



## Mario Alonso Ayala

Presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España

### La independencia del auditor de cuentas

La objetividad y el escepticismo que rigen la labor del auditor de cuentas constituyen, junto con el principio de competencia profesional, los pilares sobre los que descansa la actividad auditora. La auditoría carece de sentido sin la independencia, un valor intrínseco fundamental.

En consecuencia, el debate que se suscita en torno a la regulación de la independencia del auditor de cuentas no versa sobre la necesidad de garantizarla, aspecto en la que coincidimos todos (profesión, clientes, supervisores, usuarios de la información financiera...), sino acerca de la mejor manera de conseguir este objetivo. En este debate la reciente Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC) ha supuesto una nueva etapa, quizás la más desafortunada. Me propongo explicar a continuación por qué. Para ello, son necesarias unas reflexiones previas acerca de los modelos regulatorios de independencia, haciendo hincapié en su concreción en la normativa europea de la que trae causa la nueva legislación española.

Es posible distinguir dos sistemas para regular la independencia, a saber: el sistema basado en amenazas y salvaguardas, también llamado sistema por principios, en el que se establecen principios o fundamentos básicos a partir de los cuales se determinan las posibles amenazas a dichos fundamentos así como las medidas de salvaguarda para protegerlos, siendo el propio auditor quien debe examinar el supuesto en que se encuentra; y el sistema basado en reglas, consistente en un listado más o menos detallado de incompatibilidades en las que el auditor no debe incurrir en el ejercicio de su actividad, por presumirse (sin posibilidad de prueba en contrario) que en dichas situaciones carece de independencia. Es importante recalcar que ambos sistemas representan una aproximación diversa a la independencia del auditor de cuentas, pero no son comparables ni mesurables en atención al fortalecimiento de dicha independencia; en otras palabras, las prohibiciones no fortalecen la objetividad frente al sistema de principios. Lo que sí diferencia uno y otro sistema es la flexibilidad, habida cuenta de que el sistema de amenazas y salvaguardas permite modular los efectos del régimen de independencia en función de las circunstancias del caso concreto, lo que no sucede en el sistema basado en la previsión de incompatibilidades.

La 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, en su redacción original, contenía una apuesta clara por el sistema de amenazas y salvaguardas, sobre el que hacía pivotar la garantía de la independencia del auditor, en línea con el Código de Ética de IESBA. A raíz de la reforma europea de 2014, este modelo ha evolucionado hasta contemplar —adicionalmente— prohibiciones en dos ámbitos:

- Con carácter general, a partir de los cambios introducidos en la norma europea citada por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014 (a cuya transposición ha procedido la LAC), se han contemplado determinadas circunstancias derivadas de situaciones personales que conducen a la falta de independencia y que, por ende, han de ser evitadas por los Estados miembros. Así, el art. 22.2 de la directiva comunitaria, en su tenor vigente, exige a los países miembros asegurar que las firmas auditoras no tienen un interés significativo directo en la entidad auditada derivado de un contrato o de la propiedad de un bien.
- En lo que se refiere específicamente a la auditoría de las entidades de interés público (EIP), cuyas especialidades han pa-

sado a estar contenidas en una norma directamente aplicable (a saber: el 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), se ha previsto un listado de servicios cuya prestación queda vedada a las sociedades de auditoría y a su red, siempre que tengan como destinatarios la entidad auditada, su empresa matriz o las empresas que controle. Este listado (conocido como *black list*), en el que se centró una buena parte del debate sobre la iniciativa, comprende servicios como la contabilidad y preparación de los registros contables y los estados financieros, los servicios relacionados con las nóminas o los ligados con la función de auditoría interna de la entidad auditada.

En el plano interno, con motivo de la incorporación al ordenamiento español de la Directiva 2006/43/CE, se introdujo en el Derecho español el denominado «enfoque de principios» basado en la aplicación de salvaguardas ante las amenazas a la independencia del auditor identificadas. Ahora bien, este sistema convivía con el tradicional en nuestro ordenamiento basado en presunciones *iuris et de iure*. Así, se recogía un listado de circunstancias en las que se considera que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no gozan de la suficiente independencia.

