

**Guía de Actuación sobre la aplicación  
del esquema de amenazas y medidas de  
salvaguarda en la evaluación de la  
independencia del auditor de cuentas**

**Diciembre 2014**  
**(Revisada en junio de 2016 y modificada en noviembre de 2022)**

# Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

## AVISO PRELIMINAR

La evaluación de la independencia del auditor es un asunto que requiere de un alto grado de juicio y de análisis, es por ello por lo que la Comisión de Independencia del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) ha considerado conveniente emitir el presente documento, en el que se incluye un análisis razonado y fundamentado, en función del marco regulatorio vigente en España, sobre la cuestión indicada.

Se trata de una Guía elaborada por el ICJCE, que no ha sido aprobada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), cuyos criterios interpretativos pueden no coincidir con los que en ella se sostienen. Esta Guía ha sido preparada mediante un exhaustivo estudio de la legislación aplicable. Asimismo, la 8ª Directiva y la Recomendación de la UE sobre Independencia (2002), deben considerarse un marco de referencia válido a la hora de evaluar las diferentes situaciones que pudieran generar una amenaza así como la identificación de medidas de salvaguarda que apliquen para atenuar dichas amenazas. Adicionalmente, y como marco de referencia general, se ha considerado lo dispuesto en el Código de Ética de IESBA, que sin duda es el marco de referencia internacional más utilizado desde hace más de 20 años en la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en multitud de países comunitarios y no comunitarios, siendo asimismo el estándar más utilizado por auditores y sociedades de auditoría de cualquier tamaño y tipo.

De este modo, la Guía se emite en el firme convencimiento de que su contenido se ajusta a lo previsto en la legislación aplicable, pero sin ignorar que pueden existir otros criterios interpretativos y que es posible que en el futuro surjan otras pautas hermenéuticas, desde instancias nacionales o europeas y, en particular, desde el ICAC. Por ello, esta corporación estará atenta a esos avances, especialmente cuando procedan del ICAC, con el fin de poder actualizar esta Guía, puesto que el objetivo común estriba en ofrecer a los auditores de cuentas un marco estable con las debidas garantías, y que sea consistente con las mejores prácticas a nivel internacional, en especial en el contexto del marco regulatorio europeo.

Esta Guía tiene como objetivo el servir como herramienta de apoyo a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, particularmente las de pequeña y mediana dimensión, en la realización y documentación del análisis de amenazas y medidas de salvaguarda que es requerido para la evaluación de su independencia por la normativa española. En todo caso, queremos insistir en que esta Guía es meramente orientativa, la responsabilidad sobre las decisiones que se hayan de adoptar en relación con los asuntos tratados en la misma es exclusiva de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría. A estos efectos, debe considerarse que el alcance y documentación del análisis efectuado dependerá de muchos factores, incluyendo las circunstancias concretas que haya que analizar en cada caso.

# Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

	<b>ÍNDICE</b>	<b>Página</b>
	1. MARCO REGULATORIO	<a href="#"><u>3</u></a>
	2. ESQUEMA GENERAL DE AMENAZAS A LA INDEPENDENCIA Y MEDIDAS DE SALVAGUARDA	<a href="#"><u>4</u></a>
	3. IDENTIFICACIÓN DEL SERVICIO O SITUACIÓN Y SI SE TRATA DE UNA INCOMPATIBILIDAD O PROHIBICIÓN	<a href="#"><u>11</u></a>
	4. AMENAZAS A LA INDEPENDENCIA Y SU IDENTIFICACIÓN	<a href="#"><u>16</u></a>
	5. EVALUACION DE LA IMPORTANCIA DE LAS AMENAZAS IDENTIFICADAS	<a href="#"><u>18</u></a>
	6. APLICACION DE MEDIDAS DE SALVAGUARDA	<a href="#"><u>22</u></a>
	7. DOCUMENTACION DEL ANALISIS REALIZADO Y DE LAS CONCLUSIONES ALCANZADAS	<a href="#"><u>25</u></a>
	8. EJEMPLOS DE AMENAZAS, SU EVALUACIÓN Y MEDIDAS DE SALVAGUARDA	<a href="#"><u>27</u></a>
<a href="#"><u>Anexo I</u></a>	INCOMPATIBILIDADES	
<a href="#"><u>Anexo II</u></a>	ANÁLISIS DE AMENAZAS-MEDIDAS DE SALVAGUARDA A LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR DE CUENTAS (PLANTILLA PARA SU DOCUMENTACIÓN)	
<b>Anexo III</b>	ANÁLISIS DOCUMENTADO DE SITUACIONES RELACIONADAS CON LA PRESTACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA DE SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORÍA	
	<b>A)</b> <a href="#"><u>PROPUESTA DE SERVICIOS FISCALES</u></a>	
	<b>B)</b> <a href="#"><u>PROPUESTA DE SERVICIOS DE DUE DILIGENCE FINANCIERO</u></a>	

# Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

## 1. MARCO REGULATORIO

La Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante LAC), aprobada por Ley 22/2015, de 20 de julio, establece en su artículo 14 el principio general de independencia a cumplir por los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría en el desarrollo de sus funciones, el cual se desarrolla en el artículo 37 del Reglamento que desarrolla dicha ley, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero (en adelante RLAC). En el artículo 15 de la LAC (artículos 39 a 42 del RLAC) se dispone que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría (en adelante las firmas de auditoría) deberán establecer los procedimientos necesarios para detectar e identificar las amenazas a la citada independencia, evaluarlas y, cuando sean significativas, aplicar las medidas de salvaguarda adecuadas y suficientes para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptablemente bajo que no comprometa su independencia. Asimismo, en los artículos 16 y 39 (auditoría de una entidad de interés público (EIP), referencias al Reglamento (UE) <sup>1</sup>) de la LAC (artículos 47 a 51 y 79 del RLAC) se establecen algunas medidas de salvaguarda a aplicar para que la prestación de determinados servicios distintos del de auditoría puedan ser prestados, y a su vez se establecen situaciones para las que no hay medida de salvaguarda que elimine o reduzca hasta un nivel aceptablemente bajo las amenazas inherentes a dichas situaciones. También deberán considerarse las consultas e interpretaciones emitidas por el ICAC en materia de independencia que recogen distintas situaciones que a su juicio suponen prohibiciones, amenazas tales que no permiten medida de salvaguarda, situaciones no prohibidas aunque en todo caso requiera un análisis de amenazas y salvaguardas e incluso algunas que están permitidas.

La 8ª Directiva (2006)<sup>2</sup>, modificada por la Directiva 2014<sup>3</sup>, el Reglamento (UE) para auditores y sociedades de auditoría que auditan EIP (RUE) y, en menor medida, la Recomendación de la UE sobre Independencia (2002)<sup>4</sup>, deben considerarse asimismo un marco de referencia válido a la hora de evaluar las diferentes situaciones que pudieran generar una amenaza, así como la identificación de medidas de salvaguarda que apliquen para atenuar dichas amenazas.

Adicionalmente, no existiendo mayor detalle o concreción de normativa legal al respecto en España, en cuanto al esquema de amenazas y medidas de salvaguarda, debe mencionarse como marco de referencia general lo dispuesto en el Código de Ética de IESBA<sup>5</sup> (en adelante Código del IESBA), que sin duda es el marco de referencia internacional más utilizado desde hace más de 20 años en la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en multitud de países comunitarios y no comunitarios, siendo asimismo el estándar más utilizado por auditores y sociedades de auditoría de cualquier tamaño y tipo.

<sup>1</sup> Reglamento (UE) nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre requisitos específicos para la auditoría de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión.

<sup>2</sup> Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de cuentas anuales y de las cuentas consolidadas.

<sup>3</sup> Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la 8ª Directiva.

<sup>4</sup> Recomendación de la Comisión de 16 de mayo de 2002 sobre la independencia de los auditores de cuentas en la UE: principios fundamentales

<sup>5</sup> Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia) elaborado por el IESBA- Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores de la IFAC (Federación Internacional de Contadores), edición de 2022-.

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

### 2. ESQUEMA GENERAL DE AMENAZAS A LA INDEPENDENCIA Y MEDIDAS DE SALVAGUARDA

La LAC incluye en su artículo 15 la siguiente referencia al esquema de amenazas a la independencia y medidas de salvaguarda:

*“1. A efectos de lo establecido en esta sección, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán establecer los procedimientos necesarios para detectar e identificar las amenazas a su citada independencia, evaluarlas y, cuando sean significativas, aplicar las medidas de salvaguarda adecuadas y suficientes para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptablemente bajo que no comprometa su independencia.*

*2. Las amenazas a la independencia podrán proceder de factores como la autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación, derivados de la existencia de conflictos de intereses o de alguna relación comercial, financiera, laboral, familiar o de otra clase, ya sea directa o indirecta, real o potencial.*

*Si la importancia de estos factores en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas es tal que compromete su independencia, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría se abstendrán de realizar la auditoría.*

*3. Los procedimientos de detección e identificación de amenazas y las medidas de salvaguarda serán adecuados a la dimensión de la actividad de auditoría del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, serán objeto de revisión periódica y se aplicarán de manera individualizada, en su caso, para cada trabajo de auditoría, debiendo documentarse en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas.*

*4. Las situaciones y amenazas a que se refieren los apartados anteriores podrán generarse, igualmente, cuando concurren en las personas o entidades a que se refieren los artículos 18, 19 y 20.”*

Este esquema, debe tener en cuenta las prohibiciones e incompatibilidades absolutas que se desprenden de la LAC. El artículo 37.1 del RLAC precisa lo siguiente al respecto:

*“.....*

*Los auditores de cuentas deberán abstenerse de realizar una auditoría de cuentas si existe alguna relación financiera, económica, laboral, familiar, o de otra índole, incluidos servicios distintos del de auditoría proporcionados a la entidad auditada, entre el auditor de cuentas y la entidad auditada de modo que se pudiera concluir que compromete su independencia. En todo caso, se entenderá que la independencia resulta comprometida cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:*

- a) Las causas de incompatibilidad y las circunstancias establecidas en los artículos 14 y 16 a 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.*
- b) Las situaciones contempladas en los artículos 23, 24.1 y 25 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.*
- c) La existencia de intereses financieros, comerciales o de otro tipo en la entidad auditada, o influencias o relaciones que puedan comprometer o que comprometan la objetividad del auditor.*
- d) Cuando concurren situaciones que suponen amenazas a la independencia, la importancia de los factores de los que proceden en relación con las medidas de salvaguarda aplicadas o que puedan aplicarse es tal que no reduce a un nivel aceptablemente bajo la amenaza producida por dichos factores, de conformidad con lo previsto en el artículo 41.”*

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

Se muestra en el siguiente cuadro a qué se refieren las mencionadas prohibiciones e incompatibilidades y en qué artículos del RLAC tienen su desarrollo reglamentario:

LAC	RLAC
Art. 14.2 sobre “participar de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones”.	Art. 37.2
Art. 14.4 sobre “conflictos de intereses”.	Art. 38
Art. 15.2 sobre “amenazas que comprometan la independencia del auditor”	Art. 41
Art. 16 sobre “causas de incompatibilidad” (ver Anexo I) y sus extensiones en los artículos 17 a 20.	Arts. 43 a 59
Art. 23 sobre “prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría”.	Art. 61
Arts. 24.1 y 25 sobre “honorarios percibidos”.	Arts. 62 a 64

Respecto al régimen de auditoría de una EIP, el artículo 79.a) del RLAC indica que las causas de incompatibilidad y situaciones que comprometen la independencia del auditor en todo caso, a que se refiere el artículo 37.1, letras a) y b) del RLAC detallado anteriormente, incluyen también las previstas en los artículos 39, 40 y 41 de la LAC. Se recoge en el cuadro siguiente la normativa aplicable a las auditorías de EIP a este respecto:

LAC	RLAC	RUE
Art. 39 sobre “incompatibilidades y servicios prohibidos”.	Art. 79	Art. 5
Art. 40 sobre “contratación y rotación”.	Arts. 82, 83 y 85	Arts. 17 y 41
Art. 41 sobre “honorarios y transparencia”.	Art. 86	Art. 4

Por lo tanto, la independencia resulta comprometida cuando se den las siguientes circunstancias:

- Las prohibiciones y causas de incompatibilidades establecidas en los artículos 14 y 16 a 20 de la LAC y para EIP en los artículos 39 de la LAC y 5 del RUE.
- Las situaciones contempladas en los artículos 23, 24.1 y 25 de la LAC y para EIP en los artículos 40 y 41 de la LAC y en los artículos 4, 17 y 41 del RUE.
- Cuando concurren amenazas a la independencia evaluadas como significativas y que no sea posible su eliminación o reducción de su importancia a un nivel aceptablemente bajo mediante la aplicación de medidas de salvaguarda.

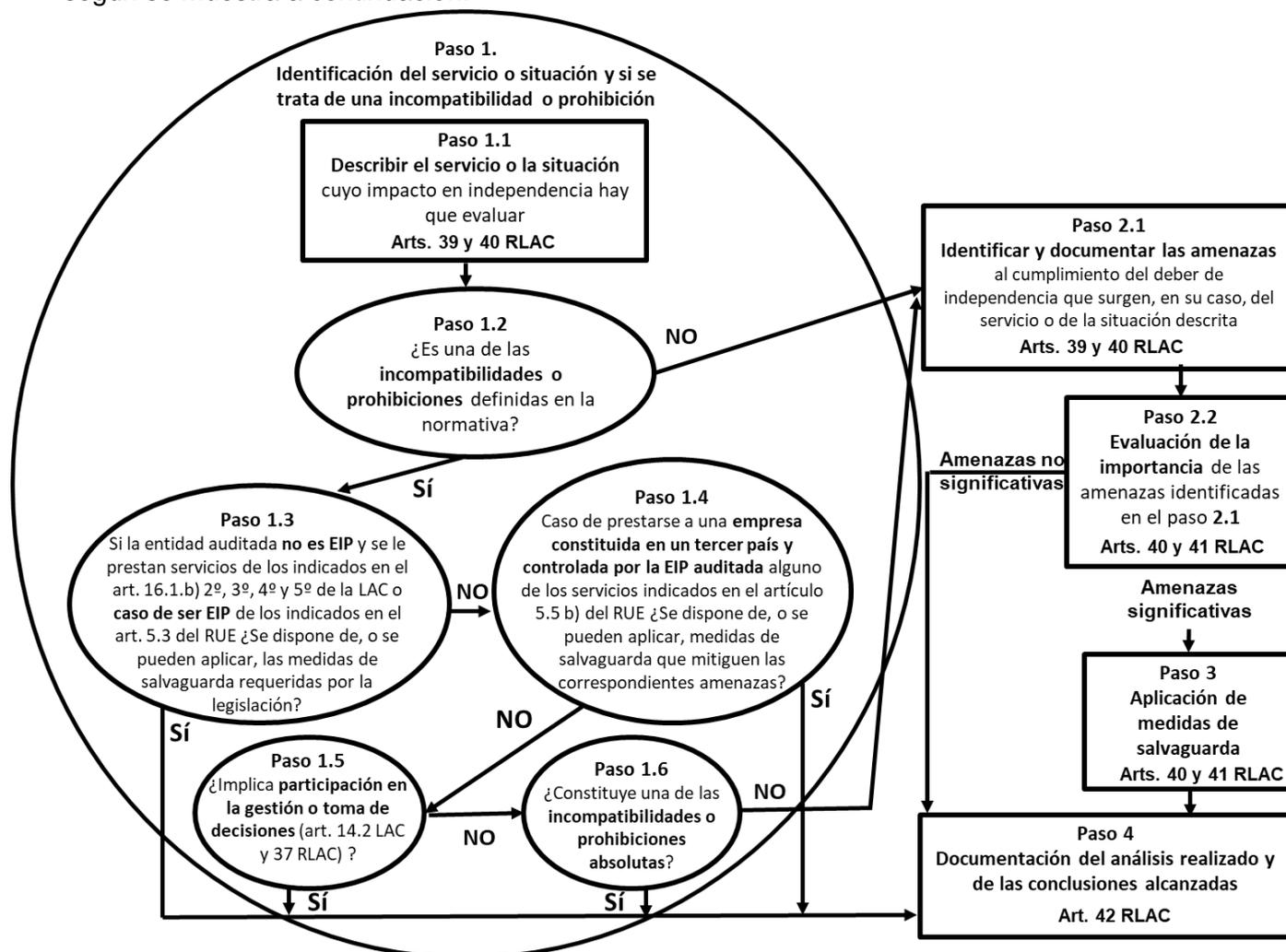
De lo anterior se deduce que no se puede concluir que una situación está permitida únicamente porque no está específicamente prohibida por la normativa.

El conocimiento de la norma es imprescindible, por ello el ICJCE ha emitido el documento “[Los requisitos de independencia del auditor de cuentas en España](#)” que compila en forma esquemática los requerimientos de la LAC y del RUE, junto con los del RLAC. La finalidad de este documento no es hacer interpretaciones sobre las normas de independencia españolas sino presentarlas con una estructura y orden que faciliten la comprensión de cuáles son las obligaciones en materia de independencia del auditor en España.

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

No es posible detallar cada una de las situaciones que pueden comprometer la independencia de las firmas de auditoría distintas a las que suponen una causa de incompatibilidad o prohibición. Por lo tanto, ante cualquier situación identificada, se recomienda seguir un esquema de análisis de 4 pasos, según se muestra a continuación:



Según se desprende del art. 40.1 del RLAC, este esquema es de aplicación para situaciones, servicios y relaciones que puedan tener impacto en la independencia de las firmas de auditoría y que concurren en relación con la entidad auditada o sus vinculadas, con los auditores principales responsables y con las personas o entidades vinculadas a la firma de auditoría a que se refieren los artículos 18 a 20 de la LAC.

La firma de auditoría establecerá las políticas y procedimientos necesarios para detectar las situaciones que pudieran dar lugar a cuestionar su independencia y, en su caso, identificar las amenazas a la independencia que surjan o puedan surgir de dichas situaciones, incluidas las causas de incompatibilidad, previstas en el artículo 16 de la LAC, que concurren en relación con la entidad auditada o sus vinculadas, así como de las relaciones existentes con las personas o entidades y en el periodo a que se refieren los artículos 18 a 21 de la LAC, e incluidas las prohibiciones previstas en los artículos 14.2, 14.3, 16, 23, 24.1 y 25 de la LAC. Para auditorías de EIP se considerarán las situaciones previstas en los artículos 39 a 41 de la LAC y en los artículos 4, 5, 17 y 41 del RUE. Asimismo, habrá que considerar los desarrollos reglamentarios de los artículos de la LAC indicados cuya tabla de equivalencia se ha recogido anteriormente.

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

**Paso 1. Identificación del servicio o situación y si se trata de una incompatibilidad o prohibición** (ver el apartado 3 siguiente). Este paso se dividiría en seis:

**Paso 1.1. Describir el servicio a analizar o situación cuyo impacto en independencia hay que evaluar:** prestaciones de servicios, conflictos de intereses, relaciones comerciales, financieras, laborales, familiares o de otra clase. La descripción debe ser lo suficientemente clara que permita realizar el resto de los pasos y ser entendible para lectores terceros, sin recurrir a otras fuentes. Considerar tanto relaciones directas o indirectas, reales o potenciales. Considerar las relaciones de familiares y de personas o entidades relacionadas (incluye red) con la firma de auditoría o vinculadas a la entidad auditada, según aplique. Caso de ser un cliente de auditoría de cuentas potencial, considerar el periodo de vigencia de las incompatibilidades estipulado en el artículo 21 de la LAC (art. 59 RLAC) y, en su caso, en el artículo 5.1 del RUE para la prestación de servicios ajenos a la auditoría a una EIP.

**Paso 1.2. Concluir si es o no es una de las incompatibilidades o prohibiciones** resultantes de los artículos 14, 15.2, 16 a 20, 23, 24.1, 25 y, para EIP, los arts. 39 a 41 de la LAC y los arts. 4, 5, 17 y 41 del RUE. Asimismo, se considerarán los artículos del RLAC que desarrollen los mencionados artículos de la LAC.

Si no se trata de una incompatibilidad o prohibición, se pasará directamente al **Paso 2.1** siguiente.

Si se trata de una incompatibilidad o prohibición de las indicadas en los artículos anteriores, se pasará directamente al **Paso 1.3** siguiente.

**Paso 1.3. Caso de prestarse a una entidad auditada que no es EIP alguno de los servicios indicados en el artículo 16.1.b) 2º, 3º, 4º y 5º de la LAC o en el caso de ser EIP alguno de los servicios indicados en el art. 5.3 del RUE,** indicar si se dispone de, o se pueden aplicar, las medidas de salvaguarda requeridas por la legislación.

En la propia LAC y, para auditorías de EIP, en el RUE se describen situaciones que constituyen incompatibilidades absolutas o prohibiciones para las que no se identifican medidas de salvaguarda que mitiguen las amenazas que se originan y otras para las que, tras aplicarse las medidas de salvaguarda requeridas, no se originan por lo general amenazas en relación con la independencia o su importancia es de un nivel aceptablemente bajo. No obstante, en ocasiones, puede ser necesario seguir con el análisis descrito en los pasos siguientes.

Si no se trata de dicho tipo de servicios, se pasará directamente al **Paso 1.4** siguiente.

Si se trata de dicho tipo de servicios, se analizarán y se pasará directamente al **Paso 4** siguiente. No obstante lo anterior, si por la forma en que se pretende prestar el servicio se generan amenazas adicionales a las planteadas por el servicio y, por tanto no cubiertas necesariamente por las salvaguardas establecidas por la norma, sería necesario seguir con el análisis descrito en el **Paso 2.1** siguiente.

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

**Paso 1.4. Caso de prestarse a una empresa constituida en un tercer país y controlada por la EIP auditada alguno de los servicios indicados en el artículo 5.5 b) del RUE,** indicar si se dispone de, o se pueden aplicar, medidas de salvaguarda que mitiguen las correspondientes amenazas.

Si no se trata de dicho tipo de servicios, se pasará directamente al **Paso 1.5** siguiente.

Si se trata de dicho tipo de servicios, se analizarán y se pasará directamente al **Paso 4** siguiente.

**Paso 1.5. Analizar si la situación o servicio implica participación en la gestión o toma de decisiones (art. 14.2 LAC y 37 RLAC).**

Si no se trata de dicho tipo de situación o servicio, se pasará directamente al **Paso 1.6** siguiente.

Si se trata de dicho tipo de situación o servicio, se concluirá y se pasará directamente al **Paso 4** siguiente.

**Paso 1.6. Concluir sobre si constituye una situación de incompatibilidad absoluta o prohibición** porque no se contemplan medidas de salvaguarda y, por lo tanto no se ha analizado ni en el **Paso 1.3** ni en el **Paso 1.4** anteriores.

Si no se trata de una situación de incompatibilidad absoluta o prohibición, se pasará directamente al **Paso 2.1** siguiente.

Si se trata de una situación de incompatibilidad absoluta o prohibición, se concluirá y se pasará directamente al **Paso 4** siguiente.

**Paso 2. Identificación de amenazas y evaluación de la importancia de las amenazas identificadas**  
Este paso se dividiría en dos:

**Paso 2.1. Si no es una Incompatibilidad o prohibición** (según los pasos 1.2 y 1.6 anteriores), o si aun siéndolo se trata de la situación descrita en el paso 1.3 anterior, **indicar las posibles amenazas a la independencia** y explicar por qué se consideran como tales (ver el apartado 4 siguiente).

Si se han identificado amenazas, se pasará directamente al **Paso 2.2** siguiente.

Si no se han identificado amenazas, se pasará directamente al **Paso 4** siguiente.

**Paso 2.2. Evaluación de la importancia de las amenazas** identificadas en el paso 2.1 anterior (ver el apartado 5 siguiente).

Si se ha evaluado alguna amenaza como significativa, se pasará al **Paso 3** siguiente.

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

Si se ha concluido que ninguna de las amenazas es significativa, se pasará directamente al **Paso 4** siguiente.

**Paso 3. Aplicación de medidas de salvaguarda** (ver el apartado 6 siguiente), siempre que se identifiquen amenazas significativas, para eliminar o reducir las amenazas identificadas a un nivel aceptablemente bajo.

