

II

(Actos cuya publicación no es una condición para su aplicabilidad)

COMISIÓN

RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN

de 16 de mayo de 2002

Independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales

[notificada con el número C(2002) 1873]

(Texto pertinente a efectos del EEE)

(2002/590/CE)

LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, y en particular el párrafo segundo de su artículo 211,

Considerando lo siguiente:

- (1) La independencia de los auditores de cuentas es fundamental para la confianza pública en la fiabilidad de los informes que éstos emiten. Añade credibilidad a la información financiera publicada y añade valor ante inversores, acreedores, empleados y otros interesados de las sociedades de la UE. Éste es particularmente el caso en las sociedades que son entidades de interés público (por ejemplo, sociedades con cotización en bolsa, entidades de crédito, empresas de seguros, OICVM y sociedades de inversión).
- (2) La independencia es también el medio principal de la profesión para demostrar al público y a los reguladores que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría realizan sus funciones a un nivel que cumple los principios éticos establecidos, en especial los de integridad y objetividad.
- (3) La Directiva 84/253/CEE del Consejo ⁽¹⁾, «relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables», establece los requisitos de las personas autorizadas para realizar auditorías legales.

- (4) Los artículos 24 y 25 de esa Directiva requieren que los Estados miembros de la UE prescriban que los auditores de cuentas no puedan realizar auditorías legales cuando no sean independientes, ya sea por su cuenta o en nombre de una sociedad de auditoría. El artículo 26 de la Directiva requiere que los Estados miembros se aseguren de que los auditores de cuentas puedan ser sancionados de manera apropiada cuando no efectúen la auditoría legal de manera independiente. Además, el artículo 27 de la Directiva requiere que los Estados miembros garanticen que, al menos, los accionistas o miembros de sociedades de auditoría, no intervengan en la realización de auditorías legales de una manera que restrinja la independencia de la persona física que efectúe la auditoría legal en nombre de la sociedad de auditoría. Este requisito se aplica también a los miembros de la administración y gestión y del organismo de supervisión de la sociedad de auditoría que no estén aprobados personalmente como auditores de cuentas.

- (5) Las normativas nacionales de los Estados miembros sobre la independencia de los auditores de cuentas difieren actualmente en varios aspectos, por ejemplo: el alcance de las personas a las que deben aplicarse las normas de independencia, tanto dentro de la sociedad de auditoría como fuera de ella; el tipo de relaciones financieras, empresariales o de otra índole que un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría o una persona de dentro de la sociedad puedan tener con un cliente de auditoría; el tipo de servicios distintos del de auditoría que pueden y no pueden proporcionarse a un cliente de auditoría; y las salvaguardias que deben imponerse. Esta situación dificulta la tarea de proporcionar a los inversores y a otros interesados de las sociedades de la UE un nivel uniformemente elevado de garantía de que los auditores de cuentas realizan su trabajo de auditoría de manera independiente en toda la UE.

⁽¹⁾ DO L 126 de 12.5.1984, p. 20.

- (6) Actualmente no existe ninguna norma ética internacionalmente aceptada para la independencia de los auditores de cuentas que pueda utilizarse como referencia para las normas nacionales de independencia en la UE.
- (7) El problema de la independencia de los auditores de cuentas fue abordado por el Libro Verde de 1996 de la Comisión sobre «La función, posición y responsabilidad del auditor legal en la Unión Europea»⁽¹⁾, que recibió el apoyo del Consejo, el Comité Económico y Social y el Parlamento Europeo. De acuerdo con la Comunicación de 1998 de la Comisión «La auditoría legal en la Unión Europea: el camino a seguir»⁽²⁾, se creó el Comité de Auditoría de la UE. Este Comité estableció entre sus prioridades la independencia de los auditores de cuentas. Por último, la Comunicación de la Comisión «La Estrategia de la UE en materia de información financiera: El camino a seguir»⁽³⁾, subraya la importancia de que las auditorías legales se realicen a niveles uniformemente altos en toda la UE, incluido un planteamiento común de normas de ética profesional.
- (8) El alcance de esta iniciativa sobre la independencia de los auditores de cuentas se aplica al conjunto de la profesión de auditor de cuentas en la UE. Aspira a establecer una referencia para los requisitos de los Estados miembros sobre la independencia de los auditores de cuentas en toda la UE.
- (9) El Comité de Auditoría llegó al acuerdo de que, mediante la aplicación de principios fundamentales, cada Estado miembro debería proporcionar a los auditores de cuentas, reguladores y público interesado un entendimiento común del requisito de independencia. Con ello se conseguirá una mayor coherencia para interpretar y abordar situaciones y circunstancias que constituyen una amenaza para la independencia de los auditores de cuentas en la UE. La existencia de estos principios debe también contribuir a establecer una situación equitativa para la prestación de servicios de auditoría legal en el mercado único. Los principios deben ser completos, rigurosos, firmes, ejecutivos y razonables. Deben ser interpretados y aplicados con coherencia por los organismos profesionales, los supervisores y los reguladores, así como por los auditores de cuentas, sus clientes y otras partes interesadas.
- (10) El Comité de Auditoría llegó también al acuerdo de desarrollar esta iniciativa para elaborar normas comunes de independencia. Ello contribuirá a la creación de un mercado único de capitales en la UE, según prevé el Plan de acción en materia de servicios financieros⁽⁴⁾ y tal como aprobó el Consejo Europeo de Estocolmo⁽⁵⁾. Sin embargo, al tiempo que prosigue el avance hacia la armonización, debe dejarse a la discreción de Estados miembros la determinación de las normas nacionales de independencia, que son complementarias de los principios fundamentales de la UE. Estas normas se aplicarían en particular a las auditorías legales de las sociedades que operan en sectores regulados. Los Estados miembros pueden también optar por exigir a las sociedades que no cotizan en bolsa la aplicación de las mismas normas de independencia que las aplicables a las sociedades con cotización en bolsa.
- (11) El planteamiento basado en principios sobre la independencia de los auditores de cuentas es preferible a un planteamiento basado en normas detalladas, pues el primero crea una estructura sólida en la que los auditores de cuentas tienen que justificar sus acciones. También proporciona a la profesión de auditoría y a sus reguladores la flexibilidad necesaria para responder de manera rápida y eficaz a la evolución de la actividad empresarial y del entorno de la auditoría. Al mismo tiempo, evita el planteamiento demasiado legalista y rígido sobre lo que está permitido o prohibido, que es la situación que propicia un régimen basado en normas. Un planteamiento basado en principios puede prever las variaciones casi infinitas que surgen en la práctica en cada circunstancia individual y en los diversos entornos legales de la UE. Así pues, un planteamiento basado en principios servirá mejor las necesidades de los mercados europeos de capitales y los de las PYME.
- (12) La salvaguardia de la independencia de los auditores de cuentas permite una mayor eficacia y otros efectos positivos que, en definitiva, contribuyen a un mejor funcionamiento de los mercados de capitales. Por otra parte, el mantenimiento de la independencia del auditor de cuentas genera costes adicionales que deberán soportar varias partes. Entre éstos están los costes relacionados con la elaboración, mantenimiento, y ejecución de las salvaguardias de la independencia. Al imponer una determinada salvaguardia a los auditores de cuentas, los Estados miembros y los reguladores deben tener en cuenta los costes y beneficios previstos en circunstancias particulares. Por ejemplo, una salvaguardia determinada puede reportar considerables ventajas a bajo coste cuando se aplica a las auditorías de entidades de interés público. Pero cuando se aplica a la auditoría de una pequeña empresa de un interés público relativamente escaso, la misma salvaguardia puede dar lugar a costes desproporcionados con respecto a las ventajas que pudiera aportar a los usuarios de los estados financieros de esta empresa.

⁽¹⁾ DO C 321 de 28.10.1996, p. 1.

⁽²⁾ DO C 143 de 8.5.1998, p. 12.

⁽³⁾ COM(2000) 359 de 13.6.2000.

⁽⁴⁾ COM(1999) 232 de 11.5.1999.

⁽⁵⁾ Conclusiones de la Presidencia, Consejo Europeo de Estocolmo, 23 y 24 de marzo de 2001.

(13) El establecimiento de principios fundamentales no basta por sí mismo para asegurar la confianza pública de que el auditor de cuentas de la UE aplica normas correctas de integridad e independencia. Debe recurrirse a sistemas apropiados de control de calidad para comprobar que los auditores de cuentas de la UE aplican correctamente los principios. A este respecto la Recomendación de la Comisión «sobre el control de calidad de la auditoría legal en la UE» ⁽¹⁾ prevé revisiones externas de calidad de los auditores de cuentas, incluida una revisión del cumplimiento de las normas de independencia. Estos sistemas de control de calidad están sujetos a control público.

(14) La presente Recomendación constituye un paso importante para asegurar la calidad de las auditorías. Posiblemente deban tomarse nuevas medidas. La Comisión tiene la intención de presentar una estrategia más amplia para las auditorías, que abordará cuestiones como el empleo en las auditorías de las Normas internacionales de auditoría (NIA), el establecimiento de un control público de la profesión de auditor y el papel de los comités de auditoría.

(15) La presente Recomendación pone de relieve la responsabilidad de la profesión de auditoría para mantener la independencia del auditor. Si la presente Recomendación no trae consigo la armonización deseada, la Comisión estudiará la situación tres años después de la adopción de la Recomendación a la luz de la evolución internacional. Este estudio abordará concretamente la cuestión de la medida en que la presente Recomendación ha influido en la independencia de los auditores cuando los auditores prestan servicios distintos del de auditoría a clientes de auditoría.

(16) En el Comité de auditoría de la UE y en el Comité de contacto sobre las Directivas contables se ha llegado a un consenso general sobre los principios fundamentales de la presente Recomendación.

(17) La presente Recomendación establece un marco en el que se contemplan todos los aspectos generales de la independencia de los auditores de cuentas. En la Sección A se establecen los requisitos fundamentales de independencia para los auditores de cuentas y trata sobre las personas a las que deberían aplicarse las normas de independencia. La Sección B revisa una serie de circuns-

tancias específicas que pueden dar lugar a amenazas para la independencia, y proporciona orientaciones sobre las medidas que debe adoptar un auditor de cuentas para atenuar estas amenazas con respecto a una auditoría legal determinada. Conviene observar que la Sección B no pretende proporcionar una lista exhaustiva de todas las circunstancias que puedan suponer amenazas para la independencia del auditor, sino que los auditores de cuentas deben estar atentos a las amenazas de este tipo y adoptar la acción necesaria de conformidad con los principios y orientaciones de la presente Recomendación. Los principios básicos de la Sección A y las salvaguardias esenciales de la Sección B para circunstancias específicas se apoyan en un anexo que contiene explicaciones y orientaciones detalladas. Los términos importantes se definen en el Apéndice.

RECOMIENDA:

Que las reglas, normas y/o reglamentaciones relativas a la independencia de los auditores de cuentas en los Estados miembros de la Unión Europea deberían aplicar el siguiente grupo de principios fundamentales:

A. MARCO

Al realizar una auditoría legal (*), el auditor de cuentas ⁽²⁾ debe ser independiente del cliente de auditoría (*), tanto de manera real como aparente. Un auditor de cuentas no debería realizar una auditoría legal si existe alguna relación financiera, empresarial, laboral o de otra índole entre el auditor de cuentas y su cliente (incluidos determinados servicios distintos del de auditoría proporcionados al cliente de auditoría) de modo que un tercero razonable e informado pudiera concluir que compromete la independencia del auditor de cuentas.

1. Objetividad, integridad e independencia

- 1) La objetividad y la integridad profesional deben ser los principios preeminentes por los que se rija el auditor de cuentas en su opinión de auditoría de estados financieros. El medio principal por el que el auditor de cuentas puede demostrar al público que la auditoría legal se realiza de conformidad con estos principios es actuando, y pareciendo actuar, de manera independiente.
- 2) La objetividad (en tanto que estado de conciencia) no puede estar sujeto a control exterior, y la integridad no puede evaluarse por adelantado.
- 3) Los principios y normas sobre la independencia de los auditores de cuentas deben permitir que un tercero razonable e informado evalúe los procedimientos y las medidas adoptadas por un auditor de cuentas para evitar o resolver los hechos y las circunstancias que plantean una amenaza o un riesgo para su objetividad.

(*) Definido en el glosario.

(2) Definido en el glosario. El término «auditor de cuentas» hace referencia a todas las personas físicas o jurídicas, u otros tipos de sociedad, empresa o asociación que, de conformidad con las disposiciones de la 8ª Directiva sobre derecho de sociedades (84/253/CEE), están autorizadas por las autoridades de los Estados miembros para realizar auditorías legales.

(1) C(2000) 3304 de 15.11.2000.

2. Responsabilidad y alcance

- 1) El auditor de cuentas es el responsable de asegurar que se cumple el requisito de independencia de los auditores de cuentas.
- 2) El requisito de independencia se aplica:
 - a) al propio auditor de cuentas; y
 - b) a todo aquél que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal.
- 3) Los que están en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal son:
 - a) todas las personas que intervienen directamente en la auditoría legal [el equipo del encargo (*)], incluyendo a:
 - i) los socios de auditoría (*), los gerentes y el personal de auditoría [el equipo de auditoría (*)];
 - ii) los profesionales de otras disciplinas que intervienen en el encargo de auditoría (por ejemplo, abogados, actuarios, especialistas de impuestos, especialistas en TI, especialistas de gestión de tesoro);
 - iii) todos los encargados del control de calidad o del control directo del encargo de auditoría;
 - b) todas las personas, que forman parte de la cadena de mando (*) para la auditoría legal dentro de la sociedad de auditoría (*) o de una red (*) de la cual sea miembro esa sociedad;
 - c) todas las personas de la sociedad de auditoría o de su red que, debido a otras circunstancias, puedan estar en condiciones de ejercer una influencia en la auditoría legal.

3. Amenazas y riesgos con respecto a la independencia

- 1) La independencia de los auditores de cuentas puede verse afectada por diversos tipos de amenazas como las de interés propio, autorevisión, abogacía, familiaridad o confianza, e intimidación.
- 2) El nivel de riesgo al que puede verse comprometida la independencia de un auditor de cuentas se determinará, ya sea por separado o conjuntamente, en función de la importancia de estas amenazas y de su impacto en la independencia del auditor de cuentas. Esta determinación deberá tener en cuenta las circunstancias específicas de la auditoría legal de que se trate.
- 3) La evaluación del riesgo de independencia de un auditor de cuentas debe tener debidamente en cuenta:

- a) los servicios prestados en años recientes al cliente de auditoría y las relaciones mantenidas con ese cliente de auditoría antes de su designación como auditor de cuentas; y
- b) los servicios prestados y las relaciones mantenidas con el cliente de auditoría en el transcurso de la auditoría legal.

4. Sistemas de salvaguardias

- 1) Hay que establecer diversos tipos de salvaguardias —incluidas las prohibiciones, restricciones, otras políticas y procedimientos, y la divulgación— para atenuar o eliminar las amenazas para la independencia de los auditores de cuentas (véase A.3).
- 2) La existencia y la eficacia de diversas salvaguardias afectan al nivel de riesgo de independencia.

4.1. Salvaguardias de las entidades auditadas

4.1.1. Impacto de la estructura de gestión en la evaluación del riesgo de independencia

El auditor de cuentas deber considerar si la estructura de gestión de la entidad auditada proporciona salvaguardias para atenuar las amenazas para su independencia y cómo funcionan estas salvaguardias. Estas salvaguardias incluyen:

- 1) el nombramiento del auditor de cuentas por personas que no pertenezcan a la dirección de la entidad auditada; y
- 2) el control y las comunicaciones dentro de la entidad auditada sobre la auditoría legal y otros servicios prestados por la sociedad de auditoría o su red.

4.1.2. Participación del órgano de control

- 1) En los casos en que una entidad de interés público tenga un órgano de control (véase A. 4.1.1), el auditor de cuentas debería por lo menos anualmente:
 - a) revelar por escrito al órgano de control:
 - i) el importe total de los honorarios que él, la sociedad de auditoría y sus asociados a la red hayan facturado al cliente de auditoría y a sus afiliados por la prestación de servicios durante el período de información. Esto debería desglosarse en cuatro categorías amplias de servicios: servicios de auditoría legal; otros servicios de garantía (*); servicios de asesoramiento fiscal; y otros servicios distintos del de auditoría. La categoría de los servicios distintos del de auditoría debe subdividirse en subcategorías en la medida en que los

(*) Definido en el glosario.

elementos que contienen difieren sustancialmente entre sí. Este desglose en subcategorías debería al menos aportar información sobre los honorarios por la prestación tecnológica de la información financiera, auditoría interna, valoración, litigios y servicios de contratación. Para cada (sub)categoría de servicio deberían analizarse por separado las cantidades facturadas y contratadas, así como las actuales propuestas u ofertas para futuros contratos de servicios;

ii) detalles de todas las relaciones entre él mismo, la sociedad de auditoría y sus empresas asociadas a la red, y el cliente de auditoría y sus afiliados (*) que razonablemente crea que influyen en su independencia y objetividad; y

iii) las salvaguardias establecidas con respecto a ello;

b) confirmar por escrito que, según su criterio profesional, el auditor de cuentas es independiente en el sentido de los requisitos reguladores y profesionales, y no está comprometida la objetividad del auditor de cuentas, o bien declarar que tiene dudas en el sentido de que su independencia y objetividad pueden estar comprometidas; y

c) intentar tratar la cuestión con el órgano de control del cliente de auditoría.

2) Cuando los clientes de auditoría que no sean entidades de interés público tengan un órgano de control, el auditor de cuentas debe valorar si son apropiadas medidas similares.

4.2. Control de calidad

Los sistemas de control de calidad que cumplen los requisitos mínimos de la Recomendación de la Comisión sobre el «Control de calidad de la auditoría legal en la UE» ⁽¹⁾ son los mecanismos requeridos que contribuyen a la salvaguardia del cumplimiento por parte de los auditores de cuentas del requisito de independencia en el Estado miembro.

4.3. Salvaguardias globales del auditor de cuentas

4.3.1. Propiedad y control de las sociedades de auditoría

Si el auditor de cuentas es una sociedad de auditoría, por lo menos la mayoría de los derechos de voto de la sociedad (el 50 % más un voto) debe estar en poder de personas autorizadas para realizar auditorías legales en la Unión Europea [auditores de cuentas ⁽²⁾]. Los estatutos legales del auditor

de cuentas deben contener disposiciones que garanticen que un propietario no auditor no pueda adquirir el control de la sociedad de auditoría ⁽³⁾.

4.3.2. Sistema interno de salvaguardia de la sociedad de auditoría

1) Un auditor de cuentas debe establecer y mantener un sistema de salvaguardia que sea parte integrante de la estructura de gestión y del control interno de su sociedad.

2) El funcionamiento de ese sistema debería estar documentado, de modo que pueda someterse a sistemas de control de calidad (véase A.4.2).