En la LAC pervive el llamado «sistema mixto», caracterizado por «basarse, por una parte, en la enunciación de un principio general de independencia que obliga a todo auditor a abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad en relación a la información económica financiera a auditar, y por otra parte, en la enumeración de un conjunto de circunstancias, situaciones o relaciones específicas en las que se considera que, en el caso de concurrir, los auditores no gozan de independencia respecto a una entidad determinada, siendo la única solución o salvaguarda posible la no realización del trabajo de auditoría» (exposición de motivos). Ciertamente, este planteamiento dual también está presente, como se ha expuesto, en la normativa europea, si bien existe una notable diferencia respecto del peso que se otorga a uno y otro modelo. Así, en el Derecho comunitario prevalece el sistema por principios, lo que no es óbice para prohibir: *i)* para cualquier auditoría, la concurrencia de determinadas situaciones personales (fundamentalmente, la tenencia de un interés significativo directo), y *ii)* para la auditoría de EIP, dada la particular importancia de estas entidades, la prestación a las mismas de ciertos servicios prohibidos. Mientras, en el ordenamiento español la LAC vigente —al igual que la derogada— contiene en el art. 16 una extensa relación de incompatibilidades, derivadas tanto de situaciones personales como de servicios prestados, que se aplica con independencia de la naturaleza de la entidad auditada (sin perjuicio de la aplicación directa del reglamento europeo en el caso de la auditoría de EIP) y que relega a un segundo plano el sistema de amenazas y salvaguardas.

Esta diferencia ofrece un primer argumento sólido para la crítica.

Según la exposición de motivos de la LAC, el mantenimiento del sistema mixto «está más que justificado», por cuanto la nueva directiva es más restrictiva que la anterior. Esta argumentación no puede ser compartida. Habiendo construido el legislador europeo un régimen basado prioritariamente en el modelo de amenazas y salvaguardas (con los dos matices indicados), se ha perdido la oportunidad de aproximar la legislación española a la comunitaria, lo que es especialmente grave teniendo en cuenta, por una parte, que precisamente por estar más perfilada en 2014 que en 2006 la normativa europea es suficientemente garantista de la independencia del auditor, y, por otra, que el sistema por principios está más consolidado en estos momentos en el ordenamiento español, tras su incorporación en 2010 y desarrollo reglamentario de 2011.

Sin embargo, más allá de problemas concretos en la delimitación de las causas de incompatibilidad (particularmente, al identificar la tenencia de un interés significativo directo con la posesión de instrumentos financieros de la entidad auditada, lo que, en ausencia de cualquier matiz, será fuente de múltiples dificultades

hermenéuticas y prácticas) y del periodo de cómputo temporal de las prohibiciones (por retrotraerse sus efectos, tratándose de circunstancias derivadas de situaciones personales, al ejercicio anterior al primero que se audite), la pervivencia de un sistema mixto claramente desequilibrado hacia el modelo de reglas no hace sino dar continuidad a una situación conocida (eso sí, perjudicial para el auditor español en su competencia con el resto de los profesionales europeos).

Por ello, el principal foco de objeciones no se sitúa en tal continuidad sino en el régimen de extensiones de las incompatibilidades. En un modelo de independencia basado en prohibiciones o incompatibilidades es preciso delimitar qué personas o entidades generan la incompatibilidad en cada supuesto. Quedando, por ejemplo, vetada la tenencia de un interés financiero por parte del auditor en la empresa auditada, hay que plantearse qué personas del círculo del auditor no pueden tener tampoco intereses financieros en la entidad auditada o qué empresas relacionadas con ésta generan igualmente la incompatibilidad si están depositados en ella intereses financieros del auditor. Ahora bien, dado el carácter mixto del sistema, el hecho de que una incompatibilidad y su extensión no afecten a una determinada situación no significa que ésta no deba ser tratada a partir de principios, evaluando si es susceptible de generar una amenaza a la independencia y, en tal caso, estableciendo salvaguardas para reducirla a un grado suficientemente bajo o, de no ser posible, eliminando dicha situación o renunciando al encargo de auditoría. Por lo tanto, el régimen de extensiones ha de estar concebido para identificar aquel perímetro donde necesariamente y en todos los casos debe imponerse una prohibición, porque no hay margen para el análisis particularizado propio del sistema de amenazas y salvaguardas.

La regulación de las extensiones en los Arts. 17 a 20 de la LAC parte de un planteamiento inadecuado. Dichos preceptos regulan cómo se producen las siguientes extensiones de las causas de incompatibilidad en las siguientes direcciones: el círculo de empresas vinculadas o relacionadas con la entidad auditada (Art. 17); el círculo de familiares del auditor (Art. 18); el círculo de personas relacionadas directamente con el auditor de cuentas (Art. 19); y su red (Art. 20).

A diferencia de lo que sucede en los códigos deontológicos internacionales y de Derecho comparado, donde se regula de forma individualizada cada incompatibilidad o amenaza para a continuación dotar a cada circunstancia de una extensión apropiada a su particular naturaleza, la LAC regula las extensiones partiendo de que todas ellas afectan a cualquiera de las causas de incompatibilidad. Además, en algunos casos se producen «extensiones de las extensiones», cuando se prevé la aplicación combinada de varias de ellas. Así sucede, por ejemplo, cuando se aplican causas de incompatibilidad a familiares de socios de empresas de la red de auditoría. Con ello se teje un perímetro de posibles afectados que impide un cumplimiento voluntario de la normativa y sitúa a las firmas españolas en desventaja competitiva frente a las restantes empresas europeas.

A partir de la premisa que se objeta (la aplicación de todas las extensiones a cualquiera de las causas de incompatibilidad), la propia LAC concibe como excesivo su planteamiento. Por ello, introduce a continuación infinidad de matices y precisiones con el objeto (no satisfecho) de impedir que la extensión alcance a situaciones que por definición escapan del control del auditor de cuentas. El resultado es un sobreesfuerzo de previsión de todos los supuestos posibles, que ofrece como resultado unos preceptos extensos y de muy difícil intelección. En el mismo sentido, el Consejo de Estado ha calificado el régimen de independencia como «sumamente farragoso» y «de difícil inteligibilidad», pues adolece de un «defecto de oscuridad».

Sirve de ejemplo de los problemas de que adolece este régimen el siguiente: cualquier auditor cuyo padre, hijo, hermano o cuñado sea abogado tendría que solicitarle periódicamente una relación de clientes para comprobar si entre ellos se encuentra alguna entidad a la que va a presentar una oferta para auditar sus cuentas anuales o alguna sociedad que tenga una relación de control

con un cliente de auditoría o futuro cliente de auditoría; el auditor también habría de conocer el impacto de los pleitos en los que su familiar desempeña la defensa letrada en las cuentas anuales del cliente. Además de carecer de razonabilidad, esta exigencia puede atentar contra las normas deontológicas de la abogacía.

Frente a ello, tanto las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas como varios grupos parlamentarios han aspirado a introducir, en balde, mejoras sustanciales en el régimen de extensiones, rectificando el planteamiento de origen y, de acuerdo con los modelos internacionales y comparados, regulando de forma específica las incompatibilidades en función de su naturaleza. El fracaso de tales intentos arroja un resultado insatisfactorio para todos los afectados, por haberse plasmado en la LAC un régimen confuso, alejado del ordenamiento europeo, generador de inseguridad jurídica y de imposible cumplimiento en varias de sus previsiones.

Tales reparos se ven acrecentados en lo que atañe a la extensión a familiares y personas relacionadas con el auditor de cuentas de las prohibiciones de servicios distintos de auditoría a clientes EIP contenidas en el reglamento europeo (*black list*). Ninguna opción contempla el Derecho comunitario para proceder a una extensión como la acometida en el art. 39.1 de la LAC. El Art. 5.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014 resulta claro al precisar que las prohibiciones se extienden, por la parte del auditor, a su red y, por la de la entidad auditada, a su matriz y a las empresas que controle. Este régimen no puede ser adulterado dotando al régimen de prohibiciones de un alcance superior y distinto del querido por el legislador europeo. Esta anomalía, sin precedentes en el Código de Ética de IFAC ni en el Derecho comparado, no se acomoda al ordenamiento europeo, tal y como constató el Consejo de Estado.

En suma, la LAC falla en la consecución de uno de los principales objetivos perseguidos: el fortalecimiento de la independencia del auditor de cuentas. El desplazamiento del modelo europeo, basado principalmente en el sistema de amenazas y salvaguardas, por otro en el que el protagonismo recae en las prohibiciones, unido a un régimen de extensiones de muy difícil comprensión y equivocado en sus premisas (además de contrario al ordenamiento europeo en el aspecto indicado), tiene como resultado el debilitamiento de la independencia, al crear un contexto normativo confuso y de imposible cumplimiento voluntario.