

RE-APRENDIENDO LA LEY DE AUDITORÍA

Tal como ya explicamos en la publicación núm. 5, la Ley de Auditoría regula el requisito de independencia en base a un principio general, un sistema de amenazas y salvaguardas –artículos 14 y 15– y un régimen de incompatibilidades por situaciones personales y servicios prestados.

En la publicación núm. 5 se explicó el principio general y el sistema de amenazas y salvaguardas, aspectos que son comunes en las auditorías de las entidades de interés público (EIP) y las no EIP.

Este **RE-APRENDIENDO**, continuando con la separación de aquellos aspectos más relevantes cuya regulación difiere según se trate de auditorías de EIP de las que no lo son, trata del **régimen de incompatibilidades de las entidades que no son EIP**.

Contenido	Artículos de la Ley de Auditoría
1. Definiciones	3
2. Causas de incompatibilidad	16
3. ¿Qué entidades deben considerarse al analizar las causas de incompatibilidad?	17
4. ¿A quiénes afectan las incompatibilidades?	16.1, 18 a 20
5. ¿Qué periodo de vigencia debe considerarse?	21
6. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría	23
7. Honorarios y transparencia en la remuneración	24
8. Causas de abstención por honorarios percibidos	25

1. Definiciones

Se reproducen a continuación una serie de definiciones incluidas en el artículo 3 de la Ley de Auditoría imprescindibles para entender la normativa relativa a las incompatibilidades:

Auditor de cuentas: persona física autorizada para realizar auditorías de cuentas por el ICAC, conforme a lo establecido en el artículo 8.1 de la Ley de Auditoría, o por las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país¹.

Sociedad de auditoría: persona jurídica, independientemente de la forma societaria mercantil adoptada, autorizada para realizar auditorías de cuentas por el ICAC, conforme a lo dispuesto en el artículo 8.1 la Ley de Auditoría, o por las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país¹.

Auditor principal responsable:

- Auditor de cuentas que firme el informe de auditoría de cuentas a título individual o en nombre de una sociedad de auditoría.
- En el caso de sociedades de auditoría, el auditor o auditores de cuentas designados en su caso por la sociedad de auditoría como principales responsables de realizar el trabajo de auditoría de cuentas en nombre de dicha sociedad.
- En el caso de auditorías de cuentas consolidadas o de otros estados financieros o documentos contables consolidados, el auditor o auditores de cuentas designados en su caso como auditor o auditores principales responsables de realizar la auditoría en las entidades que sean significativas en el conjunto consolidable.

Equipo del encargo: personal del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría que participen en la realización de un trabajo de auditoría de cuentas concreto, incluyendo a quienes, siendo socios o no, sean empleados o cualquier persona cuyos servicios estén a disposición o bajo el control del auditor de cuentas o la sociedad de auditoría.

¹ Requisitos establecidos en publicación núm. 3

Segueix-nos a:



Familiares del auditor principal responsable:

- Los cónyuges de los auditores o las personas con quienes mantengan análogas relaciones de afectividad.
- Aquellos con los que el auditor tenga vínculos de consanguinidad en primer grado directo o en segundo grado colateral.
- Los cónyuges de aquellos con los que tengan los vínculos de consanguinidad citados.

Familiares con vínculos estrechos de la persona afectada por la causa de incompatibilidad:

- Los cónyuges o quienes mantengan análoga relación de afectividad.
- Quienes tengan vínculos de consanguinidad en primer grado descendente.
- Quienes, con independencia del grado, tengan vínculos de consanguinidad y vivan en su hogar durante un período mínimo de un año.

Red: la estructura a la que pertenece un auditor o una sociedad de auditoría que tenga por objeto la cooperación, así como, que tenga claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparta propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia empresarial común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

En todo caso, se entenderá que forman parte de una misma red las entidades vinculadas al auditor de cuentas o sociedad de auditoría en los términos a que se refiere el apartado siguiente.

Entidades vinculadas a la entidad auditada: las entidades que estén vinculadas directa o indirectamente mediante la existencia de:

- Una relación de control en los términos a que se refiere el apartado siguiente.
- Una misma unidad de decisión al estar controladas la entidad auditada y las otras entidades por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.
- Influencia significativa, en los términos previstos en el artículo 47 del Código de Comercio.