3) Por lo general, el sistema de salvaguardia de una sociedad de auditoría incluiría:

a) las políticas escritas de independencia que abordan las actuales normas de independencia, las amenazas para la independencia, y las consiguientes salvaguardias;

b) una comunicación activa y puntual de las políticas, y cualquier cambio de las mismas, a cada socio, directivo y empleado, incluyendo la correspondiente formación y educación periódicas;

c) procedimientos apropiados que deben aplicar los socios, directivos y empleados para cumplir las normas de independencia, tanto en régimen ordinario como obedeciendo a circunstancias particulares;

d) designación de profesionales de auditoría de alto nivel (socios) responsables de actualizar las políticas, comunicar puntualmente esas actualizaciones, y supervisar el funcionamiento correcto del sistema de salvaguardia;

e) documentación para cada cliente de auditoría que resuma las conclusiones extraídas de la evaluación de las amenazas a la independencia del auditor de cuentas y de la consiguiente evaluación del riesgo de independencia. Esto debería incluir la justificación de estas conclusiones. De observarse amenazas significativas, la documentación debería incluir un resumen de los pasos adoptados o que deban adoptarse para evitar o anular el riesgo de independencia, o al menos para reducirlo a un nivel apropiado; y

(*) Definido en el glosario.

⁽¹⁾ C(2000) 3304 de 15.11.2000.

⁽²⁾ A los efectos de la presente sección, el término «auditor de cuentas» hace referencia a todas las personas físicas o jurídicas, u otros tipos de sociedad, empresa o asociación que, de conformidad con las disposiciones de la 8ª Directiva sobre derecho de sociedades (84/253/CEE), están autorizadas por las autoridades de los Estados miembros para realizar auditorías legales.

⁽³⁾ Este apartado no es aplicable a una sociedad de auditoría para la cual el Estado miembro pertinente, de conformidad con la segunda frase del inciso ii) del apartado 1 del artículo 2 de la 8ª Directiva, no exige que los auditores de cuentas tengan una mayoría de los votos, y de la cual todas las acciones estén registradas y puedan transferirse solamente con el acuerdo de la sociedad y/o con la aprobación de la autoridad nacional competente para la aprobación de auditores de cuentas.

- f) supervisión interna del cumplimiento de las políticas de salvaguardia.

5. Divulgación de los honorarios

- 1) En los casos en que un auditor de cuentas o, si el auditor de cuentas es una persona física, una sociedad de la que sea miembro o socio haya percibido honorarios de un cliente de auditoría por servicios (de auditoría y distintos del de auditoría) prestados durante el período de información del cliente, estos honorarios deben divulgarse debidamente.
- 2) Los Estados miembros o sus organismos reguladores deberían exigir esta divulgación en la medida en que, de conformidad con su derecho nacional, deban publicarse los estados financieros auditados de un cliente de auditoría.
- 3) El importe total de los honorarios debe desglosarse en cuatro categorías: servicios de auditoría legal; otros servicios de garantía; servicios de asesoramiento fiscal; y otros servicios distintos del de auditoría. Los honorarios por los servicios distintos del de auditoría deben subdividirse en subcategorías en la medida en que los elementos que contienen difieran sustancialmente entre sí. Este desglose en subcategorías debería al menos aportar información sobre los honorarios por la prestación tecnológica de la información financiera, auditoría interna, valoración, litigios y servicios de contratación. Por lo que se refiere a cada (sub)categoría, debería también mostrarse la cifra relativa a la (sub)categoría correspondiente para el período de información anterior. Además, debe facilitarse un desglose en porcentaje para las (sub)categorías.
- 4) En los casos relativos a una auditoría legal de los estados financieros consolidados, deben divulgarse en consecuencia los honorarios percibidos por el auditor de cuentas y los miembros de la red por los servicios prestados al cliente de auditoría y sus entidades consolidadas.

B. CIRCUNSTANCIAS ESPECÍFICAS

1. Intereses financieros

- 1) Un interés financiero real o inminente, directo o indirecto en el cliente de auditoría o sus afiliados, incluido cualquier derivado relacionado directamente con el mismo, puede constituir una amenaza para la independencia del auditor de cuentas, si dicho interés lo posee el auditor de cuentas o cualquier otra persona que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal (cualquiera de las personas contempladas en A.2).

El auditor de cuentas debe valorar la importancia de una amenaza de este tipo, estudiar si con alguna salvaguardia podría atenuarse el riesgo de independencia que presenta, y

tomar las medidas necesarias. Éstas pueden consistir en la denegación o la dimisión de la persona en cuestión del encargo de auditoría o de su exclusión del equipo de auditoría. En su caso, y en especial con respecto a clientes que sean entidades de interés público, el auditor de cuentas debería intentar implicar en este proceso al órgano de control.

- 2) El interés financiero en el cliente de auditoría o sus afiliados será incompatible con la independencia del auditor de cuentas, si
 - a) El auditor de cuentas, la sociedad de auditoría, o cualquier miembro del equipo del encargo o de la cadena de mando, o cualquier socio de la sociedad o de su red que esté trabajando en una «oficina» (*) que participa de manera significativa en un encargo de auditoría, tiene
 - i) algún interés financiero directo en el cliente de auditoría; o bien
 - ii) algún interés financiero indirecto en el cliente de auditoría que sea significativo para cualquiera de las partes; o bien
 - iii) algún interés financiero (directo o indirecto) en los afiliados del cliente que sea significativo para cualquiera de las partes;
 - b) cualquier otra persona de las contempladas en A.2, que tenga algún interés financiero (directo o indirecto) en el cliente de auditoría o sus afiliados que sea significativo para cualquiera de las partes.

Por consiguiente, las personas en cuestión no deben tener estos intereses financieros. En los casos en que se adquiera tal interés a consecuencia de un acontecimiento exterior (por ejemplo, herencia, donación, fusión de sociedades o empresas) deberá deshacerse del mismo tan pronto como sea factible, pero antes de que transcurra un mes desde que la persona tenga conocimiento de ello y el derecho a disposición del interés financiero. Mientras tanto se necesitan salvaguardias adicionales para preservar la independencia del auditor de cuentas. Éstas podrían consistir en una segunda revisión del trabajo de auditoría de la persona en cuestión o de la exclusión de dicha persona de cualquier toma de decisiones importantes en relación con la auditoría legal del cliente.

- 3) La independencia del auditor de cuentas puede también verse amenazada por un interés financiero aparentemente insignificante en un cliente de auditoría o sus afiliados. El grado de amenaza será mayor, y probablemente inaceptable, si el interés no se ha adquirido o mantenido en términos comerciales normales ni se ha negociado en condiciones de mercado. Es responsabilidad del auditor de cuentas evaluar el nivel de riesgo que presenta este interés y asegurarse de que se adoptan las necesarias medidas de atenuación.

(*) Definido en el glosario.

2. Relaciones empresariales

- 1) Las relaciones empresariales entre el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o cualquier otra persona que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal (cualquier persona de las contempladas en A.2) por una parte, y el cliente de auditoría, sus afiliados, o su gestión por otra, pueden representar amenazas de interés propio, abogacía o intimidación para la independencia del auditor de cuentas.
- 2) Las relaciones empresariales, o los compromisos para establecer tales relaciones, deberían prohibirse a menos que la relación se ajuste a la actividad empresarial normal y no tenga incidencia como amenaza a la independencia del auditor de cuentas.

En caso oportuno, y especialmente por lo que se refiere a clientes que sean entidades de interés público, el auditor de cuentas debe tratar de discutir con el órgano de control del cliente de auditoría todos los casos de duda en cuanto a si una relación empresarial se ajusta a la actividad empresarial normal y no tiene incidencia como amenaza a su independencia.

- 3) Los apartados 1 y 2 no se aplican a la prestación de servicios de auditoría legal. Sin embargo, ni la sociedad de auditoría ni cualquiera de sus empresas miembros de la red debería prestar servicios de auditoría legal a:
 - a) los propietarios de la sociedad de auditoría; o bien
 - b) un afiliado de un propietario si este último puede estar en condiciones de influir en cualquier toma de decisiones de la sociedad de auditoría que afecte a su función de auditoría legal; o bien
 - c) una entidad en la que una persona que tenga un cargo de supervisión o dirección pueda estar en condiciones de influir en cualquier toma de decisiones de la sociedad de auditoría que pueda afectar a su función de auditoría legal ⁽¹⁾.

3. Empleo con el cliente de auditoría

- 1) Debe prohibirse el doble empleo de una persona que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal, tanto en la sociedad de auditoría (una persona de las contempladas en A.2) y en el cliente de auditoría o sus afiliados. Las asignaciones de personal cedido ⁽²⁾ a un cliente de auditoría o a cualquiera de sus afiliados también

⁽¹⁾ Las letras a) y b) del apartado 3 no se aplican a una sociedad de auditoría para la cual el Estado miembro pertinente, de conformidad con la segunda frase del inciso ii) del apartado 1 del artículo 2 de la 8ª Directiva, no exige que los auditores de cuentas tengan una mayoría de los votos, y de la cual todas las acciones estén registradas y puedan transferirse solamente con el acuerdo de la sociedad y/o con la aprobación de la autoridad nacional competente para la designación de auditores de cuentas, siempre que un cliente de auditoría de tal sociedad de auditoría no esté en condiciones de influir en cualquier toma de decisiones de la sociedad que afecte a su función de auditoría legal.

⁽²⁾ Una persona que está contratada conforme a un acuerdo de cesión de personal, trabaja bajo la supervisión directa del cliente y no da lugar a ninguna transacción contable ni prepara datos originales que no estén sometidos a la revisión y aprobación del cliente.

se consideran relaciones de doble empleo. En los casos en que un empleado de una sociedad de auditoría haya trabajado con un cliente de auditoría en calidad de personal cedido y deba ser asignado al equipo del encargo de la auditoría legal de ese cliente, no debería darse a esta persona la responsabilidad de auditoría de ninguna de las funciones o actividades cuya realización o supervisión se le requirieran durante su anterior actuación como personal cedido (véase también B.5).

- 2) En los casos en que un miembro del equipo del encargo vaya a dejar la sociedad de auditoría para incorporarse a un cliente de auditoría, las políticas y procedimientos de la sociedad de auditoría (véase A.4.3) deben establecer:

- a) un requisito de que los miembros de cualquier equipo del encargo notifiquen inmediatamente a la sociedad de auditoría cualquier situación que suponga la posibilidad de su empleo con el cliente de auditoría;
- b) la exclusión inmediata del encargo de auditoría de ese miembro del equipo del encargo; y
- c) una revisión inmediata del trabajo de auditoría realizado por el miembro excluido o anterior miembro del equipo del encargo para la auditoría en curso y/o (en su caso) para la más reciente. Esta revisión deberá realizarla un profesional de auditoría de mayor cualificación. Si la persona que se incorpora al cliente es un socio de auditoría o el socio del encargo, la revisión deberá realizarla un socio de auditoría que no haya participado en el encargo de auditoría. (Cuando, debido a su tamaño, la sociedad de auditoría no tenga ningún socio que no haya participado en el encargo de auditoría, podrá asignar la revisión a otro auditor de cuentas o buscar el asesoramiento de su organismo profesional de reglamentación.)

- 3) En los casos en que un ex-miembro del equipo del encargo o una persona de la cadena de mando se haya incorporado a un cliente de auditoría, las políticas y procedimientos de la sociedad de auditoría deben asegurarse de que no persiste ninguna conexión significativa entre la sociedad y esa persona. Esto incluye que:

- a) independientemente de si la persona había participado previamente en el encargo de auditoría, deben liquidarse totalmente todos los saldos de capital y demás intereses financieros (incluidas las pensiones de jubilación) a menos que se hayan establecido conforme a acuerdos predeterminados que no puedan ser influenciados por los contactos que persisten entre la persona en cuestión y la sociedad de auditoría;
- b) que el individuo no participe ni parezca participar en las actividades empresariales o profesionales de la sociedad de auditoría.

- 4) Un socio clave de auditoría que dejara la sociedad de auditoría para trabajar para el cliente de auditoría en un cargo clave de gestión (*), daría lugar a un nivel inaceptablemente alto de riesgo de independencia. Así pues, debe haber transcurrido al menos un período de dos años para que un socio clave de auditoría pueda aceptar un cargo clave de gestión.

4. Cargo directivo o de supervisión en el cliente de auditoría

- 1) Una persona que está en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal (una persona de las contempladas en A.2) no debe participar en ningún órgano de gestión (por ejemplo, el consejo de administración) ni en un órgano de supervisión (por ejemplo, el comité de auditoría o grupo de supervisión) de un cliente de auditoría. Tampoco debería ser miembro de uno de estos órganos en una entidad que posea directa o indirectamente más del 20 % de los derechos de voto del cliente, o en la que el cliente posea directa o indirectamente más del 20 % de los derechos de voto.
- 2) Cuando un ex-miembro del equipo del encargo asuma un cargo directivo o de supervisión en un cliente de auditoría, se aplicarán los apartados 3 y 4 de B.3.

5. Establecimiento del empleo en la empresa de auditoría

En los casos en que un director o gerente del cliente de auditoría se haya incorporado a la sociedad de auditoría, esta persona no debería entrar en el equipo del encargo por lo menos en los dos años siguientes a su salida del cliente de auditoría. Si la persona es miembro de la cadena de mando, no debe participar en ningún momento en decisiones importantes relativas a un encargo de auditoría con este cliente o con uno de sus afiliados dentro de los dos años siguientes a su salida del cliente de auditoría. Este requisito se aplica también a un ex-empleado del cliente de auditoría a menos que sus responsabilidades y las tareas realizadas para el cliente de auditoría fueran insignificantes en relación con la función de auditoría legal.

6. Familia y demás relaciones personales

- 1) Una persona que es auditor de cuentas no debería aceptar un encargo de auditoría si un familiar próximo:
- a) ocupa un cargo de gestión con el cliente de auditoría;
 - b) puede ejercer una influencia directa en la preparación de los documentos contables o de los estados financieros del cliente de auditoría;
 - c) tiene un interés financiero en el cliente de auditoría (véase B.1) a menos que sea insignificante; o bien

(*) Definido en el glosario.

- d) mantiene una relación empresarial con el cliente de auditoría (véase B.2) a menos que ésta se ajuste al curso normal de las actividades empresariales y sea insignificante en cuanto a la amenaza que presenta para la independencia del auditor de cuentas.

- 2) En una sociedad de auditoría o en una red, una persona no debería ser asignada al equipo del encargo si uno de sus familiares próximos reúne algún criterio de los contemplados en las letras a) a d) del apartado 1, ni tampoco debe asignarse a dicho equipo un socio de auditoría que esté trabajando en una «oficina» en la que cualquier otro socio de la misma tenga un familiar próximo que cumpla estos criterios.

Las salvaguardias apropiadas deben asegurar que un miembro de la cadena de mando no participa en ninguna decisión directamente relacionada con el encargo de auditoría si uno de sus familiares próximos reúne algún criterio de los contemplados en las letras a) a d) del apartado 1, o si está trabajando en una «oficina» en la que cualquier otro socio de la misma tenga un familiar próximo que cumpla estos criterios.

- 3) El auditor de cuentas debe valorar si él mismo o cualquier otra persona del equipo del encargo o la cadena de mando, o cualquier persona que trabaja en una «oficina» en la que se encuentra él mismo o esta otra persona, tiene otras relaciones personales próximas que exigirían salvaguardias similares.
- 4) La valoración de la relación personal próxima de un individuo determinado debe basarse en el conocimiento del auditor de cuentas y del individuo en cuestión. La persona debe ser responsable de revelar al auditor de cuentas cualquier hecho y circunstancia que pudieran requerir salvaguardias para atenuar un nivel inaceptable de riesgo de independencia.

7. Servicios distintos del de auditoría

7.1. Generalidades

- 1) En los casos en que un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría o una empresa miembro de la red preste servicios distintos del de auditoría legal (servicios distintos del de auditoría) a un cliente de auditoría o a uno de sus afiliados, el sistema global de salvaguardia (A.4.3) del auditor de cuentas tiene que asegurarse de que:
- a) las personas empleadas por la sociedad de auditoría o su empresa miembro de la red no toman decisión alguna ni participan en la toma de decisiones en nombre del cliente de auditoría, de uno de sus afiliados o de su dirección mientras prestan un servicio distinto del de auditoría; y

- b) en los casos en que persiste un riesgo de independencia debido a amenazas específicas originadas por la naturaleza de un servicio distinto del de auditoría, se reduce este riesgo a un nivel aceptable.
- 2) Aun cuando no participa en la toma de decisiones del cliente de auditoría o de cualquiera de sus afiliados, el auditor de cuentas debería considerar, entre otras, cuál de las siguientes salvaguardias puede atenuar una amenaza de independencia persistente:
- a) medidas para reducir el riesgo de autorevisión, compartimentando las responsabilidades y el conocimiento de encargos específicos distintos del de auditoría;
- b) notificación rutinaria de cualquier encargo de auditoría y distinto del de auditoría a las personas de la sociedad de auditoría o de la red responsables de salvaguardar la independencia, incluido el control de las actividades en curso;
- c) segundas revisiones de la auditoría legal por un socio de auditoría que no participe en la prestación de ningún servicio al cliente de auditoría o a uno de sus afiliados; o bien
- d) revisión externa por otro auditor de cuentas o asesoramiento del organismo profesional de reglamentación.
- 3) En su caso, y especialmente por lo que se refiere a clientes que sean entidades de interés público, el auditor de cuentas debe tratar con el órgano de control del cliente la prestación de servicios distintos del de auditoría a un cliente de auditoría o a uno de sus afiliados (véase A.4.1.2).
- 7.2. Ejemplos — Análisis de situaciones específicas
- 7.2.1. Preparación de documentos contables y estados financieros
- 1) Existe siempre una amenaza de autorevisión cuando un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría, una entidad de una red de empresas o un socio, directivo o empleado de las mismas participa en la preparación de los documentos contables o de los estados financieros del cliente de auditoría. La importancia de la amenaza depende del grado de implicación de estas personas en el proceso de preparación y del grado de interés público.
- 2) La importancia de la amenaza de autorevisión se considera siempre demasiado elevada para permitir una participación en el proceso de preparación a menos que la ayuda prestada se limite a aspectos técnicos o mecánicos, o que el asesoramiento sea sólo a título informativo.
- 3) Sin embargo, en lo que respecta a las auditorías legales de clientes que sean entidades de interés público, se percibiría que la prestación de asistencia distinta de la que figura en el encargo de auditoría legal da lugar a un nivel inaceptablemente alto de riesgo de independencia y, por tanto, debe prohibirse.
- 7.2.2. Preparación y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera
- 1) La prestación a un cliente de auditoría por el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o una entidad de su red, de servicios que consistan en el diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera (FIS) utilizados para generar datos que forman parte de los estados financieros del cliente de auditoría puede suponer una amenaza de autorevisión.
- 2) La importancia de esta amenaza de autorevisión se considera demasiado alta para permitir que un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría o una de las empresas miembro de su grupo preste estos servicios de FIS, a menos que:
- a) la dirección del cliente de auditoría reconozca por escrito que asume la responsabilidad del sistema global de control interno;
- b) el auditor de cuentas se satisfaga de que la dirección del cliente de auditoría no se basa fundamentalmente en las FIS para determinar la adecuación de sus controles internos y de sus sistemas de información financiera;
- c) en el caso de un proyecto de diseño de FIS, el servicio prestado consista en un diseño conforme a las especificaciones establecidas por la gestión del cliente de auditoría; y
- d) los servicios de FIS no constituyan un proyecto «fundamental» (es decir, un proyecto que consiste en el diseño de los programas informáticos, la configuración del equipo informático y la puesta en práctica de ambos), a menos que el cliente de auditoría o su dirección confirme explícitamente en el reconocimiento escrito requerido en la letra a) que asume la responsabilidad:
- i) del proceso de diseño, ejecución y evaluación, incluida cualquier decisión al respecto; y
- ii) del funcionamiento del sistema, incluidos los datos utilizados o generados por el mismo.
- Estas disposiciones no limitarán los servicios de un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría o un miembro de su red con respecto a la evaluación, diseño y puesta en práctica de controles internos de contabilidad y de gestión del riesgo, a condición de que estas personas no actúen como empleados ni desempeñen funciones de gestión.

