatibilidad, limitación de honorarios, duración de contratos, y prohibiciones posteriores.

En los siguientes puntos, se procederá a exponer el régimen de independencia vigente en España, describiendo el contenido de la LAC (2015) y el RAC (2021), pero sin incluir las particularidades de las EIP, es decir, centrándonos en el régimen general, y analizando las diferentes perspectivas que existen en relación a las medidas tomadas para el cumplimiento de la independencia.

3.1. El principio general de independencia y el sistema de amenazas y salvaguardas

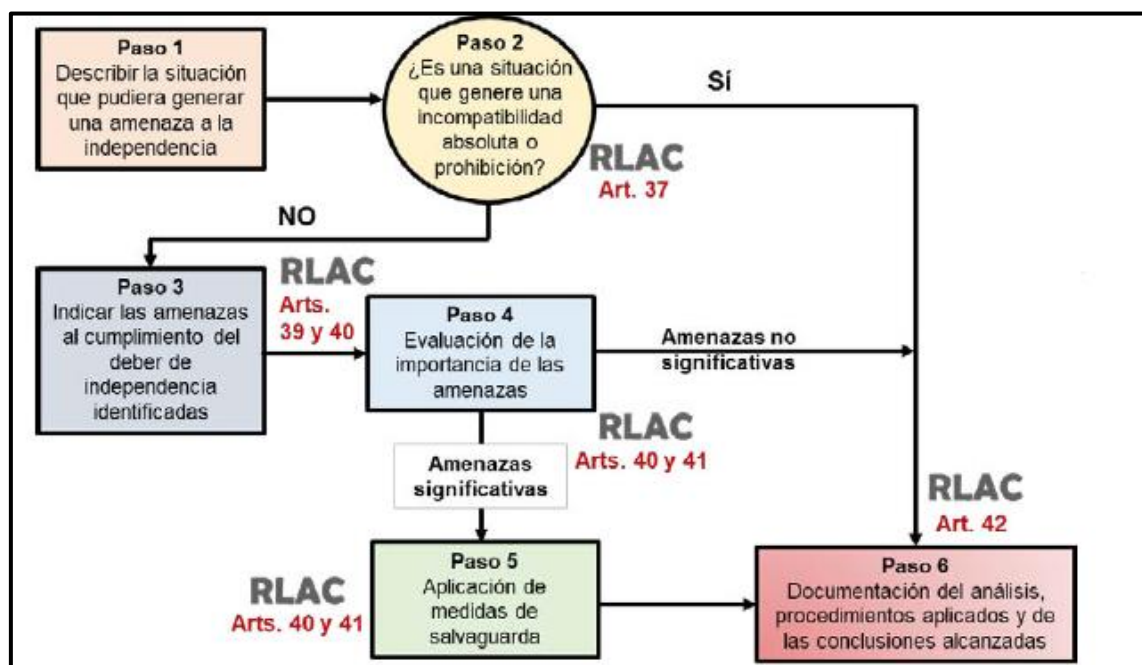
De acuerdo con la LAC (2015), el principio general de independencia indica que “los auditores de cuentas y las sociedades deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables se vea comprometida”. Se entiende por independencia la ausencia de intereses o

influencias que comprometan la objetividad del auditor (RAC, 2021). En todo caso, el auditor deberá abstenerse en aquellos casos donde concurren las causas de incompatibilidad que se expondrán más adelante.

Para el correcto cumplimiento de este principio, los auditores y sociedades de auditoría deben implantar los procedimientos necesarios para identificar las amenazas que pongan en peligro su independencia, evaluarlas, y tomar las medidas de salvaguarda para mitigar o eliminar el riesgo de independencia (LAC, 2015). De esta manera, deben decidir si pueden continuar con el encargo, o, por el contrario, deben abstenerse al incumplir el principio de independencia. En definitiva, se ha desarrollado un sistema de control que no solo obliga al auditor a tomar precauciones, sino que es de obligado cumplimiento y su omisión supone una infracción (Rubio, 2016).

El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) propone un esquema de análisis de 6 pasos a aplicar a la hora de identificar y evaluar las situaciones que puedan suponer una amenaza (ICJCE, 2021):

Figura 1. Esquema de análisis de amenazas sobre la independencia



Fuente: ICJCE, 2021

Siguiendo el esquema presentado, los pasos recomendados son los siguientes (ICJCE, 2016):

1. **Describir la situación que pudiera generar una amenaza a la independencia:** El primer paso es describir los conflictos de intereses identificados, debido a relaciones comerciales, laborales, financieras, familiares o de otra clase, incluyendo los servicios distintos de los de auditoría. Asimismo, hay que tener en cuenta las relaciones familiares y de personas o entidades relacionadas, además del periodo de vigencia de incompatibilidades.
2. **Concluir si es una situación que genere una incompatibilidad absoluta o prohibición:** La normativa describe las situaciones en las que no es posible tomar medidas para mitigar las amenazas, por lo que el auditor debe abstenerse del encargo, pero también incluye otras circunstancias en las que, aplicando salvaguardas, no existe amenaza a la independencia. Por tanto, se debe identificar la situación en la que se encuentra el auditor para poder continuar o no con el encargo. De todas formas, en algunos casos es necesario que se realice el análisis completo con los pasos que se describen a continuación.
3. **Indicar las amenazas al cumplimiento del deber de independencia identificadas:** En el caso de que no se trate de una incompatibilidad absoluta o prohibición, se deben señalar las amenazas al cumplimiento de la independencia.
4. **Evaluación de la importancia de las amenazas:** Una vez identificadas las amenazas, se debe valorar si son significativas o no, y si es posible tomar medidas de salvaguarda.
5. **Aplicación de medidas de salvaguarda:** El siguiente paso consiste en aplicar salvaguardas para eliminar o reducir las amenazas identificadas previamente a un nivel aceptablemente bajo.
6. **Documentación de las conclusiones alcanzadas:** Por último, en base al análisis realizado, se debe documentar las conclusiones alcanzadas en los papeles de trabajo, teniendo en cuenta el riesgo de independencia existente y si la independencia del auditor queda comprometida o no.

Estos pasos sirven de guía para que los auditores puedan tener un procedimiento a la hora de identificar y evaluar las amenazas a la independencia y, así, poder aplicar medidas de salvaguarda. Estos procedimientos tienen que ser revisados de forma periódica, adaptados a cada trabajo, y deben quedar documentados. En aquellos casos en los que no sea posible

eliminar o reducir los riesgos a un nivel aceptable, el auditor tendrá que abstenerse o renunciar al encargo, cumpliendo con la normativa de la LAC.

Del mismo modo, el seguimiento de estos puntos garantiza el cumplimiento de las NIA-ES que incluyen conceptos de independencia del auditor:

- **NIA-ES 220. Control de calidad de la auditoría de estados financieros**: Por un lado, se cumple el requerimiento de obtención de información para la detección y evaluación de las amenazas, la adopción de medidas para eliminarlas o reducirlas, y la renuncia al encargo en caso de que fuera necesario. Por otro lado, se recogen las conclusiones y cuestiones relacionadas con la independencia en la documentación de auditoría, tal como indica esta norma.
- **NIA-ES 260 (Revisada). Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad**: Las conclusiones alcanzadas se comunican a los responsables del gobierno de la entidad auditada, mediante una declaración de independencia del equipo del encargo, donde se incluyen, entre otros, las amenazas y las salvaguardas aplicadas.
- **NIA-ES 300. Planificación de la auditoría de estados financieros**: Se evalúa el cumplimiento de la independencia antes y a lo largo del encargo, revisando los pasos y cumpliendo con los requerimientos de esta norma.

Como hemos podido observar, existen diversas amenazas que pueden poner en peligro la independencia del auditor. No obstante, aunque haya un mayor número de variables que suponen amenazas, también podemos encontrar factores que incentivan su cumplimiento (López y Pérez, 2007). En los siguientes puntos, se exponen diferentes tipos de amenazas e incentivos para mantener la independencia.

3.1.1. Amenazas sobre la independencia del auditor

En determinados supuestos, el auditor no va actuar con el nivel de independencia que se le requiere legalmente, debido a ciertas amenazas, que surgirán en aquellos casos en los que el auditor priorice sus propios intereses por encima de la calidad de la auditoría (Biedma, 2012). El RAC (2021) presenta diferentes tipos de amenazas que pueden tener impacto en la independencia y trabajo del auditor. En la Tabla 2 se muestra la explicación de esas amenazas y, además, se exponen diferentes ejemplos específicos que el ICJCE (2016) propone, aplicables a cada una de las tipologías.

Tabla 2. Amenazas sobre la independencia del auditor

TIPOS DE AMENAZAS	
INTERÉS PROPIO	Por la existencia de un interés financiero, comercial o de otro tipo, a causa de relaciones o intereses económicos comunes o contrapuestos.
	<p>Ejemplos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Posesión de instrumentos financieros por parte del auditor o la sociedad de auditoría. • Dependencia de honorarios de un solo cliente con un porcentaje significativo sobre el total de ingresos anuales. • Obsequios, favores, acuerdos financieros etc. por parte de la entidad auditada. • Relaciones familiares, de amistad, de empleo.
AUTORREVISIÓN	Por la necesidad de realizar revisiones o evaluaciones de resultados emitidos anteriormente por el auditor y que la entidad auditada consideró al tomar decisiones.
	<p>Ejemplos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prestación de servicios distintos del de auditoría que conlleven la emisión de resultados, juicios o criterios, que tendrán que ser revisados por el propio auditor para llevar a cabo el trabajo de auditoría. • Tener un cargo directivo, de supervisión interna o de empleo en la entidad auditada durante el periodo objeto de auditoría. • Servicios de valoración, auditoría interna, control interno o gestión de riesgos.
ABOGACÍA	Por el mantenimiento de una posición a favor o en contra de la entidad auditada.

	Ejemplos	<ul style="list-style-type: none"> • Defensa ante tribunales y otros servicios en los que se mantenga una posición no independiente de defensa de intereses del cliente. • Informes de procedimientos relacionados con conflictos, litigios e investigaciones.
FAMILIARIDAD O CONFIANZA		Por la influencia o proximidad excesiva derivada de las relaciones que pudieran mantenerse con accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada.
	Ejemplos	<ul style="list-style-type: none"> • Relación contractual demasiado prolongada. • Riesgo de participar en la toma de decisiones de la entidad auditada. • Relaciones de empleo y empresariales mantenidas con la entidad auditada.
INTIMIDACIÓN		Por la posibilidad de ser disuadido o condicionado por la presión o influencia indebida.
	Ejemplos	<ul style="list-style-type: none"> • Presión de la entidad auditada sobre cese de nombramiento, impacto sobre familiares de auditores, demandas etc. • Exigencias no razonables de la entidad auditada.

Fuente: Elaboración propia a partir de ICJCE (2016) y RAC (2021).

3.1.2. Incentivos para la independencia del auditor

Al margen de las amenazas sobre la independencia, según López y Pérez (2007), existen elementos que influyen en la motivación del auditor y le incentivan para actuar de la forma correspondiente en el ejercicio de sus funciones, ya que, de lo contrario, puede ser castigado.

Basándose en el modelo de Johnstone et al. (2001), López y Pérez (2007), señalan 4 factores mitigantes, que se revisarán a continuación: los mecanismos de gobierno corporativo, el papel de los organismos reguladores, las políticas de las firmas de auditoría, y la cultura de la

sociedad de auditoría y las características de los auditores, siendo los dos últimos sobre los que las firmas pueden influir de forma más directa.

- **Mecanismos de gobierno corporativo**

Los mecanismos de gobierno corporativo son medidas creadas dentro de la estructura de gobierno de la entidad auditada, como, por ejemplo, los consejos de directores o el comité de auditoría. Por tanto, la empresa decide de forma voluntaria la constitución de estos comités. Entre las salvaguardas para mitigar el riesgo de auditoría se ha resaltado el papel que desempeña el comité de auditoría (Biedma et al., 2011), por lo que nos vamos a centrar en el análisis de este mecanismo específico.