**Paso 4. Documentación del análisis realizado y de las conclusiones alcanzadas** (ver el apartado 7 siguiente), en base al análisis anterior, sobre el nivel de riesgo de falta de independencia y, por lo tanto, si la independencia del auditor resulta o no comprometida, en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas (artículo 15 de la LAC).

Sin duda, la lectura de lo descrito hasta el momento conlleva que, dada la propia naturaleza del concepto de independencia, el esquema de amenazas y medidas de salvaguarda requiera de un elevado uso del **juicio profesional**. Aspectos tanto cualitativos como cuantitativos tienen que ser tenidos en cuenta a la hora de evaluar la importancia de una amenaza y la efectividad de las medidas de salvaguarda aplicadas.

El juicio profesional implica la aplicación de formación práctica pertinente, conocimiento profesional, cualificaciones y experiencia acordes a los hechos y circunstancias, incluidas la naturaleza y el alcance de las actividades profesionales concretas y los intereses y relaciones implicados. El uso del juicio profesional es requerido cuando el auditor de cuentas aplica este “esquema general de amenazas y medidas de salvaguarda” para tomar decisiones informadas sobre las alternativas disponibles y determinar si tales decisiones son adecuadas en función de las circunstancias.

Es importante recordar que el entendimiento de los hechos y circunstancias relativas a la situación que se va a evaluar es un requisito previo a la aplicación del mencionado esquema.

En el proceso de alcanzar este entendimiento, el auditor de cuentas debe utilizar el juicio profesional para determinar si el mismo es íntegro y preciso. Para ello, podría considerar entre otras cuestiones:

- Si hay motivos para preocuparse por la posibilidad de que falte información potencialmente relevante de los hechos y circunstancias conocidos por el auditor de cuentas.
- Si existe una incoherencia entre los hechos y circunstancias conocidos y las expectativas del auditor de cuentas.
- Si la especialización y experiencia del auditor de cuentas son suficientes para alcanzar una conclusión.
- Si existe la necesidad de consultar con otros con la pertinente especialización o experiencia.
- Si la información proporciona una base razonable para alcanzar una conclusión.
- Si una idea preconcebida o prejuicio del auditor de cuentas podrían afectar al uso del juicio profesional por su parte.
- Si pudieran existir otras conclusiones razonables que se podrían alcanzar a partir de la información disponible.

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

Esta guía orientativa de actuación profesional pretende proporcionar **elementos objetivos en los que basar el juicio profesional del auditor de cuentas para la identificación y evaluación de la importancia de las amenazas a la independencia identificadas, y la aplicación, en su caso, de medidas de salvaguarda.**

Asimismo, es necesario que la firma de auditoría se mantenga alerta ante nueva información o sobre si han ocurrido cambios en hechos y circunstancias relacionados con la identificación y evaluación de las amenazas a su independencia previamente realizada.

En aquellas circunstancias en las que las medidas de salvaguarda aplicadas no eliminen las amenazas a la independencia detectadas o no reduzcan a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deberán abstenerse de prestar el servicio o de entablar la relación que genera la amenaza o, si las situaciones ya se han dado en el pasado, deberá abstenerse de realizar la auditoría o, en el caso de estar nombrados, renunciar a la auditoría, en línea con lo que establecen los artículos 5.2 de la LAC y 10.3 del RLAC.

La LAC, en su artículo 28.2.a) indica que el Sistema de Control de Calidad Interno (en adelante Sistema de Gestión de la Calidad o SGC) de las firmas de auditoría deberá incluir, entre otros aspectos, los siguientes:

*“a) Medidas organizativas y administrativas eficaces para prevenir, detectar, evaluar, comunicar, reducir y, cuando proceda, eliminar cualquier amenaza a la independencia de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría, de conformidad con lo establecido en la sección 2.ª del capítulo III del título I.*

...”

Según el artículo 67.1 del RLAC:

“... ”

*Dicho sistema deberá comprender políticas y procedimientos documentados y comunicados a todo el personal del auditor de cuentas y, en su caso, al personal de las entidades a que se refieren los artículos 19.1 y 20.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que intervengan o puedan intervenir en la realización de los trabajos de auditoría, y contemplará, como mínimo, los elementos previstos en las normas de control de calidad interno.”*

Asimismo, el artículo 67.2 del RLAC establece que las normas de control de calidad interno regularán, entre otros:

“... ”

### *b) Ética e independencia*

*Los objetivos y requerimientos que se establezcan, incluidos en un código de conducta basado en los principios de ética definidos en el artículo 3, deberán ir dirigidos a la implementación eficaz de políticas y procedimientos que proporcionen una seguridad razonable de que se cumplen los requerimientos de ética e independencia aplicables.”*

Será responsabilidad de la firma de auditoría definir en su SGC aquellos procedimientos que permitan que las personas y entidades vinculadas al auditor de cuentas y a la sociedad de auditoría, en los términos que requieren los artículos antes mencionados, observen las normas de independencia recogidas en la normativa aplicable en España. Las NIA-ES establecen responsabilidades para los

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

socios y otros miembros de los equipos de los encargos de auditoría. La asignación de responsabilidades dentro de una firma dependerá de su tamaño, estructura y organización.

A tales efectos, los auditores de cuentas deben formalizar por escrito las medidas y procedimientos, tanto para la detección y evaluación de las amenazas, como para la mitigación o eliminación mediante las medidas de salvaguarda pertinentes, y que según el artículo 41 del RLAC podrán consistir en prohibiciones, restricciones o limitaciones y otras políticas y procedimientos, o una combinación de ellas. También se incluiría entre las posibles medidas de salvaguarda la de abstenerse de realizar la auditoría de cuentas cuando se detecten situaciones o amenazas de carácter significativo que **comprometan** seriamente la objetividad de la firma de auditoría ([Consulta 6, BOICAC 113](#)).

### 3. IDENTIFICACIÓN DEL SERVICIO O SITUACIÓN Y SI SE TRATA DE UNA INCOMPATIBILIDAD O PROHIBICIÓN

Tal y como se anticipa en el apartado anterior, un primer punto fundamental que se deriva del artículo 40.1 del RAC, en línea con el artículo 15.1 de la LAC, es la obligación que se establece a las firmas de auditoría de *“aplicar los procedimientos necesarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28.2.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, para detectar aquellas situaciones, servicios, relaciones que puedan suponer amenazas a su independencia ...”*, por lo que el auditor debe definir y documentar dichos procedimientos, y después aplicarlos. Todo ello de conformidad con el artículo 28.2.a) de la LAC.

La existencia de un SGC que permita el conocimiento de los hechos y circunstancias que pudieran comprometer el cumplimiento del deber de independencia de la firma de auditoría, incluidos cualquier actividad profesional, interés y relación con el cliente de auditoría y sus vinculadas, es un requisito necesario y previo a la identificación de las amenazas en relación con dicho cumplimiento.

La existencia de ciertas condiciones, políticas y procedimientos establecidos por la profesión, las disposiciones legales y reglamentarias, la firma de auditoría o la entidad auditada que podrían mejorar la actuación ética del profesional, podrían también ayudar a identificar situaciones que puedan suponer una amenaza en relación con el cumplimiento del deber de independencia. Tales condiciones, políticas y procedimientos, que podríamos entender forman parte del contexto en que se realiza la auditoría de cuentas, también son un factor para considerar en la evaluación de la importancia de las amenazas identificadas (ver más detalle en el apartado 5 siguiente).

Las políticas y procedimientos establecidos han de permitir a la firma de auditoría:

- (a) Comunicar sus requerimientos de independencia a su personal y, en su caso, a otras personas sujetas a los mismos; y
- (b) Aplicar el esquema general de amenazas y medidas de salvaguarda descrito en el apartado 2 anterior: detectar las amenazas a la independencia, incluyendo las prohibiciones e incompatibilidades absolutas que se desprenden de la LAC, su normativa de desarrollo y del RUE y, en su caso, aplicar las medidas de salvaguarda adecuadas con el fin de eliminarlas o reducir las a un nivel aceptablemente bajo o, caso de no ser esto posible, abstenerse de realizar la auditoría.

## **Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas**

Las políticas y procedimientos establecidos por la firma de auditoría han de exigir al socio del encargo de auditoría que identifique en diferentes momentos situaciones o prestaciones de servicios que puedan suponer una incompatibilidad o prohibición o si generan amenazas a la independencia y que, en este último caso, evalúe la importancia de las mismas. Esto es, cuando considera si aceptar o continuar un encargo de auditoría, durante el desarrollo del trabajo de auditoría, en situaciones de cambios de perímetro (fusiones o adquisiciones, cambio a EIP, etc.), al formarse una opinión sobre las cuentas anuales auditadas, al considerar si aceptar o conservar un contrato para proporcionar servicios distintos del de auditoría a un cliente de auditoría y cuando le informan sobre la existencia de situaciones que pudieran resultar en posibles amenazas o cuando es conocedor de cambios en las ya existentes.

La firma de auditoría ha de establecer como política que se exija a todos los socios y empleados sujetos a requerimientos de independencia la revisión de sus circunstancias personales específicas y que notifiquen a la firma cualquier situación que detecten que pudiera suponer una amenaza a la independencia. También se sugiere que se requiera a los socios y empleados asignados a un encargo para que informen al socio del encargo sobre si, según su leal saber y entender, son conocedores de alguna circunstancia que deba ser considerada a efectos del cumplimiento de las normas de independencia y, en especial, la tenencia de intereses financieros, relaciones laborales o familiares o relaciones comerciales o empresariales (considerar el periodo de vigencia de las incompatibilidades establecido en el artículo 21 de la LAC y en el artículo 5.1 del RUE), y que pudiera impedir que la firma inicie o continúe con un encargo de auditoría.

Excepcionalmente, se podrían dar situaciones en las que eventos ocurridos con anterioridad al periodo de vigencia de las incompatibilidades establecido en el artículo 21 de la LAC (art. 59 RLAC) y, en su caso, en el artículo 5.1 del RUE para la prestación de servicios ajenos a la auditoría a una EIP, que generen amenazas que pervivan en el periodo a auditar y que por tanto hay que evaluar, por lo que el auditor de cuentas ha de estar atento ante estas situaciones para considerarlas en su análisis.

La firma de auditoría puede ver comprometida su independencia por circunstancias que concurran en las personas o entidades relacionadas directamente con ella o pertenecientes a su red (artículos 16, 18, 19 y 20 de la LAC). En consecuencia, las personas o entidades relacionadas directamente con los auditores de cuentas o la sociedad de auditoría, auditores principales responsables o que formen parte de la red, así como los familiares incluidos en los artículos mencionados, estarán obligadas a ser independientes de las entidades auditadas y sus vinculadas, según aplique, por las sociedades de auditoría dentro de la red, en los términos y con las particularidades que se establecen en los artículos 16, 18, 19 y 20 de la LAC y su desarrollo en el RLAC, considerando asimismo el régimen aplicable a entidades de interés público. Respecto de las personas o entidades que pertenezcan a una red, es necesario el establecimiento de procedimientos; por ejemplo, al considerar si aceptar o no una propuesta para prestar un servicio distinto del de auditoría a un cliente de auditoría o a sus entidades vinculadas (artículo 3.15 de la LAC y 8.4 del RLAC) o entrar en una relación empresarial por actividades profesionales, dichos procedimientos podrían requerir facilitar información al socio del encargo de auditoría de cuentas por parte de otros socios de la firma o de las personas o entidades relacionadas directamente o que formen parte de su red.

## **Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas**

Por lo tanto, es necesario el establecimiento de canales de comunicación entre la firma de auditoría y las personas o entidades relacionadas directamente o que formen parte de su red, de forma que se establezcan obligaciones para quienes presten otros servicios distintos del de auditoría a una entidad o puedan entrar en relaciones empresariales. Esas obligaciones podrían pasar por comprobar si la entidad o sus entidades vinculadas son cliente de auditoría y, caso de serlo, comunicárselo al socio del encargo de auditoría para obtener su aprobación o no antes de pasar a aceptar o rechazar la prestación del servicio distinto del de auditoría o entrar en la relación empresarial. Asimismo, cuando la firma de auditoría va a prestar un servicio de auditoría a una entidad, antes de la aceptación del encargo se tendrá que comprobar si se ha prestado algún servicio distinto del de auditoría con anterioridad, si hay una tenencia no permitida de instrumentos financieros u otra relación con la entidad a auditar o con sus entidades vinculadas (artículos 3.15, 3.16 y 17 de la LAC, 8.4 y 37.4 del RLAC y 5 del RUE) que pudiera poner en cuestión la independencia de la firma de auditoría.

También se recomienda que, en función del tamaño de la firma, se asigne un responsable de mantener una base de datos que permita identificar el conjunto de entidades con respecto a las cuales se requiera ser independiente y/o definir procedimientos para identificar este tipo de entidades. Todos los socios y empleados sujetos a requerimientos de independencia deben tener la posibilidad de acceso para la consulta de dicha base de datos o de realizar los procedimientos alternativos necesarios.

La firma de auditoría incluirá en sus políticas, la obtención de confirmaciones por escrito de los socios y empleados mencionados en el párrafo anterior, en relación con los requerimientos de independencia definidos en los artículos 14 a 25 de la LAC y su normativa de desarrollo y, caso de auditoría de una EIP, artículos 39 a 41 de la LAC, su normativa de desarrollo y artículos 4, 5, 17 y 41 del RUE, que deben ser independientes, manifestando que conocen y que han cumplido con las políticas y procedimientos de la firma sobre independencia. Se sugiere que este procedimiento anual vaya acompañado de una revisión periódica, con el fin de determinar si las políticas y procedimientos de la firma de auditoría han sido actualizadas con los requerimientos establecidos por la normativa aplicable en vigor.

Una vez identificadas las situaciones que pudieran tener un impacto en la independencia (conflictos de intereses o de alguna relación comercial, financiera, laboral, familiar o de otra clase, ya sea directa o indirecta, real o potencial, incluidos servicios distintos del de auditoría proporcionados o a proporcionar a la entidad auditada), se procederá a analizar y concluir sobre si se trata o no de una situación que genere una incompatibilidad absoluta o prohibición. En el Anexo I se dan ejemplos de situaciones que, de acuerdo con el artículo 16 de la LAC, generan una incompatibilidad absoluta y también de situaciones para las que la legislación permite aplicar determinadas medidas de salvaguarda para que no sean consideradas como tal. Con ello, completaremos el Paso 1 del esquema de análisis descrito en el apartado 2 anterior:

### **Paso 1.1. Describir el servicio a analizar o situación cuyo impacto en independencia hay que evaluar**

Describir el conflicto de intereses o la relación comercial, financiera, laboral, familiar o de otra clase, incluidos servicios ajenos a la auditoría proporcionados o a proporcionar a la entidad auditada que pudieran generar una amenaza a la independencia. Considerar las relaciones de familiares y personas o entidades relacionadas (incluye red) con la firma de auditoría o vinculadas a la entidad auditada, según aplique. Caso de ser un cliente de

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

auditoría de cuentas potencial, considerar el periodo de vigencia de las incompatibilidades estipulado en el artículo 21 de la LAC (art. 59 RLAC) y, en su caso, en el artículo 5.1 del RUE para la prestación de servicios ajenos a la auditoría de EIP.

**Paso 1.2. Concluir si es o no es una de las incompatibilidades o prohibiciones** resultantes de los artículos 14, 15.2, 16 a 20, 23, 24.1, 25 y, para EIP, los arts. 39 a 41 de la LAC y los arts. 4, 5, 17 y 41 del RUE. Asimismo, se considerarán los artículos del RLAC que desarrollen los mencionados artículos de la LAC.

Identificar qué incompatibilidad o prohibición se correspondería, en su caso, con la situación descrita como resultado de lo establecido en los arts. 14 (participar en la gestión o toma de decisiones, conflictos de intereses), 16 a 20 (incompatibilidades), 23 (prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría) y 24.1 y 25 (honorarios) de la LAC y, para EIP, los arts. 39 LAC y 5 RUE (incompatibilidades, servicios prohibidos, prohibiciones posteriores), art. 40 LAC y arts. 17 y 41 RUE (rotación), 41 LAC y 4 RUE (honorarios). Asimismo, se considerarán los artículos del RLAC que desarrollen los mencionados artículos de la LAC y que se indican en el apartado 2 anterior.

Si no se trata de una incompatibilidad o prohibición, se pasará directamente al **Paso 2.1** del esquema de análisis descrito en el apartado 2 anterior, y que se desarrolla en el apartado 4 siguiente.

Si se trata de una incompatibilidad o prohibición de las indicadas en los artículos anteriores, se pasará directamente al **Paso 1.3** siguiente.

**Paso 1.3. Caso de prestarse a una entidad auditada que no es EIP alguno de los servicios indicados en el artículo 16.1.b) 2º, 3º, 4º y 5º de la LAC o en el caso de ser EIP alguno de los servicios indicados en el art. 5.3 del RUE**, indicar si se dispone de, o se pueden aplicar, las medidas de salvaguarda requeridas por la legislación (Ver Anexo I página 2 de 2).

Si se trata de una situación que podría ser una causa de incompatibilidad o una prohibición, evaluar si la legislación permite aplicar medidas de salvaguarda, para que no sea considerada como tal. La firma de auditoría determinará si le es posible o adecuado aplicar dichas medidas de salvaguarda para que la situación analizada deje de considerarse una causa de incompatibilidad o una prohibición. A estos efectos, la significatividad que aplica la norma en algunas prohibiciones puede tratarse como una salvaguarda.

Se dará detalle, en su caso, de las medidas de salvaguarda requeridas por la legislación de que se disponga o que se vayan a aplicar para que la situación analizada deje de considerarse una causa de incompatibilidad o, si no se considera adecuado o posible aplicarlas.

Si no se trata de dicho tipo de servicios, se pasará directamente al **Paso 1.4** siguiente.

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

Si se trata de dicho tipo de servicios, se analizarán y se pasará directamente al **Paso 4** del esquema de análisis descrito en el apartado 2 anterior, y que se desarrolla en el apartado 7 siguiente. No obstante lo anterior, si por la forma en que se pretende prestar el servicio se generan amenazas adicionales a las planteadas por el servicio y, por tanto no cubiertas necesariamente por las salvaguardas establecidas por la norma, sería necesario seguir con el análisis descrito en el **Paso 2.1** del esquema de análisis descrito en el apartado 2 anterior, y que se desarrolla en el apartado 4 siguiente.

**Paso 1.4. Caso de prestarse a una empresa constituida en un tercer país y controlada por la EIP auditada alguno de los servicios indicados en el artículo 5.5 b) del RUE**, indicar si se dispone de, o se pueden aplicar, medidas de salvaguarda que mitiguen las correspondientes amenazas.

En este caso, la situación a analizar se trata de la prestación de servicios ajenos a los de auditoría a los que se refiere el artículo 5.1, párrafo segundo, del RUE (excepto los de las letras b) c) y e)) a una empresa constituida en un tercer país y controlada por la EIP auditada, en la que la norma establece que se generan amenazas significativas que afectan a la independencia del auditor de cuentas y requieren por tanto la adopción de medidas de salvaguarda que mitiguen las correspondientes amenazas. (Ver artículo 5.5 del RUE.

Se dará detalle, en su caso, de las amenazas que genera el servicio, de las razones para considerar su existencia, de las medidas de salvaguarda de que se disponga o que se vayan a aplicar y del análisis y las conclusiones alcanzadas sobre cómo se ha eliminado cada una de las amenazas o, en su caso, reducido a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia. -art. 42.1 RLAC- o, si no se considera adecuado o posible, concluir que la independencia del auditor se ve comprometida. De acuerdo con el artículo 42 RLAC la mera enumeración de las medidas de salvaguarda no es documentación suficiente de cómo se elimina o reduce la significatividad de una amenaza (ver apartado 7 siguiente).

Si no se trata de dicho tipo de servicios, se pasará directamente al **Paso 1.5** siguiente.

Si se trata de dicho tipo de servicios, se analizarán y se pasará directamente al **Paso 4** del esquema de análisis descrito en el apartado 2 anterior, y que se desarrolla en el apartado 7 siguiente.

**Paso 1.5. Analizar si la situación o servicio implica participación en la gestión o toma de decisiones (art. 14.2 LAC y 37 RLAC).**

Se deberá evaluar si el servicio o la situación implica de alguna forma participar en la gestión o toma de decisiones y, si es el caso, si es posible adoptar medidas que hagan que no se caiga en la prohibición. Documentar el análisis y las conclusiones alcanzadas

Si no se trata de dicho tipo de situación o servicio, se pasará directamente al **Paso 1.6** siguiente.

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

Si se trata de dicho tipo de situación o servicio, se concluirá y se pasará directamente al **Paso 4** del esquema de análisis descrito en el apartado 2 anterior, y que se desarrolla en el apartado 7 siguiente.

**Paso 1.6. Concluir sobre si constituye una situación de incompatibilidad absoluta o prohibición** porque no se contemplan medidas de salvaguarda y, por lo tanto no se ha analizado ni en el **Paso 1.3** ni en el **Paso 1.4** anteriores.

En base a las conclusiones obtenidas de los pasos anteriores, se concluirá si estamos ante una de las incompatibilidades o prohibiciones resultantes de los artículos mencionados porque no se contemplan medidas de salvaguarda y, por lo tanto no se ha analizado ni en el **Paso 1.3** ni en el **Paso 1.4** anteriores (Ver Anexo I página 1 de 2).

Si no se trata de una situación de incompatibilidad absoluta o prohibición, se pasará directamente al **Paso 2.1** del esquema de análisis descrito en el apartado 2 anterior, y que se desarrolla en el apartado 4 siguiente.

Si se trata de una situación de incompatibilidad absoluta o prohibición, se concluirá y se pasará directamente al **Paso 4** del esquema de análisis descrito en el apartado 2 anterior, y que se desarrolla en el apartado 7 siguiente.

### 4. AMENAZAS A LA INDEPENDENCIA Y SU IDENTIFICACIÓN

Vamos a ver en este apartado cómo vienen definidos en el RLAC los distintos tipos de amenazas a la independencia de la firma de auditoría, qué situaciones pueden generar dichas amenazas, cómo identificar esas situaciones, para finalmente concretar los pasos a seguir para la identificación de dichas amenazas sugeridos en el apartado 2 anterior.

#### 4.1. Tipos de amenazas

La LAC identifica, en su artículo 15, las principales amenazas a la independencia, las cuales se desarrollan en el artículo 39.1 del RLAC:

*“Artículo 39. Amenazas a la independencia.*

*1. La independencia de los auditores de cuentas puede verse afectada por, entre otros, los siguientes tipos de amenazas:*

*a) **Interés propio:** por la existencia de un interés financiero, comercial o de otro tipo, incluido el motivado por la existencia de relaciones o intereses económicos comunes o contrapuestos.*

*b) **Autorrevisión:** por la necesidad de llevar a cabo en la realización del trabajo de auditoría procedimientos que supongan revisiones o evaluaciones de resultados, juicios o criterios emitidos anteriormente por el auditor en relación con datos o información que la entidad auditada consideró al tomar decisiones con efecto en la información financiera contenida en las cuentas, documentos o estados auditados.*

*c) **Abogacía:** por el mantenimiento de una posición a favor o en contra de la entidad auditada, incluso cuando dicha posición pudiera mantenerse en relación con terceros.*

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

d) **Familiaridad o confianza:** por la influencia y proximidad excesiva derivada de las características, condiciones y circunstancias de la relación que pudiera mantenerse con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada.

e) **Intimidación:** por la posibilidad de ser disuadido o condicionado por presión o influencia indebida, incluidas las que pudieran tener que ver con el mantenimiento del trabajo de auditoría de cuentas o de otros servicios a prestar.”

### 4.2. ¿Qué situaciones pueden generar dichas amenazas?

Las amenazas a la independencia de las firmas de auditoría se podrían originar por una amplia gama de situaciones, por lo cual no es posible definir cada una de ellas. El artículo 15 de la LAC indica que los diferentes tipos de amenazas definidos en el apartado 4.1 anterior pueden derivarse de:

- Conflictos de intereses (arts. 14.4 LAC y 38 RLAC).
- Relaciones comerciales.
- Relaciones financieras.
- Relaciones laborales o familiares
- Relaciones de cualquier otra clase.