3) En los casos no prohibidos en el apartado 2, el auditor de cuentas debe considerar si se precisan salvaguardias adicionales para atenuar la amenaza restante de autorevisión. En especial si los servicios relativos al diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera debe solamente prestarlos.

ii) de determinar el alcance, el riesgo y la frecuencia de los procedimientos de auditoría interna que deben realizarse; y

iii) de considerar y actuar a la luz de los resultados y recomendaciones proporcionados por la auditoría interna o en el transcurso de una auditoría legal.

7.2.3. Servicios de valoración

1) Existe una amenaza de autorevisión siempre que un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría, una entidad de una red o un socio, directivo o empleado de las mismas preste al cliente de auditoría servicios de valoración para preparar una evaluación que deba incorporarse a los estados financieros del cliente.

Si el auditor de cuentas no está satisfecho que éste sea el caso, ni él, ni la sociedad de auditoría, ni cualquier entidad de su red deben participar en la auditoría interna del cliente de auditoría;

2) Se considera que la importancia de la amenaza de autorevisión es demasiado alta para permitir la prestación de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas para los estados financieros y en los que la valoración conlleve un grado significativo de subjetividad inherente al aspecto de que se trate.

b) no aceptar sin el estudio adecuado los resultados de procesos internos de auditoría a efectos de auditoría legal. Esto incluirá la subsiguiente reevaluación del oportuno trabajo de auditoría legal realizado por un socio de auditoría que no participe en la auditoría legal ni en el encargo de auditoría interna.

3) En los casos no prohibidos en el apartado 2, el auditor de cuentas debe considerar si se precisan salvaguardias adicionales para atenuar la amenaza restante de autorevisión. En particular, cuando un servicio de valoración deba prestarlo solamente un grupo de expertos de personal distinto (incluido el socio del encargo) y líneas de información distintas de las del equipo del encargo de auditoría.

7.2.5. Actuación para el cliente de auditoría en la resolución de conflictos

1) Se plantea una amenaza de abogacía siempre que un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría, una entidad de una red o un socio, directivo o empleado del mismo actúe para el cliente de auditoría en la resolución de un conflicto o litigio. Puede surgir también una amenaza de autorevisión cuando dicho servicio incluye la valoración de las posibilidades del cliente de auditoría en la resolución del pleito, afectando a las cantidades que deben reflejarse en los estados financieros.

7.2.4. Participación en la auditoría interna del cliente de auditoría

1) Pueden surgir amenazas de autorevisión en ciertas circunstancias en las que un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría o una entidad de una red proporcione servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría.

2) Se considera que la importancia de las amenazas de abogacía y de autorevisión es demasiado seria para permitir que un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría, una entidad de una red o un socio, directivo o empleado de los mismos actúen para un cliente de auditoría en la resolución de un litigio sobre cuestiones de las que razonablemente se esperara que tienen una incidencia significativa en los estados financieros del cliente y un grado considerable de subjetividad inherente al caso en cuestión.

2) Para atenuar las amenazas de autorevisión, cuando estén implicadas en una tarea de auditoría interna del cliente de auditoría, el auditor de cuentas debería:

a) satisfacerse de que la dirección o el órgano de control del cliente de auditoría es en todo momento responsable,

i) del sistema global de control interno (es decir, del establecimiento y mantenimiento de controles internos, incluidos los controles y procesos diarios de autorización, ejecución y registro de las operaciones contables);

3) En los casos no prohibidos en el apartado 2, el auditor de cuentas debe considerar si se precisan salvaguardias adicionales para atenuar la amenaza restante de abogacía. Esto podría incluir la utilización de personal (incluido el socio del encargo) que no esté vinculado con el equipo del encargo de auditoría y que tenga distintas líneas de información.

7.2.6. Contratación de altos directivos

- 1) En los casos en que un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría, una entidad de una red o un socio, directivo o empleado de los mismos participe en la contratación de altos directivos o de personal clave para el cliente de auditoría, pueden surgir diversos tipos de amenaza para la independencia. Éstos pueden incluir amenazas de interés propio, de confianza o intimidación.
- 2) Antes de aceptar cualquier encargo para ayudar a la contratación de altos directivos o de personal clave, el auditor de cuentas debería evaluar las amenazas actuales y futuras para su independencia que puedan surgir. Debe entonces considerar las salvaguardias apropiadas para atenuar estas amenazas.
- 3) La importancia de las amenazas para la independencia del auditor de cuentas aumenta al contratar personal clave para cargos financieros y administrativos. En tal caso, el auditor de cuentas debe valorar atentamente si podría haber circunstancias en las que incluso dar una lista de posibles candidatos a esos cargos puede representar un nivel inaceptable de riesgo de independencia. En los casos relativos a auditorías legales de entidades de interés público, el riesgo de independencia se consideraría demasiado alto para permitir que se pudiera dar esa lista restringida.
- 4) En todo caso, la decisión sobre quién debe ser contratado debe tomarla siempre el cliente de auditoría.

8. Honorarios de auditoría y distintos de los de auditoría

8.1. Honorarios contingentes

- 1) Los acuerdos sobre los honorarios de los encargos de auditoría en los que el importe de la remuneración depende a los resultados del servicio prestado incrementan las amenazas de interés propio y abogacía, a las que se atribuye un nivel inaceptable de riesgo de independencia. Se requiere por lo tanto que:
 - a) los encargos de auditoría nunca deben aceptarse sobre la base de honorarios contingentes; y
 - b) para evitar cualquier apariencia de contingencia, la base para el cálculo de los honorarios de auditoría debe convenirse previamente cada año. Debería incluirse aquí un margen de variación para tener en cuenta factores inesperados en el trabajo.
- 2) Las amenazas para la independencia pueden también surgir de acuerdos de honorarios contingentes por servicios distintos del de auditoría que el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o una entidad de su red prestan a un cliente de auditoría o a uno de sus afiliados. El sistema de salvaguardia del auditor de cuentas (véase A.4.3.2) debe por tanto garantizar que:

- a) no se celebra ese acuerdo sin evaluar primero el riesgo de independencia que podría acarrear y asegurarse de que se cuenta con las salvaguardias apropiadas para reducir este riesgo a un nivel aceptable; y
- b) a menos que el auditor de cuentas compruebe que se cuenta con las salvaguardias apropiadas para superar las amenazas de independencia, debe rechazarse el encargo distinto del de auditoría o bien el auditor de cuentas debe renunciar de la auditoría legal para permitir la aceptación del encargo distinto del de auditoría.

8.2. Relación entre honorarios totales e ingresos totales

- 1) No se debería permitir que la prestación de servicios (de auditoría y distintos del de auditoría) por un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría o una red a un cliente de auditoría o a sus afiliados cree una dependencia financiera de ese cliente de auditoría o grupo de clientes, ya sea de hecho o en apariencia.
- 2) Se considera que existe dependencia financiera cuando los honorarios totales (de auditoría y distintos del de auditoría) que una sociedad de auditoría o una red perciben o percibirán de un cliente de auditoría y de sus afiliados constituyen un porcentaje indebidamente alto del total de los ingresos anuales durante un período de cinco años.
- 3) El auditor de cuentas debería también tener en cuenta si, con un cliente de auditoría y sus afiliados, existen relaciones de honorarios que pueda parecer que crean una dependencia financiera con respecto a una persona que está en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal (cualquier persona de las contempladas en A.2).
- 4) En cualquier caso, el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o la red deberían poder demostrar que no existe ninguna dependencia financiera con respecto a un determinado cliente de auditoría o sus afiliados.

8.3. Honorarios atrasados

En los casos en que los honorarios por trabajos de auditoría u otros acumulen atrasos sustanciales y el importe pendiente de pago, o ese importe sumado a los honorarios por encargos actuales pudiera considerarse como un préstamo significativo (véase también B.2), se considera que la amenaza de interés propio para la independencia es tan significativa que un auditor de cuentas no debe aceptar su renovación o, cuando sea oportuno y viable, debe dimitir del actual encargo de auditoría. La situación debería ser revisada por un socio que no intervenga en la prestación de ningún servicio al cliente. En los casos en que tal estudio no pueda realizarse, la situación debe someterse a un estudio externo por otro auditor de cuentas. Alternativamente, debe buscarse el asesoramiento de un organismo regulador profesional.

8.4. Precios

Un auditor de cuentas debe poder demostrar que los honorarios por un encargo de auditoría son los adecuados para cubrir la dedicación del tiempo y el personal cualificado adecuados al trabajo y el cumplimiento de todas las normas de auditoría, directrices y procedimientos de control de calidad. Debería también poder demostrar que los recursos asignados son por lo menos los que se asignarían a otro trabajo de características similares.

9. Litigios

- 1) Puede surgir una amenaza de interés propio y de abogacía cuando se plantea un litigio, o es probable que se vaya a plantear, entre el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o cualquier otra persona que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal (cualquier persona de las contempladas en A.2) y un cliente de auditoría o sus afiliados. Para evaluar estas amenazas hay que tener en cuenta todos los servicios de auditoría y distintos del de auditoría prestados al cliente.
- 2) En los casos en que el auditor de cuentas advierta que puede surgir tal amenaza, debería tratar el caso con el órgano de control del cliente de auditoría o, de no existir este órgano, con su organismo profesional de reglamentación. Es probable que las amenazas para la independencia del auditor de cuentas lleguen a ser significativas cuando haya una probabilidad grave de litigio que sea significativa para cualquiera de las partes implicadas, o de litigio que ponga en cuestión una auditoría legal anterior, o cuando esté en curso un litigio significativo. El auditor de cuentas debería dejar de actuar tan pronto como se pongan de manifiesto estas circunstancias, sujeto a los requisitos del derecho nacional.

10. Personal que actúa durante un período largo de tiempo

- 1) Pueden surgir amenazas de confianza o familiaridad cuando ciertos miembros del equipo del encargo trabajan regularmente y durante un largo período de tiempo en un encargo del cliente de auditoría, particularmente cuando se trata de clientes de auditoría que son entidades de interés público.
- 2) Para atenuar estas amenazas, cuando se trata de la auditoría de una entidad de interés público, se requiere al auditor de cuentas que:
 - a) como mínimo sustituya a los socios clave de auditoría (*) del equipo del encargo (incluido el socio del encargo) dentro de los 7 años siguientes a su asignación al equipo del encargo. No se debería permitir que los socios clave de auditoría reemplazados se reincorporen al encargo del cliente de auditoría hasta que haya transcurrido por lo menos un período de dos años desde la fecha de su sustitución; y
 - b) tenga en cuenta el riesgo de independencia que puede surgir en relación con la participación prolongada de otros miembros del equipo del encargo, y adoptar salvaguardias apropiadas para reducir dicho riesgo a un nivel aceptable.
- 3) Cuando se trate de clientes de auditoría que no sean entidades de interés público, es preferible que se apliquen también los procedimientos establecidos en el apartado 2. Sin embargo, cuando la sociedad de auditoría no pueda prever la rotación de los socios de auditoría, el auditor de cuentas debería determinar qué otras salvaguardias deberían adoptarse para reducir el riesgo de independencia a un nivel aceptable.

Los destinatarios de la presente Recomendación son los Estados miembros.

Hecho en Bruselas, el 16 de mayo de 2002.

Por la Comisión

Frederik BOLKESTEIN

Miembro de la Comisión

(*) Definido en el glosario.

ANEXO

Los siguientes comentarios son una orientación adicional para la interpretación de los principios fundamentales establecidos en la Recomendación.

A. MARCO

La prueba básica para la eficacia del planteamiento adoptado por un auditor de cuentas para atenuar amenazas y riesgos para su independencia con respecto a un encargo de auditoría determinado consiste en si un tercero razonable e informado, conocedor de todos los hechos y circunstancias pertinentes relativas a un encargo de auditoría determinado, puede considerar que el auditor de cuentas ejerce un juicio objetivo e imparcial sobre las cuestiones que se someten a su atención.

El auditor de cuentas debe tener un conocimiento claro, de lo que se quiere expresar por objetividad, que es un estado mental, y por independencia tanto real como en apariencia. Por consiguiente, al abordar el problema de si puede llevar a cabo una auditoría objetiva e independiente, debe sopesar una amplia gama de factores y cuestiones. Entre éstos debe figurar: el entorno de las personas que, aparte de él mismo, pueden influir en el resultado de la auditoría en cuestión; si existe alguna amenaza o riesgo real o en potencia de que un tercero razonable e informado pudiera considerar que compromete su independencia; y qué sistema de salvaguardias eliminaría o atenuaría una amenaza o un riesgo de este tipo y demostraría su independencia. En algunos casos, la única salvaguardia segura para demostrar su independencia será evitar ciertas relaciones con el cliente de auditoría.

1. OBJETIVIDAD, INTEGRIDAD E INDEPENDENCIA

La comprensión pública de los requisitos éticos que se aplican a los auditores de cuentas es un requisito previo para la confianza pública en la función de interés público de las auditorías legales, la fiabilidad de los estados financieros auditados, y la capacidad de la profesión de auditoría de desempeñar su papel en el proceso de auditoría. Esto también incluye la comprensión del modo en que puede supervisarse el cumplimiento de estos requisitos. Es pues importante que haya una comprensión común de lo que significa el «requisito de independencia del auditor de cuentas» ⁽¹⁾, de qué modo se relaciona con los requisitos éticos de «objetividad» e «integridad» ⁽²⁾, y cómo, y hasta qué punto, puede evaluarse objetivamente el cumplimiento de estos requisitos.

El objetivo último de la auditoría legal es expresar una opinión objetiva de auditoría. El principal medio por el cual el auditor de cuentas demuestra que puede expresar tal opinión es demostrando que realiza el proceso de auditoría de manera objetiva. Para lograrlo debe actuar con una imparcialidad, honradez intelectual, integridad (que implica un trato justo y veraz) y sin conflictos de intereses que pudieran comprometer su independencia.

La objetividad y la integridad no pueden probarse fácilmente ni someterse a comprobación externa. En vista de ello, los Estados miembros y la profesión de auditoría han elaborado normas y orientaciones que mantienen la preeminencia de estos principios y aclaran las responsabilidades éticas de los auditores de cuentas.

El requisito de que un auditor de cuentas debería ser independiente abarca:

- independencia mental, es decir, el estado de ánimo que respeta todas las consideraciones pertinentes para la tarea que se está realizando, y no presta atención a otras cuestiones irrelevantes, y
- apariencia de independencia, es decir, la evitación de hechos y circunstancias que son tan significativos que inducirían a un tercero razonable e informado a cuestionar la capacidad del auditor de cuentas de actuar objetivamente.

El concepto de independencia del auditor de cuentas requiere una prueba que examine primero las circunstancias pertinentes en las que se encuentra que el auditor de cuentas, en especial con respecto a cualquier relación o interés que tenga alguna relevancia para su tarea.

La independencia no es una norma absoluta que los auditores de cuentas deben conseguir con respecto a todas las relaciones económicas, financieras y demás que aparentemente pudieran dar lugar a algún tipo de dependencia. Este estado es evidentemente imposible, pues todo el mundo tiene cierta dependencia o relación con otra persona.

⁽¹⁾ Véase el artículo 24 de la 8ª Directiva sobre derecho de sociedades, que requiere que los Estados miembros prescriban que los auditores de cuentas tienen que ser independientes, de conformidad con la legislación del Estado miembro que requiere la auditoría legal.

⁽²⁾ Véase también el artículo 23 de la 8ª Directiva sobre derecho de sociedades, que requiere que los Estados miembros prescriban que los censores jurados de cuentas llevarán a cabo auditorías legales con integridad profesional.

Sin embargo, es objetivamente posible comprobar el cumplimiento por parte del auditor de cuentas del concepto de independencia a través de un proceso de control. Dicho proceso consideraría en primer lugar las circunstancias pertinentes en que se encuentra el auditor de cuentas y, en especial, cualquier relación o interés que pueda tener con respecto a su tarea. En segundo lugar, valoraría si este interés o relación podría inducir a un tercero razonable e informado, conocedor de todas estas circunstancias, a concluir que el auditor de cuentas es independiente, es decir, que es capaz de ejercer un juicio objetivo e imparcial sobre todos los problemas abordados en su encargo de auditoría legal. En este sentido, la independencia podría ser considerada como un criterio de integridad y objetividad, y podría ser comprobada por un tercero razonable e informado.

2. RESPONSABILIDAD Y ALCANCE

Responsabilidad

Es responsabilidad de los auditores de cuentas, ya sean personas físicas o jurídicas, el cumplimiento general del derecho nacional y de las normativas profesionales nacionales relativas a las auditorías legales. Esto incluye las normas sobre la independencia.

En el caso de una auditoría legal determinada, el auditor de cuentas designado es el responsable de asegurar que se cumple el requisito de independencia de los auditores de cuentas. Este requisito se aplica no sólo a sí mismo y a la entidad organizativa que constituye la sociedad de auditoría (suponiendo que no sea la misma persona jurídica que el auditor de cuentas), sino también a cualquier otra persona que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal.

Un auditor de cuentas, o —si el auditor de cuentas es un individuo— la sociedad de auditoría que realiza el trabajo de auditoría, debe tener sistemas adecuados para tomar todas las medidas razonables para asegurarse de que el personal de la sociedad observa sus políticas y procedimientos de independencia (véase también A.4.3). Estos sistemas podrían abarcar, entre otros, ámbitos como la organización interna, los contratos laborales y las sanciones.