Entidades con relación de control con la entidad auditada: las entidades vinculadas directa o indirectamente a la entidad auditada mediante la existencia de una relación de control de las contempladas en el artículo 42 del Código de Comercio.

2. Causas de incompatibilidad

El auditor de cuentas o sociedad de auditoría no goza de suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una entidad, además de en todos los supuestos de incompatibilidad previstos en otras leyes, en las siguientes circunstancias:

a. Derivadas de situaciones personales

- 1** - Tener la condición de miembro del órgano de administración de la entidad auditada.
 - Tener la condición de directivo o de apoderado que tenga otorgado a su favor un poder general de la entidad auditada.
 - Desempeñar puestos de empleo en la entidad auditada.
 - Ser responsable del área económica financiera o desempeñar funciones de supervisión o control interno en la entidad auditada, cualquiera que sea el vínculo que tenga con dicha entidad.

- 2** 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.

En todo caso, se entiende que existe tal interés en el supuesto de poseer instrumentos financieros de la entidad auditada o de una entidad vinculada a ésta cuando, en este último caso, sean significativos para cualquiera de las partes.

A efectos de lo dispuesto en este número, se exceptúan los intereses que se posean de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva diversificada.

- 3** Realizar cualquier tipo de operación relacionada con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de cualquier otra forma por la entidad auditada.

A efectos de lo dispuesto en este número, se exceptúan los instrumentos financieros que se posean de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva diversificada.

4 Solicitar o aceptar obsequios o favores de la entidad auditada, salvo que su valor sea insignificante o intrascendente.

b. Derivadas de servicios prestados

1 Servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o los estados financieros.

2 Servicios de valoración, salvo que se cumplan los siguientes requisitos:

- 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.
- Que la estimación del efecto en los estados financieros auditados esté documentada de forma exhaustiva en los papeles de trabajo correspondientes al trabajo de auditoría.

3 Servicios de auditoría interna a la entidad auditada, salvo que el órgano de gestión de la entidad auditada sea responsable:

- del sistema global de control interno,
- de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna,
- de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionadas por auditoría interna.

4 La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada, salvo que:

- dichos 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 puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado.

5 Servicios de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración o control de la información financiera, o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de la entidad auditada, salvo que ésta asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, la cual debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema.

3. ¿Qué entidades deben considerarse al analizar las causas de incompatibilidad?

La entidad auditada.



Circunstancias derivadas de situaciones personales:

Se considera que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no gozan de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones cuando las circunstancias personales descritas en el apartado anterior concurren en las entidades vinculadas con la entidad auditada.

Circunstancias derivadas de prestación de servicios:

Se considera que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no gozan de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones cuando los servicios se presten a otras entidades con las que la entidad auditada tenga una relación de control.

4. ¿A quiénes afectan las incompatibilidades?

A los auditores de cuentas o sociedad de auditoría y a los auditores principales responsables del trabajo de auditoría.

Las siguientes extensiones:



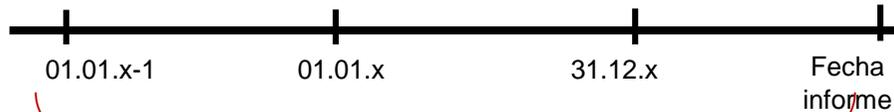
- ❖ A los familiares del auditor o auditores principales responsables.
- ❖ A las personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría².
- ❖ A otras personas o entidades pertenecientes a la red del auditor o a la sociedad de auditoría.

² La Ley de Auditoría incluye en la categoría de personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría a:

- Las personas, distintas de los auditores principales responsables, sean auditores o no y formen o no parte de la organización del auditor o sociedad de auditoría, que participen o tengan capacidad para influir en el resultado final de la auditoría de cuentas, o responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final.
- Las personas, distintas de las citadas en la letra anterior, que formen parte del equipo del encargo, ya sean empleados o ya presten servicios a disposición del auditor de cuentas o la sociedad de auditoría.
- Los socios de la sociedad de auditoría, así como los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que tuvieran cualquier vinculación directa o indirecta, que no estén incluidos en las letras anteriores. A efectos de considerar la existencia de vinculación directa o indirecta con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría se aplicará lo establecido en relación con las entidades vinculadas a la entidad auditada (ver definición en punto 1), así como la existencia de socios comunes.
- Las personas, distintas de las citadas en las letras anteriores, que sean empleados o cuyos servicios estén a disposición o bajo control del auditor de cuentas o la sociedad de auditoría y que intervengan directamente en las actividades de auditoría.