A efectos de esta guía es relevante destacar que el artículo 44.c) del RLAC, además de a las relaciones comerciales, se refiere a las relaciones empresariales por actividades profesionales y, por tanto, estas también deben considerarse en el proceso de identificación de amenazas, aunque podría entenderse también que están recogidas dentro de las “relaciones de cualquier otra clase” arriba mencionadas ([Interpretación del Grupo Técnico de Independencia](#) respecto de las relaciones comerciales y empresariales).

El artículo 38.3 del RLAC establece que, de conformidad con lo establecido en el artículo 15.2 de la LAC, “*los conflictos de intereses deberán analizarse como amenaza a la independencia, salvo que los beneficios o perjuicios derivados de dicho conflicto resulten insignificantes o intrascendentes. A estos efectos se considerarán insignificantes o intrascendentes cuando resulten de escasa importancia cuantitativa en el curso normal de los negocios y en condiciones de mercado y no tengan capacidad de influir en la decisión, juicio o criterio del auditor*”.

El RLAC, en su artículo 39.2, precisa lo siguiente:

*“Las amenazas a la independencia pueden provenir tanto de situaciones, relaciones o servicios que originan la incompatibilidad del auditor de cuentas, como de otras distintas a estas, de acuerdo con lo establecido en los artículos 14 a 25 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y que pudieran comprometer la independencia del auditor.”*

En el apartado 8 se analizan en detalle algunas de las situaciones que pueden suponer amenazas a la independencia de la firma de auditoría.

### **4.3. ¿Cómo identificar situaciones que pueden generar amenazas a la independencia?**

La respuesta a esta pregunta, que ya se preveía en el apartado 2 anterior y que se desarrolla en el apartado 3 anterior, pasa inevitablemente por la necesidad de las firmas de auditoría de tener un SGC que permita la identificación de situaciones que pueden generar amenazas al cumplimiento de los requerimientos de independencia que les son aplicables.

Así, el artículo 40 del RLAC, en sus apartados 1 y 2, precisa lo siguiente:

*“Artículo 40. Identificación y evaluación de amenazas.*

*1. Al objeto de que la independencia de los auditores de cuentas no resulte comprometida, estos deben aplicar los procedimientos necesarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28.2.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, para detectar aquellas situaciones, servicios, relaciones que puedan suponer amenazas a su independencia, que concurren en relación con la entidad auditada o sus vinculadas y con las personas o entidades a que se refieren los artículos 18 a 20 de la Ley 22/2015, de 20 de julio. Dichas situaciones y servicios incluirán, en todo caso, las circunstancias contempladas en los artículos 14, 15.2, 16, 23, 24.1 y 25 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.*

*2. Para la identificación de la existencia de los distintos tipos de amenazas a la independencia, los auditores de cuentas deberán analizar y valorar las situaciones, servicios y relaciones considerando que cada una de ellas puede originar más de una amenaza.*

*...”*

Si la situación descrita en el Paso 1.1 no es una causa de incompatibilidad absoluta o prohibición según los Pasos 1.2 a 1.6 (ver el apartado 3 anterior), se documentarán razonadamente las posibles amenazas al cumplimiento del deber de independencia que, en su caso, se hayan identificado, explicando por qué se consideran como tales, procediendo a la evaluación de su importancia según se desarrolla en el apartado 5 siguiente.

Asimismo, en caso de que no se hayan identificado amenazas se documentará este hecho de forma argumentada según el Paso 4 del esquema de análisis descrito en el apartado 2 anterior (Documentación del análisis, de los procedimientos aplicados y de las conclusiones alcanzadas), y que se desarrolla en el apartado 7 siguiente.

## **5. EVALUACION DE LA IMPORTANCIA DE LAS AMENAZAS IDENTIFICADAS**

La LAC establece la necesidad de evaluar la importancia de las amenazas identificadas y el RLAC en su artículo 40, apartados 3 y 4 lo desarrolla, según se muestra a continuación:

*“ ...*

*3. Una vez identificadas las amenazas de independencia, los auditores de cuentas deberán evaluar su importancia para determinar, considerándolas tanto individualmente como en su conjunto con el resto de amenazas identificadas, el grado de riesgo en que pueda verse comprometida su independencia.*

*La importancia de las amenazas depende de factores, cuantificables o no, tales como: la condición, grado de responsabilidad o cargo, así como la proximidad o influencia de las personas implicadas; la naturaleza de la situación, servicio o relación que origina la amenaza; la confluencia de intereses y su significatividad y vinculación, así como el efecto en la información financiera a auditar; la concurrencia de otras circunstancias de las que puedan surgir otras amenazas, los servicios y relaciones mantenidos con la entidad auditada; y el contexto en que se realiza la auditoría de cuentas.*

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

*Una amenaza se considerará significativa si, de acuerdo con los factores que concurran, tanto individualmente considerada como en su conjunto con el resto de amenazas identificadas, se incrementa el nivel de riesgo hasta el punto de que se vea comprometida su independencia.*

*4. En el caso de que se detecten amenazas a la independencia procedentes de las entidades vinculadas a la entidad auditada, en los términos a que se refiere el artículo 3.15 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, a efectos de evaluar el grado de riesgo en el que resulta comprometida la independencia del auditor, los auditores de cuentas tomarán en consideración, tanto individualmente como en su conjunto, el tipo de la amenaza, la importancia de las situaciones, servicios, relaciones o conflictos de intereses para el auditor de cuentas y, en su caso, la significatividad de la entidad vinculada en la entidad auditada. A estos efectos, se considerarán significativas las siguientes entidades vinculadas a la entidad auditada:*

*a) La entidad dominante.*

*b) Las entidades controladas por la entidad auditada.*

*c) Las entidades vinculadas mediante la existencia de una misma unidad de decisión, en los términos indicados en el artículo 8.4.b), siempre que tanto dichas entidades como la entidad auditada sean significativas, en términos de importancia relativa, para la entidad dominante.*

*d) Las entidades vinculadas respecto de las cuales la entidad auditada ejerce influencia significativa y sean significativas, en términos de importancia relativa, para dicha entidad.*

*e) Las entidades vinculadas que ejercen influencia significativa en la entidad auditada, siempre que la entidad auditada sea significativa, en términos de importancia relativa, para dichas entidades.”*

De lo anterior cabe resaltar que, para realizar adecuadamente este proceso de evaluación de la importancia de las amenazas ante una situación en particular, es fundamental el identificar los factores o circunstancias que originan dichas amenazas, así como cualesquiera otras relaciones o circunstancias que pudieran existir, considerando asimismo, el contexto en que se realiza la auditoría de cuentas. El auditor de cuentas o la sociedad de auditoría deben considerar todo ello de forma separada y en su conjunto y concluir que la amenaza es significativa si se incrementa el grado de riesgo hasta el punto de que resulte comprometida su independencia. Para la evaluación de las amenazas, es relevante la consideración de factores cuantitativos y cualitativos, así como el efecto combinado de múltiples amenazas, en caso de ser aplicable. Entre dichos factores, y según indica el artículo 40.3 del RLAC, se incluyen los siguientes:

- la condición, grado de responsabilidad o cargo, así como la proximidad o influencia de las personas implicadas (factor cualitativo);
- la naturaleza de la situación, servicio o relación que origina la amenaza (factor cualitativo);
- la confluencia de intereses y su significatividad y vinculación (factor cualitativo/cuantitativo);
- el efecto en la información financiera a auditar (factor cuantitativo);
- la concurrencia de otras circunstancias de las que puedan surgir otras amenazas (factor cualitativo);
- los servicios y relaciones mantenidos con la entidad auditada (factor cualitativo);
- y el contexto en que se realiza la auditoría de cuentas (factor cualitativo);

Al considerar la naturaleza del servicio, es importante tener en cuenta también el alcance del servicio prestado.

Como parte del contexto en que se realiza la auditoría de cuentas, la existencia de condiciones, políticas y procedimientos, ya mencionados en el apartado 3 anterior, podrían ser también un factor a

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

considerar en la evaluación de la importancia de las amenazas en relación con el cumplimiento del deber de independencia. Dichas políticas y procedimientos podrían estar relacionados con:

- **La entidad auditada y el entorno en el que opera:**
  - Por ejemplo, la evaluación de la importancia de una amenaza podría verse afectada por el hecho de que la entidad auditada sea una entidad de interés público.
  - La estructura de gobierno corporativo, incluida la alta dirección de un cliente de auditoría podrían promover el cumplimiento de requerimientos de independencia. En consecuencia, la evaluación por el auditor de cuentas de la importancia de una amenaza podría verse afectada por el entorno en el que opera el cliente de auditoría. Por ejemplo, la entidad auditada:
    - Dispone de empleados competentes, con experiencia y categoría, para tomar las decisiones de la dirección.
    - Ha implementado procedimientos internos que facilitan una selección objetiva en la solicitud de propuestas para servicios ajenos a la auditoría.
    - Tiene una estructura de gobierno corporativo que proporciona una supervisión y comunicaciones adecuadas en relación con los servicios prestados por la firma de auditoría.
- **La firma de auditoría y el entorno en el que opera:** La evaluación por el auditor de cuentas de la importancia de una amenaza podría verse afectada por el entorno de trabajo dentro de su firma y por el entorno en el que opera. Por ejemplo:
  - La alta dirección de la firma de auditoría promueve el cumplimiento de los principios de ética, incluidos los requerimientos de independencia, y establece la expectativa de que los miembros del equipo de un encargo de auditoría actuarán en el interés público.
  - Existen políticas y procedimientos para establecer el cumplimiento por todo el personal de los principios de ética, incluidos los requerimientos de independencia, y el seguimiento de dicho cumplimiento.
  - Se realiza la gestión de la dependencia de los ingresos recibidos de un único cliente.
  - El socio del encargo de auditoría tiene autoridad dentro de la firma en relación con las decisiones relativas al cumplimiento de los requerimientos de independencia, además de las decisiones sobre si aceptar o prestar servicios a un cliente.
  - Existen requerimientos de formación teórica y práctica y de experiencia.
  - Existen procesos que facilitan y tratan las preocupaciones o las quejas internas y externas.

El artículo 40.4 del RLAC añade que cuando se detecten amenazas a la independencia procedentes de las entidades vinculadas a la entidad auditada (art.3.15 LAC y 8.4 RLAC), a efectos de evaluar el grado de riesgo en el que resulta comprometida la independencia del auditor, los auditores de cuentas tomarán en consideración, tanto individualmente como en su conjunto,

- el tipo de amenaza,
- la importancia de las situaciones, servicios, relaciones o conflictos de intereses para el auditor de cuentas y, en su caso,
- la significatividad de la entidad vinculada en la entidad auditada.

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

A estos efectos, se considerarán significativas las siguientes entidades vinculadas a la entidad auditada:

- a) La entidad dominante.
- b) Las entidades controladas por la entidad auditada.
- c) Las entidades vinculadas mediante la existencia de una misma unidad de decisión, en los términos indicados en el artículo 8.4.b) del RLAC, siempre que tanto dichas entidades como la entidad auditada sean significativas\*, en términos de importancia relativa, para la entidad dominante.
- d) Las entidades vinculadas respecto de las cuales la entidad auditada ejerce influencia significativa y sean significativas\*, en términos de importancia relativa, para dicha entidad.
- e) Las entidades vinculadas que ejercen influencia significativa en la entidad auditada, siempre que la entidad auditada sea significativa\*, en términos de importancia relativa, para dichas entidades.

\*Aunque no hay una referencia explícita, en estos casos se considera que el artículo 55 del RLAC es una referencia lógica a la significatividad, en términos de importancia relativa.

Cuando las amenazas procedan de las entidades vinculadas, la evaluación de la importancia de las amenazas hay que hacerla considerando si son significativas o no respecto a la entidad auditada.

La LAC, en su artículo 15.3, establece la obligación de la revisión periódica del análisis realizado. Si la firma de auditoría tiene conocimiento de nueva información o de cambios en hechos y circunstancias que pudieran tener un impacto en la significatividad de la amenaza o la eficacia de las salvaguardas implementadas, la firma de auditoría debe volver a evaluar y, en su caso, aplicar medidas de salvaguarda.

Permanecer atento ayuda al auditor de cuentas a determinar si ha surgido nueva información o si han ocurrido cambios en hechos y circunstancias que:

- Tengan un impacto en la importancia de una amenaza o
- Afecten a las conclusiones del auditor de cuentas acerca de si las medidas de salvaguarda aplicadas siguen siendo adecuadas para hacer frente a las amenazas identificadas.

Si la nueva información tiene como resultado la identificación de una nueva amenaza, el auditor de cuentas, siguiendo el esquema de amenazas y medidas de salvaguarda desarrollado en esta guía, la evaluará y, en su caso, aplicará medidas de salvaguarda.

También puede ocurrir que las actuaciones que se implementaron como medidas de salvaguarda ya no sean efectivas para hacer frente a las amenazas identificadas. En consecuencia, se aplicará el esquema de amenazas y medidas de salvaguarda desarrollado en esta guía reevaluando las amenazas y, en su caso, se aplicarán medidas de salvaguarda.

A continuación, se incluyen ejemplos de nueva información o cambios en hechos y circunstancias que podrían tener un efecto en la importancia de una amenaza o en la misma identificación:

- Cuando se amplía el alcance de un servicio ajeno a la auditoría prestado a la entidad auditada.
- En el momento en el que la entidad auditada se convierte en entidad de interés público.
- La entidad auditada es adquirida, se fusiona o adquiere otra entidad.
- Cuando la firma de auditoría se fusiona con otra firma.

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

- Cuando la firma de auditoría es contratada conjuntamente por dos clientes y se produce una disputa entre ellos.
- Cuando se produce un cambio en las relaciones personales del auditor de cuentas o de sus familiares.

Por último, siguiendo con las cuestiones generales que establece el artículo 40.3 del RLAC, procede remarcar que es necesario adoptar una visión global en la identificación y análisis de posibles amenazas que de forma individual no serían significativas pero que en su agregado pudieran serlo.

En el apartado 8 se detallan algunos ejemplos de situaciones que pueden suponer amenazas a la independencia de la firma de auditoría y factores a considerar para evaluar su importancia.

### 6. APLICACION DE MEDIDAS DE SALVAGUARDA

El RLAC, en su artículo 41, describe de la forma siguiente las cuestiones generales sobre medidas de salvaguarda aplicables:

*“Artículo 41. Aplicación de medidas de salvaguarda.*

*1. En el supuesto en que los auditores de cuentas, una vez realizada la evaluación a que se refiere el artículo anterior, lleguen a la conclusión de que la amenaza identificada no resulta significativa para su independencia, no será necesario que apliquen las medidas de salvaguarda a que se refiere este artículo.*

*2. En el supuesto de que de acuerdo con el artículo anterior, los auditores de cuentas hayan identificado amenazas que consideren como significativas para su independencia, deberán establecer y aplicar las medidas de salvaguarda necesarias para eliminar o, en su caso, para reducir a un nivel aceptablemente bajo las citadas amenazas.*

*A estos efectos, se tendrán en consideración las medidas a que se refiere el artículo 28.2.a) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, tanto a nivel de organización interna como de trabajo de auditoría, así como las medidas de salvaguarda que puedan venir proporcionadas por la estructura de gestión y control de la entidad auditada.*

*En todo caso, las medidas de salvaguarda que se apliquen deberán guardar relación, adecuación y proporción con la naturaleza del factor, interés, relación o circunstancia que origina la amenaza y el nivel de importancia asociados a la amenaza identificada.*

*Las medidas de salvaguarda podrán consistir en prohibiciones, restricciones o limitaciones y otras políticas y procedimientos, o una combinación de ellas.*

*3. En el caso de que las medidas de salvaguarda aplicadas no eliminen las amenazas a la independencia detectadas o no reduzcan a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia, los auditores de cuentas deberán abstenerse de realizar la auditoría y actuar de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.3.*

*A estos efectos, **se entiende que se reduce a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia** en aquellos supuestos en los que, de acuerdo con las circunstancias y factores que concurran en relación con la entidad auditada y el trabajo de auditoría en concreto, **se pudiera concluir que el auditor de cuentas es capaz de ejercer un juicio objetivo e imparcial** sobre las cuestiones tratadas durante la realización del trabajo de auditoría y que, por tanto, no resulta comprometida su independencia del auditor.”*

Es muy importante indicar asimismo como principio general dos aspectos que el RLAC destaca en su artículo 41:

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

1º.- Si se identifica una **amenaza no significativa**, en el cliente de auditoría o entidad vinculada en los términos del artículo 40 del RLAC (ver apartado 5 anterior), **no se requiere aplicar medidas de salvaguarda** (ver apartado 7 siguiente).

2º.- Al contrario, solo **si la amenaza es significativa procede implementar medidas de salvaguarda** para eliminar esa amenaza, o reducirla, de tal forma que no se comprometa la independencia.

Resulta evidente tras su simple lectura, que **el citado artículo 41 del RLAC solo habla de cuestiones generales sobre las medidas de salvaguarda**, pero no establece referencia concreta alguna sobre las medidas de salvaguarda a aplicar, cuestión que la presente guía de actuación pretende abordar para reducir la incertidumbre, y en consecuencia potencial inseguridad jurídica, que tendría la actuación del auditor a la hora de aplicar medidas de salvaguarda, ante una **cuestión tan sujeta a interpretación y juicio profesional**. En el apartado 8 siguiente se recogen algunos ejemplos de amenazas a la independencia y de posibles medidas de salvaguarda a aplicar en caso de que las amenazas sean consideradas significativas.

Las medidas de salvaguarda son actuaciones individuales o una combinación de actuaciones que el auditor de cuentas o la entidad auditada lleva a cabo y que eliminan o reducen las amenazas a la independencia a un nivel aceptablemente bajo de manera eficaz.

Según lo indicado en el art. 41 RLAC, se considerarán tanto las medidas de salvaguarda a nivel de organización interna, como de trabajo de auditoría (SGC), como las proporcionadas por la estructura de gestión y control de la entidad auditada. Las medidas de salvaguarda que se apliquen deberán guardar relación, adecuación y proporción con la naturaleza del factor, interés, relación o circunstancia que origina la amenaza y el nivel de importancia asociados a la amenaza identificada (ver apartado 5 anterior) y podrán consistir en:

- prohibiciones,
- restricciones o limitaciones y
- otras políticas y procedimientos, o
- una combinación de las anteriores.

Un **nivel aceptablemente bajo** es un nivel con el que un auditor de cuentas, utilizando la prueba del tercero con juicio y bien informado<sup>6</sup>, probablemente concluiría que no resulta comprometida su independencia.

La prueba del tercero con juicio y bien informado es la consideración por parte del auditor de cuentas de si es probable que un tercero hubiera alcanzado las mismas conclusiones. Tal consideración se realiza desde la perspectiva de un tercero con juicio y bien informado que sopesa todos los hechos y circunstancias relevantes que conoce el auditor de cuentas o que podría esperarse razonablemente que conozca en el momento de alcanzar las conclusiones. El tercero con juicio y bien informado no ha de ser necesariamente un auditor de cuentas, pero debe poseer el conocimiento y experiencia pertinentes para conocer y evaluar lo adecuado de las conclusiones del auditor de cuentas de manera imparcial.

<sup>6</sup> Como referencia normativa de la prueba del tercero con juicio y bien informado tenemos lo indicado en el artículo 22 de la 8ª Directiva (Directiva 2006/43/CE), modificada por la Directiva 2014/56/UE.

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

En este sentido, el artículo 41.3 RLAC indica: “... se entiende que se reduce a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia en aquellos supuestos en los que, de acuerdo con las circunstancias y factores que concurren en relación con la entidad auditada y el trabajo de auditoría en concreto, **se pudiera concluir que el auditor de cuentas es capaz de ejercer un juicio objetivo e imparcial** sobre las cuestiones tratadas durante la realización del trabajo de auditoría y que, por tanto, no resulta comprometida su independencia del auditor”.

Cuando el auditor de cuentas determina que las amenazas identificadas en relación con el cumplimiento del deber de independencia son significativas, hará frente a dichas amenazas eliminándolas o reduciéndolas a un nivel aceptablemente bajo. El auditor de cuentas lo hará:

- eliminando las circunstancias, incluidos los intereses o relaciones que están originando las amenazas;
- aplicando otras medidas de salvaguarda, cuando estén disponibles y exista la posibilidad de aplicarlas, para eliminar o reducir las amenazas a un nivel aceptablemente bajo, o
- absteniéndose de realizar la auditoría (art. 5.2 LAC y 10.3 RLAC).

Según los hechos y circunstancias, podría hacerse frente a una amenaza eliminando la circunstancia que la origina. Sin embargo, existen algunas situaciones en las cuales solo puede hacerse frente a las amenazas absteniéndose de realizar la auditoría. Ello es debido a que las circunstancias que originaron la amenaza no se pueden eliminar y las medidas de salvaguarda no pueden eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptablemente bajo.

El auditor de cuentas se formará una conclusión global acerca de si las actuaciones que lleva a cabo, o prevé llevar a cabo para hacer frente a las amenazas originadas, las eliminarán o las reducirán a un nivel aceptablemente bajo. Al formarse la conclusión global, el auditor de cuentas:

- revisará cualquier juicio significativo realizado o conclusión alcanzada y
- usará la prueba del tercero con juicio y bien informado (art. 41.3 RLAC).

Las medidas de salvaguarda varían dependiendo de los hechos y circunstancias. Ejemplos de actuaciones que en ciertas circunstancias podrían ser medidas de salvaguarda para hacer frente a amenazas evaluadas como significativas incluyen:

- Cuando se ha aceptado un encargo, asignar tiempo adicional y personal cualificado a las tareas requeridas, podría hacer frente a una amenaza de interés propio.
- La revisión del trabajo realizado por un revisor competente que no intervino en la auditoría o en el servicio, o su asesoramiento según sea necesario, con el fin de valorar si los juicios clave y las conclusiones son adecuados, podrían hacer frente a amenazas de interés propio o de autorrevisión.
- Que un auditor de cuentas, que no sea miembro de la firma que expresa una opinión sobre los estados financieros auditados, realice una revisión que sea equivalente a una revisión de control de calidad del encargo podría hacer frente a amenazas de autorrevisión, abogacía o familiaridad.
- La utilización de distintos socios y equipos con líneas de mando diferenciadas para la prestación de servicios ajenos a la auditoría a un cliente de auditoría podría hacer frente a la amenaza de familiaridad.

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

- Recurrir a otra firma de auditoría, fuera de la red, para que participe en la realización de parte del encargo o para que realice de nuevo parte de este podría hacer frente a amenazas de interés propio, autorrevisión, abogacía, familiaridad o intimidación.
- Separar los equipos cuando se tratan cuestiones de naturaleza confidencial podría hacer frente a una amenaza de interés propio.
- Apartar del equipo del encargo de auditoría a personas de cuya participación se puedan derivar amenazas que no puedan ser eliminadas o reducidas a un nivel aceptablemente bajo podría hacer frente a amenazas de interés propio, autorrevisión, abogacía, familiaridad o intimidación.

Un revisor competente es un profesional con los conocimientos, cualificaciones, experiencia y autoridad necesarios para revisar, de manera objetiva, el trabajo realizado o el servicio prestado. Esa persona podría ser un auditor de cuentas.

Lo siguiente son ejemplos de medidas de salvaguarda proporcionadas por la estructura de gestión y control de la entidad auditada que, aunque por sí solas no eliminarían o reducirían a un nivel aceptablemente bajo una amenaza significativa, podrían considerarse en el caso de que sean relevantes para una situación específica:

- La entidad auditada o, en su caso, la entidad vinculada dispone del conocimiento, experiencia y los recursos necesarios para la gestión y toma de decisiones en la entidad auditada.
- El cliente solicita a otras personas, que no pertenecen a la dirección, que ratifiquen o aprueben el nombramiento de la firma para la realización de un encargo de auditoría.
- El cliente ha implementado procedimientos internos que permiten una selección objetiva en la contratación de servicios distintos del de auditoría.
- El cliente tiene una estructura de gobierno corporativo que proporciona una supervisión y comunicaciones adecuadas en relación con los servicios de la firma de auditoría (Comités de Auditoría en entidades de interés público).