Si un auditor de cuentas es miembro de una red, debería tomar todas las medidas razonables para asegurarse de que, en la medida en que están en condiciones de influir en la auditoría legal, las entidades de esta red, sus propietarios, accionistas, socios, directivos y empleados cumplan todos las normas de independencia que se aplican en la jurisdicción en la que debe emitirse la opinión de auditoría. Esto podría conseguirse, por ejemplo, mediante:

- acuerdos contractuales que permitan al auditor de cuentas imponer normas de independencia en sus empresas asociadas a la red, sus socios (*), directivos y empleados con respecto a sus clientes de auditoría particulares, incluidos procedimientos de control de calidad entre empresas, y el acceso al control de calidad externo,
- proporcionar a sus empresas asociadas a la red información periódica sobre clientes de auditoría, y requerir a estas empresas que faciliten información periódica sobre sus propias actividades y sobre las relaciones financieras con esos clientes. Este flujo de información en ambos sentidos es necesario para definir todas las relaciones que sus empresas asociadas a la red pudieran tener con un cliente de auditoría y sus afiliados, y que podrían verse afectadas por la política de independencia del auditor de cuentas,
- procedimientos obligatorios de consulta interna de la sociedad en todo caso de duda en cuanto a si la independencia del auditor de cuentas podía verse comprometida por la relación de su cliente de auditoría con una de las empresas asociadas a la red.

Estos instrumentos pueden también ser apropiados para salvaguardar la independencia en situaciones en que los subcontratistas o agentes del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría participan en la auditoría, con excepción de sus empresas asociadas a la red.

Para cualquier encargo particular de auditoría en que el auditor de cuentas sea una sociedad de auditoría, la responsabilidad para determinar a qué personas se aplica el requisito de independencia, y qué instrumentos y normas conviene aplicarles, depende generalmente del socio del encargo (*) de auditoría. Esta persona deberá ejercer un juicio profesional adecuado para cumplir este cometido, ya que es responsabilidad suya valorar si efectivamente se cumple el requisito de independencia. Debe también estar informado de toda relación de auditoría y no auditoría que el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o la red tenga con el cliente (véase también el punto A.4.3.2 sobre las «políticas de independencia de la sociedad de auditoría»).

(*) Definido en el glosario.

Determinación del ámbito

Un auditor de cuentas debe reconocer que las amenazas a su independencia pueden surgir no sólo de sus propias relaciones con el cliente de auditoría, sino también de otras relaciones directas o indirectas con otros individuos y empresas, en sus actividades y en el entorno de la auditoría. El auditor de cuentas tiene que evaluar las amenazas reales y en potencia que surgen de las relaciones de clientela con las personas físicas y jurídicas del equipo del encargo, de la sociedad de auditoría y de cualquier red a la que esté asociado. También debe tener en cuenta las relaciones con otras personas, como los subcontratistas o agentes de la sociedad de auditoría o del cliente de auditoría, incluidos los dedicados a asuntos distintos del de auditoría, con relaciones entre sí. En resumen, tiene que identificar a toda persona que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal.

Al considerar la gama de personas a quienes deben aplicarse los requisitos de independencia, el auditor de cuentas debe tener en cuenta varios factores. Éstos pueden ser el tamaño y estructura legal y organizativa del cliente de auditoría, el tamaño, la estructura y la organización interna de la sociedad de auditoría y de cualquiera de las redes a las que esté asociado. El auditor de cuentas debería también tener en cuenta el volumen y la naturaleza de los servicios prestados al cliente de auditoría por la sociedad de auditoría o por cualquiera de sus empresas asociadas a la red.

Por ejemplo, para una pequeña sociedad de auditoría de cuatro o cinco socios, que fuera el auditor de cuentas de una empresa con tres filiales en el mismo Estado miembro, las normas de independencia generalmente se aplicarían a:

- el socio del encargo, el equipo de auditoría, y cualquier socio de su cadena de mando,
- cualquier socio con responsabilidad de servicios distintos del de auditoría al mismo cliente,
- cualquier otra persona de la sociedad que esté, o que pudiera considerarse que está, en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal.

Sin embargo, cuando el auditor de cuentas de una empresa multinacional mediana es una empresa miembro de una red, el alcance de las normas podría ampliarse a:

- el socio del encargo y el equipo de auditoría del auditor de cuentas,
- cualquier socio y miembro del equipo de auditoría de la misma sociedad o de otra empresa de la red que participa en la auditoría de las entidades del cliente en el extranjero, incluidas las de servicios centralizadas o especializadas que contribuyan a este trabajo,
- cualquier socio de la misma sociedad o de otra empresa de la red que participe en la prestación al cliente de servicios distintos de los de auditoría,
- cualquier socio de la cadena del mando (ya sea en la jurisdicción en la que se debe emitir opinión de auditoría o en un país extranjero donde se realiza el trabajo de auditoría o distinto del de auditoría para el cliente de auditoría),
- cualquier otra persona de la sociedad o de otra empresa de la red que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal.

En cualquier caso, los requisitos de independencia se aplican por igual a todos los que están dentro de su ámbito; la diferencia radica en el número de personas cuya inclusión en los mismos deba considerar el auditor de cuentas.

Personas que no son miembros del equipo del encargo ni de la cadena de mando

El auditor de cuentas debe prestar también consideración a otras personas que, aun cuando no formen parte del equipo del encargo ni de la cadena de mando, podrían influir en el resultado de la auditoría legal. Éstos podrían ser:

- los propietarios o accionistas de la sociedad de auditoría con posible influencia en virtud de la importancia de sus derechos de voto. En los casos en que, por ejemplo, en una sociedad de auditoría sean pocos los propietarios o accionistas, podría considerarse que cada propietario o accionista está en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal,
- personas con responsabilidades directas en la supervisión o gestión de la función de auditoría a niveles sucesivos en cualquier lugar en que estén empleados los miembros del equipo de auditoría,
- otros socios de auditoría y no auditoría con posible influencia en virtud de su relación laboral con un miembro del equipo de auditoría. En función de factores como el tamaño y la organización interna de una oficina, una unidad de práctica, sociedad de auditoría, o incluso una red, podría considerarse que todos los socios de esa entidad están en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal.

El auditor de cuentas debe también considerar si podría haber personas externas a la sociedad de auditoría o su red que, con motivo de su relación con personas de la empresa o del grupo, tienen o parecen tener capacidad para influir en el resultado de la auditoría legal. Los ejemplos podrían incluir:

- miembros de la familia u otros contactos personales próximos de los miembros del equipo del encargo o de la cadena de mando que tengan intereses financieros significativos en el cliente de auditoría o que estén en una posición clave con el cliente o con una entidad con intereses significativos en el mismo (véase B. 6);
- personas o entidades con relaciones comerciales financieramente significativas con el auditor de cuentas y su empresa o el cliente de auditoría. Éstos pueden ser proveedores, clientes o contratistas importantes.

El auditor de cuentas deberá identificar las personas de la sociedad de auditoría o de la red cuya participación en el encargo de auditoría podría verse afectada por esta influencia externa, ya sea de hecho o en apariencia, teniendo en cuenta el hecho de que no podría imponer sus normas de independencia a personas externas a la sociedad de auditoría o su red.

3. AMENAZAS Y RIESGOS CON RESPECTO A LA INDEPENDENCIA

Para evitar o resolver hechos y circunstancias que pudieran comprometer la independencia de un auditor de cuentas, es esencial en primer lugar identificar las amenazas a la independencia que surgen en circunstancias concretas. En segundo lugar, debe evaluarse su importancia para determinar el nivel de riesgo en que pueda verse comprometida la independencia de un auditor de cuentas.

Cuanto más claramente pueda el auditor de cuentas identificar la naturaleza de las amenazas, más claramente podrá juzgar el nivel de riesgo que éstas suponen para su independencia. Tomando como base su carácter general, se han reconocido los siguientes tipos de amenazas para la independencia:

- *amenaza de interés propio*: la independencia del auditor de cuentas puede ser amenazada por un conflicto financiero u otro de interés propio (por ejemplo, interés financiero directo o indirecto en el cliente, dependencia excesiva de los honorarios de auditoría o de servicios distintos del de auditoría del cliente, el deseo de cobrar honorarios excepcionales, el miedo a perder el cliente);
- *amenaza de autorevisión*: se refiere a la dificultad de mantener la objetividad en los procedimientos de autorevisión (por ejemplo, al tomar decisiones, o participar en decisiones, que deben ser tomadas enteramente por la gestión del cliente de auditoría; o cuando el resultado u opinión de un encargo previo de auditoría o distinto de la auditoría realizado por el auditor de cuentas o su sociedad deba ponerse en tela de juicio o evaluarse de nuevo para llegar a una conclusión sobre la auditoría en curso);
- *amenaza de abogacía*: la independencia del auditor de cuentas puede verse amenazada si el auditor de cuentas toma partido en favor o en contra de la posición de su cliente en algún procedimiento o situación adversarial (por ejemplo, en la negociación o promoción de acciones o valores en el cliente; actuando como abogado en nombre del cliente en un litigio; cuando el cliente litiga contra el auditor);
- *amenaza de familiaridad o confianza*: riesgo de que el auditor de cuentas esté excesivamente influenciado por la personalidad y las cualidades del cliente, y simpatice demasiado con el interés del cliente a través, por ejemplo, de relaciones demasiado prolongadas y cercanas con el personal del cliente, que pueden dar lugar a una confianza excesiva en el cliente y a una comprobación insuficientemente objetiva de sus representaciones.
- *amenaza de intimidación*: cubre la posibilidad de que el auditor pueda ser disuadido de actuar objetivamente mediante amenazas o intimidación, por ejemplo, de un cliente persuasivo o dominante.

La importancia de una amenaza determinada depende de diversos factores (cuantificables y no cuantificables) como su fuerza, el cargo de la persona o personas implicadas, la naturaleza de la cuestión que origina la amenaza, y el entorno general de auditoría. Al evaluar la importancia de una amenaza, el auditor de cuentas debe también considerar que en una serie de circunstancias pueden surgir amenazas de distintas clases. En relación con un determinado conjunto de circunstancias, una amenaza puede considerarse significativa si, tomando todos sus aspectos cuantitativos y cualitativos por separado y en conjunto, se incrementa el nivel de riesgo de independencia hasta un grado inaceptablemente alto.

4. SISTEMAS DE SALVAGUARDIAS

Cuando existan amenazas para la independencia de los auditores de cuentas, el auditor de cuentas debería siempre tener en cuenta y documentarse de si se aplican debidamente las salvaguardias para eliminar las amenazas o reducir su importancia a niveles aceptables. Las salvaguardias que deben reconocerse se refieren a diversas responsabilidades en el ámbito de la auditoría, incluida la estructura de gestión del cliente de auditoría (véase A. 4.1), todo el sistema de autorregulación, reglamentación y control público de la profesión de auditoría, incluidas las sanciones disciplinarias (véase A.4.2), y el sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas (véase A.4.3).

Nivel del riesgo de independencia

El nivel del riesgo de independencia puede expresarse como un punto en un continuum que va de «ningún riesgo de independencia» a «máximo riesgo de independencia». Aunque no puede medirse con precisión, el nivel de riesgo de independencia para cualquier actividad, relación u otra circunstancia específica que pueda suponer una amenaza para la independencia de un auditor de cuentas puede describirse como un punto situado dentro o en uno de los extremos del continuum del riesgo de independencia.

El auditor de cuentas y cualquier otra persona que intervenga en una decisión sobre la independencia del auditor de cuentas en relación con su cliente (por ejemplo, organismos reguladores, otros auditores de cuentas consultados para asesoramiento) tienen que valorar la aceptación del nivel de riesgo de independencia que surge de actividades, relaciones, y otras circunstancias específicas. Esa evaluación requiere que los responsables de la toma de decisiones sobre independencia juzguen si las salvaguardias existentes eliminan o atenúan adecuadamente las amenazas para la independencia que plantean esas actividades, relaciones u otras circunstancias. Si no lo hacen, debe tomarse otra decisión sobre qué salvaguardia adicional (incluida la prohibición) o combinación de salvaguardias reduciría a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de independencia y la correspondiente probabilidad de que se vea comprometida la objetividad.

4.1. Salvaguardias de las entidades auditadas

4.1.1. *Impacto de la estructura de gestión en la evaluación del riesgo de independencia*

Al analizar las responsabilidades de gestión del cliente de auditoría que puedan contribuir a salvaguardar la independencia de su auditor de cuentas, es conveniente distinguir entre la estructura de gestión de un cliente que sea una entidad de interés público (*) y la de un cliente de auditoría de interés público relativamente escaso. Esta distinción es pertinente para las funciones de gestión de sociedades, que consisten particularmente en proteger a los inversores reales y en potencia, y a la independencia en apariencia del auditor de cuentas.

Clientes de auditoría de interés público

Por lo que se refiere a la independencia aparente en el caso de un cliente que sea una entidad de interés público (*), el auditor de cuentas tiene que considerar toda la gama de posibilidades de las percepciones del público nacional, regional o incluso internacional. A este respecto la estructura de gestión de sociedades desempeña un papel importante en la salvaguardia de la independencia de los auditores de cuentas.

Los auditores de cuentas son formalmente designados por votación mayoritaria de los accionistas en la junta general anual. Los accionistas suelen designar al auditor de cuentas recomendado por la dirección. Éste suele ser el caso cuando no se requiere la aprobación previa de un órgano de control (*) del cliente de auditoría distinto de la dirección (por ejemplo, un grupo de supervisión, directores no ejecutivos, el comité de auditoría) o de cualquier organismo regulador (por ejemplo, la autoridad reguladora de determinado sector) (1). Esto necesariamente no protege los intereses de los accionistas minoritarios ni de los inversores potenciales, ni contribuye a salvaguardar la independencia del auditor.

Por consiguiente, las estructuras de gestión de una entidad auditada deberían asegurarse de que la designación del auditor de cuentas se efectuara en interés de sus accionistas, y de que durante el encargo, el auditor de cuentas realizara su trabajo en función de los mismos intereses. Si, por ejemplo, un grupo de supervisión o un comité de auditoría quiere supervisar eficazmente el proceso de información financiera, debe basarse en parte en el trabajo, la dirección y el criterio del auditor de cuentas. Es fundamental para ello cumplir el requisito de que el auditor de cuentas realice su servicio con independencia.

Para determinar la importancia de una amenaza para la independencia y evaluar el nivel del riesgo de independencia (véase A.3 y A.4), el auditor de cuentas debe estudiar al detalle si la estructura de gestión de la entidad auditada posee la infraestructura apropiada para salvaguardar en general la independencia de su auditor de cuentas. En el análisis de esa infraestructura pueden surgir problemas como:

- la participación de un órgano de control en la designación del auditor de cuentas (por ejemplo, sólo con la aprobación formal de la recomendación de la dirección o participando activamente en las negociaciones con el futuro auditor de cuentas),
- la duración de la designación del auditor de cuentas (una sola auditoría o un contrato a largo plazo),
- la participación de un órgano de control en la contratación de servicios distintos del de auditoría al auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o a cualquier entidad de la red a la que esté asociado (por ejemplo, sin ninguna implicación o participación activa en la negociación de encargos importantes),
- la existencia de un control y de comunicaciones relativas a la auditoría legal y otros servicios a la entidad auditada, prestados por el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o su red, así como la frecuencia de estas comunicaciones con el auditor de cuentas.

(*) Definido en el glosario.

(1) En algunas jurisdicciones, el derecho nacional prevé que ciertos tipos de empresas, como las cooperativas o las asociaciones, encarguen la auditoría de sus estados financieros auditados a un auditor de cuentas determinado que se designa en virtud de la ley que gobierna a estas empresas, y no por la dirección ni por un órgano de gestión. Los auditores de cuentas de este tipo de entidades pueden considerar esta circunstancia como salvaguardia general que contribuye a atenuar cierta clase de amenazas de interés propio para la independencia.

Otros clientes de auditoría

Al auditar clientes que no sean entidades de interés público, el auditor de cuentas debe analizar si la infraestructura de gestión del cliente de auditoría proporciona salvaguardias generales a su independencia. En los casos en que el cliente no tenga ningún órgano de control, el auditor de cuentas debe analizar si las políticas de gestión del cliente de auditoría proporcionan salvaguardias a su independencia y si hay amenazas específicas que puedan abordarse dentro de la entidad mediante políticas apropiadas. Estas políticas podrían incluir procedimientos internos que confieran objetividad a la contratación de servicios distintos de los de auditoría. El auditor de cuentas debería también tener en cuenta la calidad y cantidad del personal del cliente de auditoría. Esto puede cobrar especial relevancia al evaluar el riesgo de tomar decisiones de gestión en nombre del cliente. Por ejemplo, si el cliente tiene una plantilla insuficiente, el auditor de cuentas puede encontrarse sin querer adoptando estas decisiones.

4.1.2. Participación del órgano de control

De acuerdo con A.4.1.1, la salvaguardia de la independencia del auditor de cuentas es, en cierta medida, responsabilidad del cliente de auditoría. El diálogo entre el auditor de cuentas y el órgano de control del cliente son los principales medios para establecer un vínculo entre las propias salvaguardias del auditor de cuentas y las del cliente de auditoría. Para protegerse a sí mismo y permitir que el régimen de control de calidad (véase A.4.2) verifique el cumplimiento de este requisito, siempre que se considere necesario, pero al menos anualmente, el auditor de cuentas debe iniciar el proceso mediante una invitación por escrito al cliente de auditoría para debatir estos problemas.

Divulgación de los honorarios

La divulgación al órgano de control de las relaciones de honorarios entre el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría y sus miembros de la red y el cliente de auditoría y sus afiliados ayudará al órgano de control a evaluar el impacto de estas relaciones en la independencia del auditor de cuentas. En caso de necesidad, el órgano de control puede requerir medidas adicionales para salvaguardar la independencia del auditor de cuentas. A este respecto, la divulgación debería practicarse regularmente, pero por lo menos anualmente, antes de que sea aceptado o renovado el encargo de auditoría. Además, la divulgación debe ser más amplia y detallada que la requerida a efectos de publicación (véase A.5). En especial, debe ampliarse a las cantidades facturadas y contratadas, al valor de los contratos o acuerdos de servicios pendientes, a las actuales propuestas u ofertas para futuros contratos de servicios, y a la compensación recibida o esperada de los acuerdos de honorarios contingentes de servicios distintos de los de auditoría (véase B.8.1), cada uno de ellos desglosado según el tipo de servicio.

4.2. Control de calidad

Para asegurarse de que los auditores de cuentas cumplen las normas profesionales, incluido el requisito de independencia, es preciso contar con un sistema de control o ejecución. Entre las salvaguardias y los procedimientos que deben estudiarse se incluye la eficacia del entorno global de control. Esto empieza con un planteamiento profesional de los temas de calidad y ética y tiene en cuenta los niveles de garantía proporcionados por un sistema de control regularmente supervisado y documentado. Una manera de hacer cumplir los requisitos de independencia es el sistema de los Estados miembros para el control de calidad de las auditorías legales. La Recomendación de la Comisión sobre el «Control de calidad de la auditoría legal en la UE» recomienda que el cumplimiento por parte de los auditores de cuentas de los principios y normas éticos, incluidas las normas de independencia, debe someterse a procedimientos de control de calidad. Como los sistemas recomendados de control de calidad incluyen el control público, pueden también abordar la percepción que tiene la opinión pública de la cuestión de la independencia.