El comité de auditoría es una comisión delegada del Consejo de Administración que está normalmente formada por consejeros no ejecutivos, y al que se le atribuyen ciertas responsabilidades, relacionadas con la supervisión de la información financiera de la empresa y de su control interno (Biedma, 2012). Este hecho le convierte en el encargado de garantizar el correcto desarrollo del proceso de auditoría, protegiendo al auditor de las amenazas que pueden menoscabar su independencia (Biedma et al., 2011).

Las responsabilidades otorgadas a este comité, esto es, la selección y cese del auditor, el establecimiento de honorarios, la contratación de servicios adicionales, y la revisión del proceso, suponen un refuerzo en la capacidad del auditor para mantener una actitud independiente, puesto que la dirección pierde sus principales elementos de presión.

Por un lado, la participación del comité en la revocación de los auditores reduce la presión que sufre el auditor ante el riesgo de pérdida del cliente, y podrá impedir la amenaza de despido en caso de recibir una opinión desfavorable. Por otro lado, la formación de este comité puede evitar que la gerencia influya sobre el trabajo del auditor a través de la utilización del salario y los servicios adicionales.

Los reguladores han ido reforzando el papel del comité de auditoría ya que se trata de una nueva medida para proteger el cumplimiento de la independencia. De hecho, las EIP tienen la obligación de contar con un comité de auditoría. No obstante, la literatura empírica no ha sido capaz de aportar evidencia concluyente sobre la eficacia del comité

como salvaguarda de la independencia del auditor, a pesar de que ha habido una evolución positiva en su percepción (Biedma, 2012).

El estudio de Biedma (2012) detectó que cuanto mayor es el nivel de independencia del comité de auditoría, mayor es su eficacia. En relación a este hecho, los resultados de Biedma et al. (2011) concluyeron que uno de los factores que la empresa auditada tiene en cuenta a la hora de componer el comité de auditoría es el nivel de dependencia económica del auditor, ya que las empresas que quieren garantizar la fiabilidad de su información financiera cuentan tanto con un auditor con menor riesgo de dependencia económica como con un comité de auditoría independiente. Sin embargo, las empresas con un auditor más dependiente realizan menos esfuerzos por garantizar la independencia del comité.

Por ello, podemos decir que la creación y eficacia del comité depende de la entidad auditada, por lo que se debería reforzar la cultura de gobierno corporativo, con el objetivo de fomentar el uso de este tipo de comités y de esta forma, garantizar el cumplimiento de independencia y aumentar la calidad del proceso de auditoría.

- **Papel de la regulación**

Los organismos reguladores han tomado diversas medidas para salvaguardar la independencia del auditor, elaborando códigos éticos que los auditores deben seguir en el ejercicio de sus funciones (Biedma, 2012), como el código de ética de la IFAC, y desarrollando leyes y normativas para diseñar el régimen de independencia. En el capítulo anterior hemos podido observar la evolución que ha tenido la normativa en materia de auditoría de cuentas, y cómo el régimen se ha ido fortaleciendo debido a los escándalos financieros, implantando diferentes prohibiciones y restricciones que se desarrollarán en el presente capítulo. Así pues, estos organismos pueden reforzar la eficiencia y eficacia de la normativa sobre auditoría, y siguen dedicando un gran esfuerzo normativo en relación a la independencia (López y Pérez, 2007).

Por consiguiente, el papel de los organismos reguladores es de vital importancia porque condiciona la actividad de los auditores e impone requerimientos sobre independencia de obligado cumplimiento, lo que supone un incentivo para los auditores, puesto que, de lo contrario, se enfrentan a sanciones de diferentes tipos.

- **Políticas de la firma de auditoría**

Las firmas de auditoría son capaces de influir y mitigar el riesgo de independencia a través del establecimiento de políticas y el fomento de una cultura corporativa orientada a la independencia. Asimismo, pueden promover una formación continua para sus auditores, destacando las amenazas y situaciones que afectan a la independencia y a la calidad de auditoría (López y Pérez, 2007), y sensibilizando a los empleados de su importancia. Las firmas de auditoría juegan un papel crucial en el refuerzo de los valores de los auditores, ya que se aseguran de mantener esos valores durante las diferentes etapas de su vida profesional (Barrainkua y Espinosa-Pike, 2018).

- **Cultura de la firma y características del auditor individual**

En relación con el incentivo anterior, la cultura de la firma se puede definir como “el mensaje que una firma transmite a sus auditores con respecto a las obligaciones que deben asumir” (López y Pérez, 2007), y está influida en gran medida por las características propias del auditor, debido a que sus valores, pensamientos éticos y actitudes son claves en el desarrollo y calidad del trabajo.

El estudio realizado por Barrainkua y Espinosa-Pike (2018), acerca de las diferencias entre los auditores en ejercicio y estudiantes de posgrado, mostró que los estudiantes están más comprometidos con la función de interés público y el cumplimiento de la independencia, y que estos valores disminuyen a medida que ganan experiencia. El periodo de estudios sirve para transmitir la importancia de estos valores, pero, en la práctica, esta formación no ha sido tan efectiva en los casos de conflictos de intereses. Aunque los estudiantes y futuros auditores perciben una mayor necesidad de establecer salvaguardas, a medida que adquieren experiencia, confían más en su propio criterio y pensamientos morales que en los principios establecidos en los códigos éticos.

Por consiguiente, es necesario seguir reforzando la formación de los futuros auditores, incluyendo la existencia de los conflictos de interés y ofreciendo herramientas para que puedan hacer frente a este tipo de situaciones, de forma que se sientan identificados tanto con sus propios valores como con los principios establecidos por la normativa. Asimismo, el entorno de la firma de auditoría afectará al comportamiento del auditor, por lo que el refuerzo de la cultura ética contribuirá al cumplimiento de la independencia.

A pesar de que existan numerosas amenazas, es necesario potenciar estos factores para disminuir el riesgo de independencia. Además, es importante que las diferentes partes implicadas, esto es, las firmas de auditoría, los organismos reguladores y los propios auditores, centren sus esfuerzos en mejorar la situación actual y tomen las medidas que se han mencionado.

3.2. Causas de incompatibilidad

Una de las medidas establecidas por la normativa, con el objetivo de mantener la independencia del auditor, es la delimitación de ciertas causas de incompatibilidad. La objetividad, integridad y honestidad con que los auditores deben actuar no son fácilmente verificables, ya que se tratan de actitudes personales que pueden resultar en acciones diferentes ante diversas situaciones. Por lo tanto, como el sistema de amenazas y salvaguardas se ha revelado insuficiente, resulta necesario establecer situaciones o servicios que se entiende que comprometen la independencia del auditor, de modo que la única alternativa posible es evitar o renunciar al encargo de auditoría (Rubio, 2016).

La LAC (2015) establece que los auditores de cuentas no gozan de suficiente independencia respecto de las empresas auditadas cuando concurren ciertas circunstancias, que se clasifican en circunstancias derivadas de situaciones personales, por un lado, y derivadas de servicios prestados, por otro.

3.2.1. Circunstancias derivadas de situaciones personales

De acuerdo con la normativa (LAC, 2015; RAC, 2021), las siguientes situaciones personales son causa de incompatibilidad:

- Tener la condición de miembro del órgano de administración, de directivo, de apoderado con mandato general, así como un puesto de empleo en la entidad auditada, el cargo de responsable del área económica financiera y funciones de supervisión o control interno. Esta situación supone un vínculo estrecho con la empresa auditada, por lo que la objetividad e independencia quedan menoscabadas.
- Tener interés significativo directo en la entidad auditada derivado de un contrato o de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho. Surge un interés significativo

directo en casos de posesión de instrumentos financieros del cliente auditado, la concesión de préstamos a la empresa auditada, el mantenimiento de relaciones empresariales o comerciales distintos de los servicios de auditoría y de otros servicios permitidos, y la cesión o intercambio de personal clave. Los intereses que se posean de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva diversificada no se consideran una incompatibilidad.

- Realizar operaciones con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de cualquier forma por la entidad auditada, exceptuando los instrumentos financieros que se dispongan mediante instituciones de inversión colectiva.
- Solicitar o aceptar obsequios o favores del cliente, salvo que su valor sea insignificante o intrascendente, es decir, cuando tengan una escasa importancia cuantitativa y ocurran en el proceso normal de auditoría sin que tengan intención de influir en las decisiones del auditor.

Estas incompatibilidades no solamente afectan a los auditores de cuentas y a las sociedades de auditoría, sino que también se aplican a los familiares de los auditores responsables, a las personas o entidades relacionadas directamente con el auditor o la sociedad de auditoría, y a otras personas o entidades que pertenezcan a la red del auditor. En este estudio no se han incluido las particularidades que establece la normativa para cada uno de estos grupos.

El RAC (2021) incluye en el grupo de personas o entidades directamente relacionadas con el auditor a las siguientes personas:

- Personas que participan directamente en la aceptación, realización, supervisión y revisión del trabajo de auditoría.
- Profesionales de otras disciplinas que participan en el trabajo de auditoría como expertos, pertenezcan o no a la organización del auditor de cuentas.
- Personas responsables de la revisión del control de calidad del trabajo de auditoría, pertenezcan o no a la organización del auditor de cuentas.

- En el caso de sociedades de auditoría, quienes tengan capacidad de influir en la valoración y conclusiones alcanzadas en el trabajo.

Por tanto, a la hora de valorar las incompatibilidades relacionadas con las situaciones personales, se deben tener en cuenta las personas del entorno del auditor y de la sociedad de auditoría.

En cuanto al periodo de vigencia de estas incompatibilidades, la norma establece que estas existen cuando se produzcan en el periodo comprendido desde el inicio del primer año anterior al ejercicio auditado, hasta la fecha en la que se finalice el trabajo de auditoría.

3.2.2. Circunstancias derivadas de servicios prestados

Debido al alto grado de competitividad del mercado de auditoría, existe una lucha agresiva en los precios, y las firmas de auditoría prestan servicios adicionales a los de auditoría, que, a lo largo de los años, se han ido incrementando y han llegado a superar los honorarios percibidos por los servicios de auditoría (Biedma, 2012). De esta forma, en la actualidad, el mercado de servicios de las firmas de auditoría se compone, por un lado, del servicio tradicional de auditoría de cuentas, y, por otro lado, de un abanico amplio de servicios, dependiendo de las prohibiciones que establezca la regulación de cada país (Romero et al., 2017).

Estos servicios pueden ser de diferente naturaleza: fiscal, legal, de recursos humanos, de consultoría, de gestión, de contabilidad etc. Además de los servicios de consultoría de diseño, gestión e implantación de sistemas contables que las grandes y medianas empresas de auditoría solían prestar, actualmente también prestan servicios de valoración de empresas para una variedad de fines como fusiones y adquisiciones, y asesoran a la hora de desarrollar proyectos de gobierno corporativo y de crear sistemas eficaces de control interno (Vahdani y Mohammadi Mehr, 2021).