### 7. DOCUMENTACION DEL ANALISIS REALIZADO Y DE LAS CONCLUSIONES ALCANZADAS.

Como no podía ser de otra manera, todos los procedimientos relacionados con la Identificación del servicio o situación, si se trata de una incompatibilidad o prohibición y la identificación y evaluación de amenazas y aplicación de medidas de salvaguarda llevados a cabo desde el comienzo de los trabajos de auditoría del ejercicio auditado (y cubriendo el correspondiente periodo de vigencia de las incompatibilidades - artículo 21 de la LAC y artículo 5.1 del RUE-) hasta la emisión del informe, tienen que formar parte de los papeles de trabajo del auditor en los términos descritos en el artículo 42 del RLAC, incluyendo el análisis realizado, los procedimientos aplicados y las conclusiones alcanzadas:

*“Artículo 42. Documentación.*

- 1. Para cada trabajo de auditoría de cuentas, antes de la emisión del informe de auditoría, deberán documentarse e incorporarse a los papeles de trabajo correspondientes a dicho trabajo el análisis y las conclusiones alcanzadas sobre la importancia de las amenazas a la independencia detectadas y el detalle de las medidas de salvaguarda aplicadas y el análisis y las conclusiones alcanzadas sobre cómo se ha eliminado o, en su caso, reducido a un grado aceptablemente bajo el riesgo de independencia.*
- 2. Dichas obligaciones también existirán en el supuesto del artículo 41.1, en el que los auditores de cuentas deberán documentar en sus papeles de trabajo los procedimientos aplicados y evaluaciones efectuadas que soporten la conclusión alcanzada a este respecto.*

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

*En ningún caso, la mera referencia al juicio profesional o a la conclusión alcanzada se entenderá como justificativa de la aplicación de los procedimientos y medidas exigidas en este capítulo.”*

Los papeles de cada trabajo de auditoría de cuentas deberán incluir en relación a lo tratado en esta guía:

- Identificación del servicio o situación a analizar (ver apartado 3 anterior).
- Análisis y conclusión sobre si el servicio o situación identificado se trata de una incompatibilidad o prohibición (ver apartado 3 anterior).
- Análisis realizado y conclusiones alcanzadas para los servicios o situaciones identificados que puedan generar amenazas y la importancia de las mismas (ver apartados 4 y 5 anteriores).
- Caso de no identificar amenazas a la independencia, indicar para cada tipo de amenaza por qué no aplica y concluir al respecto.
- Cuando, **tras la identificación y evaluación de una amenaza, se llegue a la conclusión de que esta no es significativa** para la independencia de la firma de auditoría y que, por lo tanto, no será necesario aplicar medidas de salvaguarda, también existirán obligaciones de documentar en los papeles de trabajo los procedimientos aplicados y evaluaciones efectuadas que soporten la conclusión alcanzada a este respecto. Es fundamental que esté suficientemente justificado que dicha amenaza no resulta significativa, pues una conclusión errónea a este respecto o no suficientemente justificada, aun cuando la conclusión fuera correcta, puede suponer un incumplimiento de este requerimiento.
- Caso de que **las amenazas detectadas sean significativas**, el detalle de las medidas de salvaguarda aplicadas (ver apartado 6 anterior). Se incluirá el análisis y las conclusiones alcanzadas sobre cómo se ha eliminado o, en su caso, reducido a un grado aceptablemente bajo el riesgo de independencia.

Para cumplir con la obligación de **incluir el análisis y las conclusiones alcanzadas sobre cómo se ha eliminado o, en su caso, reducido a un grado aceptablemente bajo el riesgo de independencia**, no es suficiente con recoger en la documentación que se genere que el riesgo de falta de independencia se ha reducido a un grado aceptablemente bajo para una situación concreta mediante:

- a) La justificación de que no se trata de una situación prohibida o incompatible (apartado 3 anterior).
- b) La identificación de amenazas y su evaluación de acuerdo con el artículo 15 LAC y artículo 39 y 40 RLAC (apartados 4 y 5 anteriores).
- c) El establecimiento de medidas de salvaguarda de acuerdo con el artículo 41 RLAC, y su aplicación, para aquellas amenazas evaluadas como significativas (apartado 6 anterior). Para las medidas de salvaguarda aplicadas para las amenazas significativas identificadas, el auditor de cuentas deberá explicar por qué son adecuadas y suficientes.

Pueden existir situaciones en las que una única medida de salvaguarda sea suficiente, por ejemplo, que no se preste un servicio de no auditoría o que se aparte a una persona del encargo de auditoría.

No siendo una obligación derivada del artículo 42 del RLAC, podría entenderse que el sistema global de control interno del auditor en materia de independencia, exigido por el artículo 28 LAC y artículo 67

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

RLAC, debe incluir procedimientos, basados en el riesgo de la situación, que proporcionen una seguridad razonable de que se cumplen las circunstancias siguientes:

- a) Que las medidas de salvaguarda detalladas inicialmente se han aplicado para cada situación en concreto.
- b) En el caso de servicios, que el alcance del servicio inicialmente aprobado fue el finalmente prestado.

Destacamos la precisión que a este respecto realiza el RLAC en su artículo 42.2, que trata de la documentación del análisis y de las conclusiones alcanzadas sobre la importancia de las amenazas a la independencia detectadas, cuando indica que *“en ningún caso, la mera referencia al juicio profesional o a la conclusión alcanzada se entenderá como justificativa de la aplicación de los procedimientos y medidas exigidas en este capítulo”*.

Tanto un análisis insuficiente como uno suficiente pero no documentado adecuadamente en los papeles de trabajo de auditoría, podría suponer un incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 15 de la LAC y su desarrollo en el RLAC (ver Anexo II **“Plantilla para la documentación del Análisis de amenazas-medidas de salvaguarda a la independencia del auditor de cuentas”**). No obstante, estas situaciones no se encuentran dentro de los casos de causa de abstención.

### 8. EJEMPLOS DE AMENAZAS, SU EVALUACIÓN Y MEDIDAS DE SALVAGUARDA

A continuación, se exponen algunos ejemplos de circunstancias que originan los diferentes tipos de amenazas indicadas en la LAC y desarrolladas en el RLAC, los factores relevantes para evaluar su importancia y las medidas de salvaguarda más comunes que podrían contribuir a reducir o a eliminar las citadas amenazas cuando se evalúe que están son significativas.

Los ejemplos que se facilitan no constituyen una lista cerrada o exhaustiva de posibles amenazas/salvaguardas aplicables. Adicionalmente hay que tener en cuenta factores cualitativos y cuantitativos en cuanto a la importancia de la amenaza identificada a la hora de establecer la cobertura proporcionada por las medidas de salvaguarda en cada una de las circunstancias.

#### **Litigios y demandas con la entidad auditada**

Cuando se produce un litigio entre la firma de auditoría y un cliente de auditoría o parece probable que se produzca, se originan amenazas según el caso, de abogacía, interés propio o de intimidación resultante del conflicto de interés que se origina entre las partes.

La relación entre la dirección de la entidad auditada y los miembros del equipo del encargo de auditoría se debe caracterizar por una total franqueza y por la revelación completa de todos los aspectos de las operaciones empresariales de la entidad. Las posiciones antagónicas podrían ser el resultado de litigios en curso o de amenazas de demandas entre un cliente de auditoría y la firma de auditoría, una firma de la red o un miembro del equipo del encargo de auditoría. Esas posiciones antagónicas supondrían un conflicto de interés y podrían afectar a la buena voluntad de la dirección para hacer revelaciones completas y originar amenazas de abogacía, interés propio o de intimidación.

Los factores relevantes para la evaluación de la importancia de dichas amenazas incluyen:

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

- Las circunstancias que han conducido al litigio incluido como puede afectar a terceros.
- La significatividad, medida en términos de importancia relativa, del litigio o si cualitativamente el litigio es sobre una materia relevante para la entidad auditada.
- Si el litigio está relacionado con un anterior encargo de auditoría.
- Qué persona o entidad tiene el conflicto con la entidad auditada.
- Si el conflicto es con la propia entidad auditada o una vinculada.
- Si el conflicto es con la propia sociedad de auditoría o con un miembro de la red.

Un litigio entre la propia sociedad de auditoría y la entidad auditada supondría, por norma general, una amenaza significativa difícil de salvaguardar, independientemente de las cantidades involucradas en el litigio. En el caso de que el litigio fuera con un miembro de la red, un ejemplo de medida de salvaguarda para hacer frente a esas amenazas de abogacía, interés propio o de intimidación, cuando se evalúe que son significativas, es la revisión por un revisor competente del trabajo de auditoría realizado. No obstante, siempre hay que determinar si la salvaguarda reduce la amenaza a un nivel suficientemente bajo ya que, dependiendo de la significatividad de la amenaza puede ocurrir que esta no pueda ser salvaguardada.

En el caso de que el litigio involucrase a un miembro del equipo del encargo de auditoría, un ejemplo de medida de salvaguarda que podría eliminar dichas amenazas de interés propio, abogacía o de intimidación, cuando se evalúe que son significativas, es retirar a dicha persona del equipo del encargo de auditoría.

### **Ostentación de cargos o puestos de empleo en la entidad auditada**

En función de quien ostente las siguientes posiciones:

- a) Ser administrador, directivo o apoderado que tenga otorgado a su favor un poder general de la entidad auditada podría originar amenazas de autorrevisión, familiaridad y de interés propio.
- b) Tener una relación de empleo en un cliente de auditoría podría originar una amenaza de interés propio, de familiaridad o de intimidación.

Tener una relación familiar o personal con el personal de un cliente de auditoría podría originar una amenaza de interés propio, de familiaridad o de intimidación. Los factores relevantes para la evaluación de la importancia de dichas amenazas incluyen:

- El papel de la persona en la firma de auditoría, en el equipo del encargo de auditoría y en otras entidades relacionadas con la firma de auditoría (incluida la red).
- El papel del familiar o de la otra persona de la plantilla del cliente y de lo estrecha que sea la relación.

Si un miembro del equipo del encargo de auditoría ha sido recientemente administrador, directivo o empleado del cliente de auditoría, se podría originar una amenaza de interés propio, de autorrevisión o de familiaridad.

Según el artículo 16.1.a) 1º de la LAC (ver Anexo I), es incompatible para el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría tener la condición de miembro del órgano de administración, de directivo o de apoderado que tenga otorgado a su favor un poder general de la entidad auditada o desempeñar

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

puestos de empleo en la entidad auditada. También concurrirá esta circunstancia respecto del responsable del área económica financiera y de quién desempeñe funciones de supervisión o control interno en la entidad auditada, cualquiera que sea el vínculo que tengan con dicha entidad. Además, la causa de incompatibilidad se extiende, con las particularidades incluidas en los artículos 17, 18, 19 y 20 de la LAC, a las entidades vinculadas a la entidad auditada (art.3.15 LAC), a los familiares de los auditores principales responsables del encargo de auditoría y a otras personas (y sus familiares con vínculos estrechos) o entidades relacionadas con la firma de auditoría. Se entenderá que existen estas causas de incompatibilidad cuando se produzcan en el periodo comprendido desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan los estados financieros auditados hasta la fecha en que la firma de auditoría finalice el trabajo de auditoría (art. 21 LAC).

Ante una causa de incompatibilidad, no se permite el establecimiento de medidas de salvaguarda para eliminar o reducir la significatividad de las amenazas identificadas.

Ejemplos de situaciones relacionadas con la ostentación de cargos o puestos de empleo que no suponen una causa de incompatibilidad según el artículo 16.1.a) 1º de la LAC y que podrían originar amenazas a la independencia de la firma de auditoría son:

*Otras relaciones del auditor principal responsable, de personas con capacidad de influir en el encargo o del resto de miembros del equipo del encargo de auditoría (arts. 3.6 y. 19.1.a) y b) LAC)*

El miembro del equipo del encargo de auditoría consultará, de conformidad con las políticas y procedimientos de la firma de auditoría, si tiene una relación estrecha con una persona que, caso de ser el auditor principal responsable (art. 3.6 LAC), no es un familiar (arts. 3.12 LAC y 8.2 RLAC), o, para las personas con capacidad de influir en el encargo (arts. 19.1.a) LAC y 56.1 RLAC) y el resto del equipo del encargo de auditoría (art. 19.1.b) LAC), no es un familiar con vinculo estrecho (arts. 3.13 LAC y 8.2 RLAC), pero que es:

- (a) un administrador o directivo del cliente de auditoría o
- (b) un empleado en un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o sobre los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión.

Los factores relevantes para la evaluación de la importancia de las amenazas de interés propio, de familiaridad o de intimidación originadas por dicha relación incluyen:

- La naturaleza de la relación existente entre dicha persona y el miembro del equipo de auditoría.
- El puesto que ocupe la persona en la plantilla de la entidad auditada.
- El papel del miembro del equipo del encargo de auditoría.

Un ejemplo de medida de salvaguarda que podría eliminar esa amenaza de interés propio, de familiaridad o de intimidación, cuando se evalúe que son significativas, es retirar a esa persona del equipo del encargo de auditoría.

Otro ejemplo de medida de salvaguarda para hacer frente a esa amenaza de interés propio, de familiaridad o de intimidación, cuando se evalúe que son significativas, es estructurar las responsabilidades del equipo del encargo de auditoría de tal forma que el miembro del equipo del encargo de auditoría no trate cuestiones que son responsabilidad de la persona con la que tiene una relación estrecha. Debe considerarse que esta salvaguarda es, por definición, menos eficaz que la

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

descrita en el párrafo precedente, por ello, esta medida generalmente es de difícil aplicación cuando la persona del equipo afectada es el auditor principal responsable u otra persona con capacidad para influir en el resultado final de la auditoría

### Otras relaciones de socios de la firma de auditoría

Es recomendable que se establezcan políticas y procedimientos para gestionar los riesgos de independencia derivados de la existencia de una relación personal o familiar (distinta de familiar con vínculo estrecho) entre:

- (a) un socio de la firma que no es persona con capacidad de influir en el encargo (arts. 19.1.a LAC y 56.1 RLAC) ni forma parte del resto del equipo del encargo de auditoría (art. 19.1.b LAC) y
- (b) un administrador o directivo del cliente de auditoría, o un empleado del cliente de auditoría en un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o sobre los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión.

Los factores relevantes para la evaluación de la importancia de las amenazas de interés propio, de familiaridad o de intimidación originadas por dicha relación incluyen:

- La naturaleza de la relación existente entre el socio de la firma de auditoría y el administrador o el directivo o el empleado del cliente.
- El grado de interacción del socio de la firma de auditoría con el equipo del encargo de auditoría.
- El puesto que ocupe el socio dentro de la firma de auditoría.
- El puesto que ocupe la persona en la plantilla del cliente.

Los ejemplos de medidas de salvaguarda para hacer frente a esa amenaza de interés propio, de familiaridad o de intimidación, cuando se evalúe que son significativas, incluyen:

- Estructurar las responsabilidades del socio de la firma de auditoría con el fin de reducir cualquier posible influencia suya sobre el encargo de auditoría.
- Recurrir a un revisor competente para que revise el correspondiente trabajo de auditoría realizado.

### Ostentación de cargos o puestos de empleo recientes en un cliente de auditoría

Se podría originar una amenaza de interés propio, de autorrevisión o de familiaridad si, antes del inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan los estados financieros auditados (fuera del periodo de vigencia de las incompatibilidades por situaciones personales -art. 21 LAC-), un miembro del equipo del encargo de auditoría:

- (a) ha sido administrador o directivo del cliente de auditoría o
- (b) ha sido un empleado en un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o sobre los estados financieros sobre los que la firma ha de expresar una opinión.

## **Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas**

Por ejemplo, se originaría una amenaza si una decisión tomada o trabajo realizado por dicha persona en el mencionado periodo anterior, mientras trabajaba para el cliente de auditoría, ha de ser evaluada en el periodo actual como parte del encargo de auditoría.

Los factores relevantes para la evaluación de la importancia de dichas amenazas incluyen:

- El puesto que dicha persona ocupó en la plantilla del cliente.
- El tiempo transcurrido desde que dicha persona dejó su puesto en el cliente.
- El papel del miembro del equipo del encargo de auditoría.

Un ejemplo de medida de salvaguarda para hacer frente a esa amenaza de interés propio, de autorrevisión o de familiaridad, cuando se evalúe que son significativas, es la revisión por un revisor competente del trabajo realizado por ese miembro del equipo del encargo de auditoría.

### **Ofertas de empleo de la entidad auditada a miembros del equipo de trabajo de auditoría**

Con independencia de las prohibiciones establecidas en el artículo 23 de la LAC (art. 61 RLAC) respecto a formar parte de los órganos de administración o de dirección u ocupar puestos de empleo en la entidad auditada y en las entidades con las que esta tenga una relación de control, es recomendable que la firma de auditoría tenga políticas y procedimientos que requieran que los miembros de un equipo del encargo de auditoría que inicien negociaciones con vistas a incorporarse a la plantilla del cliente del encargo, lo notifiquen a la firma de auditoría.

Se origina una amenaza de interés propio cuando un miembro del equipo del encargo de auditoría participa en el encargo de auditoría sabiendo que se incorporará o es posible que se incorpore a la plantilla del cliente de auditoría en el futuro.

Un ejemplo de medida de salvaguarda que podría eliminar esa amenaza de interés propio, cuando se evalúe que es significativa, es retirar a esa persona del equipo del encargo de auditoría.

Otro ejemplo de medida de salvaguarda para hacer frente a esa amenaza de interés propio, cuando se evalúe que es significativa, es la revisión por un revisor competente de cualquier juicio significativo realizado por esa persona mientras formaba parte del equipo del encargo de auditoría.

### **Tenencia de un interés significativo directo y realizar operaciones con instrumentos financieros**

Tener un interés significativo directo en un cliente de auditoría o realizar cualquier tipo de operación relacionada con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de cualquier otra forma por el cliente de auditoría podría originar una amenaza de interés propio. Los factores relevantes para la evaluación del nivel de una amenaza de interés propio originada incluyen:

- La identificación de la persona que origina la situación, si se trata de un auditor o de una persona vinculada a la sociedad de auditoría o si se trata de un familiar de una persona afectada por las causas de incompatibilidad.
- El papel de la persona que tiene el interés o realiza dichas operaciones.
- La significatividad de los intereses o del volumen de dichas operaciones.

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

Según el artículo 16.1.a) 2º y 3º de la LAC (ver Anexo I), es incompatible para el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría tener interés significativo directo en la entidad auditada derivado de un contrato o de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho y realizar cualquier tipo de operación relacionada con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de cualquier otra forma por la entidad auditada. En todo caso, se entenderá que existe tal interés en el supuesto de poseer instrumentos financieros de la entidad auditada o de una entidad vinculada a esta cuando, en este último caso, sean significativos para cualquiera de las partes. Además, las causas de incompatibilidad se extienden, con las particularidades incluidas en los artículos 17.1, 18, 19 y 20 de la LAC), a las entidades vinculadas a la entidad auditada (art. 3.15 LAC), a los familiares de los auditores principales responsables del encargo de auditoría y a otras personas (y sus familiares con vínculos estrechos) o entidades relacionadas con la firma de auditoría. Se entenderá que existen estas causas de incompatibilidad cuando se produzcan en el periodo comprendido desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan las cuentas anuales auditadas, debiéndose resolver la situación de incompatibilidad por la tenencia de interés significativo directo con anterioridad al nombramiento como auditores de cuentas (art. 21 LAC y art. 59 RLAC).

Ante una causa de incompatibilidad, no se permite el establecimiento de medidas de salvaguarda para eliminar o reducir la significatividad de las amenazas identificadas.

Ejemplos de situaciones relacionadas con la tenencia de un interés significativo directo que no suponen una causa de incompatibilidad según el artículo 16.1.a) 2º y 3º de la LAC y que podrían originar amenazas a la independencia de la firma de auditoría son:

### Préstamos y garantías con un cliente de auditoría que es una entidad financiera

Se podrá aceptar un préstamo o una garantía de un préstamo por un importe que resulte significativo, concedido por un cliente de auditoría que sea una entidad financiera (banco o una institución similar), salvo si el préstamo o la garantía no se conceden siguiendo los procedimientos habituales para su concesión y bajo condiciones normales de mercado e independencia mutua (arts. 44.b) y 45.2.a) RLAC).

Como ejemplos de este tipo de préstamos están los préstamos hipotecarios, los descubiertos bancarios, los préstamos para la adquisición de un automóvil y los saldos de tarjetas de crédito.

Incluso cuando la firma de auditoría o una firma de la red reciben de un cliente de auditoría que es una entidad financiera un préstamo siguiendo los procedimientos habituales para su concesión y bajo condiciones normales de mercado e independencia mutua, si representa un volumen excesivo en relación con el patrimonio de quien lo recibe, ese préstamo podría originar una amenaza de interés propio que deberá evaluarse (art. 44.b) RLAC).

Un ejemplo de medida de salvaguarda para hacer frente a esa amenaza de interés propio, cuando se evalúe que es significativa, es la revisión por un revisor competente, que no pertenezca a la red de la firma de auditoría. Si quien recibe el préstamo de esas características es un miembro del equipo del encargo, y la amenaza de interés propio se evalúa como significativa, la medida de salvaguarda podría ser la revisión por un revisor competente que no participe en el encargo de auditoría para que revise el trabajo del miembro del equipo del encargo de auditoría o que esa persona no participe en el encargo de auditoría.

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

### Otras relaciones

Se podría originar una amenaza de interés propio si un miembro del equipo del encargo de auditoría sabe que personas con las que tiene una relación personal estrecha poseen instrumentos financieros significativos en el cliente de auditoría.

Los factores relevantes para la evaluación de la importancia de dicha amenaza incluyen:

- La estructura organizativa, operativa y jerárquica de la firma de auditoría.
- La naturaleza de la relación existente entre dicha persona y el miembro del equipo de auditoría.

Un ejemplo de medida de salvaguarda que podría eliminar esa amenaza de interés propio, cuando se evalúe que es significativa, es retirar del equipo del encargo de auditoría al miembro que tiene la relación personal estrecha.

Los ejemplos de medidas de salvaguarda para hacer frente a esa amenaza de interés propio, cuando se evalúe que es significativa, incluyen:

- Excluir al miembro del equipo del encargo de auditoría de cualquier decisión significativa relativa al encargo de auditoría.
- Recurrir a un revisor competente para que revise el trabajo del miembro del equipo del encargo de auditoría.

### **Existencia de una relación prolongada entre la firma de auditoría y la entidad auditada**

La existencia de una relación prolongada entre la firma de auditoría y la entidad auditada origina una amenaza a la familiaridad, con independencia de los años en los que dicha entidad haya tenido o no la consideración de entidad de interés público ([consulta 3 del BOICAC nº 109](#)).

Entre las circunstancias a tener en cuenta para determinar la importancia de la amenaza podrán figurar:

- La duración total del encargo.
- La permanencia del equipo y personal de auditoría y el grado de responsabilidad mantenida.
- El mantenimiento de la misma propiedad y gestión de la entidad auditada.
- La proximidad prolongada en las relaciones que pudieran darse entre miembros del equipo (incluido el auditor principal responsable) y quienes tienen la responsabilidad en la gestión económica financiera y propiedad.

Se consideran como significativas las amenazas derivadas de situaciones en las que una firma se ha mantenido como auditor de una entidad durante más de 10 años ([consulta 3 del BOICAC nº 109](#)).

Un ejemplo de medida de salvaguarda que podría eliminar esa amenaza de familiaridad sería la de rotación de la firma de auditoría:

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

- En el caso de entidades de interés público será obligatoria en los términos previstos en los artículos 40.1 de la LAC, 83 del RLAC y 17 del RUE.
- En el caso de entidades que no son de interés público, si la firma de auditoría decide que solo se puede hacer frente a esta amenaza de familiaridad mediante la rotación de la firma de auditoría, se debería determinar un periodo durante el cual ni la firma de auditoría ni una firma de su red puedan volver a auditar a dicha entidad. El periodo tendría la duración suficiente para permitir que se haga frente a la amenaza de familiaridad.

Ejemplos de medidas de salvaguarda para hacer frente a esa amenaza de familiaridad serían:

- la realización de revisiones independientes, internas o externas, que sean equivalentes a una revisión de control de calidad del encargo.
- la rotación gradual de los miembros del equipo del encargo tal y como prevé el RUE para el caso de entidades de interés público ([consulta 3 del BOICAC nº 109](#)).