4.3. Salvaguardias globales del auditor de cuentas

4.3.1. Propiedad y control de las sociedades de auditoría

Necesidad de salvaguardar el control de la sociedad de auditoría

Para que una sociedad de auditoría esté autorizada a realizar auditorías legales, el inciso ii) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2 de la 8ª Directiva sobre derecho de sociedades requiere que los auditores de cuentas tengan la mayoría de los derechos de voto de la sociedad de auditoría. Estas personas deben ser aprobadas por una autoridad competente de cualquier Estado miembro de la UE, es decir, las personas físicas o las empresas que satisfagan por lo menos las condiciones mínimas de esa Directiva.

Sin cualquier otra restricción, esto permitiría a las sociedades de auditoría aumentar su capital en los mercados de capitales mediante ofertas privadas o públicas. Algunos Estados miembros consideran que esta financiación plantea una seria amenaza para la independencia del auditor de cuentas. Como consecuencia, han impuesto normas más restrictivas a la propiedad de las sociedades de auditoría (por ejemplo, permitiendo un máximo del 25 % de propiedad a los individuos que no son auditores de cuentas, o restringiendo la propiedad minoritaria solamente a los miembros de ciertas profesiones reguladas).

Existe preocupación en cuanto a si la mayoría de los derechos de voto es suficiente para asegurar que los auditores de cuentas controlan la sociedad. Por ejemplo, si un no auditor tuviera el 49 % de los derechos de voto y el 51 % restante estuviera dividido entre varios auditores de cuentas, el propietario no auditor podría tener el control efectivo de la sociedad de auditoría. A este respecto, debe prestarse especial atención a las amenazas que supone para la independencia de los auditores de cuentas. Deben también tenerse en cuenta las salvaguardias necesarias para evitar tales situaciones. Estas salvaguardias podrían consistir, por ejemplo, en restringir al 5 % o al 10 % del total los derechos de voto de un único propietario no auditor. En casos en los que solamente unos pocos auditores de cuentas poseyeran la mayoría de los derechos de voto de una sociedad de auditoría, podría ser conveniente permitir que ciertas personas tuvieran una proporción más elevada. En particular, ello puede ser conveniente si estas personas son miembros de una profesión regulada (por ejemplo, abogados, notarios), o si sus actividades profesionales (por ejemplo, gestión u otros consultores profesionales) se llevan a cabo en la sociedad de auditoría o en un miembro de su red.

El riesgo de que las relaciones entre el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría y un propietario no auditor de la sociedad de auditoría y un cliente de auditoría pudieran comprometer la independencia del auditor de cuentas debe abordarse por referencia a A.2, que establece el ámbito de las personas a las que se aplica el requisito de independencia, y a B.1 y B.2, que tratan de las relaciones financieras y/o empresariales que puedan existir entre ellos.

4.3.2. Sistema interno de salvaguardia de la sociedad de auditoría

En lo que respecta al auditor de cuentas, éste tiene que cumplir las normas de independencia, independientemente de si éstas vienen impuestas por la legislación o los reguladores, o por organismos profesionales dentro de un régimen de autorregulación, o si son adoptadas voluntariamente por la sociedad de auditoría dentro de su línea política. Para asegurar su cumplimiento el auditor de cuentas debe establecer un sistema de salvaguardias relacionadas, o —si el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría no son personas jurídicas idénticas— exigir por lo menos que lo haga la sociedad de auditoría.

Políticas de independencia de la sociedad de auditoría

Una sociedad de auditoría debe desarrollar políticas de independencia que cubran actividades que son aceptables o no aceptables cuando se realicen para clientes de auditoría o para sus afiliados.

Independientemente del modo en que se elaboran las normas detalladas de independencia, el objetivo es hacer cumplir adecuadamente su puesta en práctica y el mantenimiento de las salvaguardias del auditor de cuentas, así como fomentar su mejora continua. Por consiguiente, las políticas de independencia de una sociedad de auditoría deberían ser lo bastante flexibles para permitir su actualización periódica. Esta puesta al día podría obedecer a circunstancias y hechos cambiantes o debido a los cambios de las propias normas de independencia por efecto de la evolución de las expectativas del público.

El diseño y la documentación de las políticas de independencia de la sociedad de auditoría deberían reflejar el entorno inmediato de la práctica (por ejemplo, el tamaño y la estructura organizativa de la sociedad de auditoría). Debería también reflejar el entorno de la auditoría (por ejemplo, la cartera de clientes y empresarial de la sociedad de auditoría y otros fuera de la sociedad de auditoría que participan en los encargos de la sociedad de auditoría).

Una sociedad de auditoría debe tener políticas y procedimientos apropiados para asegurarse de que se notifica al oportuno socio del encargo de toda relación existente entre la sociedad y sus empresas miembros de la red, y el cliente de auditoría y sus afiliados. Esto incluye el requisito de que el socio del encargo debe ser consultado antes de aceptar cualquier encargo del cliente de auditoría o de sus afiliados. Es entonces responsabilidad del socio del encargo valorar si puede razonablemente considerarse que una relación de este tipo afecta a la independencia del auditor de cuentas. Por razones prácticas, en particular por lo que se refiere a las situaciones de auditoría de grupos, esta evaluación puede delegarse en parte a otros socios de auditoría. Por ejemplo, un socio de auditoría del equipo de auditoría en un país determinado debería ser notificado de todas las relaciones en ese país (reales y en potencia), y debería evaluar su impacto. Sin embargo, el socio del encargo debería participar siempre en la evaluación del riesgo de independencia de cualquier relación significativa. En caso de que el cliente de auditoría tenga un órgano de control (véase A.4.1), será preciso incluir este órgano en el proceso de evaluación del riesgo de independencia.

En los casos en que personas distintas de la sociedad de auditoría, sus socios, directivos y empleados tengan relación con el cliente de auditoría o en el encargo de auditoría (es decir, especialistas subcontratados, empresas miembros de la red), las políticas de independencia de la sociedad de auditoría deberían también abordar los requisitos y procesos de consulta necesarios para impedir que estas personas propicien un nivel inaceptable de riesgo de independencia para el auditor de cuentas.

Para asegurarse de que sus socios, directivos y empleados cumplen con sus políticas de independencia, la sociedad de auditoría deberá comunicar debidamente sus políticas, y formar regularmente a estas personas. En este proceso debería también informarse a estas personas sobre las sanciones por violación de las políticas de independencia.

Procedimientos que deben aplicarse

De conformidad con las políticas de independencia adoptadas por una sociedad de auditoría y en función de su tamaño, pueden variar los procedimientos que deben aplicarse por los socios, directivos y empleados. Para una pequeña sociedad de auditoría podría ser conveniente considerar su independencia solamente caso por caso, y decidir luego los procedimientos para atenuar el riesgo de independencia. Sin embargo, para una gran sociedad de auditoría podría ser necesario establecer procedimientos rutinarios para detectar amenazas incluso hipotéticas para la independencia del auditor de cuentas. Por ejemplo, para detectar una amenaza de interés propio por relaciones financieras o empresariales, podría ser necesario que tal sociedad de auditoría mantuviera una base de datos regularmente actualizada (por ejemplo, una lista restringida de entidades). Esta base de datos podría proporcionar a todos los socios, directivos y empleados información sobre todos los clientes de la auditoría que puedan suponer una amenaza de interés propio si cumplen ciertos criterios. Esta base de datos debería estar al alcance de cualquier persona de la sociedad de auditoría que pueda influir en el resultado de cualquier auditoría legal. El funcionamiento de este sistema de salvaguardia requerirá que estas personas proporcionen regularmente a la sociedad de auditoría cierta información personal y del cliente.

Según su tamaño y estructura, podría también ser conveniente que una sociedad de auditoría o una red estableciera procedimientos internos para asegurarse de que en la sociedad o la red se realizan las consultas apropiadas acerca de los clientes sobre los que no está clara la importancia de una amenaza de independencia. Esta consulta implicaría a los socios con experiencia que no intervienen en las actividades del cliente de auditoría y que no están afectados por la amenaza de independencia en cuestión.

Documentación de la evaluación de independencia

El principal propósito de la documentación del auditor de cuentas de su evaluación de independencia de determinado cliente de auditoría es proporcionar pruebas de que ha realizado correctamente su evaluación. Es preciso que esta documentación se incluya en los expedientes de auditoría.

Supervisión interna del cumplimiento

La supervisión del cumplimiento de las políticas de independencia de la sociedad de auditoría debería ser una función integral de la estructura de control de calidad de la sociedad de auditoría. Las grandes sociedades de auditoría pueden asignar esta tarea a los especialistas de control de calidad, o incluso a los especialistas en independencia. Esto puede ser inapropiado para las sociedades de auditoría pequeñas y medianas, que por lo general solamente evalúan su independencia caso por caso. Sin embargo, estas empresas deberían por lo menos revisar el cumplimiento de su personal por un socio que no sea un miembro del equipo del encargo. En el caso de auditores individuales y de pequeñas sociedades en las que todos los socios están en el equipo del encargo o cuando la participación de cualquier otro socio ajeno al equipo del encargo aumentara el nivel de riesgo de independencia (por ejemplo, cuando este socio proporciona importantes servicios distintos de los de auditoría al cliente de auditoría), el auditor de cuentas debe buscar el consejo de su organismo regulador profesional o pedir el estudio de otro auditor de cuentas.

5. DIVULGACIÓN DE LOS HONORARIOS

Un auditor de cuentas debe poder demostrar que su independencia no se ve comprometida por la prestación a un cliente de auditoría de servicios distintos del de auditoría por los que percibe una remuneración desproporcionada con respecto a los honorarios percibidos por la auditoría legal. Esto debería también ser del interés del correspondiente cliente de auditoría (véase también A.4.1.2), puesto que añadirá credibilidad a su información financiera publicada. Los requisitos de información pública impuestos por los Estados miembros a través de su derecho nacional o de sus correspondientes organismos de reglamentación debe permitir que un tercero razonable e informado se forme una opinión sobre el grado de cualquier desequilibrio entre los honorarios de la auditoría legal y otros. Para facilitar esta evaluación, los honorarios percibidos por servicios distintos del de auditoría legal deberían desglosarse en categorías amplias (por ejemplo, garantía, asesoría tributaria y otros servicios distintos del de auditoría) reflejando las diversas clases de servicios que pueden haberse prestado. En cuanto a la categoría de servicios distintos del de auditoría, debería facilitarse al menos la información mínima sobre la prestación de información sobre la tecnología de la información, auditoría interna, valoración, litigio y servicios de contratación. Puede también ser conveniente identificar los encargos concretos que constituyen una considerable proporción de una categoría determinada.

B. CIRCUNSTANCIAS ESPECÍFICAS

1. INTERESES FINANCIEROS

El término «interés financiero» comprendería por lo general toda la gama de intereses financieros que el propio auditor de cuentas, su sociedad de auditoría o cualquier otra persona de las contempladas en la sección A.2 pueden tener en un cliente de auditoría o en cualquier afiliado del cliente. El término incluye intereses financieros «directos» e «indirectos», como:

- participación directa o indirecta en el cliente de auditoría o sus afiliados,
- teneduría o negociación de valores del cliente de auditoría o de sus afiliados,
- aceptación de derechos de pensión u otros beneficios del cliente de auditoría o de sus afiliados.

Los compromisos de tenencia de intereses financieros (por ejemplo, acuerdos contractuales para adquirir un interés financiero) y derivados directamente relacionados con intereses financieros (por ejemplo, opciones de compra de acciones, futuros, etc.) deberían tratarse de la misma manera que un interés financiero ya existente.

Intereses financieros directos

Cuando una persona que participa directamente en la realización de la auditoría legal (el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría, una persona del equipo del encargo o de la cadena de mando) tiene un interés financiero directo en el cliente de auditoría, como acciones, bonos, pagarés, opciones, u otros valores, la magnitud de la amenaza de interés propio es demasiado grande para que el riesgo de independencia del auditor de cuentas pueda reducirse a un nivel aceptable mediante salvaguardias.

En tal caso, el auditor de cuentas tiene que retirarse del encargo o, en caso de que sea una persona de la sociedad de auditoría la que tiene el interés financiero directo, deberá excluir del encargo a dicha persona.

En los casos en que un interés financiero directo en el cliente de auditoría sea de un socio de la sociedad de auditoría o de su red que trabaja en una «oficina» la percepción de interés propio se considerará demasiado alta para permitir que se mantenga esta situación.

Intereses financieros indirectos

El término «interés financiero indirecto» hace referencia a las situaciones en que, por ejemplo, una persona de las contempladas en A.2 tiene inversiones en entidades no clientes que tienen una inversión en el cliente de auditoría, o en sociedades en las que también ha invertido un cliente de auditoría.

Una persona de las contempladas en A.2 no debe tener un interés financiero indirecto cuando la amenaza de interés propio que resulte de esta implicación financiera sea significativa. Éste es particularmente el caso cuando una participación indirecta en el cliente de auditoría permite o parece permitir que esa persona influya en las decisiones de gestión del cliente de auditoría (por ejemplo, a través de importantes derechos de voto indirectos), o cuando el accionista directo, por cualquier circunstancia, pudiera o pareciera poder influir en el resultado de la auditoría legal. Además, puede también surgir un nivel inaceptable de riesgo de independencia en situaciones en las que el auditor de cuentas o cualquier otra persona de las contempladas en A.2 actúe como apoderado de voto de un consorcio o ejecutor de un patrimonio que contenga valores de un cliente de auditoría. Sin embargo, sólo se producirá esta situación cuando no haya salvaguardias apropiadas para atenuar este riesgo, como la supervisión y control por los beneficiarios, autoridades gubernamentales o tribunales.

Por otra parte, la amenaza potencial de interés propio para la independencia del auditor de cuentas puede considerarse como insignificante para el riesgo de independencia si, por ejemplo, se tienen intereses financieros indirectos en el cliente de auditoría:

- el interés financiero lo tiene directamente un fondo de inversión, fondo de pensiones, OICVM o un vehículo de inversión equivalente, y
- la persona que tiene el interés indirecto no está directamente implicada en la auditoría del administrador del fondo, ni puede influir en las decisiones individuales de inversión del administrador del fondo.

Acontecimientos externos

Si se adquiere un interés financiero a consecuencia de un acontecimiento externo (por ejemplo herencia, donación, fusión de sociedades o empresas) y seguir ostentando ese interés supusiera una amenaza significativa para la independencia del auditor de cuentas, debe deshacerse del mismo tan pronto como sea factible, pero antes de que transcurra un mes desde que la persona tenga conocimiento de ello y del derecho de disposición del interés financiero. En los casos en que el interés esté en una empresa con cotización en bolsa y haya sido adquirido por herencia, por ejemplo, las acciones deberán venderse en el plazo de un mes después de tener conocimiento de la herencia y del derecho a vender las acciones de conformidad con las normativas aplicables de bolsa que rigen la disposición o venta de acciones por parte de los que poseen información privilegiada.

Mientras no se deshaga del interés financiero, se precisan salvaguardias adicionales para preservar la independencia del auditor de cuentas. Por ejemplo, cuando un auditor de cuentas tenga conocimiento de que un miembro del equipo del encargo ha adquirido acciones de un cliente a resultas de una herencia, dicha persona no deberá seguir siendo miembro del equipo del encargo hasta que las acciones hayan sido vendidas. Deberá también ser excluida de cualquier toma de decisiones importante en relación con la auditoría legal del cliente hasta que las acciones hayan sido vendidas.

Infracciones inadvertidas

Habrán ocasiones en que el auditor de cuentas toma conocimiento de que una persona de su sociedad de auditoría posee inadvertidamente un interés financiero en un cliente de auditoría o en uno de sus afiliados, hecho que, por lo general se consideraría una violación de los requisitos de independencia. Tales violaciones inadvertidas no comprometen la independencia del auditor de cuentas con respecto a un cliente de auditoría, a condición de que el auditor de cuentas:

- haya establecido los procedimientos que requieren que todo el personal profesional notifique rápidamente toda infracción de las normas de independencia que resulten de la compra, herencia u otra adquisición de un interés financiero en un cliente de auditoría por estas personas (véase también A.4.3.2),
- notifique rápidamente a esa persona que debe deshacerse lo más pronto posible del interés financiero una vez se haya detectado la violación inadvertida, y
- preste especial atención al revisar el trabajo de auditoría realizado por esa persona.

En los casos en que resulte imposible obligar a la persona en cuestión a deshacerse del interés financiero, esa persona deberá ser apartada del equipo del encargo. En los casos en que una persona no miembro del equipo del encargo posea inadvertidamente un interés financiero que pueda comprometer la independencia del auditor de cuentas, esta persona deberá ser excluida de cualquier toma de decisiones importante en relación con la auditoría legal del cliente.

Cualquiera que sea la implicación financiera, fundamentalmente el sistema de salvaguardias del auditor de cuentas (véase A.4.3) el que debe proporcionar evidencia de que se han identificado e investigado las amenazas a la independencia. En su caso, la evidencia debe también hacer referencia a la implicación del órgano de control del cliente en este proceso. Además, cuando se haya tomado una decisión sobre si efectivamente las amenazas son significativas, debe registrarse los motivos de esa decisión.

2. RELACIONES EMPRESARIALES

Relaciones empresariales

Las relaciones empresariales son las relaciones que implican un interés comercial o financiero común entre el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o cualquier otra persona que esté en condiciones de influir en el resultado de la auditoría legal (cualquier persona de las contempladas en A.2) por una parte, y del cliente de auditoría, un afiliado del cliente, o la dirección de éste, por otra. A continuación se presentan ejemplos de las relaciones que, de ser significativas para el auditor o de realizarse al margen de la actividad empresarial normal, representarían una amenaza de interés propio, abogacía o intimidación:

- poseer un interés financiero en una empresa de riesgo compartido con el cliente de auditoría, o con un propietario, director gerente u otra persona que desempeñe funciones de alta dirección para ese cliente,
- poseer un interés financiero en un cliente distinto del de auditoría que tiene una relación de participante o participado con el cliente de auditoría,
- conceder un préstamo al cliente de auditoría o de garantías para los riesgos del cliente de auditoría,
- aceptar un préstamo de un cliente de auditoría o hacer que los préstamos sean garantizados por el cliente de auditoría,
- prestar a un director gerente o a otra persona que desempeñe funciones de alta dirección con el cliente de auditoría servicios relativos a intereses personales de esa persona,
- recibir del cliente de auditoría o de sus afiliados servicios relativos a la suscripción, oferta, negociación o venta de valores emitidos por la sociedad de auditoría o por una de las empresas de su grupo.

Los compromisos para establecer estas relaciones deberían tratarse de la misma manera que una relación ya establecida.