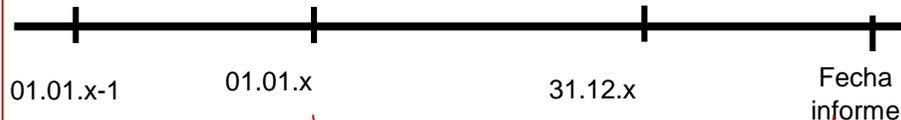
No se incluyen en esta publicación las diferentes particularidades establecidas en los artículos 17 a 20 de la Ley de Auditoría sobre cómo considerar las circunstancias de incompatibilidad en las diferentes extensiones. En el **anexo I de la Circular G06/2015 del ICJCE** sobre *La independencia del auditor en la nueva Ley de Auditoría de Cuentas* se resumen esquemáticamente.

5. ¿Qué periodo de vigencia debe considerarse?



Circunstancias derivadas de situaciones personales: Se entiende que existen incompatibilidades derivadas de situaciones personales cuando estas se produzcan en el período comprendido desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados, hasta la fecha en que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría finalice el trabajo de auditoría.

La Disposición transitoria segunda de la Ley de Auditoría establece que las situaciones de incompatibilidad derivadas de situaciones personales, que modifican el régimen anterior a la entrada en vigor de la Ley, no determinarán la falta de independencia de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría cuando se hubiesen originado y concluido con anterioridad a 1 de enero de 2016.



Circunstancias derivadas de prestación de servicios: Se entiende que existen incompatibilidades derivadas de prestación de servicios cuando éstos se presten desde el inicio del ejercicio al que correspondan las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados, hasta la fecha en que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría finalice el trabajo de auditoría.

El periodo de cómputo es de aplicación tanto en los supuestos de las extensiones subjetivas a entidades vinculadas o con una relación de control con la entidad auditada, explicada en el apartado 3, como al resto de extensiones explicadas en el apartado 4 considerando las particularidades que contemplan para éstas los artículos 17 a 20.

Sin perjuicio de lo anterior cabe considerar los siguientes aspectos:

Poseción de instrumentos financieros que se produce de forma sobrevenida

En el supuesto de que la posesión de instrumentos financieros a que se refiere **el punto 2 del apartado 2a. anterior** se produzca de forma sobrevenida con posterioridad a la aceptación del encargo, el auditor de cuentas deberá proceder a liquidar, deshacer o eliminar dicho interés financiero en el plazo de un mes desde que tuvo conocimiento de tal circunstancia.

Si este no puede resolverse en el plazo indicado anteriormente por circunstancias no imputables al auditor, éste podrá ampliarse, si bien el interés debe estar resuelto, en todo caso, antes de la emisión del informe de auditoría.

De no proceder en tal sentido deberán abstenerse de realizar el trabajo de auditoría y efectuar las comunicaciones previstas en el artículo 5.2.

Entidad auditada que adquiere, se fusiona o es adquirida por otra entidad una vez aceptado el encargo

Cuando, una vez aceptado un encargo, la entidad auditada sea adquirida, se fusione o adquiera otra entidad, el auditor de cuentas debe identificar y evaluar los intereses, relaciones o situaciones con la entidad, a fin de determinar si su independencia pudiera verse comprometida. En el plazo más breve posible y, en todo caso, antes de tres meses, el auditor debe adoptar las medidas necesarias para eliminar las relaciones o intereses que comprometieran su independencia o para reducir las amenazas a un nivel aceptablemente bajo para que ésta no resulte comprometida.

6. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría

a. ¿Qué prohibiciones posteriores deben considerarse?

Supuestos de prohibición contemplados en otras leyes.