### **Existencia de una relación prolongada de cierto personal con la entidad auditada**

Cuando una persona interviene en un encargo de auditoría durante un largo periodo de tiempo, se podrían originar amenazas de familiaridad y de interés propio.

Aunque el conocimiento de un cliente de auditoría y de su entorno es fundamental para la calidad de la auditoría, se podría originar una amenaza de familiaridad como resultado de la vinculación prolongada de una persona como miembro del equipo del encargo de auditoría con:

- (a) el cliente de auditoría y sus operaciones;
- (b) la alta dirección del cliente de auditoría o
- (c) los estados financieros sobre los que la firma de auditoría expresará una opinión o la información financiera que constituye la base de los estados financieros.

Se podría originar una amenaza de interés propio como resultado del temor de una persona a perder un cliente antiguo o por el interés en mantener una relación personal estrecha con un miembro de la alta dirección o con los responsables del gobierno de la entidad. Esa amenaza podría influir de manera inadecuada en el juicio de la persona.

Los factores relevantes para la evaluación de la importancia de dicha amenaza de familiaridad o de interés propio incluyen:

- (a) En relación con la persona:
  - La duración total de la vinculación de la persona con el cliente de auditoría, incluido si existía esa vinculación cuando la persona trabajaba en una firma de auditoría anterior.
  - El tiempo que hace que la persona ha sido miembro del equipo del encargo y la naturaleza de los papeles desempeñados por él dentro del equipo del encargo.
  - Hasta qué punto su trabajo es dirigido, revisado y supervisado por miembros del equipo del encargo de auditoría de categoría superior.
  - Hasta qué punto, debido a su categoría, puede influir en el resultado de la auditoría, por ejemplo, tomando decisiones clave o dirigiendo el trabajo de otros miembros del equipo del encargo.

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

- Lo estrecha que sea su relación con la alta dirección o con los responsables del gobierno de la entidad.
  - La naturaleza, frecuencia y extensión de las interacciones de dicha persona con la alta dirección del cliente o con los responsables del gobierno de la entidad.
- (b) En relación con el cliente de auditoría:
- La naturaleza o complejidad de las cuestiones contables y de presentación de información financiera del cliente y si estas han cambiado.
  - Si recientemente se han producido cambios en la alta dirección o entre los responsables del gobierno de la entidad.
  - Si se han producido cambios estructurales en la organización del cliente con impacto en la naturaleza, frecuencia y extensión de las interacciones que dicha persona podría tener con la alta dirección del cliente o con los responsables del gobierno de la entidad.

La combinación de dos o más factores podría incrementar o reducir la importancia de las amenazas. Por ejemplo, las amenazas de familiaridad que surgen en el transcurso del tiempo debido a la cada vez más estrecha relación entre una persona y un miembro de la alta dirección del cliente se pueden reducir al abandonar ese miembro la alta dirección del cliente.

Un ejemplo de medida de salvaguarda que podría eliminar esas amenazas de familiaridad y de interés propio originadas por la larga vinculación de una persona con el encargo de auditoría, cuando se evalúe que son significativas, sería la rotación de la persona del equipo del encargo de auditoría:

- En el caso de entidades de interés público será obligatoria en los términos previstos en el artículo 40.2 de la LAC, 85 del RLAC y 17.7 del RUE.
- En el caso de entidades que no son de interés público, cuando la firma de auditoría decide que solo se puede hacer frente a esta amenaza de familiaridad mediante la rotación de la persona del equipo del encargo de auditoría.

Otras medidas de salvaguarda para hacer frente a esas amenazas, cuando se evalúe que son significativas, incluyen:

- Cambiar el papel de la persona en el equipo del encargo de auditoría o la naturaleza y extensión de las tareas que realiza.
- La revisión de su trabajo por un revisor competente que no haya sido miembro del equipo del encargo de auditoría.
- La realización con regularidad de revisiones independientes internas o externas de control de calidad del encargo.

Los auditores principales responsables, de entidades de interés público se les requiere rotar transcurridos 5 años desde el contrato inicial, debiendo transcurrir un plazo de tres años (periodo de enfriamiento) para que puedan volver a participar en la auditoría de la entidad auditada (arts. 40.2 LAC, 85 RLAC y 17.7 RUE).

## **Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas**

Según la nota emitida por el Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB), de fecha 27 de noviembre de 2019, es altamente recomendable que los auditores principales responsables de un encargo de auditoría de una entidad de interés público no actúen como revisores de control de calidad del encargo cuando están en el periodo de enfriamiento. De lo contrario, se podría afectar a la objetividad de quien ha sido auditor principal responsable y tiene que asumir las responsabilidades del revisor de control de calidad del encargo incluidas en el artículo 8 del RUE, debido a las importantes amenazas de interés propio, autorrevisión y familiaridad existentes.

Atendiendo a la nota de CEAOB mencionada anteriormente, es recomendable, como una buena práctica, la rotación del revisor de control de calidad del encargo considerando los mismos periodos requeridos para los auditores principales responsables.

Es recomendable que, si la firma de auditoría decide que solo se puede hacer frente a la importancia de las amenazas mediante la rotación de la persona del equipo del encargo de auditoría, la firma de auditoría determine un periodo de enfriamiento adecuado durante el cual la persona:

- no pueda ser miembro del encargo de auditoría de dicha entidad.
- no pueda realizar el control de calidad del encargo de auditoría.
- no ejerza influencia directa en el resultado del encargo de auditoría.

El periodo tendría la duración suficiente para permitir que se haga frente a las amenazas de familiaridad y de interés propio.

Al determinar el número de años que una persona ha sido auditor principal responsable de un encargo de auditoría, la duración de la relación incluirá, en su caso, el tiempo durante el cual fue el auditor principal responsable en ese encargo en una firma de auditoría anterior.

### **Prestación de servicios distintos a los de auditoría a un cliente de auditoría**

La normativa española recoge una serie de servicios distintos a los de auditoría que están prohibidos para el auditor de cuentas y su red, teniendo que ser el resto analizados mediante un esquema de amenazas y salvaguardas. Por tanto, no se establece una lista de servicios permitidos, pero indirectamente a través de otros aspectos recogidos en la norma (p. ej. desglose de honorarios en cuentas anuales, aprobación de servicios de no auditoría, etc.), implícitamente se contempla que la prestación de servicios distintos a los de auditoría por parte del auditor de cuentas o su red no está prohibida y dicha prestación debe ser acorde con sus cualificaciones y especialización. Prestar servicios distintos a los de auditoría a clientes de auditoría y sus vinculadas puede originar cualquiera de las cinco amenazas dependiendo de las circunstancias, incluso puede suponer un conflicto de intereses.

Es requerido realizar un análisis de amenazas y salvaguardas de forma previa a que una firma de auditoría o una entidad de su red acepte un encargo para prestar un servicio distinto al de auditoría a un cliente de auditoría o a sus entidades vinculadas. Para ello, es recomendable que se aplique el “esquema de amenazas y medidas de salvaguarda” de esta guía con el fin de determinar si la prestación de dicho servicio está permitida y si podría originar amenazas en relación con la independencia, así como la posibilidad de establecer, en su caso, medidas de salvaguarda que permitan eliminar o reducir las amenazas hasta un nivel aceptablemente bajo.

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

En el caso de entidades auditadas que no son de interés público, según el artículo 16.1.b) de la LAC, es incompatible para el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría la prestación de ciertos servicios a la entidad auditada (ver Anexo I). Además, la causa de incompatibilidad se extiende, con las particularidades incluidas en los artículos 17.2, 18, 19 y 20 de la LAC y los artículos 37.4 y 47 a 51 del RLAC, a las entidades con las que la entidad auditada tenga una relación de control (arts. 3.16 LAC y 8.5 RLAC), a los familiares de los auditores principales responsables del encargo de auditoría y a otras personas (y sus familiares con vínculos estrechos) o entidades relacionadas con la sociedad de auditoría. Se entenderá que existen estas causas de incompatibilidad cuando se produzcan en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio al que correspondan los estados financieros auditados hasta la fecha en que la firma de auditoría finalice el trabajo de auditoría (art. 21 LAC).

Para auditorías de entidades que son de interés público, en lo relativo a la prestación de servicios distintos a los de auditoría, les es aplicable el artículo 5 del RUE. La prohibición de prestar servicios ajenos a la auditoría a que se refiere el artículo 5.1 del RUE se extiende a las personas y entidades mencionadas en el artículo 39.1 de la LAC y 5.1 del RUE, con la particularidad establecida en el artículo 79.c) del RLAC. Las prohibiciones se extienden a entidades con las que la entidad auditada tiene una relación de control y están domiciliadas dentro de la Unión Europea. Pero fuera de la Unión Europea, no existen, como tal, prohibiciones, sino que debe analizarse al amparo de las amenazas que puede generar, pero sí considera que hay tres servicios que no permiten salvaguardas, es decir, en la práctica no se pueden prestar aunque no tengan la consideración de prohibidos (art. 5.5 RUE). Todo ello durante el periodo establecido en el artículo 5.1 del RUE.

Ante una causa de incompatibilidad o prohibición, no se permite el establecimiento de medidas de salvaguarda para eliminar o reducir la significatividad de las amenazas identificadas, salvo no prestar el servicio distinto al de auditoría.

Los factores relevantes para la identificación y evaluación de las amenazas originadas por la prestación de un servicio distinto al de auditoría a un cliente de auditoría, o a una de sus vinculadas, y la evaluación de su importancia incluyen:

- La naturaleza, alcance y propósito del servicio, así como el contexto en el que se presta el mismo, por ejemplo, si el mismo se presta en un contexto de conflicto de la entidad auditada con terceros. Servicios de verificación, por ejemplo, suelen conllevar menos amenazas que los servicios claramente distintos al de auditoría.
- El marco legal y reglamentario en el que se presta el servicio.
- El grado de subjetividad o complejidad de la materia objeto del servicio distinto al de auditoría.
- El grado de confianza que se depositará en el resultado del servicio como parte de la auditoría. Si el auditor de cuentas llevará a cabo en la realización del trabajo de auditoría procedimientos que supongan revisiones o evaluaciones de los “resultados, juicios o criterios” que se deriven del servicio.

No puede utilizarse como argumento que no se realizan procedimientos de auditoría, si la conclusión para no realizar los mismos es por realizar pruebas alternativas o por la no significatividad de las partidas involucradas, pues estas conclusiones resultan de la aplicación del juicio profesional y, por tanto, es en sí mismo un procedimiento de auditoría.

- Si el servicio lo presta la sociedad de auditoría o su red, miembros del equipo del encargo o por personas distintas a éstas.

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

- Si el resultado del servicio va a tener un efecto y, en su caso, es significativo, sobre cuestiones que se reflejan en los estados financieros sobre los que la firma de auditoría ha de expresar una opinión.
- El grado de especialización de la dirección y de los empleados del cliente en relación con el tipo de servicio prestado.
- El nivel de participación del cliente en la determinación de las cuestiones de juicio significativas.
- La naturaleza y extensión del impacto del servicio, en su caso, en los sistemas que generan información que forma parte de modo significativo de:
  - Los registros contables o de los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.
  - Los controles internos sobre la información financiera,
- Si el cliente es una entidad de interés público.
- Si el cliente es la propia entidad auditada, otras entidades con las que la entidad auditada tenga una relación de control, u otras vinculadas.
- Si el servicio es exigido por alguna normativa. En el caso de que se exija que el servicio sea prestado por el auditor de cuentas de la entidad, podría entenderse que el legislador considera que el servicio es permisible.
- El proceso de adjudicación del contrato por los servicios distintos al de auditoría de la entidad auditada y si éstos han sido contratados por personas con las que habitualmente se interacciona en la auditoría.
- Si terceros distintos a la entidad auditada, o sus vinculadas, accederán a los resultados del servicio distinto al de auditoría.
- El nivel de honorarios del servicio distinto al de auditoría y la estructura de los mismos (fijos, a éxito, etc.), así como la duración del encargo o su recurrencia.
- La experiencia pasada de errores identificados en auditorías previas o si la auditoría se realiza en régimen de co-auditoría.
- El impacto del servicio frente a terceros.

En la prestación de servicios distintos al de auditoría las firmas de auditoría, así como toda persona en condiciones de influir directa o indirectamente en el resultado de la auditoría (art. 56.1 RLAC), deberán abstenerse de participar de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada (arts. 14.2 LAC y 37.2 RLAC).

La prestación de un servicio distinto al de auditoría a un cliente de auditoría origina amenazas de autorrevisión y de interés propio si la firma de auditoría participa en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada cuando presta el servicio hasta un grado que no permite salvaguarda alguna. Participar de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada origina también una amenaza de familiaridad y podría originar una amenaza de abogacía ya que la firma de auditoría se alinea demasiado con los puntos de vista y los intereses de los órganos de gestión y dirección de la entidad auditada. La relevancia o la contingencia de los honorarios procedentes de un servicio distinto al de auditoría, en relación con los honorarios de auditoría, así como la recurrencia de los mismos, puede originar amenazas de interés propio e intimidación (Ver [Guía de Actuación nº 52](#)

## Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

sobre el análisis de la potencial amenaza por honorarios por servicios ajenos a la auditoría elevados en comparación con los de auditoría).

Algunos ejemplos de situaciones relacionadas con la prestación a la entidad auditada, que no es de interés público, de servicios distintos al de auditoría, que no suponen una causa de incompatibilidad según el artículo 16.1.b) de la LAC y que aun pudiendo originar amenazas a la independencia, estas podrían ser salvaguardables, son:

- Otros servicios de verificación (ej. procedimientos acordados).
- Servicios de asesoramiento y emisión de recomendaciones siempre que no supongan participar de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada (arts. 14.2 LAC y 37.2 RLAC).
- Servicios de diligencia debida (due diligence).
- Servicios de formación de carácter genérico.

Se incluye en el Anexo III el análisis documentado de 2 ejemplos de situaciones relacionadas con la prestación a la entidad auditada, que no es EIP, de servicios distintos al de auditoría, que no suponen una causa de incompatibilidad según el artículo 16.1.b) de la LAC y que podrían originar amenazas a la independencia de la firma de auditoría. El análisis de dichas situaciones se ha documentado en la **“Plantilla para la documentación del Análisis de amenazas-medidas de salvaguarda a la independencia del auditor de cuentas”** que se incluye en el Anexo II. Los ejemplos corresponden a la prestación de los siguientes servicios:

- A. [Propuesta de servicios fiscales](#)
- B. [Propuesta de servicios de due diligence financiero](#)

Esta Guía y los Anexos adjuntos constituyen una unidad y no pueden considerarse de manera separada. Por tanto, la correcta interpretación de los Anexos sólo puede realizarse a partir de la Guía que los acompaña.

Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

INCOMPATIBILIDADES

Anexo I

Página 1 de 2

<b>SITUACIONES QUE GENERAN UNA INCOMPATIBILIDAD ABSOLUTA DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 16 DE LA LAC Y QUE NO PERMITEN EL ESTABLECIMIENTO DE MEDIDAS DE SALVAGUARDA PARA REDUCIR LA SIGNIFICATIVIDAD DE LAS AMENAZAS IDENTIFICADAS</b>
<b>Circunstancias derivadas de situaciones personales (arts. 16.1.a) y 39.2 LAC y art. 79 RLAC):</b>
Tener la condición de miembro del órgano de administración, de directivo o de apoderado que tenga otorgado a su favor un poder general de la entidad auditada o desempeñar puestos de empleo en la entidad auditada. También concurrirá esta circunstancia respecto del responsable del área económica financiera y de quién desempeñe funciones de supervisión o control interno en la entidad auditada, cualquiera que sea el vínculo que tengan con dicha entidad. (Arts. 16.1.a) 1º LAC y 43 RLAC)
Tener interés significativo directo en la entidad auditada derivado de un contrato o de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho. En todo caso, se entenderá que existe tal interés en el supuesto de poseer instrumentos financieros de la entidad auditada o de una entidad vinculada a ésta cuando, en este último caso, sean significativos para cualquiera de las partes. (Art. 16.1.a) 2º LAC y arts.44 y 45 RLAC). Ha de tratarse de intereses que no se posean de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva diversificada.
Realizar cualquier tipo de operación relacionada con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de cualquier otra forma por la entidad auditada. (Arts. 16.1.a) 3º LAC y 45 RLAC). Ha de tratarse de instrumentos financieros que no se posean de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva diversificada.
Solicitar o aceptar obsequios o favores de la entidad auditada, salvo que su valor sea insignificante o intrascendente. (Arts. 16.1.a) 4º LAC y 46 RLAC)
<b>Circunstancias derivadas de servicios prestados: En el caso de auditoría de una “NO EIP”** (art. 16.1.b) LAC)</b>
La prestación de servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o los estados financieros. (Arts. 16.1.b) 1º LAC y 47 RLAC)
La prestación de servicios de valoración que tengan un efecto directo significativo, por separado o de forma agregada, en los estados financieros auditados o que la estimación del efecto en los estados financieros auditados no esté documentada de forma exhaustiva en los papeles de trabajo correspondientes al trabajo de auditoría. (Arts. 16.1.b) 2º LAC y 48 RLAC)
La prestación de servicios de auditoría interna a la entidad auditada cuando el órgano de gestión de la entidad auditada no sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionadas por la auditoría interna. (Arts. 16.1.b) 3º LAC y 49 RLAC)
La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada por parte del auditor de cuentas o la sociedad de auditoría. (Arts. 16.1.b) 4º LAC y 50 RLAC)
La prestación a la entidad auditada de servicios de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración o control de la información financiera, o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de la entidad auditada cuando ésta no asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio no se preste siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad. (Arts. 16.1.b) 5º LAC y 51 RLAC)

\* En el caso de que la entidad auditada sea una EIP, los requisitos relacionados con la prestación de servicios distintos del de auditoría serán los establecidos en los artículos 39.1 de la LAC, 79 RLAC y 5 del RUE.

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

**Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas**

**INCOMPATIBILIDADES**

**Anexo I**  
Página 2 de 2

<b>EJEMPLOS DE SITUACIONES QUE NO GENERAN UNA INCOMPATIBILIDAD ABSOLUTA DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 16 DE LA LAC AL PERMITIR LA LEGISLACIÓN APLICAR DETERMINADAS MEDIDAS DE SALVAGUARDA PARA QUE NO SEAN CONSIDERADAS COMO TAL</b>	
<b>SITUACIÓN</b>	<b>SALVAGUARDAS ESTABLECIDAS POR LA LEGISLACIÓN</b>
<b>Circunstancias derivadas de servicios prestados: En el caso de auditoría de una “NO EIP”*</b>	
Prestación a la entidad auditada de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades no significativas (art.52 RLAC) o que tengan un efecto indirecto. (Arts. 16.1.b) 2º LAC y 48 RLAC).	Que la estimación del efecto en los estados financieros auditados esté documentada de forma exhaustiva en los papeles de trabajo. (Arts. 16.1.b) 2º LAC y 48 RLAC).
Prestación de servicios de auditoría interna. (Arts. 16.1.b) 3º LAC y 49 RLAC).	Cuando la entidad auditada reconoce expresamente su responsabilidad sobre el sistema de control interno, la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionadas por la auditoría interna. (Arts. 16.1.b) 3º LAC y 49 RLAC).
Prestación de servicios de abogacía simultáneamente a la entidad auditada en pleitos sin que se refiera a la resolución de litigios o cuestiones que puedan tener una incidencia significativa en términos de importancia relativa en los estados financieros. (Arts. 16.1.b) 4º LAC y 50 y 52 RLAC).	Que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes. (Arts. 16.1.b) 4º LAC y 50 RLAC).
Prestación a la entidad auditada de servicios de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración o control de la información financiera, o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de la entidad auditada. (Arts. 16.1.b) 5º LAC y 51 RLAC).	Cuando la entidad auditada asuma la responsabilidad del sistema global de control interno o el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por dicha entidad, la cual debe asumir también la responsabilidad del diseño, ejecución, evaluación y funcionamiento del sistema. (Arts. 16.1.b) 5º LAC y 51 RLAC). Deberá dejarse constancia documental de las instrucciones y especificaciones establecidas por la entidad auditada.

\* En el caso de que la entidad auditada sea una EIP, los requisitos relacionados con la prestación de servicios distintos del de auditoría serán los establecidos en los artículos 39.1 de la LAC, 79 RLAC y 5 del RUE.

La correcta interpretación de este Anexo sólo puede realizarse a partir la “*Guía de Actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas (Guía de Actuación nº 37R)*”, ya que constituyen una unidad y no pueden considerarse de manera separada

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

ANÁLISIS DE AMENAZAS-MEDIDAS DE SALVAGUARDA  
A LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR DE CUENTAS  
(PLANTILLA PARA SU DOCUMENTACIÓN)

Anexo II  
Página 1 de 7

Nombre de la entidad auditada:	
<input type="checkbox"/> NO EIP <input type="checkbox"/> EIP	
<b>1. Identificación del servicio o situación y si se trata de una incompatibilidad o prohibición (apartado 3 de la Guía de Actuación nº 37 R)</b>	
<b>1.1. Describir el servicio a analizar o situación cuyo impacto en independencia hay que evaluar</b> <i>(Describir el conflicto de intereses o la relación comercial, financiera, laboral, familiar o de otra clase, incluidos servicios ajenos a la auditoría proporcionados o a proporcionar a la entidad auditada que pudieran generar una amenaza a la independencia. Considerar las relaciones de familiares y personas o entidades relacionadas (incluye red) con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría (firma de auditoría). Caso de ser un cliente de auditoría de cuentas potencial, considerar el periodo de vigencia de las incompatibilidades estipulado en el artículo 21 de la LAC (art. 59 RLAC) y, en su caso, en el artículo 5.1 del RUE para la prestación de servicios ajenos a la auditoría de EIP).</i>	
<b>1.2. ¿Es una de las incompatibilidades o prohibiciones resultantes de los artículos 14, 15.2, 16 a 20, 23, 24.1, 25 y, para EIP, los arts. 39 a 41 de la LAC y los arts. 4, 5, 17 y 41 del RUE?</b>	
<input type="checkbox"/> SÍ <input type="checkbox"/> NO  Si <b>NO</b> , pasar al paso 2.1.  Si <b>SÍ</b> , pasar al paso 1.3.	<i>(Identificar qué incompatibilidad o prohibición, resultante de lo establecido en los arts. de la LAC: 14 (participar en la gestión o toma de decisiones), 15.2, 16 a 20 (incompatibilidades), 23 (prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría), 24.1 y 25 (honorarios) y, para EIP, los arts. 39 LAC y 5 RUE (incompatibilidades, servicios prohibidos, prohibiciones posteriores), 40 LAC y 17 y 41 RUE (rotación), 41 LAC y 4 RUE (honorarios), se correspondería con la situación analizada). Asimismo, se considerarán los artículos del RLAC que desarrollen los mencionados artículos de la LAC.</i>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

ANÁLISIS DE AMENAZAS-MEDIDAS DE SALVAGUARDA  
A LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR DE CUENTAS  
(PLANTILLA PARA SU DOCUMENTACIÓN)