En el curso normal de la actividad empresarial

En el curso normal de su actividad empresarial, un auditor de cuentas puede no solamente prestar servicios de auditoría o distintos del de auditoría al cliente de auditoría o a sus afiliados, sino que también puede comprar bienes o servicios de estas entidades. Los ejemplos podían incluir servicios de banca y seguros, acuerdos comerciales de préstamo, compra de equipo de oficina, programas informáticos o vehículos de empresa. Si estas transacciones se llevan a cabo condiciones de mercado (como entre terceros), no amenazan generalmente a la independencia del auditor de cuentas (por ejemplo, la compra de mercancías ofertadas de acuerdo con las condiciones corrientes de descuento al por mayor, y que están al alcance de todos los demás clientes de la entidad en cuestión). Sin embargo, el auditor de cuentas debe sopesar cuidadosamente el riesgo de que incluso una transacción en condiciones de mercado pudiera cobrar una dimensión que amenazara su independencia al crear dependencias financieras, ya sea de hecho o en apariencia.

Se considera que la aceptación de bienes o servicios de un cliente de auditoría en condiciones favorables no se ajusta al curso normal de la actividad empresarial, a menos que el beneficio sea insignificante.

Importancia del riesgo de independencia

El hecho de que una relación empresarial deba considerarse una amenaza significativa para la independencia del auditor de cuentas dependerá de si un tercero razonable e informado pueda concluir que esa relación podría influir en el resultado de la auditoría legal. Se precisan pues criterios objetivos para evaluar la importancia que tiene una relación para el auditor de cuentas, así como para el cliente de auditoría. Por lo que se refiere a los estados financieros y a la función de auditoría, la relación no debería dar lugar a que el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o uno de sus miembros de la red puedan influir en las decisiones de gestión del cliente de auditoría. Por el contrario, la relación no debería permitir que el cliente de auditoría, o uno de sus afiliados influyan en el resultado de la auditoría legal, ya sea de hecho o en apariencia.

Cualquiera que sea la relación empresarial, fundamentalmente es el sistema de salvaguardias del auditor de cuentas (véase A.4.3) el que debe proporcionar evidencia de que se han identificado e investigado las amenazas a la independencia. En su caso, la evidencia debe también hacer referencia a la implicación del órgano de control del cliente en este proceso. Además, cuando se haya tomado una decisión sobre si efectivamente las amenazas son significativas, debe registrarse los motivos de esa decisión.

Prestación de servicios de auditoría legal

Se considera que la amenaza para la independencia es demasiado alta para que un auditor de cuentas, una sociedad de auditoría o cualquier miembro de su red pueda proporcionar servicios de auditoría legal a un propietario de la sociedad de auditoría. La prestación de servicios de auditoría a un afiliado de ese propietario también se considera incompatible con el requisito de independencia cuando ese propietario esté, o parezca estar, en condiciones de influir en cualquier toma de decisiones de la sociedad de auditoría que incidan en la función de auditoría legal. Esta influencia puede surgir, por ejemplo, con motivo del porcentaje de los derechos de voto que posea el propietario en la sociedad de auditoría. Podría también surgir debido a la naturaleza del cargo que ocupe el propietario o uno de sus representantes en la sociedad de auditoría. Una posible preocupación sería que un director o gerente del propietario fuera miembro del órgano de supervisión de la sociedad de auditoría. Además, el auditor de cuentas debería también considerar si la prestación de servicios de auditoría a esos clientes podría comprometer su independencia si los directivos consejeros o accionistas del cliente poseen una cantidad significativa de derechos de voto de la sociedad de auditoría o si, en otro caso, están o parecen estar en condiciones de influir en la toma de decisiones de la sociedad relativas a su función de auditoría legal.

3. EMPLEO CON EL CLIENTE DE AUDITORÍA

Acuerdos de empleo doble y de cesión de personal

Se considera que el riesgo para la independencia del auditor de cuentas es demasiado alto para permitir que una persona de las contempladas en A.2, que sea empleada de la sociedad de auditoría y/o su sociedad miembro de la red, sea también empleada del cliente de auditoría y/o uno de sus afiliados. Las políticas y los procedimientos del auditor de cuentas (véase A.4.3.2) deben prever las medidas adecuadas para detectar cualquier caso de doble empleo.

El auditor de cuentas debe también estudiar con atención las situaciones en que una persona empleada por la sociedad de auditoría o una sociedad miembro de la red trabaja para el cliente de auditoría o uno de sus afiliados con arreglo a un acuerdo de cesión de personal. Un acuerdo de cesión de personal consiste en un contrato en virtud del cual un empleado de la sociedad de auditoría o de la red trabaja bajo la supervisión directa del cliente y no realiza ninguna operación contable ni prepara datos originales que no estén sometidos a la revisión y la aprobación del cliente. Esta función puede ser aceptable, a condición de que la persona en cuestión no ocupe un cargo desde el que pueda influir en el resultado de la auditoría legal. Si una persona que haya finalizado un contrato de cesión de personal se asigna al equipo del encargo, no debería asignarse a dicha persona ninguna responsabilidad de auditoría de ninguna función o actividad cuya realización o supervisión se le hubiera requerido durante su período anterior en calidad de personal cedido (véase también B.5).

Miembro de equipo del encargo que se incorpora al cliente de auditoría

El sistema de salvaguardia global de la sociedad de auditoría (véase A.4.3) debe incluir políticas y procedimientos que puedan adaptarse a circunstancias específicas. Éstas dependerán de varios factores, como por ejemplo:

- el cargo de la persona que se va en la sociedad de auditoría (por ejemplo, socio, directivo u otra categoría profesional),
- las circunstancias que motivan su partida (por ejemplo, jubilación, rescisión, retirada voluntaria),
- el cargo que la persona que se va ocupe con el cliente (por ejemplo, un cargo directivo o un cargo sin influencia significativa en los estados financieros),
- el período de tiempo transcurrido desde que la persona dejó la sociedad de auditoría, y
- el período de tiempo transcurrido desde que la persona realizó servicios relacionados con el encargo de auditoría.

Revisión por un segundo socio

En los casos en que la persona que deja la sociedad de auditoría fuera socio del encargo o de la auditoría, la requerida revisión por otro socio de la auditoría debe también considerar el riesgo de que el ex-socio pudiera haber sido influenciado por el cliente durante la anterior auditoría. Además, el ex-socio puede haber establecido estrechas relaciones con otros miembros del equipo de auditoría que podrían amenazar la independencia de los que permanecen en el equipo de auditoría. Por último, el ex-socio podría utilizar su conocimiento del planteamiento actual de la auditoría y de la estrategia de comprobación para eludir los diseños de auditoría.

Si una pequeña sociedad de auditoría no pudiera realizar una revisión por un segundo socio sería conveniente que encargara la revisión a otro auditor de cuentas o, al menos, que pidiera asesoramiento a su autoridad de reglamentación profesional.

4. CARGO DIRECTIVO O DE SUPERVISIÓN EN EL CLIENTE DE AUDITORÍA

La aceptación de un cargo directivo o de supervisión en un cliente de auditoría no es el único inconveniente que puede plantearse en relación con las amenazas de intimidación y autorevisión. Estas amenazas pueden también surgir cuando un individuo de los contemplados en A.2 se convierte en miembro de un órgano de supervisión o en directivo de una entidad que no es un cliente de auditoría (entidad no cliente), pero que está en condiciones de influir en el cliente de auditoría o de ser influido por éste. En tales casos, el nivel de riesgo de independencia es inaceptablemente alto. Debe por lo tanto prohibirse aceptar estos cargos.

En los casos en que el derecho nacional requiera que los miembros de la profesión de auditoría ejerzan funciones de supervisión en determinadas empresas, las salvaguardias deben velar por que estos profesionales no tengan ninguna responsabilidad con respecto al equipo del encargo.

El apartado 2 de B.4 reconoce que un ex-miembro de un equipo del encargo que deje la sociedad de auditoría, ya sea para jubilarse o para incorporarse a una entidad no cliente, podría ser invitado a ocupar un cargo no ejecutivo en un órgano de gestión o de supervisión del cliente de auditoría. En estos casos, la sociedad de auditoría deberá asegurarse de que se cumplen los requisitos de los apartados 3 y 4 de B.3.

5. ESTABLECIMIENTO DEL EMPLEO EN LA EMPRESA DE AUDITORÍA

Cuando un director o un gerente de un cliente de auditoría se incorpora a la sociedad de auditoría, la amenaza de autorevisión se considera demasiado alta para ser atenuada mediante salvaguardias, con excepción de la prohibición de que esa persona se incorpore al equipo del contrato o de que participe en cualquier decisión importante relativa a la auditoría del cliente durante un período de dos años. En los casos en que un ex-empleado del cliente de auditoría pase a formar parte de la sociedad de auditoría, la importancia de la amenaza de autorevisión se referirá a las responsabilidades y tareas que este empleado tenía con el cliente de auditoría y las que va a tener en la sociedad de auditoría. Por ejemplo, si el ex-empleado preparaba cuentas o valoraba elementos de los estados financieros, se aplicarían las mismas salvaguardias que para un director o gerente; por otra parte, cuando el ex-empleado ocupara, por ejemplo, un cargo no directivo en una sucursal del cliente de auditoría, la amenaza de autorevisión puede atenuarse si sus actividades como miembro del equipo del encargo no se refieren a esa rama.

6. FAMILIA Y DEMÁS RELACIONES PERSONALES

El auditor de cuentas debe poder evaluar el riesgo para su independencia cuando él o cualquier miembro del equipo del encargo de auditoría o de la cadena de mando, o cualquier socio de una «oficina» en la que se encuentra él mismo o esta otra persona, tiene algún familiar próximo que reúne algún criterio de los contemplados en las letras a) a d) del apartado 1. Su consideración de los hechos debe basarse en su conocimiento de las circunstancias de todos los individuos pertinentes de la sociedad de auditoría o de su red. Debe establecerse políticas y procedimientos que requieran a estos individuos que, según su conocimiento, en el que se basará el auditor de cuentas, revelen cualquier hecho o circunstancia que deba tenerse en cuenta. El auditor de cuentas debe evaluar toda esta información, determinar si se cumple alguno de los criterios y adoptar las medidas atenuantes necesarias dentro de un plazo razonable. Esto podría dar lugar a rechazo del encargo, o a la exclusión de una persona del equipo del encargo o de la «oficina».

Las políticas y los procedimientos de la sociedad de auditoría deberían dejar claro que es responsabilidad de los integrantes del equipo del encargo, de la cadena de mando o de la «oficina» discernir según su conocimiento quiénes son, o parecen ser, familiares próximos o amistades no familiares estrechas. Deben revelar al socio de auditoría responsable del encargo cualquier hecho o circunstancia pertinente con respecto a determinado cliente de auditoría.

Familiares cercanos

El término «familiar próximo» se refiere normalmente a los padres, hermanos, cónyuges o cohabitantes, hijos y demás personas a cargo. En función de los diversos ambientes culturales y sociales en que tenga lugar la auditoría, el término puede ampliarse a otros miembros de la familia que pueden tener relaciones menos inmediatas pero no necesariamente menos cercanas con la persona en cuestión. Entre éstos podrían figurar ex-cónyuges o cohabitantes y los cónyuges e hijos de otros familiares.

Relaciones no familiares cercanas

Las relaciones no familiares cercanas son difíciles de definir, pero podrían ser una relación con cualquier persona que no fuera un familiar y que implique un contacto social frecuente o regular.

Infracciones inadvertidas

Habrán ocasiones en las que el auditor de cuentas es consciente de que una persona de su sociedad de auditoría inadvertidamente no ha informado a la sociedad sobre una relación familiar o personal con un cliente de auditoría que, en general se consideraría como una violación de los requisitos de independencia. Tales violaciones inadvertidas no comprometen la independencia del auditor de cuentas con respecto a un cliente de auditoría, a condición de que el auditor de cuentas:

- haya establecido los procedimientos que requieren que todo el personal profesional informe rápidamente de cualquier infracción de las normas de independencia motivada por cambios en su familia u otras relaciones personales, la aceptación de una posición sensible con respecto a la auditoría por sus familiares próximos u otras personas cercanas (es decir, los contemplados en las letras a) y b) del apartado 1), o la compra, la herencia u otra adquisición de un interés financiero significativo en un cliente de auditoría por parte de estos familiares o personas cercanas,
- aparte rápidamente a esta persona del equipo del encargo o, si el individuo no es miembro del equipo del encargo, lo excluya de las decisiones importantes relativas a la auditoría legal del cliente en cuestión. En caso de un interés financiero significativo, debería notificar al individuo para asegurarse de que se deshace lo antes posible del interés financiero tras detectar la violación inadvertida, y
- preste especial atención al revisar el trabajo de auditoría realizado por esa persona.

7. SERVICIOS DISTINTOS DEL DE AUDITORÍA

7.1. Generalidades

Independencia de la toma de decisiones de cliente de auditoría

Se considera que la amenaza de autorevisión es siempre demasiado alta para permitir la prestación de cualquier servicio distinto del de auditoría legal en el que el auditor de cuentas esté implicado en la toma de decisiones del cliente de auditoría, alguno de sus afiliados, o la dirección de esa entidad. Así pues, si el auditor de cuentas o un miembro de su red se propone prestar servicios distintos del de auditoría a un cliente de auditoría o a uno de sus afiliados, el auditor de cuentas tiene que asegurarse de que ninguna persona que actúe para o en nombre de la sociedad de auditoría o de un miembro de la red tome decisiones, ni participe en la toma de decisiones en nombre del cliente de auditoría, de sus afiliados o de la dirección de esa entidad.

Cualquier consejo o ayuda relacionada con cualquier servicio prestado por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría debería dar al cliente de auditoría, al afiliado de un cliente o a la dirección de esa entidad la oportunidad de decidir entre alternativas razonables. Esto no impide que el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o uno de los miembros de la red puedan hacer recomendaciones al cliente de auditoría. Sin embargo, este asesoramiento debería justificarse por análisis objetivos y transparentes, en la expectativa de que el cliente de auditoría revisará las recomendaciones antes de tomar cualquier decisión. Si el cliente de auditoría busca consejo cuando, debido a disposiciones legales o reguladoras, solamente hay una solución, el auditor de cuentas debe asegurarse de que su documentación hace referencia a estas disposiciones (por ejemplo, que cita la legislación pertinente, incluye el consejo de profesionales externos).

7.2. Ejemplos — Análisis de situaciones específicas

La actividad empresarial y los mercados financieros evolucionan continuamente y las tecnologías de la información cambian con rapidez. Esta evolución tiene importantes consecuencias para la gestión y el control. Con esta situación, no es posible elaborar una lista completa de todas las situaciones en las que la prestación de servicios distintos del de auditoría a un cliente de auditoría suponga una amenaza significativa para la independencia de los auditores de cuentas. Tampoco es posible enumerar las diversas salvaguardias que pueden existir para atenuar tales amenazas. Los ejemplos siguientes describen situaciones específicas que podrían comprometer la independencia del auditor de cuentas. Tratan también de las posibles salvaguardias apropiadas para reducir el riesgo de independencia a un nivel aceptable en cada circunstancia. En la práctica, el auditor de cuentas tendrá que valorar las implicaciones de circunstancias similares, pero distintas, y estudiar qué salvaguardias, a juicio de un tercero informado, abordarían satisfactoriamente el riesgo de independencia.

7.2.1. Preparación de documentos contables y estados financieros

Espectro de la implicación en el proceso de preparación

Existe un espectro de implicación del auditor de cuentas (incluida su sociedad de auditoría, las empresas miembros de la red, o cualquiera de sus empleados) en la preparación de documentos contables y estados financieros. En un extremo del espectro, el auditor de cuentas puede preparar los documentos contables primarios, llevar la contabilidad y preparar los estados financieros, y realizar también la auditoría legal de estos estados financieros. En otros casos, el auditor de cuentas ayuda a su cliente de auditoría en la preparación de los estados financieros sobre la base del balance provisional, ayudando a su cliente de auditoría al cálculo de los asientos cierre (cálculo de gastos devengados, créditos incobrables, depreciación, etc.). En el otro extremo del espectro, el auditor de cuentas no participa en ninguna fase del proceso de preparación. Incluso en este último caso, el auditor de cuentas que detecte defectos en las revelaciones propuestas por el cliente de auditoría propondrá y elaborará las enmiendas necesarias. Esto forma parte del encargo de auditoría legal y no debería considerarse como prestación de un servicio distinto del de auditoría. Aunque la responsabilidad de la presentación de los estados financieros recae siempre en la dirección, no es frecuente que aparezcan estados financieros en los que el auditor de cuentas no haya intervenido en modo alguno en la presentación o elaboración.

Naturaleza de la ayuda y del asesoramiento

El cliente de auditoría y su dirección deben ser responsables de los estados financieros y de llevar los registros contables. Las salvaguardias del auditor de cuentas deben asegurar por lo menos que, al proporcionar ayuda relacionada con la contabilidad, los asientos contables y cualquier supuesto subyacente (por ejemplo a efectos de evaluación) sean proporcionados por el cliente. Además, el auditor de cuentas no debe participar en la toma de decisiones del cliente de auditoría o de su dirección por lo que se refiere a los asientos o supuestos.

La ayuda del auditor de cuentas debe pues limitarse a la realización de tareas técnicas o mecánicas y a proporcionar información consultiva sobre las normas y las metodologías alternativas que el cliente de auditoría podría querer aplicar.

Ejemplos de asistencia que comprometen la independencia:

- determinar o cambiar las entradas del diario, las clasificaciones de cuentas u operaciones, u otros registros contables sin obtener la aprobación previa del cliente,
- autorizar o aprobar operaciones, o bien
- preparar documentos de base o generar datos (incluidas las decisiones sobre los parámetros de valoración), o introducir cambios en estos documentos o datos.

Ejemplos de asistencia que no comprometerían necesariamente la independencia:

- realizar tareas mecánicas de contabilidad, como operaciones de registro para las que la dirección del cliente de auditoría haya determinado la clasificación apropiada de la cuenta; fijación de operaciones cifradas al libro mayor de un cliente; fijación de entradas aprobadas al balance provisional del cliente; o prestar ciertos servicios de proceso de datos,
- informar al cliente sobre las normas contables o las metodologías de valoración aplicables para que decida cuál debería adoptarse.

Nivel de interés público

La amenaza de autorevisión que surge cuando un auditor de cuentas ayuda a la preparación de los documentos contables o de los estados financieros de una entidad de interés público se considera tan alta que no puede ser atenuada por salvaguardias salvo la prohibición de una ayuda de este tipo que vaya más allá del encargo de auditoría legal (es decir, cualquier ayuda que vaya más allá de la sugerencia y preparación de enmiendas en el transcurso de la auditoría legal, cuando se adviertan defectos en la divulgación propuesta por el cliente de auditoría).

En cualquier caso, cuando se pida al auditor de cuentas que participe en la preparación de registros contables o estados financieros del cliente de auditoría, debería considerar atentamente la percepción pública de su tarea. Esto puede depender del tamaño y de la estructura del cliente de auditoría, así como del entorno empresarial en el que actúa, ya sea a nivel local, regional o nacional. En los casos en que se perciba que la amenaza alcanza un nivel que pueda inducir al público a cuestionar su independencia, el auditor de cuentas no debería aceptar el contrato.