Algunos servicios están totalmente prohibidos para los auditores de cuentas de una empresa, mientras que otros están permitidos cumpliendo ciertos requisitos. Esta regulación tiene el propósito de garantizar que, cuando el auditor deba revisar los estados financieros, no se vea influenciado por su trabajo previo (Martínez-Pina, 2013). Así, según la LAC (2015) y el RAC (2021), los siguientes servicios son causa de incompatibilidad:

- **Servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o los estados financieros:** Se incluyen en esta categoría las actividades relacionadas con la elaboración de las cuentas anuales, así como la cooperación o participación en su preparación. Es responsabilidad de la entidad auditada elegir los criterios de valoración, de registro contable y la información a incluir en los estados financieros y, en consecuencia, aquellos que elaboran o participan en la elaboración de la contabilidad no están en condiciones de revisarla de forma objetiva, y no hay medidas para eliminar la amenaza de autorrevisión (Rubio, 2016).
- **Servicios de valoración:** Este tipo de servicios consisten en fijar o asignar un valor económico a activos o pasivos, a un negocio o a una actividad empresarial, o a un compromiso, a través de hipótesis y de la aplicación de métodos o técnicas con respecto a eventos futuros. Sin embargo, se pueden prestar servicios que no tengan un efecto directo o tengan un efecto de poca importancia relativa, por separado o de forma agregada, en los estados financieros auditados, siempre que la estimación del efecto quede documentada en los papeles de trabajo.
- **Servicios de auditoría interna:** Esta incompatibilidad no es absoluta, ya que está permitido prestar servicios de auditoría interna en los casos en los que el órgano de gestión de la entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de determinar el alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos, y de considerar y ejecutar los resultados y recomendaciones de la auditoría interna. En tal caso, el auditor debe dejar constancia de ello en el contrato y asegurar que no toma decisiones acerca de la gestión y control de la auditoría interna.
- **Servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada:** Cuando los servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, y sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que tengan una incidencia significativa, estará permitido la prestación de servicios de abogacía. En cualquier caso, la realización del trabajo de auditoría se encuentra con amenazas a la independencia de autorrevisión, de abogacía o de interés propio (Rubio, 2016).
- **Servicios de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno o gestión de riesgos relacionados con la elaboración de la información financiera:**

También se prohíben los servicios de diseño o aplicación de sistemas informáticos de la información financiera. Sin embargo, estos servicios se pueden prestar cuando la entidad auditada sea la responsable del sistema global de control interno, o cuando se sigan las especificaciones y asuma también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema. En tal caso, el auditor debe dejar constancia de ello en el contrato y reflejar las instrucciones y especificaciones establecidas por la entidad auditada en la documentación.

Estas incompatibilidades afectan, además de a los auditores o sociedades de auditoría, a los miembros de la red de la que forma parte el auditor o la sociedad de auditoría, a los familiares de los auditores responsables, y a las personas o entidades relacionadas directamente con el auditor. En este estudio no se han incluido las particularidades que establece la normativa para cada uno de estos grupos.

En relación al periodo de vigencia, existirá una incompatibilidad cuando los servicios mencionados se presten en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio auditado, hasta la fecha en la que el auditor concluya el trabajo de auditoría.

Según Romero et al. (2017), la legislación es muy permisiva en cuanto a la regulación de los servicios distintos de los de auditoría, y sería necesario realizar modificaciones para reforzar la normativa e imponer más restricciones para este tipo de servicios.

Se ha llegado a cuestionar si convendría prohibir la prestación de servicios adicionales por parte de las sociedades auditoras. De hecho, en países como el Reino Unido, se ha planteado la posibilidad de exigir la separación de este tipo de servicios del negocio de auditoría. Ante esta situación, las grandes firmas están preparando planes de contingencia en el caso de que se realice una división de estos negocios (Condor et al., 2018).

Fernández et al. (2013) muestra las diferentes perspectivas de los agentes involucrados en la actividad de la auditoría de cuentas acerca de esta cuestión. La mayoría de colegios profesionales y asociaciones se oponen a la prohibición de estos servicios, al igual que las Big 4 y las administraciones públicas, que opinan que el establecimiento de limitaciones debilita la independencia económica general de las sociedades de auditoría y que estos servicios aumentan la calidad de la auditoría. Sin embargo, a las PYMES les parece una medida importante para el mantenimiento de la independencia, junto con el grupo de los académicos

y los competidores, como abogados y asesores fiscales, que están a favor de un cese total de los servicios distintos de los de auditoría como garantía para la independencia.

El efecto de la prestación de servicios adicionales sobre la independencia ha generado diversos estudios empíricos, sin llegar a conseguir resultados concluyentes (Biedma, 2012); mientras que algunos observan una pérdida de independencia al ofrecer estos servicios, otros no han encontrado evidencia para demostrar esta relación. Los servicios ajenos a la auditoría han sido uno de los temas que mayor debate han creado, ya que tiene consecuencias tanto positivas como negativas (Romero et al., 2017).

Por un lado, este tipo de servicios son cada vez más importantes en la estructura de ingresos totales de las sociedades de auditoría, pero aumentan la dependencia económica (Carmona y Momparler, 2011). Los servicios adicionales suponen un incremento de los honorarios percibidos de un solo cliente, por lo que existe un mayor riesgo de que estos intereses económicos pongan en peligro la independencia. Si estos servicios están ligados al servicio de auditoría, la pérdida de ese cliente supone un mayor perjuicio para el auditor que si solamente se centrara en la auditoría (Biedma, 2012). Por tanto, el temor a perder un cliente del que se obtienen muchas rentas, puede suponer que el auditor sea más permisivo y trate a los clientes de forma más favorable, con el propósito de retener al cliente y mantener las rentas futuras provenientes de ambos servicios (Villacorta, 2014), reduciendo así su independencia. Tal como afirman Vahdani y Mohammadi Mehr (2021), el deterioro de la independencia dependerá del porcentaje de ingresos que reciban por medio de los servicios adicionales respecto de los ingresos por auditoría, y del coste de cada negocio.

Asimismo, la prestación de servicios distintos de los de auditoría puede incrementar la familiaridad y la confianza con el cliente, puesto que el auditor puede llegar a identificarse de una forma cercana con la gestión de las empresas, lo que conllevaría una pérdida de neutralidad para desempeñar su función de auditor y una dificultad de poner distancia a la dirección de la compañía (Romero et al., 2017; Villacorta, 2014).

Por último, otro aspecto negativo de estos servicios es la creación de situaciones conflictivas por autorrevisión, ya que el auditor ha podido asesorar a su cliente en diferentes ámbitos, y le costará más criticar o identificar irregularidades originadas de su propio trabajo (Ruddock

et al., 2004; Villacorta, 2014). Este conjunto de factores puede suponer una reducción de la independencia, la pérdida de calidad de la auditoría y el desprestigio de la profesión auditora.

Por otro lado, existen argumentos a favor de este tipo de servicios. Varios autores sostienen que la prestación de estos servicios aumenta la calidad de la información financiera, ya que potencia el conocimiento de los auditores sobre el cliente, lo que conduce a una auditoría más eficiente y efectiva. La restricción de servicios impediría que los auditores adquirieran el conocimiento específico, reduciendo así sus competencias y la calidad de la auditoría (Carmona y Momparler, 2011). Por ello, la prestación conjunta de servicios de auditoría y consultoría, u otro tipo de servicios, contribuye a la difusión de conocimientos, como demuestra el estudio realizado por De Fuentes y Pucheta (2009), y aumenta la competencia técnica de las firmas y su habilidad para detectar errores en las cuentas (Biedma, 2012).

No obstante, tal como menciona Fernández et al. (2013), la difusión del conocimiento no se utiliza para aumentar la calidad de auditoría, sino para reducir sus costes, lo que perjudica los intereses de los agentes externos. Por tanto, la falta de independencia no debería estar justificada por argumentos de mayor eficacia y eficiencia en áreas diferentes a la auditoría.

Otras ventajas que se han encontrado en la prestación de estos servicios son el incremento de la competencia dentro del mercado de las empresas de auditoría o el aumento de las posibilidades de atraer y retener al personal de las firmas de auditoría (Romero et al., 2017).

En conclusión, podemos decir que, a pesar de que no haya resultados concluyentes acerca de la reducción de la independencia debido a servicios adicionales y de que existan argumentos a su favor, la separación de ambos negocios tiene un efecto positivo en la percepción de la independencia del auditor. Además, hemos podido observar que la normativa es relativamente flexible y hemos analizado las numerosas amenazas que suponen estos servicios, por lo que se debería intentar reforzar la regulación y separar estas actividades, permitiendo a las firmas de auditoría prestar estos servicios, con la condición de que sea a clientes diferentes del negocio de auditoría, e implantando un sistema de control para supervisar los servicios que no estén relacionados con la auditoría. De esta forma, se reduciría la dependencia y el estrecho vínculo entre el auditor y su cliente, y se podría asegurar la independencia.

Sin embargo, esta medida puede ser difícil de aplicar en la práctica debido a los intereses de las grandes sociedades de auditoría, ya que, aunque sean conscientes de que estos servicios pueden menoscabar la independencia, suponen una gran fuente de ingresos, incluso superiores que los de auditoría, por lo que no van a querer renunciar a la prestación de otros servicios.

3.3. Honorarios

En relación a la prestación de servicios distintos de los de auditoría, la normativa española, la LAC (2015), establece una medida sobre honorarios, concretando criterios para fijar los honorarios y causas de abstención para realizar la auditoría, puesto que la remuneración es uno de los factores que puede perjudicar la independencia del auditor.

Por una parte, los honorarios correspondientes a la auditoría deben determinarse antes de que comience el trabajo y para todo el periodo en el que se lleve a cabo, teniendo en cuenta el esfuerzo de auditoría estimado; es decir, el tiempo, los medios y recursos necesarios, la especialización requerida, el tamaño y complejidad de las actividades de la entidad auditada, y el riesgo de auditoría. Además, estos honorarios no pueden estar influidos por la prestación de servicios adicionales, y no pueden ser contingentes, esto es, no está permitido calcular la remuneración en base a los resultados de una transacción o el trabajo de auditoría.

Por otra parte, los auditores o sociedades de auditoría deberán abstenerse de realizar la auditoría cuando los honorarios devengados por los servicios de auditoría y distintos de los de auditoría prestados a la empresa auditada, en los tres últimos ejercicios, superan el 30% del total de ingresos anuales. La medida también será exigible en el caso de que se alcance este porcentaje teniendo en cuenta los servicios prestados por el auditor y quienes formen parte de su red tanto a la entidad auditada como a sus entidades vinculadas.

Esta regulación intenta evitar que un alto porcentaje de honorarios perjudique la calidad del proceso de verificación de cuentas anuales (Martínez-Pina, 2013), ya que existe la percepción de que la dependencia de los honorarios conlleva el fracaso de la auditoría. Esto se debe a que la presión económica por mantener esas rentas, especialmente las percibidas por servicios adicionales, crea un conflicto de intereses y compromete la independencia del auditor (Schmidt, 2012).

Como se ha mencionado previamente, cuando un auditor inicia una relación contractual con un cliente, se crea un vínculo de dependencia económica (López et al., 2007), que incrementa a medida que la concentración de honorarios aumenta. Por tanto, la pérdida de ese cliente supone un gran coste para el auditor, que puede llevarle a sacrificar su independencia (Biedma, 2012).

Esta situación se ve agravada en los casos de prestación de servicios adicionales. De hecho, los críticos de la profesión contable han alegado que los mayores márgenes de beneficios asociados a servicios ajenos a la auditoría han provocado que los auditores estén dispuestos a comprometer su independencia y a aceptar prácticas contables cuestionables (Ruddock et al., 2004). Por consiguiente, unos elevados honorarios por servicios distintos de los de auditoría pueden reducir la confianza de los diferentes agentes.

Además, de acuerdo con López et al. (2007), existen ciertas cuestiones específicas que causan controversias en relación con los honorarios facturados.

Por un lado, en ocasiones, las firmas de auditoría realizan descuentos en los honorarios de las auditorías iniciales, fijando precios por debajo de los costes, con el fin de captar nuevos clientes y recuperar esas pérdidas a través de la facturación de otros servicios. No obstante, existen investigaciones que indican que estas prácticas de descuento no dañan la independencia del auditor, sino que se trata de una respuesta competitiva ante las expectativas de rentas futuras.

Por otro lado, señalan que parece importante que las sociedades de auditoría tengan la capacidad de ofrecer un conjunto de servicios adecuadamente desarrollados, para obtener una reputación orientada al servicio al cliente. Además, los clientes esperan abonar menores honorarios por los servicios de auditoría a raíz de contratar otros servicios. Aunque varios estudios hayan analizado la relación de honorarios entre ambos servicios, los resultados son contradictorios.

Ante estas circunstancias, la profesión auditora está a favor de establecer límites a los honorarios recibidos por un cliente, pero el grupo de académicos no considera que los límites definidos sean suficientes para reducir el riesgo de dependencia económica, sino que un 10% sería un porcentaje adecuado (Fernández et al., 2013).

El volumen y composición de los honorarios pueden suponer problemas para la independencia y, por tanto, se considera una medida importante revelar las cuantías de estos y qué porcentaje viene de servicios de auditoría y de otros servicios, con el objetivo de aumentar la transparencia del mercado y la confianza de los agentes y, tomen, así, mejores decisiones. Mientras que los académicos apoyan esta idea, los auditores encuentran innecesaria la comunicación de los honorarios (López et al., 2007). De esta manera, la LAC (2015) establece que los auditores deben comunicar al ICAC las horas y honorarios facturados a cada entidad auditada, distinguiendo los servicios de auditoría y otros.

Por todo ello, hemos visto que unos elevados honorarios suponen una amenaza para el cumplimiento de la independencia del auditor, especialmente para aquellas firmas que ofrecen diferentes servicios además de la auditoría. En consecuencia, es importante que la regulación mantenga ciertos límites, e incluso se reduzca el porcentaje para la abstención en el futuro. Al mismo tiempo, se debería impulsar la publicación de los honorarios, concretando la cuantía y los servicios de los que se originan, para poder incrementar la confianza de los diferentes agentes involucrados y reforzar la independencia.

3.4. Régimen de contratación

Otra de las medidas establecidas por la normativa está relacionada con la duración del contrato de auditoría y el sistema de rotación de auditores, con el objetivo de evitar una excesiva familiaridad o confianza entre el auditor y su cliente que provoque la pérdida de independencia (Martínez-Pina, 2013).

La LAC (2015) determina que los auditores y sociedades de auditoría serán contratados por un periodo inicial no inferior a tres años ni superior a nueve años, pudiendo realizar prórrogas máximas de tres años una vez que finalice el periodo inicial. En el caso de que ni la entidad auditada ni el auditor manifiesten su voluntad de terminar su relación contractual, el contrato se renovará de forma tácita por un plazo de tres años. Por otra parte, la ley prohíbe rescindir el contrato durante el periodo inicial, o durante su periodo de prórroga, sin que medie justa causa, y establece que los acuerdos o cláusulas que restrinjan o limiten la selección y nombramiento del auditor serán nulos de pleno derecho.

En definitiva, no se ha establecido una obligación de rotación de auditores, no hay limitación de mandato (Condor et al., 2020), ya que el contrato se puede seguir renovando

continuamente hasta que alguna de las partes comunique lo contrario. En cambio, los contratos de las EIP tienen una duración máxima de diez años incluyendo prórrogas, y los mismos auditores no pueden ser contratados en los siguientes cuatro años.

La creación de esta medida se debe a la creencia de que la permanencia continuada del auditor o la firma de auditoría genera una relación de familiaridad que resulta contraria a la actividad independiente del auditor. Sin embargo, los resultados de los trabajos acerca del efecto que tiene la rotación en la calidad de la auditoría no son concluyentes (Condor et al., 2018).

Mientras los académicos y miembros de la administración apoyan de cierta manera la rotación de los auditores, las multinacionales del sector se oponen, argumentando una disminución de la calidad de la auditoría. Por su parte, las auditoras pymes consideran la rotación incompatible con su dimensión, debido al aumento de costes sin asegurar una mejoría de la calidad, mientras que los inversores, aunque no apoyen esta medida, solicitan una reelección, una vez transcurrido un periodo específico de tiempo (Fernández et al., 2013). De esta forma, nos encontramos con dos visiones opuestas, tal como analiza Ruiz et al. (2006).

Por un lado, la profesión auditora defiende que a lo largo de los años adquieren un mayor conocimiento sobre la situación de la entidad auditada, aumentando la calidad de su trabajo con el paso del tiempo. El conocimiento específico del cliente resulta de vital importancia para la formación del juicio profesional, y este solamente puede ser adquirido a través de las rutinas de trabajo y la experiencia acumulada; es decir, el ejercicio continuo de la actividad va a posibilitar que se produzca una curva de aprendizaje. Por tanto, la rotación obligatoria no permitiría que los auditores tuvieran suficiente tiempo para adquirir ese conocimiento que, al ser específico al cliente, sería intransferible (Ruiz et al., 2009). Además, cada cliente nuevo supondría realizar inversiones de arranque que, debido a la limitación temporal, podrían no recuperarse, incrementando, así, los costes de auditoría (Villacorta, 2014).

Otro de los argumentos empleados en contra de la rotación del auditor es la reducción de la competencia, puesto que la norma establece una distribución artificial de las cuotas de mercado debido a los cambios obligatorios de los auditores, por lo que disminuyen los incentivos del auditor (Ruiz et al., 2009).

Asimismo, de acuerdo con Ye et al. (2011), una relación duradera entre el comprador y el vendedor tiene el potencial de beneficiar a ambas partes. Desde la perspectiva de la auditoría, esta relación interpersonal es una herramienta importante de marketing para mantener los servicios existentes y promocionar otro tipo de servicios que ofrece la firma de auditoría, aumentando las ventas futuras.

Por otro lado, los organismos reguladores se encuentran a favor de imponer medidas de rotación para mantener la independencia de los auditores. Como ocurre con los servicios distintos de los de auditoría, un contrato de larga duración crea dependencia económica, puesto que, si los auditores pueden ser contratados de forma indefinida, pueden percibir a su cliente como una fuente de renta perpetua y pueden comprometer su independencia para mantener su base actual de clientes. Teniendo en cuenta este interés económico futuro, en caso de conflictos, la empresa auditada puede utilizar la amenaza de cambio de auditor para reducir su independencia y resolver los conflictos a su favor. En este contexto, donde las relaciones contractuales serían muy estables y la demanda en el mercado estaría estancada, el auditor tendría menos posibilidades de sustituir las rentas perdidas de un cliente y la empresa podría utilizar la renovación del contrato como mecanismo para anteponer sus intereses (Ruiz et al., 2006; Ruiz et al., 2009).

En relación a este hecho, es más probable que las entidades auditadas contraten otros servicios a su auditor a medida que la duración de la relación se incrementa (Ye et al., 2011), al igual que los honorarios son mayores cuanto mayor es la duración del contrato (Condor et al., 2020). Como hemos podido observar anteriormente, estos servicios y honorarios pueden llegar a aumentar en mayor medida la dependencia económica y reducir los incentivos para actuar de forma independiente.

Además de la dependencia económica, cuanto más duradera sea la relación entre el auditor y la empresa auditada, aumenta la complacencia y se reduce la independencia, puesto que la prestación del servicio de forma continuada forma fuertes relaciones personales con la gerencia, y el auditor puede llegar a identificarse con los intereses del cliente (Ruiz et al., 2006).

En conclusión, la rotación de los auditores puede suponer beneficios en forma de incremento de la independencia, a la vez que un aumento de costes, destrucción del conocimiento y

reducción de la competencia para las firmas de auditoría. Según Ruiz et al. (2009), si bien los costes de esta medida resultan evidentes, los beneficios son inciertos.

Habiendo dicho esto, se debería establecer una duración mínima de contrato que permitiera al auditor contar con el tiempo suficiente para adquirir conocimientos y recuperar su inversión y, al mismo tiempo determinar una duración máxima para evitar las relaciones permanentes y asegurar la independencia. Tal como indica Villacorta (2014), la regulación debería implantar una rotación tanto del equipo como de la firma de auditoría para las no EIP. Esta medida compensaría la pérdida de clientes que los auditores critican mediante la creación de nuevas oportunidades de negocio, ya que conseguirían los clientes de otros auditores que terminan sus contratos, y podrían ofrecer otros servicios a aquellos que no auditen.

La rotación obligatoria también generaría un mecanismo de evaluación temporal, ya que los auditores entrantes controlarían el trabajo de los auditores salientes. De esta forma, habría más presión para realizar la auditoría de forma adecuada y cumplir la normativa. Además, podría existir un periodo en el que el auditor saliente y entrante coincidieran, con el objetivo de transferir los conocimientos y evitar su destrucción (Fernández et al., 2013).

A pesar de que esta medida pueda suponer mayor trabajo por parte de las sociedades de auditoría, disminuiría la dependencia económica y la familiaridad, resultando en un incremento de la independencia. Por tanto, si realmente es un principio tan importante, su cumplimiento debe estar por encima de los intereses de las auditoras.

3.5. Prohibiciones posteriores

La última medida establecida por la LAC (2015) es la definición de prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría, que tiene la finalidad de evitar situaciones que puedan suponer un riesgo a la independencia durante el proceso de auditoría, por compromisos o expectativas futuras que supongan conflictos de intereses (Rubio, 2016).

Por ello, se prohíbe a los auditores responsables del trabajo de auditoría y a las sociedades de auditoría formar parte de los órganos de administración o de dirección, ocupar un puesto de trabajo, y tener interés financiero directo o indirecto en la entidad auditada y en las entidades del grupo, en un periodo de un año desde que se finaliza el trabajo.

Esta norma no se aplicará en los casos de interés financiero derivado de causas sobrevenidas no imputables al auditor, y cuando se adquiera en condiciones normales de mercado, siempre que el auditor haya dejado de tener vinculación con la sociedad de auditoría.

Esta prohibición se aplica, del mismo modo, a los auditores distintos del responsable del trabajo de la sociedad de auditoría encargada de supervisar o gestionar la realización del trabajo, a aquellos auditores que formen parte del equipo del encargo, y a los socios y auditores designados para actuar en nombre de la sociedad que no hayan intervenido en el trabajo. Estos últimos pueden ser excluidos en el caso de que dejen de tener una vinculación con la sociedad de auditoría.

A pesar de que esta medida puede ayudar a salvaguardar la independencia de cierta manera, teniendo en cuenta que el periodo de prohibiciones es de solamente un año, podríamos decir que no es el mecanismo más efectivo para el refuerzo de la independencia.

4. Función supervisora del ICAC

Una medida adicional para el incremento de la independencia es el control del trabajo del auditor, a través de un organismo independiente. Un sistema de supervisión, control y sanción, que sea sólido, efectivo, completo y tenga una probabilidad alta de identificar y sancionar trabajos de auditoría inadecuados, proporciona incentivos a los auditores para que realicen un trabajo de calidad y cumplan los principios establecidos (Gisbert et al., 2012). Se han llegado a plantear diferentes soluciones para poder llevar a cabo el control sobre la actividad de auditoría.

Una de las propuestas era que los auditores fueran privados pero que un organismo público nombrara a los auditores de cada entidad auditada por turnos rotatorios. No obstante, esta opción fue descartada por el Parlamento Europeo, ya que produciría efectos negativos en el mercado al tratarse de turnos básicamente automáticos. Otra solución sería crear un organismo público de supervisión independiente que se encargara de las auditorías de las sociedades, pero no sería recomendable, puesto que eliminaría los beneficios que genera la competencia y se reducirían las inversiones para mejorar los procedimientos de auditoría (Villacorta, 2014). Ante las diferentes alternativas, la normativa española ha optado por implantar un sistema de supervisión pública, en línea con la regulación europea.