-  – Formar parte de los órganos de administración o de dirección.
- Ocupar puesto de trabajo.
- Tener interés financiero directo o indirecto en dichas entidades si, en cualquiera de los casos, es significativo para cualquiera de las partes.

De la entidad auditada o de las entidades con las que ésta tenga una relación de control.

b. ¿A quiénes aplican dichas prohibiciones?

- ❖ A los auditores principales responsables del trabajo de auditoría y a las sociedades de auditoría.
- ❖ A los auditores, socios o no, distintos a los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, de la sociedad de auditoría que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final.
- ❖ A quienes formen parte del equipo del encargo del trabajo de auditoría cuando tengan la condición de auditores de cuentas, únicamente en relación con la entidad auditada.
- ❖ A los socios de la sociedad de auditoría y a los auditores designados para realizar auditorías en nombre de ésta que no hayan intervenido o tenido capacidad de influir en el trabajo de auditoría, salvo que dejen de tener cualquier vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de entrar a formar parte de los referidos órganos, de ocupar puesto de trabajo en la entidad auditada o antes de tener interés financiero y siempre y cuando la objetividad no pueda verse comprometida por la existencia de posibles influencias recíprocas entre dichos socios y el auditor firmante o la sociedad de auditoría.

c. ¿Durante cuánto tiempo?

Durante el año siguiente a la finalización del trabajo de auditoría de cuentas correspondiente.

d. ¿En qué supuestos no son aplicables las prohibiciones posteriores?

Cuando el interés financiero derive de causas sobrevenidas no imputables al auditor de cuentas, o se adquiriera en condiciones normales de mercado por el auditor de cuentas, o por el socio de la sociedad de auditoría o auditor designado para realizar auditorías en nombre de ésta, siempre que, en estas situaciones, haya dejado de tener cualquier vinculación o tipo de interés en la sociedad de auditoría.

e. ¿Qué consecuencias tiene incumplir la prohibición?

El incumplimiento de la prohibición lleva aparejada la incompatibilidad de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, para la realización de los trabajos de auditoría de la entidad auditada o de las sociedades que forman parte del grupo en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, a partir del momento en que se incumpla dicha prohibición y en los dos años siguientes.

7. Honorarios y transparencia en la remuneración

Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo en que deban desempeñarlas.

Los honorarios:

- ❖ No podrán estar influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada.
- ❖ No podrán tener carácter contingente ni basarse en ningún tipo de condición distinta a cambios en las circunstancias que sirvieron de base para la fijación de los honorarios.
- ❖ Por el ejercicio de dicha función, ni los auditores de cuentas ni las sociedades de auditoría podrán percibir otra remuneración o ventaja.

Se entienden por honorarios contingentes en un encargo de auditoría aquellos en los que la remuneración se calcula con arreglo a una fórmula preestablecida en función de los resultados de una transacción o del propio trabajo de auditoría.

No se consideran contingentes los honorarios establecidos por resolución judicial o por las autoridades correspondientes.

Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deben comunicar al ICAC anualmente:

- Las horas y honorarios facturados a cada entidad auditada, distinguiendo las que corresponden a servicios de auditoría de cuentas y otros servicios.
- Cualquier otra información que precise el ICAC para el ejercicio de sus funciones.

8. Causas de abstención por honorarios percibidos

El auditor de cuentas o sociedad de auditoría se abstendrán de realizar la auditoría de cuentas correspondiente al ejercicio siguiente cuando:

- ❖ Los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada por parte del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, en los tres últimos ejercicios consecutivos, representen más del 30 por ciento del total de sus ingresos.
- ❖ Los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría en los tres últimos ejercicios consecutivos a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas, por parte del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría y de quienes forman parte de la red, representen más del 30 por ciento del total de sus ingresos anuales.

Está pendiente de determinar reglamentariamente:

- Los criterios a tener en cuenta para el caso de auditores de cuentas o sociedades de auditoría que inicien su actividad, así como de auditores de cuentas y sociedades de auditoría pequeñas.
- Los ingresos totales a computar a efectos del cumplimiento de este límite.

Para dudas y aclaraciones contactar con el departamento técnico del **CCJCC**