Situaciones de urgencia

En casos de urgencia, un auditor de cuentas puede participar en el proceso de preparación en un grado que no sería aceptable en circunstancias normales (véanse los apartados 2 y 3). Esto podría suceder cuando, debido a acontecimientos externos e imprevistos, el auditor de cuentas sea la única persona con los recursos y conocimientos necesarios de los sistemas y procedimientos del cliente de auditoría para ayudar a éste a la preparación puntual de sus cuentas y estados financieros. Una situación podría calificarse de urgencia cuando la negativa del auditor de cuentas a prestar estos servicios supusiera una carga importante para el cliente de auditoría (por ejemplo, retirada de líneas de crédito), o amenazara incluso su situación de continuidad.

En tal situación de urgencia, sin embargo, el auditor de cuentas no debería participar en ninguna decisión definitiva y debería buscar la aprobación del cliente siempre que fuera posible. Debería también estudiar salvaguardias adicionales que le permitieran reducir el nivel de riesgo para su independencia. En su caso, debería tratar la situación con el órgano de control del cliente de auditoría y asegurar que se resumen en los estados financieros los servicios por él prestados y los motivos que los han requerido.

Auditorías legales de los estados financieros consolidados de entidades de interés público

Cuando los estados financieros consolidados de un cliente que sea una entidad de interés público estén sujetos a una auditoría legal, podría haber situaciones en las que sea poco práctico que una filial de este cliente de auditoría tome medidas de conformidad con el apartado 3. Como consecuencia, es posible que su auditor local tenga que participar en la preparación de los estados financieros que deben incluirse en los estados financieros consolidados del cliente de auditoría. En tales circunstancias, la amenaza de autorevisión desde la perspectiva del auditor de cuentas del cliente que sea una entidad de interés público no se considera por lo general significativa, a condición de que la ayuda relacionada con la contabilidad sea únicamente de carácter técnico o mecánico o de que el asesoramiento sea puramente informativo (véase el apartado 2), que los estados financieros de esas filiales no sean materiales para los estados financieros consolidados del cliente de auditoría (ni por separado ni conjuntamente), y que los honorarios que percibe la sociedad de auditoría y sus miembros de la red colectivamente por todos estos servicios no son significativos en relación con los honorarios consolidados de auditoría.

7.2.2. Preparación y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera

Información financiera

El trabajo de auditoría legal incluye la comprobación de los equipos y sistemas informáticos utilizados por el cliente de auditoría para generar la información financiera que deben incluir sus estados financieros. En los casos en que un auditor de cuentas (incluidas su sociedad de auditoría, las sociedades miembros de la red, o cualquier empleado de las mismas) participe en el diseño y la puesta en práctica de un sistema de tecnología de la información financiera (FITS), puede surgir una amenaza de autorevisión. A este respecto, la información financiera no sólo incluye las cifras directamente reveladas en los estados financieros, sino también comprende otras evaluaciones o datos físicos relacionados con los datos revelados en los estados financieros. Esta información se genera por sistemas integrados de TI o por una variedad de sistemas independientes (por ejemplo, sistemas de contabilidad, contabilidad de costes, nómina, o gestión de efectivo, así como los sistemas que pueden solamente proporcionar números físicos, como algunos sistemas de control de existencias y producción, etc.).

Espectro de la participación

Existe un espectro de participación del auditor de cuentas en el diseño y la puesta en práctica de sistemas FITS:

En un extremo del espectro están los encargos en los que el auditor de cuentas adopta un cargo o responsabilidades en la gestión del proyecto de diseño y de ejecución de sistemas FITS en su conjunto, o del funcionamiento del sistema FITS y de los datos que utiliza o genera. Este encargo daría lugar a un nivel inaceptable de riesgo de independencia.

En otros casos, el auditor de cuentas debe evaluar cuidadosamente el riesgo de independencia que pudiera ocasionar su participación en el diseño y la puesta en práctica del sistema para el cliente de auditoría, en especial si hay implicaciones de interés público. En todos los casos debe considerar si hay salvaguardias apropiadas para reducir el riesgo de independencia a un nivel aceptable. Por ejemplo, el nivel de riesgo puede ser aceptable cuando el papel del auditor de cuentas consista en asesorar a un consorcio designado por el cliente de auditoría para diseñar y/o ejecutar un proyecto. Del mismo modo, el riesgo es escaso cuando se trata de un cliente de una empresa más pequeña, en la que se pide al auditor de cuentas que se adapte un plan contable estándar y disponible para cubrir las necesidades de las actividades de ese cliente. Sin embargo, puede percibirse que el riesgo de independencia es inaceptablemente alto en el caso de un proyecto de diseño para una empresa grande o para un cliente que sea una entidad de interés público.

En el otro extremo del espectro, el auditor de cuentas podría ser contratado para proporcionar a su cliente de auditoría un estudio de sistemas alternativos. Sobre la base de este estudio, el propio cliente decide el sistema que debe instalar. La prestación de este servicio no comprometería por lo general la independencia del auditor de cuentas, siempre que los costes y beneficios de los sistemas revisados estén correctamente documentados y sean tratados con el cliente de auditoría. Sin embargo, su independencia se verá comprometida si el auditor de cuentas tiene un interés financiero significativo (véase B.1) o una relación empresarial significativa (véase B.2) con alguno de los proveedores de los sistemas.

7.2.3. Servicios de valoración

Servicios de valoración

Una valoración consiste en asumir supuestos en cuanto a la evolución futura, la aplicación de ciertas metodologías y técnicas, y la combinación de ambas para computar cierto valor, o una gama de valores para un activo, un compromiso o una actividad empresarial en su conjunto. Los supuestos subyacentes de esta valoración pueden referirse a interpretaciones del presente o a expectativas de futuro, tanto la evolución general como las consecuencias de determinadas medidas adoptadas o previstas por el cliente de auditoría o por cualquiera de su entorno empresarial próximo.

Los encargos de revisión o para emitir una opinión sobre el trabajo de valoración realizado por otros [por ejemplo, los encargos contemplados en los artículos 10 y 27 de la 2ª Directiva sobre derecho de sociedades (77/91/CEE), los artículos 10 y 23 de la 2ª Directiva sobre derecho de sociedades (78/855/CEE), o el artículo 8 de la 6ª Directiva sobre derecho de sociedades (82/891/CEE), o para recoger y verificar datos que deben utilizarse en una valoración realizada por otros (por ejemplo, el trabajo típico de «diligencia debida» con respecto a la venta o compra de una sociedad], no se consideran servicios de valoración según este principio.

Materialidad y subjetividad

Se considera que los servicios de valoración que conducen a la evaluación de cantidades que, ni por separado ni en conjunto, son materiales en relación con los estados financieros, no suponen una amenaza significativa para la independencia.

Los supuestos subyacentes de una valoración y las metodologías que deben aplicarse son siempre responsabilidad del cliente de auditoría o de su dirección. Así pues, dentro de su proceso de toma de decisiones, el cliente de auditoría o su dirección debe por lo general determinar los supuestos subyacentes de la valoración, y decidir qué metodología debe aplicarse para el cómputo del valor. Esto reviste especial importancia cuando la valoración que debe realizarse requiere un grado significativo de subjetividad, en relación con los supuestos subyacentes o en cuanto a las diferencias entre las metodologías aplicables.

Sin embargo, por lo que se refiere a ciertas valoraciones rutinarias, el grado de subjetividad inherente al tema en cuestión puede ser insignificante. Éste es el caso cuando los supuestos subyacentes están determinadas por la legislación (por ejemplo, los tipos impositivos, los índices de depreciación a efectos fiscales), por otras normativas (por ejemplo, la disposición de utilizar determinados tipos de interés), o están ampliamente aceptadas en el sector empresarial del cliente de auditoría, y cuando las técnicas y las metodologías que deben utilizarse se basan en normas generalmente aceptadas, o incluso están prescritas por la legislación y las normativas. En tales circunstancias, es improbable que el resultado de una evaluación realizada por un tercero informado, incluso aunque no sea idéntico, sea materialmente diferente. La prestación de tales servicios de valoración podría por tanto no comprometer la independencia de un auditor de cuentas, incluso aunque el propio valor pudiera considerarse material para los estados financieros, a condición de que el cliente de auditoría o su dirección haya aprobado por lo menos todos los asuntos sujetos a un criterio.

Salvaguardias adicionales

Algunos servicios de evaluación conllevan un grado no significativo de subjetividad. Éstos podían incluir los que requieren la aplicación de técnicas o metodologías estándar, o cuando el servicio es un estudio de los métodos de valoración utilizados por terceros, pero cuya valoración resultante es importante para los estados financieros. En estos casos, el auditor de cuentas debe considerar si persiste una amenaza de autorevisión que deba ser atenuada mediante salvaguardias adicionales. Para abordar esta amenaza puede ser preciso crear un equipo de valoración distinto del equipo del encargo, con distintas líneas de información para cada uno de ellos.

7.2.4. Participación en la auditoría interna del cliente de auditoría

La auditoría interna es un elemento importante del sistema de control interno de una entidad. En las empresas, sobre todo las pequeñas y medianas, que no pueden permitirse un departamento de auditoría interna o cuando dicho departamento carece de ciertas facilidades (como el acceso a especialistas en tecnología de la información o la gestión de tesoro), la participación del auditor de cuentas en la auditoría interna puede fortalecer la capacidad del control de gestión.

Sin embargo, las amenazas de autorevisión pueden surgir si, por ejemplo, no hay una separación clara entre la dirección y el control de la auditoría interna y las propias actividades de auditoría interna, o si la valoración efectuada por el auditor de cuentas del sistema de control interno de su cliente de auditoría determina el tipo y el volumen de sus subsiguientes procedimientos de auditoría legal. Para evitar estas amenazas, el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o su miembro de la red deben poder mostrar que no están implicados en la gestión y el control de la auditoría interna. Además, en su calidad de auditor de cuentas de los estados financieros del cliente, el auditor de cuentas debe poder demostrar que ha tomado las medidas apropiadas para que se revisen los resultados del trabajo de auditoría interna y que no se ha fiado indebidamente de estos resultados al establecer la naturaleza, la coordinación y el alcance de su trabajo de auditoría legal. Para asegurarse de que el trabajo de auditoría legal de la sociedad de auditoría cumple las normas de auditoría y que no resulta comprometida la independencia del auditor de cuentas, debería realizar un estudio apropiado de estos asuntos un socio de la auditoría que no haya participado en la auditoría legal ni en ningún encargo de auditoría interna que pudiera afectar a los estados financieros.

En las empresas en las que el departamento de auditoría interna informa a un órgano de control y no a la propia dirección, la función de auditoría interna desempeña un papel complementario de la función de auditoría legal. Puede por tanto contemplarse como un elemento separado del marco de gestión de la sociedad. Si se pide al auditor de cuentas que realice trabajos de auditoría interna en estas circunstancias, éste debe poder demostrar que ha valorado correctamente cualquier amenaza para su independencia, y ha aplicado las necesarias salvaguardias.

7.2.5. Actuación para el cliente de auditoría en la resolución de conflictos

Amenazas de abogacía y autorevisión

En ciertas circunstancias el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría, una entidad de una red o un socio, directivo o empleado de los mismos asistirán al cliente de auditoría en la resolución de un conflicto o litigio.

Por lo general, se considera que un auditor de cuentas que actúa para el cliente de auditoría en la resolución de un conflicto o litigio adopta una posición partidista, incompatible con la responsabilidad del auditor de cuentas de dar una opinión objetiva sobre los estados financieros. Esta amenaza de abogacía va acompañada de una amenaza de autorevisión cuando la asistencia en la resolución del litigio exige también que el auditor de cuentas valore las posibilidades de que su cliente de auditoría salga airoso del proceso si ello puede afectar a cantidades que deben reflejarse en los estados financieros. Un auditor de cuentas que participa en la resolución del litigio debe pues tener en cuenta la importancia de la amenaza de abogacía y también de la amenaza de autorevisión.

La amenaza de abogacía se agrava cuando el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o una empresa miembro de la red adopta un papel activo en nombre del cliente de auditoría en la resolución de conflictos o litigios. Es menos probable que esta amenaza llegue a ser significativa cuando al auditor de cuentas se le requiere únicamente que presente pruebas a un tribunal en un caso en el que esté involucrado el cliente.

Aun cuando adopte un papel relativamente activo en nombre del cliente, puede haber otras situaciones específicas que generalmente se considera que no comprometen la independencia de un auditor de cuentas. Una de estas situaciones podría ser la representación de un cliente de auditoría ante el tribunal o la administración fiscal en un caso de litigio fiscal. Otra de esas situaciones podría también ser el asesoramiento del cliente y la defensa de determinado tratamiento contable en una situación en la que la autoridad de un Estado miembro, el regulador de los valores o el equipo de revisión, o cualquier otro organismo europeo o internacional similar investigue los estados financieros del cliente de auditoría. Sin embargo, cualesquiera que sean las circunstancias, el auditor de cuentas debería analizar la situación específica y su implicación particular para poder evaluar atentamente si en efecto presenta un riesgo significativo para su independencia.

Materialidad y subjetividad

La prestación de servicios jurídicos a un cliente de auditoría en relación con la resolución de un conflicto o litigio no supone por lo general una amenaza significativa para la independencia cuando estos servicios traten temas de los que, por separado o en conjunto, un tercero razonable e informado no esperaría que tuvieran ningún impacto material en los estados financieros.

La actuación como abogado del cliente de auditoría es intrínsecamente subjetiva, pero el grado de subjetividad varía según la naturaleza de los procedimientos judiciales. En el transcurso de una auditoría, el auditor de cuentas tiene generalmente la posibilidad de evaluar él mismo el resultado de un procedimiento judicial, o bien basarse en una confirmación proporcionada por un abogado externo contratado por el cliente. El grado de subjetividad en ambos casos se rige por factores como la competencia del abogado, su cumplimiento de las normas deontológicas de la abogacía, y las pruebas disponibles, independientemente de si el abogado es un empleado de la sociedad de auditoría o de un bufete de abogados tercero.

En cuanto a las situaciones jurídicas en las que, según las pruebas presentadas, pueda estimarse razonablemente el resultado de los procedimientos judiciales, la valoración de las cantidades afectadas por el litigio no debe dar lugar a diferencias materiales entre los servicios prestados por la sociedad de auditoría o por un bufete de abogados tercero (por ejemplo, litigios relativos a contratos laborales del personal, o ciertos procedimientos fiscales).

Por otra parte, podría haber situaciones que impliquen una significativa subjetividad inherente. Puede también haber situaciones en las que es imposible evaluar las pruebas de manera objetiva debido a la naturaleza de la relación empresarial entre el auditor de cuentas y el cliente de auditoría (por ejemplo, una intervención personal en la gestión anterior o actual, con directivos no ejecutivos, o con accionistas). En estos casos, el auditor de cuentas debería asegurarse de que no participa en la actuación del cliente de auditoría en la resolución de litigios, salvo en casos de menor importancia en los que razonablemente no pueda esperarse que el asunto en cuestión tenga un impacto material en los estados financieros.

Salvaguardias adicionales

En las circunstancias no contempladas en el apartado 2, el auditor de cuentas debería considerar si persisten amenazas para la independencia que deban atenuarse mediante salvaguardias adicionales. Podría ser preciso evitar que el equipo del encargo de auditoría se implique en el litigio creando diversos equipos de encargo con distintas líneas de información para la auditoría legal y para los servicios jurídicos relacionados con el litigio.

7.2.6. Contratación de altos directivos

Un auditor de cuentas al que se le pide que asista a un cliente de auditoría en la contratación de altos directivos o de personal clave debe primero valorar las amenazas para su independencia que puedan surgir, por ejemplo, de la función de la persona que debe contratarse y del tipo de asistencia que se solicita. La necesidad de una evaluación cuidadosa es mayor cuando sea probable que la persona contratada tenga un papel significativo en los procesos de la gestión financiera del cliente y por consiguiente tenga un contacto regular con el auditor de cuentas. Sin embargo, pueden también surgir de otras contrataciones amenazas como la de interés propio y de familiaridad.

En cuanto a la naturaleza de la asistencia requerida, un ejemplo de servicio aceptable podría ser la revisión de las cualificaciones profesionales de varios candidatos y emitir un juicio objetivo sobre su adecuación a un cargo. Otro servicio aceptable podría consistir en proporcionar una lista restringida de los candidatos a la entrevista, a condición de que esa lista haya sido confeccionada con arreglo a criterios especificados por el cliente, y no según la propia opinión del auditor de cuentas. En ambos casos, deberá prestarse atención para asegurarse de que ninguna opinión sobre los candidatos condiciona la decisión del cliente de auditoría. Si el auditor de cuentas concluye que no puede prestar la asistencia solicitada sin participar directa o indirectamente en la decisión del cliente de auditoría sobre quién debería ser designado, debería declinar dicha asistencia.

8. HONORARIOS DE AUDITORÍA Y DISTINTOS DE LOS DE AUDITORÍA

8.1. Honorarios contingentes

Acuerdos sobre los honorarios por la auditoría

El trabajo de auditoría legal realizado en interés público es intrínsecamente inadecuado para acuerdos de honorarios en los que la remuneración del auditor de cuentas dependa de una cifra de rendimiento del cliente de auditoría o del resultado de la propia auditoría. Los honorarios de la auditoría fijados por un tribunal u órgano gubernamental no constituyen honorarios contingentes.

Acuerdos sobre los honorarios por servicios distintos del de auditoría

También surgen amenazas de interés propio, de autorevisión y de abogacía para la independencia del auditor de cuentas cuando los honorarios de un encargo de servicios distintos del de auditoría depende de un acontecimiento contingente. Esto es aplicable a todos los acuerdos contingentes entre el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o una entidad de su red, y el cliente de auditoría o uno de sus afiliados. La dependencia de un acontecimiento contingente significa, por ejemplo, que los honorarios dependan en cierto modo de los progresos o de los resultados del proyecto, o de que el cliente de auditoría (o su afiliado) alcance una cifra de rendimiento determinada.

En la evaluación de la medida en que los acuerdos de honorarios contingentes suponen una amenaza para la independencia del auditor legal, y para disponer de las salvaguardias adecuadas, el auditor de cuentas debería considerar, entre otros factores: la relación entre la actividad por la cual se pagan los honorarios contingentes, y la realización de toda auditoría actual o futura; la gama de los posibles importes de los honorarios, y la base sobre la que se deben calcular los honorarios.