La UE comenzó a elaborar varias iniciativas en 2004 con el objetivo de unificar los modelos de supervisión de la profesión de auditoría en Europa y, a través de la Directiva 2006/43/CE, los estados miembros adaptaron sus estructuras a un modelo público de supervisión donde el responsable sería un organismo público con un sistema de financiación independiente. Finalmente, la Directiva 2014/56/CE y el Reglamento (UE) N.º 537/2014 sirvieron para fortalecer los sistemas de prevención, detección e inspección de posibles incumplimientos. A pesar de los esfuerzos realizados para avanzar en la coordinación y cooperación, el sistema de supervisión europeo se encuentra fragmentado, con múltiples organismos que, en algunos casos, no cuentan con suficientes recursos (García et al., 2021).

En el caso de España, el ICAC es el organismo encargado de llevar a cabo la función de supervisión pública, “un Organismo Autónomo creado por la Ley 19/1988, adscrito al Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital” (ICAC, 2022b). Sus funciones

pueden dividirse en dos bloques: normalización contable y auditoría de cuentas. En relación al segundo bloque, la LAC (2015) establece las siguientes funciones:

- Autorizar e inscribir en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) a los auditores y sociedades de auditoría.
- Adoptar normas sobre ética, normas de control de calidad interno en la actividad de auditoría, y normas técnicas, y supervisar su cumplimiento.
- Formar de manera continua a los auditores de cuentas.
- Encargarse del sistema de inspecciones y de investigación.
- Vigilar de forma regular la evolución del mercado de servicios de auditoría en el caso de las EIP.
- Encargarse del régimen disciplinario.

Al igual que debe existir una independencia entre el auditor de cuentas y su cliente, es importante que exista la misma independencia entre el supervisor del auditor, que se encargará de controlar que se aplica la normativa para la revisión de cuentas, y el supervisor de la entidad auditada, que será responsable de revisar que cumple la normativa para la elaboración de las cuentas anuales (Martínez-Pina, 2013). En lo que respecta a España, esta condición se cumple, ya que existen organismos supervisores de las actividades de las empresas, como el Banco de España o la Comisión Nacional del Mercado de Valores, mientras que el ICAC se encarga de controlar la actividad de auditoría.

Dentro del ICAC, la Subdirección General de Control Técnico es la responsable de llevar a cabo el control de la actividad de auditoría, realizando dos tipos de actividades: inspecciones e investigaciones. De esta forma, el ICAC supervisa la calidad de las auditorías, estudiando diferentes aspectos; en lo referente a la independencia, a través de estas actuaciones, se analiza el cumplimiento de los requerimientos de independencia en las empresas, a la vez que se identifican casos de incumplimiento del principio de independencia.

Cada año este organismo publica, por un lado, un “Plan de Control de la Actividad de Auditoría de Cuentas”, con las previsiones de las inspecciones e investigaciones que se van a realizar y, por otro lado, elabora una “Memoria Anual de Actividades”, donde se incluyen los resultados de estas actuaciones.

A continuación, se expone una explicación de las actividades de inspección e investigación, la evolución que han tenido en los últimos cinco años, y las conclusiones alcanzadas sobre el principio de independencia en la última memoria de actividades.

4.1. Inspecciones

Las inspecciones consisten en una evaluación periódica de los sistemas de control de calidad interno de los auditores, mediante la verificación de los procedimientos aplicados y la revisión de los archivos de los trabajos de auditoría seleccionados. Tienen carácter preventivo. De acuerdo con la LAC (2015), estas inspecciones tienen que ser adecuadas a la magnitud y complejidad de las actividades del auditor o firma de auditoría, teniendo en cuenta sus consideraciones específicas. Las conclusiones y mejoras a realizar se documentarán en un informe.

En la realización del trabajo, dando cumplimiento al Reglamento (UE) N.º 537/2014, se deben revisar las siguientes políticas y procedimientos de control de calidad interno de los auditores (ICAC, 2021b):

- Cumplimiento de las normas de auditoría y de control de calidad, de los requisitos éticos y de independencia.
- Cantidad y calidad de recursos empleados, y el cumplimiento de requisitos de formación continuada.
- Cumplimiento de los requisitos de los honorarios de auditoría.

Para poder mejorar el sistema de control de calidad interno de los auditores, el incremento de las inspecciones es un factor imprescindible (ICAC, 2021b). Por ello, se han revisado los planes de control y las memorias de actividades del ICAC del periodo 2017-2021, con el fin de comprobar la evolución que ha tenido el número de inspecciones, y se han comparado las previsiones con las inspecciones realizadas.

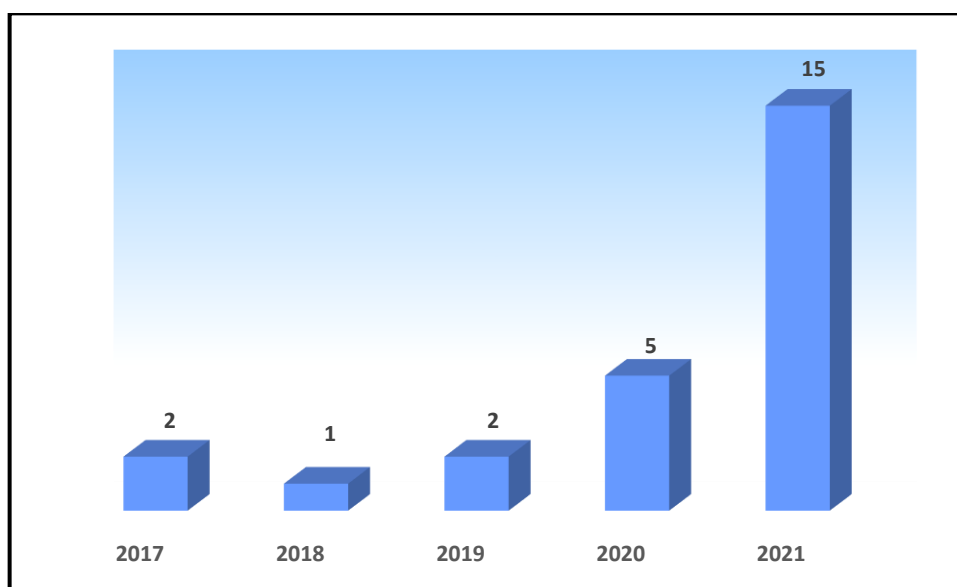
Tabla 3. *Número de inspecciones 2017-2021*

	2017	2018	2019	2020	2021
Previstas	2	2	2	8	15
Realizadas	2	1	2	5	15

Fuente: Elaboración propia

Observando los datos de la tabla, podemos decir que se han cumplido las previsiones realizadas por el ICAC en cuanto a las inspecciones, exceptuando el año 2020, probablemente debido a la situación de pandemia. Por tanto, el ICAC está cumpliendo los objetivos propuestos. El siguiente gráfico nos muestra la evolución en el número de inspecciones.

Figura 2. *Evolución del número de inspecciones 2017-2021*



Fuente: Elaboración propia

En los últimos cinco años, el número de inspecciones se ha incrementado de forma significativa, especialmente entre 2020 y 2021, por lo que vemos que el ICAC está realizando un esfuerzo por reforzar este mecanismo de control.

En cuanto a las conclusiones alcanzadas sobre el control de la actividad en 2021, las inspecciones incluyen diferentes elementos del sistema de control de calidad, como liderazgo, ética e independencia, recursos humanos etc., estableciendo porcentajes de mejora a cada uno de estos aspectos. En relación a los requerimientos de ética e independencia, este elemento concentra el 26% de requerimientos sobre el total, el mayor porcentaje de todos.

De esta forma, tal como indica la “Memoria Anual de Actividades 2021” (ICAC, 2022a), han encontrado deficiencias en las políticas de independencia y en los controles para verificar la confirmación anual de independencia en los plazos establecidos, y han detectado que no se disponen de herramientas adecuadas para identificar las sociedades que forman parte del perímetro de independencia. Asimismo, han comunicado la necesidad de implantar políticas para garantizar la realización y documentación del análisis de amenazas y salvaguardas en los

papeles de trabajo, así como para dar seguimiento a los servicios de no auditoría y cumplir con las restricciones por concentración de honorarios.

Por tanto, las inspecciones realizadas por el ICAC son una herramienta útil para identificar las deficiencias relacionadas con la independencia y proponer mejoras para garantizar su cumplimiento, que, como hemos visto, están relacionadas con el sistema de amenazas y salvaguardas, los servicios distintos de los de auditoría y los honorarios.

4.2. Investigaciones

Las investigaciones consisten en actuaciones de comprobación sobre determinados trabajos de auditoría o aspectos de la actividad de auditoría, que tienen por objeto determinar hechos que puedan suponer la existencia de indicios de incumplimiento de la normativa de auditoría (LAC, 2015). Estas actuaciones se realizan de oficio y se inician cuando, una vez se ha analizado la información de varias fuentes, se llegue a la conclusión de que existen indicios de una posible infracción (ICAC, 2021b). Las investigaciones se realizarán examinando archivos del trabajo de auditoría u otra documentación del auditor, y obteniendo y evaluando otra información relevante para el caso.

Mientras que las inspecciones tienen una planificación regular, en el caso de las investigaciones se plantea un plan basándose en actuaciones derivadas de factores de riesgo, teniendo en cuenta la información disponible por el ICAC, la información obtenida a través de las inspecciones, la información proveniente de terceros (especialmente denuncias), y las peticiones de otros órganos de la administración.

En el caso de las investigaciones, el ICAC tiene acuerdos establecidos para realizar algunas de estas actuaciones con la asistencia de corporaciones profesionales, como el ICJCE o el REA, por lo que participan tanto personal interno como externo.

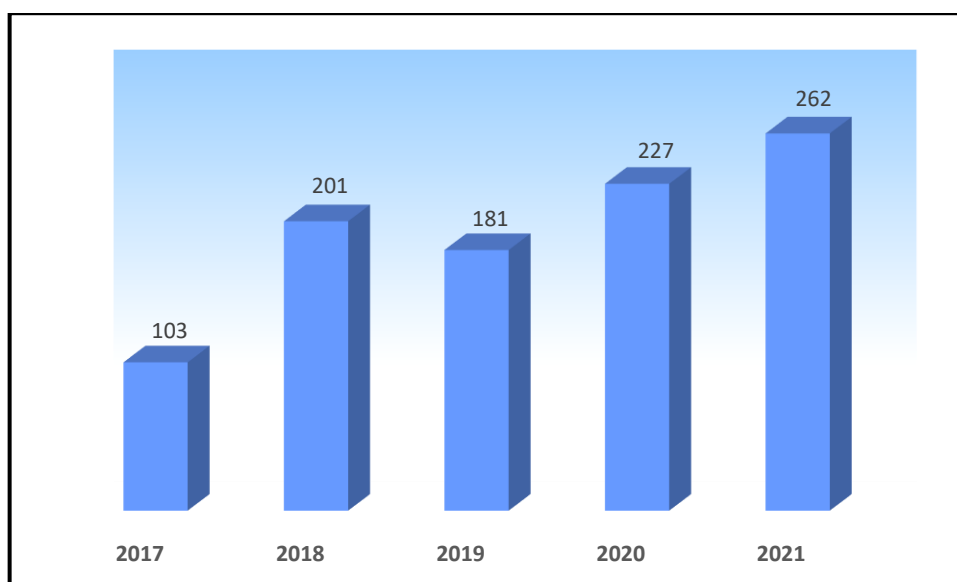
Al igual que las inspecciones, se han examinado los últimos planes de control y memorias de actividades para comprobar las diferencias respecto a las previsiones y ver la evolución que ha tenido el número de investigaciones a lo largo de los años.

Tabla 4. Número de investigaciones 2017-2021

	2017	2018	2019	2020	2021
Previstas	106	144	189	230	220
Realizadas	103	201	181	227	262

Fuente: Elaboración propia

Como podemos observar, existen diferencias entre las previsiones y las investigaciones efectuadas. Esto puede deberse a la falta de información del ICAC a la hora de elaborar sus planes. De todas formas, el número de investigaciones previstas se mantiene prácticamente estable, salvo en 2018 y en 2021, que se llevaron a cabo más investigaciones de lo previsto. En el siguiente gráfico, podemos ver la evolución de las investigaciones.

Figura 3. Evolución del número de investigaciones 2017-2021

Fuente: Elaboración propia

El número de investigaciones ha aumentado notablemente en los últimos años, especialmente a partir de 2018, por lo que podemos considerarlos un mecanismo de control que ha ido adquiriendo una mayor importancia.

En relación a la “Memoria Anual de Actividades 2021” (ICAC, 2022a), el único aspecto que se menciona sobre la independencia es que varias de las denuncias recibidas, que han ocasionado una investigación posterior, trataban sobre los deberes de independencia de los auditores.

Por tanto, podemos ver que ha habido una mejora en el nivel de ambas actividades que, según el ICAC (2022a), se debe a las diferentes medidas que han tomado: la optimización de la planificación, anticipando la apertura de las inspecciones para mejorar plazos y reducir tiempos de espera; la utilización de herramientas informáticas, que ha mejorado la productividad y ha agilizado los trámites; y la revisión y optimización de los procedimientos internos, que ha supuesto una mayor estandarización del proceso de inspección.

Como conclusión, la función supervisora del ICAC resulta una medida útil para mantener una evaluación constante de la actividad de la auditoría y, consecuentemente, para controlar el cumplimiento de la independencia e identificar áreas de mejora, de forma que los auditores tengan incentivos para actuar de forma independiente.

5. Casos de incumplimiento de independencia

En este capítulo, se van a analizar dos casos de incumplimiento de independencia: el caso de Aena y PWC, y el caso de Banco Santander y Deloitte. Para ello, se va a realizar, en primer lugar, una breve presentación de las empresas involucradas en cada uno de los casos, seguido de una exposición del caso, identificando las causas del incumplimiento, y, por último, las consecuencias de la infracción. Además, una vez estudiados los casos, procederemos a detectar los puntos en común para determinar las causas más habituales de los conflictos de interés.

5.1. Caso 1: Aena & PWC

5.1.1. Presentación de las empresas involucradas

Las empresas involucradas en este primer caso son Aena y PWC, encargada de realizar el trabajo de auditoría y revisar las cuentas anuales del periodo 2011-2016 de esta empresa.

Aena

Aena SME, S.A. es una sociedad mercantil estatal española que gestiona 46 aeropuertos y 2 helipuertos en España. Fundada en 1991, Aena se dedica a la gestión de las instalaciones y de los aeropuertos españoles, a la vez que supone una red de ayuda a la navegación y control de la circulación aérea. Participa en la gestión de 16 aeropuertos internacionales mediante su filial, Aena Internacional.

Esta empresa se rige por la legislación pública, para las funciones públicas, y por el ordenamiento jurídico privado, para las relaciones patrimoniales y de contratación. Empezó a cotizar en el IBEX-35 en el año 2015, siendo ENAIRE, la Entidad Pública Empresarial gestora de la navegación aérea, el propietario de la mayoría de acciones, con un 51%.

PWC

PricewaterhouseCoopers (PWC) es una de las empresas multinacionales conocidas como Big Four, dedicada a prestar servicios de auditoría, impuestos y consultoría de negocios. Esta compañía tiene su origen en Londres, en el siglo XIX. En 1849, Samuel Lowell Price creó su empresa de contabilidad, y en 1874, se le unió Edwin Waterhouse, convirtiéndose en Price,

Waterhouse & Co. Finalmente, en 1998, se fusionaron con Coopers & Lybrand, formando PWC.

En la actualidad, es una de las mayores organizaciones de servicios profesionales del mundo, con una red formada por firmas de 157 países y 223.000 empleados.

5.1.2. Exposición del caso

El ICAC, supervisor de la actividad de auditoría, sancionó en junio de 2016 a PWC por los servicios prestados a Aena, alegando que la firma de auditoría no cumplió el deber de independencia por haber prestado de forma sucesiva y reiterada servicios que suponen la colaboración en la preparación de su contabilidad. De esta forma, PWC fue responsable de tres infracciones muy graves por prestar servicios incompatibles con la función de auditoría.

Por un lado, ambas empresas colaboraron en la preparación de las cuentas anuales de los años 2011, 2012 y 2013, ya que PWC revisó el borrador de las cuentas de Aena y le ofreció asesoramiento técnico sobre las cuentas individuales y consolidadas. Por tanto, los auditores prestaron servicios de contabilidad que, tal como establece la normativa, son incompatibles con la auditoría, puesto que, en este caso, PWC estaría revisando su propio trabajo al haber participado en la elaboración de las cuentas.

Por otro lado, la firma de auditoría ayudó a Aena a convertir las cuentas anuales de esos ejercicios a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y preparar los estados financieros, calificado como incompatible por el ICAC, por lo que PWC estaría, una vez más, ante un caso de autorrevisión.

Además de estos hechos, Aena comenzó su proceso de salida a Bolsa en 2014, para el cual debía contratar una empresa de auditoría que realizara la auditoría externa. PWC, que era el auditor de Aena en ese periodo, presentó la carta de conformidad o comfort letter, el documento para validar que los datos que constan en el folleto de salida a Bolsa son correctos. La firma de auditoría emitió diez informes de auditoría sobre Aena en 2012, en 2013 y en el primer semestre de 2014, cuando el proyecto de salida a Bolsa estaba por empezar. Ante estas circunstancias, el ICAC planteó la existencia de un conflicto de interés, por lo que PWC finalmente renunció al proyecto, y la empresa EY fue la encargada de preparar la carta de conformidad. Como el equipo de trabajo de Alejandro García López, socio de PWC, dirigió la

salida a bolsa, no podía prestar los servicios mencionados. Sin embargo, los llevaron a cabo de todas formas.

Por todo ello, podemos observar que la causa de incumplimiento de independencia en el caso de Aena y PWC fue la prestación de diversos servicios incompatibles con la actividad de auditoría, ya que suponían la supervisión del trabajo realizado por el propio auditor. Por tanto, las auditorías realizadas durante esos años carecían de sentido y las cuentas anuales no podían ser fiables, por la evidente falta de independencia por parte de la firma de auditoría.

5.1.3. Consecuencias del incumplimiento

En 2016, el ICAC sancionó a PWC con una multa de 10,5 millones de euros, una de las mayores multas impuestas por este organismo. La Resolución del 13 de febrero de 2018 del ICAC declaró responsables de tres infracciones muy graves a PWC y a su socio auditor, Alejandro García López, al haber incumplido el deber de independencia por la prestación de servicios relacionados con las cuentas anuales individuales y consolidadas de Aena. De esta forma, se impusieron diferentes sanciones.

Como se ha mencionado, se sancionó a la sociedad de auditoría PWC con dos multas que ascendían en total a 10,5 millones. Cada una de ellas se calculó aplicando el 5,25% a los honorarios facturados por el trabajo de auditoría en el último ejercicio previo a la sanción, esto es, teniendo en cuenta los honorarios de 2015.

El socio auditor, Alejandro García López, también recibió dos multas de 24.000 euros, sumando en total sanciones de 48.000 euros, por la firma de los informes de auditoría.

Por último, la LAC de 2011, al igual que la LAC de 2015, indicaba que cuando se imponga una sanción por una infracción muy grave o grave como consecuencia de un trabajo de auditoría de cuentas a una entidad, la sanción conllevará la prohibición, para la sociedad de auditoría y los auditores responsables, de realizar las auditorías de cuentas de esa entidad los siguientes tres ejercicios desde que la sanción sea firme. En consecuencia, PWC no pudo continuar auditando las cuentas anuales de Aena, como puede comprobarse en los últimos informes de auditoría. En 2016, PWC realizó la auditoría de esta empresa por última vez, ya que ese año se impuso la sanción correspondiente, por lo que KPMG ha sido el encargado de revisar las cuentas de Aena desde entonces.

5.2. Caso 2: Banco Santander & Deloitte

5.2.1. Presentación de las empresas involucradas

Las empresas involucradas en el segundo caso seleccionado son Banco Santander y Deloitte, encargada de realizar el trabajo de auditoría y revisar las cuentas anuales del periodo 2003-2016 de esta empresa.

Banco Santander

Banco Santander es un banco español fundado en 1857. Su actividad consiste en desarrollar productos y servicios financieros para diferentes tipos de clientes: particulares, empresas, corporaciones, universidades etc. Para ello, se adaptan a sus necesidades teniendo en cuenta las características locales y las experiencias globales.

A lo largo de los años, esta empresa ha ido reforzando su presencia en diferentes países del mundo, situándose en Europa, Norteamérica y Sudamérica, lo que le ha permitido tener un crecimiento estable. Actualmente, Santander está formado por 190.000 profesionales de todo el mundo.

Deloitte

Deloitte es una de las mayores firmas de servicios profesionales del mundo, formando parte de las conocidas Big Four. Esta empresa fue fundada en 1845, en Londres, por William Welch Deloitte y, se dedica a prestar distintos tipos de servicios como auditoría, consultoría, asesoramiento financiero, asesoramiento sobre riesgos etc.

Deloitte ha ido creciendo con el paso de los años hasta convertirse en una gran organización global con presencia en más de 150 países y conformado por más de 300.000 profesionales.

5.2.2. Exposición del caso

En el año 2017, el ICAC impuso una multa a la firma Deloitte por haber cometido infracciones que pusieron en riesgo la independencia en las auditorías de las cuentas anuales individuales del Banco Santander relativas al ejercicio 2011, y en las auditorías de las cuentas consolidadas del grupo y de las sociedades dependientes. Así, Deloitte fue sancionado por dos infracciones calificadas como graves.

Por una parte, se considera que hubo una desproporción de los honorarios percibidos por servicios distintos de los de auditoría, ya que la firma facturó por estos servicios un 236% más de lo ingresado por los servicios de auditoría, afectando directamente a la independencia del auditor. Este hecho suponía una amenaza de interés propio y, por lo tanto, se deberían haber tomado medidas de salvaguarda y se debería haber documentado el proceso de identificación y evaluación de amenazas en los papeles de trabajo, tal como indica la normativa. Sin embargo, Deloitte no reflejó esa realidad en los documentos correspondientes.

Por otra parte, la socia auditora de Deloitte, Carmen Barrasa Ruiz, prestó servicios de consultoría a Santander, y, posteriormente, participó en el proceso de auditoría, por lo que existía una amenaza clara de autorrevisión, puesto que la auditora revisaría el trabajo realizado previamente por ella misma. En este caso, no se consideró que hubiera salvaguardas suficientes en los papeles de trabajo para que se cumpliera el principio de independencia.

En conclusión, las causas del incumplimiento de independencia en el caso del Banco Santander y Deloitte estaban relacionadas con el sistema de amenazas y salvaguardas, los servicios adicionales y los honorarios. En este caso, la mayor infracción fue que las amenazas que suponían los servicios de no auditoría y los elevados honorarios no quedaron reflejadas en los papeles del trabajo, por lo que resulta fundamental detectar y valorar las amenazas a la independencia y documentar este proceso para asegurar el cumplimiento de independencia.

5.2.3. Consecuencias del incumplimiento

La Resolución del 21 de abril de 2017 del ICAC declaró responsables de una infracción grave a la firma de auditoría Deloitte y a su socia auditora Carmen Barrasa Ruiz, por el incumplimiento relacionado con las medidas de salvaguarda aplicadas en las auditorías de cuentas anuales consolidadas del Grupo Santander y las individuales del Banco Santander.

Deloitte fue sancionada con dos multas que sumaban 1 millón de euros. Cada una de las multas fue calculada a partir del 0,75% de los honorarios facturados por la actividad de auditoría en el ejercicio 2016.

En el caso de Carmen Barrasa Ruiz, recibió una multa de 6.000 euros por firmar en nombre de una sociedad de auditoría responsable de una infracción grave.

Además, al igual que en el caso anterior, al tratarse de una infracción grave, se prohibió a Deloitte y a su socia auditora realizar las auditorías de Santander en los tres primeros ejercicios posteriores a la sanción. Por ello, desde 2016, PWC se encarga de realizar las auditorías de esta empresa.

5.3. Conclusiones del estudio de casos

El estudio de estos casos nos ha permitido comprobar las causas por las que se suele incumplir el principio de independencia en la práctica y las sanciones que conllevan las infracciones para la sociedad de auditoría y el auditor responsable.

Los servicios distintos de los de auditoría han estado presentes en ambos casos. En el primer caso analizado, la prestación de estos servicios ha sido la razón principal del deterioro de la independencia, ya que las cuentas anuales se prepararon y supervisaron por las mismas personas. En el segundo caso, la auditora responsable del encargo participó en servicios de consultoría, perdiendo la objetividad e independencia a la hora de ejecutar la auditoría.

Estos hechos ponen en evidencia la amenaza que supone la prestación de otros servicios por parte del auditor, por lo que se debería intentar separar ambas actividades y permitir que las sociedades de auditoría presten estos servicios, pero a clientes distintos del negocio de auditoría.

En relación a otros servicios, hemos visto que un porcentaje excesivo de honorarios respecto a los de auditoría puede ser una señal de pérdida de independencia. Por consiguiente, es importante que, en caso de que los honorarios sean elevados, los auditores justifiquen el motivo en los papeles de trabajo y tomen medidas para proteger la independencia o, de lo contrario, se abstengan de realizar el trabajo de auditoría.

En el supuesto de que existan otro tipo de amenazas que no han aparecido en los casos estudiados, hemos podido comprobar que es imprescindible llevar a cabo el análisis de las amenazas y documentar todo el proceso, así como las salvaguardas, puesto que no incluirlas en los papeles de trabajo o no tomar medidas suficientes pueden suponer un incumplimiento de la independencia.

En cuanto a las sanciones por las infracciones relacionadas con la independencia, estas son consideradas como muy graves o graves. Esto supone, por un lado, una sanción económica a

la firma y al auditor y, por otro lado, una limitación de su actividad con la entidad auditada durante un periodo de tres años. De esta forma, la sociedad de auditoría pierde a uno de sus clientes, como hemos comprobado en ambos casos; desde los incidentes, otras firmas han ocupado sus puestos y, una vez transcurrido el periodo de sanción, no han recuperado a ese cliente. Por tanto, estas sanciones deben servir como incentivos para que los auditores cumplan el principio de independencia y puedan mantener su cartera de clientes.

Conclusiones

En este trabajo, hemos podido comprobar que la independencia del auditor es un principio fundamental para el desarrollo de la actividad de auditoría, que, sin embargo, es difícil de evaluar y aplicar en la práctica, debido, principalmente, a la dependencia económica entre el auditor y su cliente. Por ello, resulta una tarea complicada establecer medidas que permitan el cumplimiento de este principio.

Conscientes de esta realidad y, tras los diversos escándalos financieros, los organismos reguladores han realizado reformas a lo largo de los últimos años con el fin de reforzar el régimen de independencia, estableciendo las medidas analizadas en este trabajo: el sistema de amenazas y salvaguardas, las causas de incompatibilidad, la limitación de honorarios, el régimen de contratación, y las prohibiciones posteriores. Analizando la normativa y los diversos estudios acerca de estos mecanismos, hemos podido llegar a ciertas conclusiones.

En primer lugar, la existencia de numerosas amenazas a la independencia es evidente y, es importante que los auditores y las sociedades de auditoría sean conscientes de ello y sepan identificarlas y evaluarlas. De esta forma, pueden aplicar medidas de salvaguarda y tomar las decisiones correctas sobre aceptar o renunciar a un encargo, documentando este proceso en todo momento ya que, de lo contrario, puede suponer una infracción grave. Además, los auditores deben encargarse de revisar las amenazas de forma constante ante los cambios continuos que existen en el mercado.

En relación a las incompatibilidades, las circunstancias derivadas de situaciones personales se pueden evitar de forma más sencilla que los servicios distintos de los de auditoría. En la actualidad, la gran mayoría de firmas de auditoría combinan su actividad principal con otros servicios y, con el paso de tiempo, han adquirido mayor importancia en su estructura de ingresos y ha aumentado la tendencia a ofrecer ambos servicios a los mismos clientes.

A pesar de que varios estudios no encuentren evidencia de que este tipo de servicios deterioran la independencia del auditor, los dos casos estudiados en este trabajo y los resultados de las inspecciones del ICAC han mostrado que los servicios adicionales suponen una amenaza de interés propio, familiaridad y autorrevisión, por lo que sería recomendable separar la auditoría del resto de servicios. No obstante, teniendo en cuenta la importancia que

tienen este tipo de servicios para las sociedades de auditoría, se debería permitir su prestación con la condición de que sea a clientes diferentes de los que se auditan, para que, de este modo, se garantice el cumplimiento de la independencia.

En cuanto a la limitación de honorarios, la dependencia económica es uno de los factores que, en mayor medida, compromete la independencia del auditor. Por tanto, el establecimiento de unos límites a la hora de retribuir a los auditores puede considerarse una medida acertada para reducir la amenaza de interés propio y la dependencia, especialmente en aquellos casos en los que estuviera permitido prestar diferentes tipos de servicios. Asimismo, la publicación del nivel de honorarios aportaría transparencia y aumentaría la confianza en los auditores.

Respecto al régimen de contratación, no se ha establecido una duración específica ni la rotación obligatoria cada varios años para las no EIP. Los auditores se oponen a esta medida, debido al incremento de costes y la destrucción del conocimiento que implicaría. Sin embargo, la definición de un mínimo y un máximo de duración del contrato y la rotación, tanto del equipo de auditoría como de la firma, supondrían diversas ventajas para la protección de la independencia: la duración establecida permitiría a los auditores contar con suficiente tiempo para conocer a sus clientes, y recuperar la inversión realizada; los auditores tendrían incentivos para cumplir la normativa y ejecutar auditorías de calidad, puesto que el siguiente auditor revisaría su trabajo; y, por último, los cambios de clientes reducirían la dependencia económica por la prestación continua de servicios. En consecuencia, de cara al futuro, se debería plantear la implantación de este mecanismo.

Finalmente, las prohibiciones posteriores tienen como objetivo evitar conflictos de intereses por la existencia de posibles eventos futuros, pero al definir un periodo de prohibición de solamente un año, no parece que sea la medida más eficaz para salvaguardar la independencia.

Aunque estas propuestas puedan servir para reforzar el régimen de independencia, la aplicación de todas ellas puede ser difícil en la práctica, debido a todos los intereses que suele haber por encima de este principio por parte de las grandes firmas de auditoría. No obstante, el principio de independencia es el pilar básico de la actividad de auditoría, y su cumplimiento es necesario para que su función tenga el sentido que le corresponde, por lo que se debería seguir realizando cambios y fortaleciendo este principio ante los intereses de los agentes.

Teniendo en cuenta todas estas medidas, a los auditores les conviene mantener una actitud independiente, porque, de no ser así, pueden recibir sanciones muy graves y, además, puede acabar afectándoles a su reputación. Por ello, deben adoptar medidas de protección y tener voluntad de cumplir el principio de independencia.

Las futuras generaciones de auditores cada vez son más conscientes de la función de interés público que cumple la auditoría de cuentas y de la relevancia del principio de independencia. Por tanto, es imprescindible seguir formando a los auditores en relación a los posibles conflictos de intereses y la pérdida de objetividad.

De todas formas, la independencia no solo depende del auditor de forma individual, sino que requiere el compromiso de todos los agentes involucrados en la actividad de auditoría. Las entidades auditadas tienen que trabajar junto con las sociedades de auditoría para impedir actitudes y situaciones que pongan en peligro este principio, e impulsar una cultura corporativa dirigida al cumplimiento de independencia. Además, sería recomendable que las empresas auditadas implantaran mecanismos como los comités de auditoría para garantizar auditorías de calidad.

Por otra parte, los organismos reguladores y el ICAC deberían seguir estudiando la implantación de nuevas medidas y mejorando las actividades de control, ya que pueden obtener más información a raíz de estas actividades.

En conclusión, es imprescindible que se cumpla el principio de independencia y que todos los agentes involucrados en esta actividad colaboren para conseguirlo, cumpliendo las medidas establecidas y proponiendo mejoras de cara al futuro.

Limitaciones y futuras líneas de investigación

En relación a las limitaciones, la independencia del auditor ha sido tema de múltiples estudios, pero los resultados son muy diversos y contradictorios, por lo que ha sido difícil sacar conclusiones sobre esta materia.

En cuanto a las futuras líneas de investigación, en este trabajo nos hemos centrado en el régimen de independencia general de España, pero no hemos tenido en cuenta las particularidades de las EIP. Por lo tanto, se podría realizar un estudio donde se incluyera el régimen de las EIP y se compararan las diferencias respecto al sistema de independencia general. Asimismo, existen distintas medidas para el cumplimiento de la independencia dependiendo del país, por lo que sería interesante contrastar el régimen español que se ha analizado en este trabajo con los sistemas de países europeos, anglosajones u otros.

Referencias bibliográficas

- Aena. (2022a). *Historia de Aena*. <https://www.aena.es/es/corporativa/sobre-aena/nuestra-historia.html>
- Aena. (2022b). *Perfil de la compañía*. <https://www.aena.es/es/corporativa/sobre-aena/perfil-de-la-compania.html>
- Barrainkua, I., y Espinosa-Pike, M. (2018). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students. *Revista de Contabilidad*, 21(2), 176-187. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1138489117300171>
- Biedma, E. (2012). *El comité de auditoría como salvaguarda de la independencia del auditor. Evidencias empíricas para el caso español*. ICAC. <https://www.icac.gob.es/publicaciones/comite-de-auditoria-como-salvaguarda-de-la-independencia-del-auditor-el-evidencias>
- Biedma, E., Ruiz, E., y Gómez, N. (2011). ¿Cómo actúan las empresas frente a la dependencia económica del auditor?: El papel del comité de auditoría. *Revista de Contabilidad*, 14(1), 87-119. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3692356>
- Carmona, P., y Momparler, A. (2011). Non audit services provided by incumbent auditors and earnings management: Evidence of auditor independence from an EU country. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 40(152), 587-612. https://aeca.es/old/refc_1972-2013/2011/152-2.pdf
- Condor, V., Ansón, J.Á, Blasco, P., Costa, A., y Olmo, J. (2020). *Los efectos de la normativa sobre rotación de auditores en la duración de los contratos con entidades que no son entidades de interés público (EIP)*. ICAC. <https://www.icac.gob.es/publicaciones/los-efectos-de-la-normativa-sobre-rotacion-de-auditores-en-la-duracion-de-los>
- Condor, V., Ansón, J.Á, y Costa, A. (2018). *Informe dictamen técnico 2018. Los efectos de la rotación tras la entrada en vigor del reglamento europeo y la ley de auditoría de cuentas*. ICAC. <https://www.icac.gob.es/publicaciones/informe-dictamen-tecnico-2018-los-efectos-de-la-rotacion-tras-la-entrada-en-vigor-del>
- Crónica Global. (2019). PwC pagará 10,5 millones por las infracciones “muy graves” en la auditoría a Aena. *Crónica Global*. https://cronicaglobal.lespanol.com/business/pwc-multa-audiencia-nacional-infracciones-muy-graves-auditoria-aena_245436_102.html
- De Fuentes, C., y Pucheta, M. C. (2009). Auditor independence, joint determination of audit and non-audit fees and the incidence of qualified audit reports. *Academia Revista Latinoamericana de Administración*, (43), 63-92. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=71612112005>

- Deloitte. (2022). *Deloitte 175*. <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/about-deloitte/articles/deloitte175.html>
- El Español. (2020). El supremo confirma la multa de un millón a Deloitte por su auditoría al Santander en 2011. *El Español*. https://www.elespanol.com/invertia/empresas/banca/20201009/supremo-confirma-multa-millon-deloitte-auditoria-santander/526948157_0.html
- Europa Press. (2014). Aena adjudica a EY la auditoría de su salida a bolsa por 610.000 euros. *El Mundo*. <https://www.elmundo.es/economia/2014/12/15/548f184dca4741d3758b4572.html>
- Expansión. (2019). La audiencia nacional avala la multa de un millón de euros a Deloitte por auditar a Santander. *Expansión*. <https://www.expansion.com/empresas/banca/2019/05/20/5ce26b33ca474125148b45e9.html>
- Fernández, J. (2019). La audiencia avala la multa a PwC por faltas graves en la auditoría de Aena. *Cinco Días*. https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/05/15/companias/1557949360_081228.html
- Fernández, M.T., Villanueva, M., y Mareque, M. (2013). *La independencia del auditor. Justificación de la auditoría de cuentas*. ICAC. <https://www.icac.gob.es/publicaciones/independencia-del-auditor-la-justificacion-de-la-auditoria-de-cuentas>
- García, B., Gisbert, A., y Navallas, B. (2021). El caso Wirecard y el puzzle de la supervisión de la profesión de auditoría en Europa. *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, (133), 43-46. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7909147>
- García, M. A. (2016). Las expectativas de la auditoría y el fraude. *Revista de Contabilidad y Dirección*, (23), 83-96. https://accid.org/wp-content/uploads/2018/11/Las_expectativas_de_la_auditoria_y_el_fraude.pdf
- Gisbert, A., García, B., Gil, L., De las Heras, E., Navallas, B., Romero, D., y Ucieda, J.L. (2012). *Mecanismos de supervisión, control y disciplinarios de la profesión de auditoría en la Unión Europea*. ICAC. <https://www.icac.gob.es/publicaciones/mecanismos-de-supervision-control-y-disciplinarios-de-la-profesion-de-auditoria-en-la>
- Hosteltur. (2014). Aena busca por concurso un auditor para la aprobación de su OPV. *Hosteltur*. https://www.hosteltur.com/183700_aena-busca-concurso-auditor-aprobacion-su-opv.html
- ICAC. (2013a). *Norma Internacional de Auditoría 220. Control de calidad de la auditoría de estados financieros (NIA-ES 220)*. <https://www.icac.gob.es/node/60>

- ICAC. (2013b). *Norma Internacional de Auditoría 300. Planificación de la auditoría de estados financieros (NIA-ES 300)*. <https://www.icac.gob.es/node/66>
- ICAC. (2016). *Norma Internacional de Auditoría 260 (revisada). Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (NIA-ES 260 revisada)*.
<https://www.icac.gob.es/node/64>
- ICAC. (2017). *Plan de Control de la Actividad de Auditoría de Cuentas para 2017*. ICAC.
https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-07/PlanControl_2017.pdf
- ICAC. (2018a). *Memoria Anual de Actividades 2017*. ICAC.
<https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-11/2017%20Memoria%20ESPA%C3%91OL.pdf>
- ICAC. (2018b). *Plan de Control de la Actividad de Auditoría de Cuentas para 2018*. ICAC.
https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-07/PlanControl_2018.pdf
- ICAC. (2019a). *Memoria Anual de Actividades 2018*. ICAC.
<https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-11/2018%20Memoria%20ESPA%C3%91OL.pdf>
- ICAC. (2019b). *Plan de Control de la Actividad de Auditoría de cuentas para 2019*. ICAC.
https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-07/PlanControl_2019.pdf
- ICAC. (2020a). *Memoria Anual de Actividades 2019*. ICAC.
<https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-11/2019%20Memoria%20ESPA%C3%91OL.pdf>
- ICAC. (2020b). *Plan de Control de la Actividad de Auditoría de Cuentas para 2020*. ICAC.
<https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-11/08.2020.pdf>
- ICAC. (2021a). *Memoria Anual de Actividades 2020*. ICAC.
<https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-04/MEMORIA%202020%20ES%20accesible.pdf>
- ICAC. (2021b). *Plan de Control de la Actividad de Auditoría de Cuentas para 2021*. ICAC.
https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-05/PlanControl_2021.pdf
- ICAC. (2022a). *Memoria Anual de Actividades 2021*. ICAC.
https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2022-04/Actividad_Anual_ICAC_V14.pdf
- ICAC. (2022b). *Normativa de auditoría vigente*.
<https://www.icac.gob.es/auditoria/normativa-auditoria/nacional/vigente>
- ICAC. (2022c). *Quiénes somos*. <https://www.icac.gob.es/icac/quienesomos>

- ICJCE. (2016). *Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas*. ICJCE. <https://www.icjce.es/adjuntos/Guia-actuacion-37R.pdf>
- ICJCE. (2021). *Requisitos de independencia del auditor de cuentas en España*. ICJCE. <https://www.icjce.es/adjuntos/requisitos-independencia.pdf>
- IESBA. (2020). *Manual del Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)*. New York: IFAC. <https://www.ethicsboard.org/publications/manual-del-c-digo-internacional-de-tica-para-profesionales-de-la-contabilidad-incluidas-normas>
- IFAC. (2022). *Quiénes somos*. <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>
- ISB. (2000). *Statement of independence concepts. A conceptual framework for auditor independence*. ISB. <https://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/C03%20-%20AICPA/C309%20-%20Otras%20entidades/ISB%20-%20ED002%20-%20Conceptual%20framework%20auditor%20independencia%20-%20Nov%202000.PDF>
- Jaramillo, M., García, M.A., y Pérez, M.A. (s.f.). *Escándalos financieros y su efecto sobre la credibilidad de la auditoría*. España: AECA. http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xviicongresoaecca/cd/103d.pdf
- Johnstone, K., Sutton, M., y Warfield, T. (2001). Antecedents and consequences of independence risk: Framework for analysis. *Accounting Horizons*, 15(1), 1-18. https://www.researchgate.net/publication/228285576_Antecedents_and_Consequences_of_Independence_Risk_Framework_for_Analysis
- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 173, de 21 de julio de 2015, 1-92. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-8147>
- López, R., y Pérez, A. V. (2007). Los incentivos y las amenazas que condicionan a la independencia del auditor. *Actualidad Contable Faces*, 10(14), 68-79. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25701407>
- López, R., Pérez, J. Á, y Romero, J. E. (2007). La obligación de publicar información sobre honorarios: ¿Una medida eficaz para fortalecer la independencia de los auditores? *Conocimiento, Innovación y Emprendedores: Camino Al Futuro*. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2232672>
- Martínez, M., García, J., y Vivas, L. (2016). El informe de auditoría con salvedades: ¿una mayor independencia y competencia del auditor aumenta su contenido informativo? *Revista de Contabilidad*, 19(1), 89-101. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1138489115000151>

- Martínez-Pina, A. M. (2013). Un análisis de la independencia en la auditoría de cuentas. *Revista Galega de Economía*, 22(1), 307-328.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4262725>
- Montoya, J., Martínez, F. J., y Fernández, A. (2014). Utilidad de la auditoría de cuentas: Perspectiva de las pymes en España. *Universia Business Review*, (41), 80-97.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6276748>
- Palazuelos, E., Sañudo, L., y Montoya, J. (2015). Evolución de la auditoría de cuentas en España: Situación actual y perspectivas de futuro. *Revista de la Agrupación Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Empresas (AJOICA)*, (14), 21-37.
http://www.elcriterio.com/revista/contenidos_14/2_EstefaniaPalazuelos_JavierMontoya.pdf
- PWC. (2022a). *¿Quiénes somos?*. <https://www.pwc.com/ia/es/acerca-de-nosotros.html>
- PWC. (2022b). *Historia*. <https://www.pwc.com/ia/es/acerca-de-nosotros/historia.html>
- 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. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 26, de 30 de enero de 2021, 11045-11144.
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-1351>
- Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 157, de 2 de julio de 2011, 70330-70372. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-11345>
- Resolución de 13 de febrero de 2018, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las sanciones por infracciones muy graves impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas PriceWaterhouseCoopers Auditores, SL, y a su socio auditor don Alejandro García López. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 69, de 20 de marzo de 2018, 31646-31647. https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2018-3940
- Resolución de 21 de abril de 2017, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las sanciones por infracciones graves impuestas a la sociedad de auditoría de cuentas Deloitte, SL, y a su socia auditora doña Carmen Barrasa Ruiz. *Boletín Oficial del Estado*, núm. 115, de 15 de mayo de 2017, 40152-40152.
https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2017-5386
- Romero, J. E., López, M. R., y Pérez, J. Á. (2017). Servicios adicionales de auditoría. Independencia del auditor y permisividad de la legislación. *Revista de Ciencias Sociales*, 23(4), 9-22. <https://idus.us.es/handle/11441/79709>
- Rubio, E. (2016). El deber de independencia de los auditores según la nueva normativa. *Revista Española de Control Externo*, 18(52), 59-101.
<https://www.tcu.es/repositorio/cfba712c-3291-4d4a-8109-48e15db950a7/52RubioHerreraEldeberindependencia.pdf>

- Ruddock, C., Taylor, S., y Taylor, S. (2004). Non-audit services and earnings conservatism: Is auditor independence impaired? *SSRN*.
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=303343
- Ruiz, E., Gómez, N., y Carrera, N. (2006). Evidencia empírica sobre el efecto de la duración del contrato en la calidad de la auditoría: Análisis de las medidas de retención y rotación obligatoria de auditores. *Investigaciones Económicas*, 30(2), 283-316.
<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=17330205>
- Ruiz, E., Gómez, N., y Carrera, N. (2009). Derogación de la rotación obligatoria de auditores y calidad de auditoría. *Revista de Economía Aplicada*, 17(49), 105-134.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2998703>
- Santander. (2022a). *Dónde estamos*. <https://www.santander.com/es/sobre-nosotros/donde-estamos>
- Santander. (2022b). *Nuestra historia*. <https://www.santander.com/es/sobre-nosotros/nuestra-historia#1856-1950>
- Santander. (2022c). *Servicios financieros*. <https://www.santander.com/es/sobre-nosotros/servicios-financieros>
- Schmidt, J. J. (2012). Perceived auditor independence and audit litigation: The role of non-audit services fees. *The Accounting Review*, 87(3), 1033-1065.
<https://www.jstor.org/stable/23245639>
- Sobrino, R. (2019). La audiencia confirma la multa de un millón a Deloitte por la auditoría a Santander en 2011. *Cinco Días*.
https://cincodias.elpais.com/cincodias/2019/05/17/companias/1558119150_969699.html
- Vahdani, M., y Mohammadi Mehr, J. (2021). The impact of non-audit services on earning response coefficient. *Propósitos y Representaciones*, 9(3).
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8111753>
- Villacorta, M. Á. (2014). Abandono legislativo del objetivo de alcanzar la independencia en la auditoría de cuentas. *Cuadernos de Contabilidad*, 15(37), 215-237.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5430432>
- Ye, P., Carson, E., y Simnett, R. (2011). Threats to auditor independence: The impact of relationship and economic bonds. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), 121-148.
https://www.researchgate.net/publication/269880914_Threats_to_Auditor_Independence_The_Impact_of_Relationship_and_Economic_Bonds