Anexo II  
Página 2 de 7

<b>1.3. Caso de prestarse a una entidad auditada que no es EIP alguno de los servicios indicados en el artículo 16.1.b) 2º, 3º, 4º y 5º de la LAC o en el caso de ser EIP alguno de los servicios indicados en el art. 5.3 del RUE, indicar si se dispone de, o se pueden aplicar, las medidas de salvaguarda requeridas por la legislación</b>	
<p><i>¿Se trata de alguno de los servicios indicados en el art. 16.1.b) de la LAC para no EIP o del art. 5.3 del RUE en el caso de EIP que, pudiendo ser una causa de incompatibilidad o prohibición, la legislación permite aplicar medidas de salvaguarda y determina las mismas, para que no sea considerada como tal? Ver el artículo 16.1.b) 2º, 3º, 4º y 5º de la LAC y artículo 5.3 del RUE.</i></p> <p><input type="checkbox"/> SÍ</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p> <p>Si <b>NO</b>, pasar al paso 1.4.</p> <p>Si <b>SÍ</b>, analizar según se indica y pasar al paso 4. No obstante lo anterior, si por la forma en que se pretende prestar el servicio se generan amenazas adicionales a las planteadas por el mismo y, por tanto, no cubiertas necesariamente por las salvaguardas establecidas por la norma, sería necesario seguir con el análisis descrito en el paso 2.1 siguiente.</p>	<p><i>(Dar detalle, en su caso, de las medidas de salvaguarda requeridas por la legislación de que se disponga o que se vayan a aplicar para que la situación analizada deje de considerarse una causa de incompatibilidad o prohibición- ver Anexo I- o, si no se considera adecuado o posible aplicarlas, concluir que la independencia del auditor se ve comprometida. No obstante, en ocasiones, puede ser necesario seguir con el análisis descrito en el paso 2 siguiente.)</i></p>
<b>1.4. Caso de prestarse a una empresa constituida en un tercer país y controlada por la EIP auditada alguno de los servicios indicados en el artículo 5.5 b) del RUE, indicar si se dispone de, o se pueden aplicar, medidas de salvaguarda que mitiguen las correspondientes amenazas</b>	
<p><i>¿La situación analizada consiste en la prestación de servicios ajenos a los de auditoría a los que se refiere el artículo 5.1, párrafo segundo, del RUE (excepto los de las letras b) c) y e)) a una empresa constituida en un tercer país y controlada por la EIP auditada, en la que la norma establece que se generan amenazas significativas que afectan a la independencia del auditor de cuentas y requieren por tanto la adopción de medidas de salvaguarda que mitiguen las correspondientes amenazas. (Ver artículo 5.5 del RUE)?</i></p> <p><input type="checkbox"/> SÍ</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p> <p>Si <b>NO</b>, pasar al paso 1.5.</p> <p>Si <b>SÍ</b>, analizar según se indica y pasar al paso 4.</p>	<p><i>(Dar detalle, en su caso, de las amenazas que genera el servicio, de las razones para considerar su existencia, de las medidas de salvaguarda de que se disponga o que se vayan a aplicar y del análisis y las conclusiones alcanzadas sobre cómo se ha eliminado cada una de las amenazas o, en su caso, reducido a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia. -art. 42.1 RLAC- o, si no se considera adecuado o posible, concluir que la independencia del auditor se ve comprometida. De acuerdo con el artículo 42 RLAC la mera enumeración de las medidas de salvaguarda no es documentación suficiente de cómo se elimina o reduce la significatividad de una amenaza).</i></p>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

**ANÁLISIS DE AMENAZAS-MEDIDAS DE SALVAGUARDA  
A LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR DE CUENTAS  
(PLANTILLA PARA SU DOCUMENTACIÓN)**

<b>1.5. Analizar si la situación o servicio implica participación en la gestión o toma de decisiones (art. 14.2 LAC y 37 RLAC)</b>	
<p>¿Se trata de una situación o servicio que implica participación en la gestión o toma de decisiones?</p> <p><input type="checkbox"/> SÍ</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p> <p>Si <b>NO</b>, pasar al paso 1.6.</p> <p>Si <b>SÍ</b>, concluir y pasar al paso 4.</p>	<p><i>(Evaluar si el servicio o la situación implica de alguna forma participar en la gestión o toma de decisiones y, si es el caso, si es posible adoptar medidas que hagan que no se caiga en la prohibición. Documentar el análisis y las conclusiones alcanzadas).</i></p>
<b>1.6. ¿Es una de las incompatibilidades o prohibiciones absolutas?</b>	
<p><input type="checkbox"/> SÍ</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p> <p>Si <b>NO</b>, pasar al paso 2.1.</p> <p>Si <b>SÍ</b>, concluir y pasar al paso 4.</p>	<p><i>(En base a lo anterior, concluir si estamos ante una de las incompatibilidades o prohibiciones absolutas porque no se contemplan medidas de salvaguarda y, por lo tanto no se ha analizado ni en el paso 1.3 ni en el paso 1.4).</i></p>

Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

ANÁLISIS DE AMENAZAS-MEDIDAS DE SALVAGUARDA  
A LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR DE CUENTAS  
(PLANTILLA PARA SU DOCUMENTACIÓN)

Anexo II  
Página 4 de 7

<b>2. Identificación de amenazas y evaluación de la importancia de las amenazas identificadas</b> (apartados 4, 5 y 7 de la Guía de Actuación nº 37 R)	
<b>2.1. Si no es una Incompatibilidad o prohibición, indicar las posibles amenazas a la independencia y explicar por qué se consideran como tales</b> (apartado 4 de la Guía de Actuación nº 37 R)	
<input type="checkbox"/> Interés propio <input type="checkbox"/> Autorrevisión <input type="checkbox"/> Abogacía <input type="checkbox"/> Familiaridad o confianza <input type="checkbox"/> Intimidación  Ver cómo se define cada tipo de amenaza en el apartado 3.1 de la Guía de Actuación nº 37 R.  Si se han identificado amenazas, pasar al paso <b>2.2</b> .  Si se ha concluido que no hay amenazas, pasar al paso <b>4</b> .	<i>(Si la situación analizada no es una causa de incompatibilidad o prohibición, según los pasos 1.2 y 1.6 anteriores, indicar las amenazas al cumplimiento del deber de independencia, incluidas las originadas por la existencia de conflictos de intereses, que el servicio o la situación concreta genera y las razones para considerar su existencia. Caso de no identificar amenazas a la independencia, indicar para cada tipo de amenaza por qué no aplica y concluir al respecto.)</i>
<b>2.2. Evaluar la importancia de las amenazas identificadas</b> (apartados 5 y 7 de la Guía de Actuación nº 37 R)	
<i>Evaluar, en su caso, la importancia de las amenazas a la independencia identificadas en el paso 2.1 anterior.</i>  Si se ha evaluado alguna amenaza como significativa, pasar al paso <b>3</b> .  Si se ha concluido que ninguna de las amenazas es significativa, pasar directamente al paso <b>4</b> .	<i>(Para cada amenaza a la independencia identificada en el paso 2.1 anterior, documentar el análisis de las evaluaciones realizadas y las conclusiones alcanzadas respecto a si las mismas son significativas o no, indicando los factores considerados y as razones por las que se ha alcanzado para cada amenaza evaluada una conclusión u otra – art. 42.1 y 42.2 RLAC-.)</i>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

**ANÁLISIS DE AMENAZAS-MEDIDAS DE SALVAGUARDA  
A LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR DE CUENTAS  
(PLANTILLA PARA SU DOCUMENTACIÓN)**

<b>3. Medidas de salvaguarda a aplicar</b> (apartados 6 y 7 de la Guía de Actuación nº 37 R)	
<p><i>Si se han identificado amenazas a la independencia que se consideran significativas, se deben establecer y aplicar las medidas de salvaguarda necesarias para eliminar las amenazas o, en su caso, para reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia.</i></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- <i>eliminando las circunstancias que están originando las amenazas;</i></li><li>- <i>aplicando otras medidas de salvaguarda, cuando estén disponibles y exista la posibilidad de aplicarlas, para eliminar o reducir las amenazas a un nivel aceptablemente bajo, o</i></li><li>- <i>absteniéndose de realizar la auditoría (art. 5.2 LAC y 10 RLAC).</i></li></ul>	<p><i>(Para cada amenaza identificada como significativa en el paso 2.2 anterior, documentar el detalle de las medidas de salvaguarda a aplicar y el análisis y las conclusiones alcanzadas sobre cómo se ha eliminado cada una de las amenazas o, en su caso, reducido a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia. -art. 42.1 RLAC-). De acuerdo con el artículo 42 RLAC la mera enumeración de las medidas de salvaguarda no es documentación suficiente de cómo se elimina o reduce la significatividad de una amenaza)</i></p>

**ANÁLISIS DE AMENAZAS-MEDIDAS DE SALVAGUARDA  
A LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR DE CUENTAS  
(PLANTILLA PARA SU DOCUMENTACIÓN)**

<b>4. Conclusión final</b>	
<p><i>Abstenerse de seguir o establecer la relación con el cliente de auditoría, aceptar o no al potencial cliente de auditoría o el auditor debe abstenerse de auditar las cuentas anuales al cliente de auditoría existente, caso de que:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>estemos ante una incompatibilidad o prohibición absoluta (según el paso 1.6 anterior), o</i></li> <li>- <i>estemos ante una incompatibilidad o prohibición para la que, aunque la norma determina las medidas de salvaguarda requeridas, no se puede o no se considera adecuado aplicarlas (según el paso 1.3 anterior)</i></li> <li>- <i>estemos antes uno de los servicios del artículo 5.1. del RUE cuyo receptor en una controlada fuera de la UE de la entidad auditada y no se dispone de salvaguardas adecuadas o no se considera adecuado aplicarlas (según el paso 1.4 anterior)</i></li> <li>- <i>implique participación en la gestión o en la toma de decisiones (según el paso 1.5 anterior)</i></li> <li>- <i>no se puedan eliminar las circunstancias, incluidos los intereses o relaciones o no prestar los servicios que están originando las amenazas identificadas y evaluadas como significativas (según el paso 3 anterior).</i></li> <li>- <i>no existan medidas de salvaguarda disponibles o no exista la posibilidad de aplicarlas para eliminar las amenazas a la independencia identificadas y evaluadas como significativas, ni que reduzcan a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia y que, por lo tanto, resulta comprometida la independencia de la firma de auditoría (según el paso 3 anterior).</i></li> </ul>	<p><i>(Concluir, en base al análisis anterior, sobre el nivel de riesgo de falta de independencia y, por lo tanto, si la independencia de la firma de auditoría resulta o no comprometida (artículo 15 de la LAC y arts. 39 a 42 del RLAC).)</i></p> <p><input type="checkbox"/> Estamos ante a) una incompatibilidad o prohibición absoluta (ver paso 1. 6 anterior), o b) ante una incompatibilidad o prohibición para la que, aun estableciendo la norma posibles salvaguardas, no se puede o no se considera adecuado aplicarlas (ver paso 1.3), o c) se trata de uno de los servicios del artículo 5.1 del RUE que se pretende prestar a una controlada fuera de la UE y no se dispone de salvaguardas adecuadas o no se considera adecuado aplicarlas (ver paso 1.4), o d) la situación o servicio implica participación en la gestión o toma de decisiones (ver paso 1.5). Por lo tanto, la independencia del auditor se ve comprometida, por lo que se ha decidido no entrar en la situación o prestar el servicio para poder continuar con el encargo de auditoría.</p> <p><input type="checkbox"/> Estamos ante una incompatibilidad o prohibición ya producidas (ver pasos 1.3, 1.4, 1.5 y 1.6 anteriores) y, por lo tanto, la independencia del auditor se ha visto comprometida, por lo que se procederá a renunciar continuar con el encargo de auditoría de acuerdo con el artículo 5.2 de la LAC y 10 del RLAC.</p> <p><input type="checkbox"/> Estamos ante una incompatibilidad o prohibición para la que la norma establece las salvaguardas a aplicar y estas se han aplicado adecuadamente y, por lo tanto, no hay riesgo de falta de independencia (ver paso 1.3.) o</p> <p><input type="checkbox"/> Se trata de uno de los servicios del artículo 5.1 del RUE que se pretende prestar a una controlada fuera de la UE y se han podido aplicar medidas de salvaguarda que eliminan o reducen la importancia de las amenazas significativas generadas por el servicio a un nivel aceptablemente bajo y, por lo tanto, no hay riesgo de falta de independencia (ver paso 1.4 anterior).</p> <p><input type="checkbox"/> La situación o servicio cumple con los requerimientos de los párrafos segundo y tercero del artículo 37.2 RLAC para no ser considerado participación en la gestión o toma de decisiones y, por lo tanto, no hay riesgo de falta de independencia (ver paso 1.5 anterior).</p> <p><input type="checkbox"/> Según se muestra en los pasos 1.2 y 1.6, esta situación no constituye una incompatibilidad o prohibición, pero en el paso 2.2. anterior, se han identificado amenazas significativas y no se han podido aplicar medidas de salvaguarda que las eliminen o que reduzcan el riesgo de falta de independencia a un nivel aceptablemente bajo y, por lo tanto, la independencia del auditor resulta comprometida.</p> <p><input type="checkbox"/> Según se muestra en los pasos 1.2 y 1.6, esta situación no constituye una incompatibilidad o prohibición y en los pasos 2.2 y 3 anteriores, se han identificado amenazas significativas y se han podido aplicar medidas de salvaguarda que las eliminan o que reducen la</p>

**Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas**

**ANÁLISIS DE AMENAZAS-MEDIDAS DE SALVAGUARDA  
A LA INDEPENDENCIA DEL AUDITOR DE CUENTAS  
(PLANTILLA PARA SU DOCUMENTACIÓN)**

**Anexo II**  
Página 7 de 7

<p>- <i>caso de que el servicio ya se haya prestado o empezado a prestar o que la situación ya se haya producido, las medidas de salvaguarda aplicadas no eliminen las amenazas a la independencia significativas identificadas, ni reduzcan a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia y que, por lo tanto, resulta comprometida la independencia de la firma de auditoría (según el paso 3 anterior).</i></p>	<p>importancia de las amenazas identificadas a un nivel aceptablemente bajo y, por lo tanto, no hay riesgo de falta de independencia.</p> <p><input type="checkbox"/> Según se muestra en los pasos 2.1 o 2.2 anteriores, no se han identificado amenazas a la independencia o las que se han identificado no son significativas. Por lo tanto, no hay riesgo de falta de independencia y, de acuerdo con el artículo 15.1 de la LAC y 41.1 del RLAC, no es necesario el establecimiento de medidas de salvaguarda.</p>
---	---

La correcta interpretación de este Anexo sólo puede realizarse a partir la “*Guía de Actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas (Guía de Actuación nº 37R)*”, ya que constituyen una unidad y no pueden considerarse de manera separada.

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

ANÁLISIS DOCUMENTADO DE SITUACIONES RELACIONADAS  
CON LA PRESTACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA DE  
SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORÍA

PROPUESTA DE SERVICIOS FISCALES

<b>Nombre de la entidad auditada:</b>	Ejemplo Servicio Fiscal, S.A.
<input checked="" type="checkbox"/> NO EIP <input type="checkbox"/> EIP	
<b>1. Identificación del servicio o situación y si se trata de una incompatibilidad o prohibición (apartado 3 de la Guía de Actuación nº 37 R)</b>	
<b>1.1. Describir el servicio a analizar o situación cuyo impacto en independencia hay que evaluar</b>	
<p>(Describir el conflicto de intereses o la relación comercial, financiera, laboral, familiar o de otra clase, incluidos servicios ajenos a la auditoría proporcionados o a proporcionar a la entidad auditada que pudieran generar una amenaza a la independencia. Considerar las relaciones de familiares y personas o entidades relacionadas (incluye red) con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría (firma de auditoría). Caso de ser un cliente de auditoría de cuentas potencial, considerar el periodo de vigencia de las incompatibilidades estipulado en el artículo 21 de la LAC (art. 59 RLAC) y, en su caso, en el artículo 5.1 del RUE para la prestación de servicios ajenos a la auditoría de EIP).</p> <p>La sociedad "X Asesores Fiscales, S.L.P.", perteneciente a la red de la sociedad de auditoría "X Auditores, S.L.P.", ha sido requerida por su cliente de auditoría "Ejemplo Servicio Fiscal, S.A." para la presentación de propuesta de servicios fiscales.</p> <p>"X Auditores, S.L.P." es el auditor legal de Ejemplo Servicio Fiscal, S.A. El ejercicio en curso es el segundo año desde el nombramiento inicial, siendo los honorarios de auditoría acordados para este ejercicio de 18.000 euros. No existiendo hasta el momento otros servicios distintos de auditoría prestados por el auditor ni su red.</p> <p>De acuerdo con los términos del borrador de la propuesta / carta de encargo, las características del servicio serían las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- El alcance del trabajo consiste en el asesoramiento en relación con el tratamiento fiscal de determinada operación corporativa de una potencial adquisición significativa que pretende realizar la entidad auditada en España.</li><li>- En caso de materializarse la operación, la entidad adquirida podría llegar a representar el 8% de los activos consolidados y sobre el 12% del INCN y además sería significativa medida en términos de importancia relativa. No obstante, una estimación preliminar, basada en nuestra experiencia en este tipo de transacciones, del efecto indirecto fiscal que nuestro asesoramiento podría llegar a tener en los EEEF consolidados si la entidad auditada acabara adquiriendo esta entidad y la entidad auditada considerara adecuado aplicar el resultado de nuestro asesoramiento, pondría girar en un rango entre XXXX y XXXX.</li><li>- El trabajo se llevará a cabo durante el ejercicio que se encuentra en curso, para el cual X Auditores, S.L.P. está nombrada auditor de Ejemplo Servicio Fiscal, S.A. y se espera que la operación se llevará a cabo, en su caso, en el ejercicio auditado.</li><li>- Nuestro asesoramiento se prestará de acuerdo con nuestra mejor interpretación de la normativa fiscal aplicable y, por tanto, no será agresivo. Se trata de un mero asesoramiento fiscal, por lo que nuestro trabajo no incluirá la realización de potenciales cálculos más allá de la estimación realizada a efectos de la evaluación de las amenazas en este análisis de independencia.</li><li>- "X Asesores Fiscales, S.L.P.", tal como recoge la carta de encargo, se compromete a que cualquier resultado o recomendación realizada al cliente en el marco de la prestación del servicio deberá:<ul style="list-style-type: none"><li>o Permitir al cliente decidir entre alternativas razonables que lleven a la toma de decisiones diferentes y, en caso de no existir dichas alternativas, justificar adecuadamente la no existencia de las mismas. En el caso de que no existieran alternativas posibles de acuerdo con la normativa aplicable o cuando de hecho no sea posible más que una solución quedar adecuadamente documentada la justificación de esta situación en el archivo de auditoría, así como en nuestro propio informe.</li><li>o Estar basado en datos observables o en estándares o prácticas habituales.</li></ul></li><li>- Tal como recoge la carta de encargo, el alcance del trabajo no incluirá ningún tipo de asesoramiento en relación con aspectos contables de la transacción a analizar ni la preparación, o colaboración, de documentos contables o de datos o información que sirvan de base para la elaboración de estos documentos. No se facilitarán asientos contables ni se propondrán tratamientos contables como parte del servicio fiscal.</li></ul>	

ANÁLISIS DOCUMENTADO DE SITUACIONES RELACIONADAS  
CON LA PRESTACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA DE  
SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORÍA

PROPUESTA DE SERVICIOS FISCALES

- La dirección financiera/área fiscal tiene amplia experiencia en aspectos fiscales. Tal como recoge la carta de encargo, "Ejemplo Servicio Fiscal, S.A." identificará a una persona de esta dirección como responsable de evaluar los trabajos o recomendaciones objeto del servicio y poner dicha evaluación a disposición de las personas con competencia en la gestión y toma de decisiones.
- "X Asesores Fiscales, S.L.P." no participa de manera alguna en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada en relación con la operación corporativa que se pretende realizar.
- Los honorarios acordados para el servicio fiscal son fijos y ascienden a 15.000 euros.
- Nuestros servicios no incluyen la aceptación de poderes o actuar en representación suya ante terceros, ni participar en negociaciones con terceros.
- El alcance del servicio finalizará con la entrega de las conclusiones finales del asesoramiento realizado en un informe. Cualquier servicio adicional que pudiera solicitarnos la entidad auditada en relación con esta operación estará sujeto a nuestros procedimientos de aceptación de encargos de no auditoría y sus implicaciones de independencia, en su caso, serán analizados en un documento separado. Este informe será para uso exclusivo de la entidad auditada y no podrá ser compartido con terceros sin nuestra autorización previa, autorización que requerirá un proceso de reevaluación de las amenazas a nuestra independencia.

**1.2. ¿Es una de las incompatibilidades o prohibiciones resultantes de los artículos 14, 15.2, 16 a 20, 23, 24.1, 25 y, para EIP, los arts. 39 a 41 de la LAC y los arts. 4, 5, 17 y 41 del RUE?**

- SÍ  
 NO

Si NO, pasar al paso 2.1.

Si SÍ, pasar al paso 1.3.

*(Identificar qué incompatibilidad o prohibición, resultante de lo establecido en los arts. de la LAC: 14 (participar en la gestión o toma de decisiones), 15.2, 16 a 20 (incompatibilidades), 23 (prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría), 24.1 y 25 (honorarios) y, para EIP, los arts. 39 LAC y 5 RUE (incompatibilidades, servicios prohibidos, prohibiciones posteriores), 40 LAC y 17 y 41 RUE (rotación), 41 LAC y 4 RUE (honorarios), se correspondería con la situación analizada). Asimismo, se considerarán los artículos del RLAC que desarrollen los mencionados artículos de la LAC.*

Dado que el servicio es prestado por un miembro de la red, no es aplicable la prohibición del artículo 14.2 LAC y 37.2 RLAC que establece que la sociedad de auditoría no podrá participar de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada. No obstante, nuestros servicios se prestarán observando los requisitos establecidos en el artículo 37.2 RLAC que son de aplicación cuando el servicio es prestado por la sociedad de auditoría aun cuando, en este caso, el servicio es prestado por un miembro de la red.

Asimismo, considerando la naturaleza del servicio, no se corresponde con ninguno de los establecidos como servicios prohibidos por el artículo 16.1.b) de la LAC. En este sentido mencionar que, de acuerdo con los términos establecidos en la propuesta / carta de encargo y en este documento, el servicio no estaría enmarcado en el supuesto de la definición de servicio de contabilidad establecida por el artículo 47 del RLAC.

No obstante, cabe indicar que el PGC (modificado RD 1/2021) indica que deben desglosarse, entre otros, los honorarios por "servicios fiscales que pudieran realizarse de acuerdo con la normativa aplicable", es decir, reconoce indirectamente que hay servicios fiscales que sí se pueden prestar por el auditor de cuentas o su red. El análisis del cumplimiento con respecto al artículo 25 de la LAC se hace en un documento separado de acuerdo con nuestras políticas al respecto.

**ANÁLISIS DOCUMENTADO DE SITUACIONES RELACIONADAS  
CON LA PRESTACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA DE  
SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORÍA**

**PROPUESTA DE SERVICIOS FISCALES**

<b>1.3. Caso de prestarse a una entidad auditada que no es EIP alguno de los servicios indicados en el artículo 16.1.b) 2º, 3º, 4º y 5º de la LAC o en el caso de ser EIP alguno de los servicios indicados en el art. 5.3 del RUE, indicar si se dispone de, o se pueden aplicar, las medidas de salvaguarda requeridas por la legislación</b>	
<p><i>¿Se trata de alguno de los servicios indicados en el art. 16.1.b) de la LAC para no EIP o del art. 5.3 del RUE en el caso de EIP que, pudiendo ser una causa de incompatibilidad o prohibición, la legislación permite aplicar medidas de salvaguarda y determina las mismas, para que no sea considerada como tal? Ver el artículo 16.1.b) 2º, 3º, 4º y 5º de la LAC y artículo 5.3 del RUE.</i></p> <p><input type="checkbox"/> <b>SÍ</b></p> <p><input type="checkbox"/> <b>NO</b></p> <p>Si <b>NO</b>, pasar al paso 1.4.</p> <p>Si <b>SÍ</b>, analizar según se indica y pasar al paso 4. No obstante lo anterior, si por la forma en que se pretende prestar el servicio se generan amenazas adicionales a las planteadas por el mismo y, por tanto, no cubiertas necesariamente por las salvaguardas establecidas por la norma, sería necesario seguir con el análisis descrito en el paso 2.1 siguiente.</p>	<p><i>(Dar detalle, en su caso, de las medidas de salvaguarda requeridas por la legislación de que se disponga o que se vayan a aplicar para que la situación analizada deje de considerarse una causa de incompatibilidad o prohibición- ver Anexo I- o, si no se considera adecuado o posible aplicarlas, concluir que la independencia del auditor se ve comprometida. No obstante, en ocasiones, puede ser necesario seguir con el análisis descrito en el paso 2 siguiente.)</i></p> <p>Este apartado no resulta de aplicación al haberse marcado “no” en el apartado anterior.</p>
<b>1.4. Caso de prestarse a una empresa constituida en un tercer país y controlada por la EIP auditada alguno de los servicios indicados en el artículo 5.5 b) del RUE, indicar si se dispone de, o se pueden aplicar, medidas de salvaguarda que mitiguen las correspondientes amenazas</b>	
<p><i>¿La situación analizada consiste en la prestación de servicios ajenos a los de auditoría a los que se refiere el artículo 5.1, párrafo segundo, del RUE (excepto los de las letras b) c) y e)) a una empresa constituida en un tercer país y controlada por la EIP auditada, en la que la norma establece que se generan amenazas significativas que afectan a la independencia del auditor de cuentas y requieren por tanto la adopción de medidas de salvaguarda que mitiguen las correspondientes amenazas. (Ver artículo 5.5 del RUE)?</i></p> <p><input type="checkbox"/> <b>SÍ</b></p> <p><input type="checkbox"/> <b>NO</b></p> <p>Si <b>NO</b>, pasar al paso 1.5.</p> <p>Si <b>SÍ</b>, analizar según se indica y pasar al paso 4.</p>	<p><i>(Dar detalle, en su caso, de las amenazas que genera el servicio, de las razones para considerar su existencia, de las medidas de salvaguarda de que se disponga o que se vayan a aplicar y del análisis y las conclusiones alcanzadas sobre cómo se ha eliminado cada una de las amenazas o, en su caso, reducido a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia. -art. 42.1 RLAC- o, si no se considera adecuado o posible, concluir que la independencia del auditor se ve comprometida. De acuerdo con el artículo 42 RLAC la mera enumeración de las medidas de salvaguarda no es documentación suficiente de cómo se elimina o reduce la significatividad de una amenaza).</i></p> <p>N/A</p>

ANÁLISIS DOCUMENTADO DE SITUACIONES RELACIONADAS  
CON LA PRESTACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA DE  
SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORÍA

PROPUESTA DE SERVICIOS FISCALES

1.5. Analizar si la situación o servicio implica participación en la gestión o toma de decisiones (art. 14.2 LAC y 37 RLAC)	
<p>¿Se trata de una situación o servicio que implica participación en la gestión o toma de decisiones?</p> <p><input type="checkbox"/> SÍ</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p> <p>Si <b>NO</b>, pasar al paso 1.6.</p> <p>Si <b>SÍ</b>, concluir y pasar al paso 4.</p>	<p><i>(Evaluar si el servicio o la situación implica de alguna forma participar en la gestión o toma de decisiones y, si es el caso, si es posible adoptar medidas que hagan que no se caiga en la prohibición. Documentar el análisis y las conclusiones alcanzadas).</i></p> <p>N/A</p>
1.6. ¿Es una de las incompatibilidades o prohibiciones absolutas?	
<p><input type="checkbox"/> SÍ</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p> <p>Si <b>NO</b>, pasar al paso 2.1.</p> <p>Si <b>SÍ</b>, concluir y pasar al paso 4.</p>	<p><i>(En base a lo anterior, concluir si estamos ante una de las incompatibilidades o prohibiciones absolutas porque no se contemplan medidas de salvaguarda y, por lo tanto no se ha analizado ni en el paso 1.3 ni en el paso 1.4).</i></p> <p>N/A</p>

ANÁLISIS DOCUMENTADO DE SITUACIONES RELACIONADAS  
CON LA PRESTACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA DE  
SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORÍA

PROPUESTA DE SERVICIOS FISCALES

<b>2. Identificación de amenazas y evaluación de la importancia de las amenazas identificadas</b> <i>(apartados 4, 5 y 7 de la Guía de Actuación nº 37 R)</i>	
<b>2.1. Si no es una Incompatibilidad o prohibición, indicar las posibles amenazas a la independencia y explicar por qué se consideran como tales</b> <i>(apartado 4 de la Guía de Actuación nº 37 R)</i>	
<input checked="" type="checkbox"/> Interés propio <input checked="" type="checkbox"/> Autorrevisión <input checked="" type="checkbox"/> Abogacía <input type="checkbox"/> Familiaridad o confianza <input checked="" type="checkbox"/> Intimidación  <i>Ver cómo se define cada tipo de amenaza en el apartado 3.1 de la Guía de Actuación nº 37 R.</i>  Si se han identificado amenazas, pasar al paso <b>2.2</b> .  Si se ha concluido que no hay amenazas, pasar al paso <b>4</b> .	<i>(Si la situación analizada no es una causa de incompatibilidad o prohibición, según los pasos 1.2 y 1.6 anteriores, indicar las amenazas al cumplimiento del deber de independencia, incluidas las originadas por la existencia de conflictos de intereses, que el servicio o la situación concreta genera y las razones para considerar su existencia. Caso de no identificar amenazas a la independencia, indicar para cada tipo de amenaza por qué no aplica y concluir al respecto.)</i>  Este servicio no genera un conflicto de interés ni puede ser percibido como causante de un conflicto de interés, en relación con la entidad auditada, al no estar en ninguno de los supuestos del RLAC (artículo 38.1) que desarrolla la LAC.  Las razones, por las que podrían existir las siguientes amenazas son: <ul style="list-style-type: none"><li>- Amenazas de interés propio y, en su caso, de intimidación. Estas amenazas pueden surgir por el temor del auditor a perder los honorarios por servicios ajenos a la auditoría. Hay auditores que analizan separadamente esta amenaza ya que requiere un análisis agregado de los servicios prestados. En cualquier caso, la metodología de análisis debe ser la que indica la “Guía de Actuación 52 sobre el análisis de la potencial amenaza por honorarios por servicios ajenos a la auditoría elevados en comparación con los de auditoría”. Dados los diferentes elementos que requiere dicha metodología, no se va a desarrollar aquí, solo indicar que, en caso de que el análisis no se haga como parte del análisis general de independencia del servicio sino de forma separada, en este documento debe referenciarse a dicho análisis.</li><li>- Amenaza de autorrevisión, como consecuencia de la potencial necesidad de llevar a cabo durante el trabajo de auditoría procedimientos que supongan revisión de aspectos derivados del asesoramiento fiscal, si finalmente la operación se materializa y la dirección de la entidad auditada consideró adecuado aplicar el resultado de nuestro asesoramiento en la toma de decisiones con reflejo en los estados financieros.</li><li>- Amenaza de abogacía, pues se presta en el marco de una transacción y nuestro asesoramiento fiscal podría incluir un análisis más favorable para sus intereses en detrimento de los intereses de terceros.</li></ul> Por otro lado, no existe amenaza de familiaridad por: <ol style="list-style-type: none"><li>1. nuestro servicio se presta como un tercero independiente y en base a nuestra mejor interpretación de la normativa fiscal,</li><li>2. no recibiremos poderes o firmaremos documentos en nombre de la entidad auditada,</li><li>3. no seremos identificados como representantes o miembros de la entidad auditada ni negociaremos en su nombre ante terceros,</li></ol>

ANÁLISIS DOCUMENTADO DE SITUACIONES RELACIONADAS  
CON LA PRESTACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA DE  
SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORÍA

PROPUESTA DE SERVICIOS FISCALES

	4. no se producirán otras circunstancias que pudiera conducir a un tercero razonable e informado a identificarnos como parte integrante de la dirección de la entidad auditada (cargo directivo, consejero, responsable del área económica financiera o de supervisión o control interno) o como un empleado de la misma, por lo que no se producirá una influencia o proximidad excesiva.
<b>2.2. Evaluar la importancia de las amenazas identificadas</b> (apartados 5 y 7 de la Guía de Actuación nº 37 R)	
<p><i>Evaluar, en su caso, la importancia de las amenazas a la independencia identificadas en el paso 2.1 anterior.</i></p> <p>Si se ha evaluado alguna amenaza como significativa, pasar al paso 3.</p> <p>Si se ha concluido que ninguna de las amenazas es significativa, pasar directamente al paso 4.</p>	<p><i>(Para cada amenaza a la independencia identificada en el paso 2.1 anterior, documentar el análisis de las evaluaciones realizadas y las conclusiones alcanzadas respecto a si las mismas son significativas o no, indicando los factores considerados y as razones por las que se ha alcanzado para cada amenaza evaluada una conclusión u otra – art. 42.1 y 42.2 RLAC-.)</i></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Amenazas de interés propio y, en su caso, de intimidación: Ver comentario en paso 2.1 anterior.</li><li>- Amenaza de Abogacía: No significativa por los siguientes motivos:<ul style="list-style-type: none"><li>a) De acuerdo con los términos del encargo, el alcance del servicio incluye exclusivamente el asesoramiento fiscal al cliente, no contemplándose en el mismo ningún tipo de actuación posterior en relación con el asesoramiento realizado ni ningún tipo de actuación ante terceros.</li><li>b) Aun cuando a la hora de enfocar nuestro asesoramiento consideraremos los intereses de la entidad auditada, nuestro asesoramiento siempre se realizará en base a nuestra mejor interpretación de la norma fiscal y en ningún caso será un asesoramiento agresivo.</li><li>c) El servicio no se presta en el marco de un litigio, conflicto con terceros o una inspección fiscal, aunque es cierto que se produce en el marco de una transacción donde puede haber contraposición de intereses entre el cliente y el tercero.</li><li>d) La dirección de la entidad auditada tiene una actitud prudente a la hora de llevar a cabo su política fiscal sin asumir riesgos que pudieran conducir a contingencias fiscales posibles o probables.</li></ul></li><li>- Amenaza de autorrevisión: De acuerdo con los términos del supuesto, la operación objeto del asesoramiento fiscal es una operación corporativa significativa y, por tanto, resulta razonable entender que sus derivadas fiscales pudieran ser relevantes en términos de importancia relativa en la auditoría considerando el rango del impacto fiscal estimado que podría tener y la importancia relativa que se eleva a XXXX euros. En consecuencia, la amenaza debería concluirse como <b><u>significativa</u></b>.</li></ul>

ANÁLISIS DOCUMENTADO DE SITUACIONES RELACIONADAS  
CON LA PRESTACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA DE  
SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORÍA

PROPUESTA DE SERVICIOS FISCALES

3. Medidas de salvaguarda a aplicar (apartados 6 y 7 de la Guía de Actuación nº 37 R)	
<p>Si se han identificado amenazas a la independencia que se consideran significativas, se deben establecer y aplicar las medidas de salvaguarda necesarias para eliminar las amenazas o, en su caso, para reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- eliminando las circunstancias que están originando las amenazas;</li><li>- aplicando otras medidas de salvaguarda, cuando estén disponibles y exista la posibilidad de aplicarlas, para eliminar o reducir las amenazas a un nivel aceptablemente bajo, o</li><li>- absteniéndose de realizar la auditoría (art. 5.2 LAC y 10 RLAC).</li></ul>	<p>(Para cada amenaza identificada como significativa en el paso 2.2 anterior, documentar el detalle de las medidas de salvaguarda a aplicar y el análisis y las conclusiones alcanzadas sobre cómo se ha eliminado cada una de las amenazas o, en su caso, reducido a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia. -art. 42.1 RLAC-). De acuerdo con el artículo 42 RLAC la mera enumeración de las medidas de salvaguarda no es documentación suficiente de cómo se elimina o reduce la significatividad de una amenaza)</p> <p><u>Amenaza de autorrevisión:</u></p> <p>Dado que la amenaza ha sido evaluada como significativa se establecerán las siguientes medidas de salvaguarda:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- El equipo del encargo del servicio fiscal será distinto al equipo de auditoría, en todos sus niveles. Y en particular, la persona o personas que realicen a efectos de la auditoría los procedimientos relativos a la posible existencia de contingencias fiscales en relación a esta transacción aparte de no haber participado en el asesoramiento tampoco serán personas que dependan jerárquicamente de quienes han prestado el servicio de asesoramiento</li><li>- La persona de dirección del área fiscal/financiera de la entidad designada, que tiene la experiencia necesaria, supervisará el servicio y asumirá la responsabilidad sobre sus resultados. Siendo la entidad quien decidirá entre las alternativas planteadas cual es la que mejor conviene a sus intereses.</li></ul> <p>Consideramos que la combinación de las anteriores salvaguardas, son adecuadas y suficientes para reducir la amenaza a un nivel aceptablemente bajo, considerando que nuestro asesoramiento estará basado en nuestra mejor interpretación de la normativa fiscal aplicable, debido a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- El hecho de que sea una persona independiente completamente del equipo que presta el servicio quién revise el tratamiento fiscal dado por la entidad en el marco de la auditoría hace que, desde la perspectiva del equipo de auditoría, la amenaza se reduzca sensiblemente dado que el equipo de auditoría tendrá menos reticencias a poner, en su caso, de manifiesto discrepancias con las conclusiones del servicio fiscal.</li></ul> <p>Asimismo, el hecho de que sea el cliente de auditoría quién, con conocimiento y experiencia sobre la materia analice si procede, las diferentes alternativas y sea él el que elija la opción que considera más adecuada o, en caso de no haber más que una alternativa, la persona del cliente analice y asuma las razones por las que no hay otras alternativas posibles, hace que se mitigue también la amenaza al no contraponerse directamente la potencial posición adversa que pudiera surgir en la auditoría con el equipo del servicio fiscal sino con la posición del cliente. Es decir, el resultado del servicio no tiene un reflejo directo en los estados financieros, sino que necesita el juicio profesional del cliente.</p>

ANÁLISIS DOCUMENTADO DE SITUACIONES RELACIONADAS  
CON LA PRESTACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA DE  
SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORÍA

PROPUESTA DE SERVICIOS FISCALES

4. Conclusión final	
<p><i>Abstenerse de seguir o establecer la relación con el cliente de auditoría, aceptar o no al potencial cliente de auditoría o el auditor debe abstenerse de auditar las cuentas anuales al cliente de auditoría existente, caso de que:</i></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- <i>estemos ante una incompatibilidad o prohibición absoluta (según el paso 1.6 anterior), o</i></li><li>- <i>estemos ante una incompatibilidad o prohibición para la que, aunque la norma determina las medidas de salvaguarda requeridas, no se puede o no se considera adecuado aplicarlas (según el paso 1.3 anterior)</i></li><li>- <i>estemos antes uno de los servicios del artículo 5.1. del RUE cuyo receptor en una controlada fuera de la UE de la entidad auditada y no se dispone de salvaguardas adecuadas o no se considera adecuado aplicarlas (según el paso 1.4 anterior)</i></li><li>- <i>Implique participación en la gestión o en la toma de decisiones (según el paso 1.5 anterior)</i></li><li>- <i>no se puedan eliminar las circunstancias, incluidos los intereses o relaciones o no prestar los servicios que están originando las amenazas identificadas y evaluadas como significativas (según el paso 3 anterior).</i></li><li>- <i>no existan medidas de salvaguarda disponibles o no exista la posibilidad de aplicarlas para eliminar las amenazas a la independencia identificadas y evaluadas como significativas, ni que reduzcan a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia y que, por lo tanto, resulta comprometida la</i></li></ul>	<p><i>(Concluir, en base al análisis anterior, sobre el nivel de riesgo de falta de independencia y, por lo tanto, si la independencia de la firma de auditoría resulta o no comprometida (artículo 15 de la LAC y arts. 39 a 42 del RLAC).)</i></p> <p><input type="checkbox"/> Estamos ante a) una incompatibilidad o prohibición absoluta (ver paso 1. 6 anterior), o b) ante una incompatibilidad o prohibición para la que, aun estableciendo la norma posibles salvaguardas, no se puede o no se considera adecuado aplicarlas (ver paso 1.3), o c) se trata de uno de los servicios del artículo 5.1 del RUE que se pretende prestar a una controlada fuera de la UE y no se dispone de salvaguardas adecuadas o no se considera adecuado aplicarlas (ver paso 1.4), o d) la situación o servicio implica participación en la gestión o toma de decisiones (ver paso 1.5). Por lo tanto, la independencia del auditor se ve comprometida, por lo que se ha decidido no entrar en la situación o prestar el servicio para poder continuar con el encargo de auditoría.</p> <p><input type="checkbox"/> Estamos ante una incompatibilidad o prohibición ya producidas (ver pasos 1.3, 1.4, 1.5 y 1.6 anteriores) y, por lo tanto, la independencia del auditor se ha visto comprometida, por lo que se procederá a renunciar continuar con el encargo de auditoría de acuerdo con el artículo 5.2 de la LAC y 10 del RLAC.</p> <p><input type="checkbox"/> Estamos ante una incompatibilidad o prohibición para la que la norma establece las salvaguardas a aplicar y estas se han aplicado adecuadamente y, por lo tanto, no hay riesgo de falta de independencia (ver paso 1.3.) o</p> <p><input type="checkbox"/> Se trata de uno de los servicios del artículo 5.1 del RUE que se pretende prestar a una controlada fuera de la UE y se han podido aplicar medidas de salvaguarda que eliminan o reducen la importancia de las amenazas significativas generadas por el servicio a un nivel aceptablemente bajo y, por lo tanto, no hay riesgo de falta de independencia (ver paso 1.4 anterior).</p> <p><input type="checkbox"/> La situación o servicio cumple con los requerimientos de los párrafos segundo y tercero del artículo 37.2 RLAC para no ser considerado participación en la gestión o toma de decisiones y, por lo tanto, no hay riesgo de falta de independencia (ver paso 1.5 anterior).</p> <p><input type="checkbox"/> Según se muestra en los pasos 1.2 y 1.6, esta situación no constituye una incompatibilidad o prohibición, pero en el paso 2.2. anterior, se han identificado amenazas significativas y no se han podido aplicar medidas de salvaguarda que las eliminen o que reduzcan el riesgo de falta de independencia a un nivel</p>

**Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas**

**ANÁLISIS DOCUMENTADO DE SITUACIONES RELACIONADAS  
CON LA PRESTACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA DE  
SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORÍA**

**Anexo III**  
**Ejemplo A**  
Página 9 de 9

**PROPUESTA DE SERVICIOS FISCALES**

<p><i>independencia de la firma de auditoría (según el paso 3 anterior).</i></p> <p>- <i>caso de que el servicio ya se haya prestado o empezado a prestar o que la situación ya se haya producido, las medidas de salvaguarda aplicadas no eliminen las amenazas a la independencia significativas identificadas, ni reduzcan a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia y que, por lo tanto, resulta comprometida la independencia de la firma de auditoría (según el paso 3 anterior).</i></p>	<p>aceptablemente bajo y, por lo tanto, la independencia del auditor resulta comprometida.</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Según se muestra en los pasos 1.2 y 1.6, esta situación no constituye una incompatibilidad o prohibición y en los pasos 2.2 y 3 anteriores, se han identificado amenazas significativas y se han podido aplicar medidas de salvaguarda que las eliminan o que reducen la importancia de las amenazas identificadas a un nivel aceptablemente bajo y, por lo tanto, no hay riesgo de falta de independencia.</p> <p><input type="checkbox"/> Según se muestra en los pasos 2.1 o 2.2 anteriores, no se han identificado amenazas a la independencia o las que se han identificado no son significativas. Por lo tanto, no hay riesgo de falta de independencia y, de acuerdo con el artículo 15.1 de la LAC y 41.1 del RLAC, no es necesario el establecimiento de medidas de salvaguarda.</p>
--	---

La correcta interpretación de este Anexo sólo puede realizarse a partir la “*Guía de Actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas (Guía de Actuación nº 37R)*”, ya que constituyen una unidad y no pueden considerarse de manera separada.

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

ANÁLISIS DOCUMENTADO DE SITUACIONES RELACIONADAS  
CON LA PRESTACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA DE  
SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORÍA

Anexo III  
Ejemplo B  
Página 1 de 9

PROPUESTA DE SERVICIOS DE DUE DILIGENCE FINANCIERO

Nombre de la entidad auditada:	Ejemplo Servicio Due Diligence Financiero, S.A.
<input checked="" type="checkbox"/> NO EIP	<input type="checkbox"/> EIP
<b>1. Identificación del servicio o situación y si se trata de una incompatibilidad o prohibición (apartado 3 de la Guía de Actuación nº 37 R)</b>	
<b>1.1. Describir el servicio a analizar o situación cuyo impacto en independencia hay que evaluar</b>	
<p>(Describir el conflicto de intereses o la relación comercial, financiera, laboral, familiar o de otra clase, incluidos servicios ajenos a la auditoría proporcionados o a proporcionar a la entidad auditada que pudieran generar una amenaza a la independencia. Considerar las relaciones de familiares y personas o entidades relacionadas (incluye red) con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría (firma de auditoría). Caso de ser un cliente de auditoría de cuentas potencial, considerar el periodo de vigencia de las incompatibilidades estipulado en el artículo 21 de la LAC (art. 59 RLAC) y, en su caso, en el artículo 5.1 del RUE para la prestación de servicios ajenos a la auditoría de EIP).</p> <p>La sociedad "X Transacciones Corporativas, S.L.P"., perteneciente a la red de la sociedad de auditoría "X Auditores, S.L.P.", ha sido requerida por su cliente de auditoría "Ejemplo Servicio Due Diligence Financiero, S.A." para la presentación de propuesta de servicios de due diligence financiero.</p> <p>"X Auditores, S.L.P" es el auditor legal de Ejemplo Servicio Due Diligence Financiero, S.A. El ejercicio en curso es el cuarto año desde el nombramiento inicial, siendo los honorarios de auditoría acordados para este ejercicio de 15.000 euros. No existiendo hasta el momento otros servicios distintos de auditoría prestados por el auditor ni su red.</p> <p>De acuerdo con los términos del borrador de la propuesta / carta de encargo, las características del servicio serían las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- La prestación de un servicio de no auditoría referido exclusivamente a una due diligence financiera en el marco de un due diligence de venta de la entidad auditada. Es el cliente de auditoría el que solicita el servicio para realizar la venta de la propia entidad.</li><li>- En este servicio se realizará un análisis de datos financieros históricos incluidos en las cuentas anuales auditadas en los últimos ejercicios y en el primer semestre del ejercicio a auditar en curso.</li><li>- El trabajo se llevará a cabo durante el ejercicio que se encuentra en curso, para el cual X Auditores, S.L.P. está nombrada como auditor de Ejemplo Servicio Due Diligence Financiero, S.A. y se espera que la operación se llevará a cabo, en su caso, en el ejercicio auditado.</li><li>- No se efectuará en este contexto un due diligence fiscal, laboral o legal.</li><li>- Este due diligence financiero a la entidad auditada se efectuará por un socio de "X Transacciones Corporativas, S.L.P" y su equipo, que pertenecen a la red del auditor de cuentas.</li><li>- Tal como recoge la carta de encargo, el alcance del trabajo no incluirá ningún tipo de asesoramiento en relación con aspectos contables de la transacción a analizar ni la preparación, o colaboración, de documentos contables o de datos o información que sirvan de base para la elaboración de estos documentos. No se facilitarán asientos contables ni se propondrán tratamientos contables como parte del servicio de due diligence financiero.</li><li>- La carta de encargo adicionalmente recoge distintas exclusiones del alcance, entre otras, que no incluye un servicio de auditoría sobre las cifras facilitadas por la entidad auditada ni realizaremos una verificación de las mismas, que no es un servicio de valoración, que el informe no incluirá una recomendación de compra a terceros o las limitaciones en la revisión que hagamos de cualquier información basada en expectativas futuras.</li><li>- "X Transacciones Corporativas, S.L.P" no participa de manera alguna en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada en relación con la operación corporativa que se pretende realizar.</li><li>- Los honorarios acordados para el servicio de due diligence financiero ascienden a 12.000 euros.</li></ul>	

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

ANÁLISIS DOCUMENTADO DE SITUACIONES RELACIONADAS  
CON LA PRESTACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA DE  
SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORÍA

PROPUESTA DE SERVICIOS DE DUE DILIGENCE FINANCIERO

- Nuestros servicios no incluyen la aceptación de poderes o actuar en representación suya ante terceros, ni participar en negociaciones con terceros.

El alcance del servicio finalizará con la entrega de las conclusiones finales del due diligence financiero realizado en un informe. Cualquier servicio adicional que pudiera solicitarnos la entidad auditada en relación con esta operación estará sujeto a nuestros procedimientos de aceptación de encargos de no auditoría y sus implicaciones de independencia, en su caso, serán analizados en un documento separado. Este informe será para uso exclusivo de la entidad auditada y no podrá ser compartido con terceros sin nuestra autorización previa, autorización que requerirá un proceso de reevaluación de las amenazas a nuestra independencia.

**1.2. ¿Es una de las incompatibilidades o prohibiciones resultantes de los artículos 14, 15.2, 16 a 20, 23, 24.1, 25 y, para EIP, los arts. 39 a 41 de la LAC y los arts. 4, 5, 17 y 41 del RUE?**

- SÍ  
 NO

Si **NO**, pasar al paso 2.1.

Si **SÍ**, pasar al paso 1.3.

*(Identificar qué incompatibilidad o prohibición, resultante de lo establecido en los arts. de la LAC: 14 (participar en la gestión o toma de decisiones), 15.2, 16 a 20 (incompatibilidades), 23 (prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría), 24.1 y 25 (honorarios) y, para EIP, los arts. 39 LAC y 5 RUE (incompatibilidades, servicios prohibidos, prohibiciones posteriores), 40 LAC y 17 y 41 RUE (rotación), 41 LAC y 4 RUE (honorarios), se correspondería con la situación analizada). Asimismo, se considerarán los artículos del RLAC que desarrollen los mencionados artículos de la LAC.*

Dado que el servicio es prestado por un miembro de la red, no es aplicable la prohibición del artículo 14.2 LAC y 37.2 RLAC que establece que la sociedad de auditoría no podrá participar de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada.

Asimismo, considerando la naturaleza del servicio, no se corresponde con ninguno de los establecidos como servicios prohibidos por el artículo 16.1.b) de la LAC. En este sentido mencionar que, de acuerdo con los términos establecidos en la propuesta / carta de encargo y en este documento, el servicio no estaría enmarcado en el supuesto de la definición de servicio de contabilidad establecida por el artículo 47 del RLAC ni en el de valoración establecido por el artículo 48 del RLAC.

Además, entendemos que no es un servicio de contabilidad ni de valoración porque los servicios de diligencia debida están expresamente excluidos del artículo 5.1.i) del RUE para EIP, por lo que de esta exclusión se puede concluir que su realización no entra en las incompatibilidades de estos dos servicios, aun cuando puedan generar una amenaza de autorrevisión.

El análisis del cumplimiento con respecto al artículo 25 de la LAC se hace en un documento separado de acuerdo con nuestras políticas al respecto.

Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

ANÁLISIS DOCUMENTADO DE SITUACIONES RELACIONADAS  
CON LA PRESTACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA DE  
SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORÍA

Anexo III  
Ejemplo B  
Página 3 de 9

PROPUESTA DE SERVICIOS DE DUE DILIGENCE FINANCIERO

<b>1.3. Caso de prestarse a una entidad auditada que no es EIP alguno de los servicios indicados en el artículo 16.1.b) 2º, 3º, 4º y 5º de la LAC o en el caso de ser EIP alguno de los servicios indicados en el art. 5.3 del RUE, indicar si se dispone de, o se pueden aplicar, las medidas de salvaguarda requeridas por la legislación</b>	
<p><i>¿Se trata de alguno de los servicios indicados en el art. 16.1.b) de la LAC para no EIP o del art. 5.3 del RUE en el caso de EIP que, pudiendo ser una causa de incompatibilidad o prohibición, la legislación permite aplicar medidas de salvaguarda y determina las mismas, para que no sea considerada como tal? Ver el artículo 16.1.b) 2º, 3º, 4º y 5º de la LAC y artículo 5.3 del RUE.</i></p> <p><input type="checkbox"/> SÍ</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p> <p>Si <b>NO</b>, pasar al paso 1.4.</p> <p>Si <b>SÍ</b>, analizar según se indica y pasar al paso 4. No obstante lo anterior, si por la forma en que se pretende prestar el servicio se generan amenazas adicionales a las planteadas por el mismo y, por tanto, no cubiertas necesariamente por las salvaguardas establecidas por la norma, sería necesario seguir con el análisis descrito en el paso 2.1 siguiente.</p>	<p><i>(Dar detalle, en su caso, de las medidas de salvaguarda requeridas por la legislación de que se disponga o que se vayan a aplicar para que la situación analizada deje de considerarse una causa de incompatibilidad o prohibición- ver Anexo I- o, si no se considera adecuado o posible aplicarlas, concluir que la independencia del auditor se ve comprometida. No obstante, en ocasiones, puede ser necesario seguir con el análisis descrito en el paso 2 siguiente.)</i></p> <p>Este apartado no resulta de aplicación al haberse marcado “no” en el apartado anterior.</p>
<b>1.4. Caso de prestarse a una empresa constituida en un tercer país y controlada por la EIP auditada alguno de los servicios indicados en el artículo 5.5 b) del RUE, indicar si se dispone de, o se pueden aplicar, medidas de salvaguarda que mitiguen las correspondientes amenazas</b>	
<p><i>¿La situación analizada consiste en la prestación de servicios ajenos a los de auditoría a los que se refiere el artículo 5.1, párrafo segundo, del RUE (excepto los de las letras b) c) y e)) a una empresa constituida en un tercer país y controlada por la EIP auditada, en la que la norma establece que se generan amenazas significativas que afectan a la independencia del auditor de cuentas y requieren por tanto la adopción de medidas de salvaguarda que mitiguen las correspondientes amenazas. (Ver artículo 5.5 del RUE)?</i></p> <p><input type="checkbox"/> SÍ</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p> <p>Si <b>NO</b>, pasar al paso 1.5.</p> <p>Si <b>SÍ</b>, analizar según se indica y pasar al paso 4.</p>	<p><i>(Dar detalle, en su caso, de las amenazas que genera el servicio, de las razones para considerar su existencia, de las medidas de salvaguarda de que se disponga o que se vayan a aplicar y del análisis y las conclusiones alcanzadas sobre cómo se ha eliminado cada una de las amenazas o, en su caso, reducido a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia. -art. 42.1 RLAC- o, si no se considera adecuado o posible, concluir que la independencia del auditor se ve comprometida. De acuerdo con el artículo 42 RLAC la mera enumeración de las medidas de salvaguarda no es documentación suficiente de cómo se elimina o reduce la significatividad de una amenaza).</i></p> <p>N/A</p>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

**ANÁLISIS DOCUMENTADO DE SITUACIONES RELACIONADAS  
CON LA PRESTACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA DE  
SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORÍA**

**PROPUESTA DE SERVICIOS DE DUE DILIGENCE FINANCIERO**

<b>1.5. Analizar si la situación o servicio implica participación en la gestión o toma de decisiones (art. 14.2 LAC y 37 RLAC)</b>	
<p>¿Se trata de una situación o servicio que implica participación en la gestión o toma de decisiones?</p> <p><input type="checkbox"/> SÍ</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p> <p>Si <b>NO</b>, pasar al paso 1.6.</p> <p>Si <b>SÍ</b>, concluir y pasar al paso 4.</p>	<p><i>(Evaluar si el servicio o la situación implica de alguna forma participar en la gestión o toma de decisiones y, si es el caso, si es posible adoptar medidas que hagan que no se caiga en la prohibición. Documentar el análisis y las conclusiones alcanzadas).</i></p> <p>N/A</p>
<b>1.6. ¿Es una de las incompatibilidades o prohibiciones absolutas?</b>	
<p><input type="checkbox"/> SÍ</p> <p><input type="checkbox"/> NO</p> <p>Si <b>NO</b>, pasar al paso 2.1.</p> <p>Si <b>SÍ</b>, concluir y pasar al paso 4.</p>	<p><i>(En base a lo anterior, concluir si estamos ante una de las incompatibilidades o prohibiciones absolutas porque no se contemplan medidas de salvaguarda y, por lo tanto no se ha analizado ni en el paso 1.3 ni en el paso 1.4).</i></p> <p>N/A</p>

**ANÁLISIS DOCUMENTADO DE SITUACIONES RELACIONADAS  
CON LA PRESTACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA DE  
SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORÍA**

**PROPUESTA DE SERVICIOS DE DUE DILIGENCE FINANCIERO**

<p><b>2. Identificación de amenazas y evaluación de la importancia de las amenazas identificadas</b> (apartados 4, 5 y 7 de la Guía de Actuación nº 37 R)</p>	
<p><b>2.1. Si no es una Incompatibilidad o prohibición, indicar las posibles amenazas a la independencia y explicar por qué se consideran como tales</b> (apartado 4 de la Guía de Actuación nº 37 R)</p>	
<p> <input checked="" type="checkbox"/> Interés propio  <input checked="" type="checkbox"/> Autorrevisión  <input checked="" type="checkbox"/> Abogacía  <input type="checkbox"/> Familiaridad o confianza  <input checked="" type="checkbox"/> Intimidación                  Ver cómo se define cada tipo de amenaza en el apartado 3.1 de la Guía de Actuación nº 37 R.                   Si se han identificado amenazas, pasar al paso <b>2.2.</b>                   Si se ha concluido que no hay amenazas, pasar al paso <b>4.</b> </p>	<p>(Si la situación analizada no es una causa de incompatibilidad o prohibición, según los pasos 1.2 y 1.6 anteriores, indicar las amenazas al cumplimiento del deber de independencia, incluidas las originadas por la existencia de conflictos de intereses, que el servicio o la situación concreta genera y las razones para considerar su existencia. Caso de no identificar amenazas a la independencia, indicar para cada tipo de amenaza por qué no aplica y concluir al respecto.)</p> <p>Este servicio no genera un conflicto de interés ni puede ser percibido como causante de un conflicto de interés, en relación con la entidad auditada, al no estar en ninguno de los supuestos del RLAC (artículo 38.1) que desarrolla la LAC.</p> <p>Las razones, por las que podrían existir las siguientes amenazas son:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Amenaza de Interés Propio y, en su caso, de Intimidación: Estas amenazas pueden surgir por el temor del auditor a perder los honorarios por servicios ajenos a la auditoría. Hay auditores que analizan separadamente esta amenaza ya que requiere un análisis agregado de los servicios prestados. En cualquier caso, la metodología de análisis debe ser la que indica la "Guía de Actuación 52 sobre el análisis de la potencial amenaza por honorarios por servicios ajenos a la auditoría elevados en comparación con los de auditoría". Dados los diferentes elementos que requiere dicha metodología, no se va a desarrollar aquí, solo indicar que, en caso de que el análisis no se haga como parte del análisis general de independencia del servicio sino de forma separada, en este documento debe referenciarse a dicho análisis.</li> <li>- Amenaza de Autorrevisión (considerando lo indicado anteriormente de la exclusión de la prohibición del artículo 5.1.i) del RUE):                         <ul style="list-style-type: none"> <li>a) En relación a los ejercicios históricos auditados, por la posibilidad inherente de detectar ajustes o irregularidades no detectadas por el auditor de cuentas en sus auditorías pasadas.</li> <li>b) Por la parte de due diligence de revisión del primer semestre del ejercicio en curso, debido a que el auditor pueda revisar y evaluar resultados y juicios, realizados con anterioridad por un socio de la red y la entidad auditada los haya considerado en sus cuentas anuales objeto de la auditoría actual.</li> </ul> </li> <li>- Amenaza de Abogacía: el servicio se presta en el marco de una transacción y un tercero podría entender que el resultado de nuestro trabajo podría incluir un análisis más favorable para los intereses de la entidad auditada frente a terceros. Asimismo, también podría darse esta amenaza en caso de solicitarse la participación del socio de Transacciones en reuniones para responder dudas sobre el informe emitido.</li> </ul> <p>Por otro lado, no existe Amenaza de Familiaridad por:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. nuestro servicio se presta como un tercero independiente,</li> <li>2. no recibiremos poderes o firmaremos documentos en nombre de la entidad auditada,</li> <li>3. no seremos identificados como representantes o miembros de la entidad auditada ni negociaremos en su nombre ante terceros,</li> </ol>

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

ANÁLISIS DOCUMENTADO DE SITUACIONES RELACIONADAS  
CON LA PRESTACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA DE  
SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORÍA

PROPUESTA DE SERVICIOS DE DUE DILIGENCE FINANCIERO

	<p>4. no se producirán otras circunstancias que pudiera conducir a un tercero razonable e informado a identificarnos como parte integrante de la dirección de la entidad auditada (cargo directivo, consejero, responsable del área económica financiera o de supervisión o control interno) o como un empleado de la misma, por lo que no se producirá una influencia o proximidad excesiva.</p>
<p><b>2.2. Evaluar la importancia de las amenazas identificadas</b> (apartados 5 y 7 de la Guía de Actuación nº 37 R)</p>	
<p><i>Evaluar, en su caso, la importancia de las amenazas a la independencia identificadas en el paso 2.1 anterior.</i> Si se ha evaluado alguna amenaza como significativa, pasar al paso 3. Si se ha concluido que ninguna de las amenazas es significativa, pasar directamente al paso 4.</p>	<p><i>(Para cada amenaza a la independencia identificada en el paso 2.1 anterior, documentar el análisis de las evaluaciones realizadas y las conclusiones alcanzadas respecto a si las mismas son significativas o no, indicando los factores considerados y as razones por las que se ha alcanzado para cada amenaza evaluada una conclusión u otra – art. 42.1 y 42.2 RLAC-.)</i></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Amenaza de Interés Propio y, en su caso, de Intimidación: Ver comentario en paso 2.1 anterior.</li><li>- Amenaza de Autorrevisión: Aun cuando la carta de encargo incluye significativas limitaciones en el alcance de nuestro servicio, tal y como se ha indicado en la descripción del servicio, consideramos esa amenaza como <b>significativa</b> por tratarse de un servicio de no auditoría prestado a la propia entidad auditada, pues:<ul style="list-style-type: none"><li>• Se pueden detectar incorrecciones significativas en la información financiera pasada que no fueron detectadas por el auditor y que tengan impacto en las cuentas anuales a auditar.</li><li>• Para los estados financieros del semestre en curso, dentro de la auditoría actual, la amenaza por autorrevisión es significativa por incorrecciones significativas que se puedan detectar en el due diligence.</li></ul></li></ul> <p>Es importante señalar que, por la propia naturaleza del servicio de due diligence, este no pretende detectar las incorrecciones que pudiera haber en los estados financieros analizados aunque se pongan de manifiesto aquellas que se detecten en el contexto del análisis. Y, muy importante, en ningún caso el informe manifestará opinión alguna sobre la información financiera analizada. Por ello, la potencial amenaza de autorrevisión solo afecta a las cuestiones concretas puestas de manifiesto en el informe y no a la corrección de la información financiera en su conjunto.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Amenaza de Abogacía: Consideramos que esta amenaza no es significativa ya que,<ul style="list-style-type: none"><li>▪ La responsabilidad que se asume es respecto al potencial comprador y no respecto al cliente de auditoría.</li><li>▪ La carta de encargo especificará que en caso de participar en reuniones como experto, el socio de Transacciones no va a representar ni a asesorar al cliente de auditoría ni actuará</li></ul></li></ul>

**ANÁLISIS DOCUMENTADO DE SITUACIONES RELACIONADAS  
CON LA PRESTACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA DE  
SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORÍA**

**PROPUESTA DE SERVICIOS DE DUE DILIGENCE FINANCIERO**

	<p>como abogado del mismo. Se limitará a la resolución de dudas que se puedan plantear sobre el informe emitido.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Nuestro informe no incluirá una recomendación de inversión a terceros ni se opina sobre los méritos de la transacción</li> </ul>
<p><b>3. Medidas de salvaguarda a aplicar</b> (apartados 6 y 7 de la Guía de Actuación nº 37 R)</p>	
<p><i>Si se han identificado amenazas a la independencia que se consideran significativas, se deben establecer y aplicar las medidas de salvaguarda necesarias para eliminar las amenazas o, en su caso, para reducir a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- eliminando las circunstancias que están originando las amenazas;</li> <li>- aplicando otras medidas de salvaguarda, cuando estén disponibles y exista la posibilidad de aplicarlas, para eliminar o reducir las amenazas a un nivel aceptablemente bajo, o</li> <li>- absteniéndose de realizar la auditoría (art. 5.2 LAC y 10 RLAC).</li> </ul>	<p><i>(Para cada amenaza identificada como significativa en el paso 2.2 anterior, documentar el detalle de las medidas de salvaguarda a aplicar y el análisis y las conclusiones alcanzadas sobre cómo se ha eliminado cada una de las amenazas o, en su caso, reducido a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia. -art. 42.1 RLAC-). De acuerdo con el artículo 42 RLAC la mera enumeración de las medidas de salvaguarda no es documentación suficiente de cómo se elimina o reduce la significatividad de una amenaza)</i></p> <p><u>Amenaza de autorrevisión:</u></p> <p>Dado que la amenaza ha sido evaluada como significativa se establecerán las siguientes medidas de salvaguarda para el alcance del servicio y considerando sus limitaciones recogidas en la propia carta de encargo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El equipo del encargo del servicio de due diligence será distinto al equipo de auditoría, en todos sus niveles.</li> <li>- Por la posibilidad de detectar errores o irregularidades correspondientes a ejercicios pasados, se asignará un socio revisor competente diferente del auditor principal responsable y que no intervino en las citadas auditorías, para que revise las conclusiones del servicio de due diligence y si estas son adecuadas y suponen la corrección de errores/ re-expresión en las cuentas anuales actuales.</li> <li>- Por la amenaza de autorrevisión por los estados financieros del primer semestre en curso, el auditor de cuentas efectuará sus propios procedimientos que considere para evaluar si existen o no ajustes o irregularidades según su juicio objetivo e imparcial en las áreas que considere y conocerá los resultados de la due diligence para que sean revisados adicionalmente por él y por un socio revisor competente.</li> </ul> <p>Consideramos que la combinación de las anteriores salvaguardas, y teniendo en cuenta las propias limitaciones en el alcance de nuestro servicio, son adecuadas y suficientes para reducir la amenaza a un nivel aceptablemente bajo al cubrir con un revisor de control de calidad los aspectos concretos que en el informe de due diligence pueden generar una amenaza de autorrevisión y considerando que es sobre esos aspectos concretos sobre los que se genera la amenaza y no sobre la corrección o incorrección de la información financiera en su conjunto sobre la que debe manifestarse el auditor de cuentas.</p>

**ANÁLISIS DOCUMENTADO DE SITUACIONES RELACIONADAS  
CON LA PRESTACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA DE  
SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORÍA**

**PROPUESTA DE SERVICIOS DE DUE DILIGENCE FINANCIERO**

<b>4. Conclusión final</b>	
<p><i>Abstenerse de seguir o establecer la relación con el cliente de auditoría, aceptar o no al potencial cliente de auditoría o el auditor debe abstenerse de auditar las cuentas anuales al cliente de auditoría existente, caso de que:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>estemos ante una incompatibilidad o prohibición absoluta (según el paso 1.6 anterior), o</i></li> <li>- <i>estemos ante una incompatibilidad o prohibición para la que, aunque la norma determina las medidas de salvaguarda requeridas, no se puede o no se considera adecuado aplicarlas (según el paso 1.3 anterior)</i></li> <li>- <i>estemos antes uno de los servicios del artículo 5.1. del RUE cuyo receptor en una controlada fuera de la UE de la entidad auditada y no se dispone de salvaguardas adecuadas o no se considera adecuado aplicarlas (según el paso 1.4 anterior)</i></li> <li>- <i>Implique participación en la gestión o en la toma de decisiones (según el paso 1.5 anterior)</i></li> <li>- <i>no se puedan eliminar las circunstancias, incluidos los intereses o relaciones o no prestar los servicios que están originando las amenazas identificadas y evaluadas como significativas (según el paso 3 anterior).</i></li> <li>- <i>no existan medidas de salvaguarda disponibles o no exista la posibilidad de aplicarlas para eliminar las amenazas a la independencia identificadas y evaluadas como significativas, ni que reduzcan a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia y que, por lo tanto, resulta comprometida la independencia de la firma de auditoría (según el paso 3 anterior).</i></li> </ul>	<p><i>(Concluir, en base al análisis anterior, sobre el nivel de riesgo de falta de independencia y, por lo tanto, si la independencia de la firma de auditoría resulta o no comprometida (artículo 15 de la LAC y arts. 39 a 42 del RLAC).)</i></p> <p><input type="checkbox"/> Estamos ante a) una incompatibilidad o prohibición absoluta (ver paso 1. 6 anterior), o b) ante una incompatibilidad o prohibición para la que, aun estableciendo la norma posibles salvaguardas, no se puede o no se considera adecuado aplicarlas (ver paso 1.3), o c) se trata de uno de los servicios del artículo 5.1 del RUE que se pretende prestar a una controlada fuera de la UE y no se dispone de salvaguardas adecuadas o no se considera adecuado aplicarlas (ver paso 1.4), o d) la situación o servicio implica participación en la gestión o toma de decisiones (ver paso 1.5). Por lo tanto, la independencia del auditor se ve comprometida, por lo que se ha decidido no entrar en la situación o prestar el servicio para poder continuar con el encargo de auditoría.</p> <p><input type="checkbox"/> Estamos ante una incompatibilidad o prohibición ya producidas (ver pasos 1.3, 1.4, 1.5 y 1.6 anteriores) y, por lo tanto, la independencia del auditor se ha visto comprometida, por lo que se procederá a renunciar continuar con el encargo de auditoría de acuerdo con el artículo 5.2 de la LAC y 10 del RLAC.</p> <p><input type="checkbox"/> Estamos ante una incompatibilidad o prohibición para la que la norma establece las salvaguardas a aplicar y estas se han aplicado adecuadamente y, por lo tanto, no hay riesgo de falta de independencia (ver paso 1.3.) o</p> <p><input type="checkbox"/> Se trata de uno de los servicios del artículo 5.1 del RUE que se pretende prestar a una controlada fuera de la UE y se han podido aplicar medidas de salvaguarda que eliminan o reducen la importancia de las amenazas significativas generadas por el servicio a un nivel aceptablemente bajo y, por lo tanto, no hay riesgo de falta de independencia (ver paso 1.4 anterior).</p> <p><input type="checkbox"/> La situación o servicio cumple con los requerimientos de los párrafos segundo y tercero del artículo 37.2 RLAC para no ser considerado participación en la gestión o toma de decisiones y, por lo tanto, no hay riesgo de falta de independencia (ver paso 1.5 anterior).</p> <p><input type="checkbox"/> Según se muestra en los pasos 1.2 y 1.6, esta situación no constituye una incompatibilidad o prohibición, pero en el paso 2.2. anterior, se han identificado amenazas significativas y no se han podido aplicar medidas de salvaguarda que las eliminen o que reduzcan el riesgo de falta de independencia a un nivel aceptablemente bajo y, por lo tanto, la independencia del auditor resulta comprometida.</p>

Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas

ANÁLISIS DOCUMENTADO DE SITUACIONES RELACIONADAS  
CON LA PRESTACIÓN A LA ENTIDAD AUDITADA DE  
SERVICIOS DISTINTOS AL DE AUDITORÍA

Anexo III  
Ejemplo B  
Página 9 de 9

PROPUESTA DE SERVICIOS DE DUE DILIGENCE FINANCIERO

<p>- caso de que el servicio ya se haya prestado o empezado a prestar o que la situación ya se haya producido, las medidas de salvaguarda aplicadas no eliminen las amenazas a la independencia significativas identificadas, ni reduzcan a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de falta de independencia y que, por lo tanto, resulta comprometida la independencia de la firma de auditoría (según el paso 3 anterior).</p>	<p><input checked="" type="checkbox"/> Según se muestra en los pasos 1.2 y 1.6, esta situación no constituye una incompatibilidad o prohibición y en los pasos 2.2 y 3 anteriores, se han identificado amenazas significativas y se han podido aplicar medidas de salvaguarda que las eliminan o que reducen la importancia de las amenazas identificadas a un nivel aceptablemente bajo y, por lo tanto, no hay riesgo de falta de independencia.</p> <p><input type="checkbox"/> Según se muestra en los pasos 2.1 o 2.2 anteriores, no se han identificado amenazas a la independencia o las que se han identificado no son significativas. Por lo tanto, no hay riesgo de falta de independencia y, de acuerdo con el artículo 15.1 de la LAC y 41.1 del RLAC, no es necesario el establecimiento de medidas de salvaguarda.</p>
--	--

La correcta interpretación de este Anexo sólo puede realizarse a partir la "Guía de Actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas (Guía de Actuación nº 37R)", ya que constituyen una unidad y no pueden considerarse de manera separada.

Este documento recoge la interpretación del ICJCE, y no ha sido aprobado por el ICAC. Cualquier decisión sobre los asuntos tratados en él es responsabilidad exclusiva del auditor de cuentas o sociedad de auditoría. Véase el Aviso preliminar.