Para llevar a cabo esta evaluación, el auditor de cuentas debería considerar, entre otras cosas, si el importe de los honorarios proporcionales se determina directamente por referencia al valor de un activo u operación (por ejemplo, el porcentaje del precio de adquisición) o en función de una condición financiera (por ejemplo, el crecimiento del valor de mercado del capital emitido) cuya medida se someterá posteriormente a un examen de auditoría, y si ello incrementa a niveles inaceptables la amenaza de interés propio. Por otra parte, las amenazas para la independencia no surgirán generalmente en situaciones en las que no hay ninguna relación directa entre la base de los honorarios contingentes (por ejemplo, el sueldo inicial de un nuevo empleado cuando se proporciona un servicio de contratación de personal) y un aspecto significativo del encargo de auditoría. En los casos en los que haya un órgano de control, el auditor de cuentas debería revelar a dicho órgano los acuerdos de honorarios contingentes, de conformidad con los principios establecidos en la sección A.4.1.2.

8.2. Relación entre honorarios totales e ingresos totales

La dependencia excesiva de los honorarios de auditoría y de servicios distintos del de auditoría de un cliente de auditoría o un grupo de clientes supone obviamente una amenaza de interés propio para la independencia del auditor de cuentas. El auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no sólo tiene que evitar la existencia de esa dependencia financiera, sino que también tiene que valorar con atención si la apariencia de dicha dependencia podría dar lugar a una amenaza significativa para la independencia.

Apariencia de la dependencia financiera

Podría percibirse que el auditor de cuentas, la sociedad de auditoría o una red dependen financieramente de un solo cliente de auditoría o grupo de clientes cuando los honorarios totales por los servicios de auditoría y distintos del de auditoría percibidos, o que espera percibir, de ese cliente o grupo de clientes excede un porcentaje crítico de sus ingresos totales. La percepción por parte de la opinión pública de este porcentaje crítico dependerá de diversos factores dentro del ámbito de la auditoría. Por ejemplo, el nivel podría ser diferente según el tamaño de la empresa, si está bien consolidada o si es de reciente creación, si opera en el ámbito local, nacional o internacional, y según la situación general de los mercados en que opera.

Estas circunstancias debe valorarlas cuidadosamente el auditor de cuentas al evaluar la importancia de la amenaza de interés propio para su apariencia de independencia. Debe realizarse un análisis de todos los honorarios por servicios de auditoría y distintos de los de auditoría percibidos por determinado cliente o grupo de clientes, comparándolos con los ingresos totales de la sociedad o de la red, así como de las cantidades oportunas que se espera percibir durante el actual período de información de la sociedad o de la red. Si este análisis indica un nivel de dependencia y una necesidad de salvaguardias, un socio de la auditoría que no haya intervenido en ninguna actividad de auditoría o distinta de la de auditoría para el cliente, debería llevar a cabo una revisión del trabajo significativo de auditoría y distinto del de auditoría efectuado para el cliente, y asesorar según convenga. La revisión debe también tomar en consideración todo trabajo de auditoría y distinto del de auditoría que haya sido contratado o sea objeto de una propuesta pendiente. En los casos en que persistan dudas, o cuando, debido al tamaño de la empresa, no pueda disponerse de ese socio, el auditor de cuentas debería buscar el asesoramiento de su organismo regulador profesional o un estudio realizado por otro auditor de cuentas.

Ciertas relaciones de otros honorarios

El auditor de cuentas debería también considerar si hay, o parece haber, otros tipos de relaciones de honorarios entre un solo cliente de auditoría o grupo de clientes y él mismo o la sociedad de auditoría que puedan plantear una amenaza de interés propio. Por ejemplo, podría percibirse que un socio de la auditoría de una oficina o sucursal depende de los honorarios de cierto cliente de auditoría, si la mayoría de los servicios de esa oficina se prestan a ese cliente de auditoría, o si el mismo individuo es responsable de la venta de encargos de auditoría y distintos del de auditoría al cliente de auditoría. Para atenuar estas amenazas de interés propio, una sociedad de auditoría puede reconsiderar sus estructuras organizativas y las responsabilidades de ciertos individuos o, en su caso, tratar con el órgano de control del cliente de auditoría la manera en que se prestan y se facturan los servicios.

La independencia puede verse particularmente comprometida cuando se generan honorarios significativos por la prestación de servicios distintos del de auditoría a un cliente de auditoría o a sus afiliados. El auditor de cuentas debe pues evaluar este riesgo para su independencia. En particular, debería considerar la naturaleza de los servicios distintos de auditoría prestados, los diversos honorarios generados por el encargo de auditoría legal y por los de servicios distintos del de auditoría, y su respectiva relación con los honorarios totales percibidos por la sociedad de auditoría o por la red. Si el análisis indica la necesidad de salvaguardias, particularmente cuando los honorarios por servicios distintos del de auditoría exceden a los honorarios por auditoría, un socio de auditoría que no participe en ningún encargo de auditoría o distinto del de auditoría debería realizar un estudio del trabajo efectuado para el cliente y asesorar según convenga.

8.3. Honorarios atrasados

Los honorarios pendientes por servicios de auditoría u otros podrían presentarse efectivamente como un préstamo del auditor de cuentas al cliente de auditoría. Esto podría suponer una amenaza para la independencia del auditor de cuentas al crear un interés financiero mutuo con el cliente de auditoría. En tales circunstancias, un auditor de cuentas debe evaluar el nivel de la amenaza y tomar cualquier medida necesaria. Esto podría consistir en revelar el grado de posible interés mutuo para los terceros pertinentes. En los casos en que el auditor de cuentas sea una sociedad de auditoría, las circunstancias pueden ser revisadas por otro socio de la auditoría que no haya intervenido en la prestación de ningún servicio al cliente de auditoría. En el caso de un profesional único, o de una pequeña asociación en la que todos los socios de la auditoría se hayan relacionado con el cliente de auditoría, el auditor de cuentas debe buscar el asesoramiento de su organismo regulador profesional o encargar una revisión a otro auditor de cuentas.

8.4. Precios

Un auditor de cuentas debe poder demostrar que los honorarios que factura por cualquier encargo de auditoría son razonables, en particular si éstos son perceptiblemente inferiores a los facturados por un antecesor o los presentados por otras sociedades que hagan una oferta para el encargo. Debe también poder demostrar que los honorarios de auditoría contratados no dependen de la esperada prestación de servicios distintos del de auditoría y que, al convenir los honorarios actuales de auditoría, no se ha falseado al cliente la base de facturación de los futuros honorarios de auditoría y distintos del de auditoría. El auditor de cuentas debería disponer de políticas y procedimientos para poder demostrar que sus honorarios cumplen estos requisitos. En caso de las auditorías legales de entidades de interés público, el auditor de cuentas debe tratar de discutir con el órgano de control la base para calcular los honorarios de auditoría.

9. LITIGIOS

Aunque no es posible especificar con precisión para todos los casos el punto en que empezaría a ser incorrecto que un auditor de cuentas siguiera siendo el auditor de cuentas de un cliente de auditoría, deberían tenerse en cuenta los siguientes criterios:

- si un cliente de auditoría alega deficiencias en el trabajo de auditoría legal, y el auditor de cuentas concluye que es probable que se interponga una demanda, el auditor de cuentas debe tratar primeramente la base de las alegaciones con el órgano de control del cliente de auditoría o, de no existir este órgano, con su organismo profesional de reglamentación. Si éste confirma la opinión de que es probable que se plantee una demanda, el auditor de cuentas debe renunciar, de conformidad con los requisitos jurídicos locales;

- si el auditor de cuentas alega fraude o engaño de la gestión actual de un cliente de auditoría, el nivel de riesgo de independencia y la decisión de si debe o no dimitir depende también de salvaguardias como el debate de todos los aspectos pertinentes con el órgano de control del cliente o, de no existir tal órgano, con el organismo profesional de reglamentación del auditor de cuentas. (En algunos países, sin embargo, en casos de supuesto fraude el derecho nacional salvaguarda la independencia del auditor de cuentas requiriendo a éste que notifique el fraude detectado a una autoridad nacional y que prosiga su trabajo de auditoría en nombre de esa autoridad que representa el interés público nacional. En todo caso el auditor de cuentas debería considerar la conveniencia de buscar asesoramiento jurídico, con la consideración debida a su responsabilidad de interés público);
- una amenaza o un litigio real con el auditor de cuentas o el cliente de auditoría relativo a servicios distintos del de auditoría por un importe no material (por ejemplo, las demandas motivadas por conflictos sobre la facturación de servicios, o como resultados de servicios de asesoría) no comprometería la independencia del auditor de cuentas.

10. PERSONAL QUE ACTÚA DURANTE UN PERÍODO LARGO DE TIEMPO

El requisito de reemplazar al socio del encargo y a los demás socios clave de la auditoría del equipo del encargo dentro de un período razonable de tiempo para atenuar una amenaza de familiaridad o de confianza para la independencia de un auditor de cuentas contratado para auditar a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público, no puede sustituirse por otras salvaguardias.

El auditor de cuentas debería también considerar el riesgo de independencia que surge de la implicación prolongada de otros miembros del equipo del encargo, incluidos los gerentes que trabajan en auditorías de entidades que figuran en los estados financieros consolidados del cliente de auditoría, y de la composición del propio equipo. Debería aplicar salvaguardias, como la rotación y las medidas del sistema de control de calidad de la sociedad de auditoría, para asegurarse de que el encargo pueda proseguir correctamente sin comprometer su independencia.

Podrían surgir situaciones en las que, debido al tamaño de la sociedad de auditoría, la rotación interna del socio del encargo y los demás socios clave de la auditoría no fuera posible o no pudiera constituir una salvaguardia apropiada. Por ejemplo, en el caso de que haya un único profesional, o cuando la relación cotidiana entre un número limitado de socios de auditoría sea demasiado próxima. En tales situaciones, el auditor de cuentas debería asegurarse de que se aplican otras salvaguardias dentro de un plazo de tiempo razonable. Estas salvaguardias podrían consistir en someter el encargo de auditoría a un control de calidad externo o, como mínimo, pedir asesoramiento a su organismo profesional de reglamentación. Si no puede definirse ninguna salvaguardia conveniente, el auditor de cuentas debería considerar si es preciso seguir con el encargo de auditoría.

Cuando se sustituye a un miembro de un equipo del encargo por motivo del tiempo invertido en una auditoría determinada, o debido a una amenaza de familiaridad o confianza relacionada con ello, esta persona no debe ser reasignada al equipo hasta que hayan transcurrido por lo menos dos años desde su reemplazo.

Apéndice

GLOSARIO

Afiliado	a) de una <i>sociedad de auditoría</i>: una empresa en el sentido de los apartados 1, 2 y 3 del artículo 41 de la 7ª Directiva sobre derecho de sociedades (83/349/CEE); b) de un <i>cliente de auditoría</i>: una empresa en el sentido de los apartados 1, 2 y 3 del artículo 41 de la 7ª Directiva sobre derecho de sociedades (83/349/CEE) que, juntamente con el <i>cliente de auditoría</i>, debe ser incluida por consolidación en las cuentas consolidadas elaboradas de conformidad con la 7ª Directiva, o, en los casos en que no se aplique la 7ª Directiva sobre derecho de sociedades, debería estar incluida por consolidación si se aplicaran los requisitos de esa Directiva. Sin perjuicio de las letras a) y b), el término «afiliado» incluirá cualquier empresa, independientemente de su forma jurídica, que esté vinculada a otra por propiedad común, control o gestión.
Auditor de cuentas	La persona aprobada en el sentido del apartado 1 del artículo 2 de la 8ª Directiva sobre derecho de sociedades (= auditor de cuentas) que, siendo una persona física o jurídica, se designa para cierto encargo de <i>auditoría legal</i> por medio del derecho nacional y —por consiguiente— en cuyo nombre se firma el informe de auditoría.
Auditoría legal	El servicio de auditoría prestado por una persona aprobada en el sentido del apartado 1 del artículo 2 de la 8ª Directiva sobre derecho de sociedades (= auditor de cuentas), cuando a) realiza una auditoría de las cuentas anuales de una sociedad o de una empresa y verifica que el informe anual sea coherente con esas cuentas anuales, en la medida en que dicha auditoría y verificación sean requeridas por el Derecho comunitario; o bien b) realiza una auditoría de las cuentas consolidadas de un grupo de empresas y verifica que el informe anual consolidado sea coherente con esas cuentas consolidadas, en la medida en que dicha auditoría y verificación sean requeridas por el Derecho comunitario; a los efectos de la presente Recomendación, el término «auditoría legal» incluiría también un servicio de certificación que, dependiente del derecho nacional, presta un auditor de cuentas cuando se requiere a las empresas una información financiera distinta de la anteriormente mencionada (por ejemplo los informes y las cuentas financieras intermedias de las sociedades) revisada por un <i>auditor de cuentas</i> que tiene que emitir un dictamen sobre esta información.
Cadena de mando	Comprende todas las personas que tienen una responsabilidad directa de supervisión, gestión, compensación o de otra índole sobre un <i>socio de auditoría</i> del <i>equipo de auditoría</i> o sobre la realización de la <i>auditoría legal</i> en el entorno de la oficina, del país o a nivel regional o global. Esto incluye a todos los <i>socios</i> , principales y accionistas que puedan preparar, revisar o influir directamente en la valoración del rendimiento de cualquier <i>socio de auditoría</i> o del <i>equipo de auditoría</i> , o determinar de otro modo su compensación debido a su participación en el encargo de auditoría.
Cargo clave de gestión	Cualquier cargo con el <i>cliente de auditoría</i> en el que se tenga la responsabilidad de tomar decisiones fundamentales de gestión para el <i>cliente de auditoría</i> , por ejemplo, presidente ejecutivo (CEO) o consejero financiero (CFO). Esta responsabilidad de gestión debe también influir en las políticas contables y en la preparación de los estados financieros del <i>cliente de auditoría</i> . El concepto de <i>cargo clave de gestión</i> comprenderá también los acuerdos contractuales y de hecho que, en esencia, permiten a una persona participar de otro modo en el ejercicio de esta función de gestión, por ejemplo, a través de un contrato de asesoría.
Cliente de auditoría	La sociedad o empresa cuyas cuentas anuales están sujetas a <i>auditoría legal</i> , o la empresa matriz en el sentido del artículo 1 de la 7ª Directiva sobre derecho de sociedades (83/349/CEE) cuyas cuentas consolidadas están sujetas a <i>auditoría legal</i> .
Entidades de interés público	Entidades que tienen un interés público significativo a causa de su actividad, tamaño, número de empleados o situación corporativa, de modo que tienen una amplia gama de accionistas. Serían ejemplos de estas entidades las entidades de crédito, compañías de seguros, sociedades de inversión, OICVM ¹ , fondos de pensiones y a empresas con cotización en bolsa.
Equipo de auditoría	Todos los auditores profesionales que, independientemente de su relación jurídica con el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría, están asignados a un encargo determinado de auditoría legal para realizar el trabajo de auditoría, como el socio o socios de auditoría, el gerente o gerentes y el personal de auditoría.

Equipo del encargo	Todas las personas que, independientemente de su relación legal con el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría, participan directamente en la aceptación y realización de una auditoría legal determinada. Esto incluye el equipo de la auditoría, el personal profesional empleado o subcontratado de otras disciplinas implicadas en el encargo de auditoría (por ejemplo, abogados, actuarios, especialistas de impuestos, especialistas en TI, especialistas de gestión de tesoro), y los que proporcionan el control de calidad o supervisión directa del encargo de auditoría.
«Oficina»	El término «oficina» significa un subgrupo distinto de una sociedad de auditoría o de una red, ya sea según su localización geográfica o su tipo de práctica, en el suele actuar principalmente un socio clave de auditoría. Un criterio principal para identificar a este subgrupo debería ser la estrecha relación laboral entre sus miembros (por ejemplo, trabajar en la misma clase de temas o clientes). En especial, debería tenerse en cuenta que estas relaciones laborales están evolucionando cada vez más mediante la oficina «virtual», gracias a los avances técnicos y a las actividades de ámbito cada vez más multinacional de los clientes de auditoría. En el caso de asociaciones más pequeñas, la «oficina» puede abarcar a la empresa entera, en cuyo caso todos los socios y empleados estarán sujetos a los requisitos pertinentes.
Órgano de control	Un organismo o un grupo de personas que se encaja en la estructura corporativa de gestión del cliente de auditoría para ejercer el control de la gestión como fiduciaria para inversores y, si así lo exige el derecho nacional, para otros accionistas como los empleados, y constituido por, o en el que también participan, personas no pertenecientes a la gestión, como un órgano de supervisión, un comité de auditoría, o un grupo de directivo no ejecutivos o miembros externos del órgano en cuestión.
Red	Incluye la sociedad de auditoría que realiza la auditoría legal, así como sus afiliados y cualquier otra entidad controlada por la sociedad de auditoría o bajo el control, la propiedad o gestión común o afiliada o asociada de otro modo con la sociedad de auditoría mediante el uso de un nombre común o compartiendo significativos recursos profesionales comunes.
Servicio de garantía	Compromiso de un auditor de cuentas de evaluar o medir un asunto que es responsabilidad de otra parte con arreglo a criterios adecuados y definidos y de expresar una conclusión que proporcione al cliente de auditoría un nivel de garantía sobre ese asunto.
Sociedad de auditoría	La entidad organizativa, por lo general jurídica, que realiza una auditoría legal (por ejemplo, un profesional único, una asociación o una empresa de contables profesionales). La sociedad de auditoría y el auditor de cuentas designados por la auditoría legal podrían ser personas jurídicas idénticas, pero no forzosamente (por ejemplo, cuando una persona perteneciente a una asociación es designada como el auditor de cuentas, la asociación en su calidad de tal constituye la sociedad de auditoría).
Socio	Un profesional de una sociedad de auditoría o de una red que, como individuo, toman responsabilidades últimas sobre el trabajo realizado durante un encargo (de auditoría o distinto del de auditoría); por lo general, está autorizado a firmar en nombre de la sociedad de auditoría, y puede también ser accionista/propietario o principal de la sociedad de auditoría.
Socio clave de auditoría	Un socio de auditoría del equipo del encargo (incluido el socio del encargo) cuya función en el grupo es informar sobre cuestiones importantes, como filiales o divisiones importantes del cliente de auditoría, o sobre factores de riesgo significativos para la auditoría legal de ese cliente.

Socio de auditoría	Un profesional de auditoría de una sociedad de auditoría o de una red que es una persona aprobada en el sentido del apartado 1 del artículo 2 de la 8ª Directiva sobre derecho de sociedades (= auditor de cuentas) y, como individuo, tiene la responsabilidad últimas del trabajo de auditoría realizado durante una auditoría legal; por lo general, está autorizado a firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad de auditoría que es el auditor de cuentas. Puede también ser un accionista/propietario o principal de la sociedad de auditoría.
Socio del encargo	El socio de auditoría que tiene responsabilidades últimas de la auditoría legal de determinado cliente de auditoría, que coordina el trabajo del equipo de auditoría y el del personal profesional de otras disciplinas implicadas, garantiza que este trabajo esté sujeto al control de calidad, y, si procede, coordina todas las actividades de auditoría legal de una red vinculada a una auditoría legal, en particular en relación con las cuentas consolidadas en las que distintos socios de auditoría tienen distintas responsabilidades con respecto a las auditorías de las entidades que deben consolidarse.

(¹) Organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios.