C.I.F. G: 59069740 Universitat Ramon Llull Fundació Rgtre. Fund. Generalitat de Catalunya núm. 472 (28-02-90)

TESIS DOCTORAL

Título	La Auditoría de cuentas en España: Desde la Ley 19/1988 hasta la Ley 12/2015 y sus efectos
Realizada por	Carlos Puig de Travy
en el Centro	Facultad Internacional de Comercio y Economía Digital La Salle
y en el Departamento	Empresa y Tecnologia
Dirigida por	Dr. José Daniel Barquero Cabrero Dr. Francesc Miralles Torner Dr. August Climent Ferrer

Dedicada a mi esposa Mª del Rocío Forns Zea, a mis hijos Carlos, Álvaro y Mª Eugenia, a sus parejas y a mis nietos Carlos y Lucas.

Contenido

Agradecimiento **10**

Prólogo **13**

Presentación **16**

A) Justificación 16

B) Objetivos 20

C) Metodología 24

D) Estructura 25

Primera Parte: **29**

De la época antigua a la moderna **29**

Capítulo 1: Buscando los orígenes de la auditoría de cuentas **29**

Introducción 29

1.1 La auditoría y la contabilidad en sus inicios: vidas paralelas 30

1.2 Los primeros auditores 31

1.2.1 La Edad Antigua 32

1.2.2 La Edad Media-Moderna 38

1.3 Gran Bretaña: la cuna de la auditoría independiente 42

1.4 Los inicios de la auditoría en los EE.UU de América 45

1.5 Los primeros pasos en España 49

1.6 La internacionalización de la auditoría 54

Capítulo 2: La auditoría y los auditores **58**

Introducción 58

2.1 Definamos la auditoría 58

2.1.1 Los términos de auditoría y auditor 58

2.1.2 Evolución del objetivo de la auditoría 60

2.1.3 El concepto y naturaleza de la auditoría actual 68

2.2 El informe de auditoría 71

2.3 La figura del auditor contemporáneo 78

Segunda Parte: **83**

Los inicios de la Auditoría regulada en España **83**

Capítulo 3: España en un entorno europeo que exige nuevas regulaciones 83

Introducción 83

3.1 La Reforma Mercantil en nuestro país fruto de la entrada en la Unión Europea: La primera Ley de Auditoría 83

3.2 El marco regulatorio de la auditoría en España 86

3.3 La primera Ley de Auditoría de Cuentas 89

3.3.1 El proceso de tramitación y la valoración inicial de la Ley 89

3.3.2 Aspectos principales de la Ley de Auditoría de Cuentas 96

3.4 El primer Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas 106

Capítulo 4: El papel del regulador y el de las Corporaciones de auditores 113

Introducción 113

4.1 El Regulador de la auditoría en nuestro país 113

4.2 Las Corporaciones de auditores 119

4.2.1 Definición y funciones de las Corporaciones de derecho público representativas de los auditores 119

4.2.2 Las Corporaciones de derecho público representativas de los auditores: entorno y situación actual 122

Tercera Parte: 134

Desde la Primera Ley hasta su modificación por la Ley 12/2010 134

Capítulo 5: Las modificaciones efectuadas en la Ley 19/1988 135

Introducción 135

5.1 Las modificaciones de la Ley 19/1988 135

5.1.1 Reseña de las modificaciones que afectaron a la Ley 135

5.1.2 Modificaciones que afectaron a la Ley antes de la Ley Financiera (Ley 44/2002) 137

5.1.3 Modificaciones que afectaron a la Ley introducidas a través de la Ley Financiera (Ley 44/2002) y entorno en el que se produjeron 142

5.1.4 Modificaciones posteriores a la Ley Financiera y hasta la Ley 12/2010 161

5.2 Las modificaciones del Reglamento 161

Capítulo 6: Las primeras normas técnicas de auditoría 163

Introducción 163

6.1 El procedimiento de elaboración de las normas de auditoría 164

6.2 Las primeras Normas de Auditoría 167

6.3 Las normas posteriores hasta el 2010 172

6.4 Las normas técnicas referidas a trabajos especiales 173

Capítulo 7: Los informes de auditoría regulados 176

Introducción 176
7.1 La primera norma sobre el informe de auditoría en España 177
7.2 Tipos de opinión 182
7.3 Circunstancias con posible efecto en la opinión del auditor 183
7.4 Modelos normalizados de informe de auditoría independiente de cuentas anuales 185
7.5 Cómo interpretar un informe de auditoría 192
7.6 Otras consideraciones y conclusiones 193
Capítulo 8: Los escándalos financieros y su repercusión 196
Introducción 196
8.1 Los escándalos que produjeron la alarma 197
8.2 La reacción de la IFAC y el *Clarity Project* 207
8.3 La Directiva 2006/43/CE de Auditoría 210
Capítulo 9: El Plan General de Contabilidad del 2007 213
Introducción 213
9.1 El libro blanco de la contabilidad 213
9.2 Un nuevo marco normativo: moderno y armonizado 216
9.3 Gran logro en su aplicación 219
Capítulo 10: La crisis del 2007 220
Introducción 220
10.1 En qué afectó la crisis a la información financiera y a la auditoría 220
10.2 El documento "Política de auditoría: lecciones de la crisis" 222
Cuarta Parte: 229
Desde la Ley 12/2010 a la nueva Ley de Auditoría del 2015 229
Capítulo 11: La Ley 12/2010 que modifica la Ley 19/1988 230
Introducción 230
11.1 Sobre los inicios del proceso de promulgación de la Ley 230
11.2 Los aspectos más destacables de la Ley y la publicación de su texto refundido .. 235
11.3 La necesidad de un texto refundido 239
11.4 Las opiniones sobre la Ley 240
11.5 El Reglamento de la Ley 243
Capítulo 12: La adaptación de las normas internacionales de auditoría (NIA-ES) 248
Introducción 248
12.1 El proceso de adaptación llevado a cabo 248

12.2 La estructura de las nuevas normas 250
12.3 Las normas que se publicaron por la Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas 251
12.4 El nuevo informe de auditoría bajo las NIA-ES 259
12.5 ¿Hasta dónde se había avanzado? 271
Capítulo 13: La Directiva 2014/56/UE y el Reglamento 537/2014 273
Introducción 273
13.1 El proceso de promulgación de la Directiva y el Reglamento 274
13.2 El marco y los aspectos más destacables de la Directiva 278
13.3 El Reglamento 537/2014 281
Quinta Parte: 283
Desde la Ley 22/2015 hasta la actualidad 283
Capítulo 14: La Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas 284
Introducción 284
14.1 El proceso llevado a cabo para su promulgación 284
14.2 Los aspectos más destacables 295
14.3 El descontento general que provoca la Ley 301
Capítulo 15: Los nuevos Informes de Auditoría 304
Introducción 304
15.1 Las circunstancias que motivaron el cambio del informe 304
15.2 Los nuevos informes en España: los AMRA y las cuestiones clave 311
15.3 Los efectos y reacciones que ha provocado este nuevo tipo de informe 318
Capítulo 16: El Reglamento de la Ley de Auditoría 325
Introducción 325
16.1 Cómo se fue desarrollando 326
16.2 Un proyecto de Reglamento ampliamente discutido 328
16.3 Finalmente se aprobó el Reglamento 329
Capítulo 17: Las nuevas normas internacionales de auditoría revisadas y su paso a las respectivas NIA-ES revisadas 339
Introducción 339
17.1 El proceso emprendido por la IFAC 340
17.2 Su paso a las NIA-ES revisadas 350
17.3 Las nuevas normas de gestión de la calidad (NIGC-ES) 356
17.4 El futuro en la emisión de las normas de auditoría 362
Capítulo 18: La covid-19 363

Introducción 363
18.1 El efecto de la covid-19 sobre los auditores 363
18.2 Cambios con gran transcendencia futura 368
Capítulo 19: Dónde nos encontramos 369
Introducción 369
19.1 El contexto internacional 369
19.2 La situación actual del mercado de auditoría en España 374
19.3 Sigue el "gap de expectativas" 381
19.4 Nuevos retos de la Información Corporativa 386
19.5 La auditoría y los auditores están cambiando para adaptarse a las nuevas circunstancias 388
Sexta Parte: 392
El futuro 392
Capítulo 20: Cómo se presenta el futuro 393
Introducción 393
20.1 Los nuevos retos y las oportunidades 394
20.2 ¿Qué hay que cambiar? Los auditores seguirán existiendo, aunque serán diferentes 407
Capítulo 21: Los auditores del futuro: un futuro que casi es presente 427
Introducción 427
21.1 Aspectos fundamentales dónde se enmarca el modelo de negocio futuro 427
21.2 Propuestas de futuro 433
Séptima Parte: 439
La visión de los profesionales 439
Capítulo 22: La encuesta 439
Introducción 439
22.1 Descripción de las características de la encuesta 440
22.2 Resultados 441
22.3 Principales conclusiones de la encuesta 455
Conclusiones 459
Introducción 459
1 Estado de la cuestión, evolución y situación de la auditoría de cuentas 460
1.1 Necesidad de la auditoría de cuentas 460
1.2 Evolución de la auditoría en el tiempo 461
1.3 España en un entorno europeo que exige nuevas regulaciones 462

1.4 Desarrollo de la Ley 19/1988 de auditoría de cuentas 463
1.5 El papel del regulador y de las corporaciones profesionales 465
1.6 Cambios en la legislación europea y española de auditoría hasta el año 2014 ... 466
1.7 La situación actual 469
1.8 La nueva y actual ley 22/2015 de auditoría de cuentas 471
2 Nuevos desarrollos y propuestas de futuro 472
2.1 El futuro: lleno de retos y oportunidades 472
2.2 Camino hacia un futuro sostenible de la auditoría 474
2.3 Aspectos fundamentales del modelo de negocio del futuro 475
2.4 Una propuesta de futuro 478
3 Apartado empírico 481
3.1 Visión general de la auditoría hasta 1988 481
3.2 Desde la Ley 19/1988 hasta la actualidad 482
3.3 Futuro de la actividad y de los auditores 483
4 Conclusión final 484
Anexos 488
A) Encuesta 488
B) Abreviaturas 506
Referencias 509

Índice figuras

Figura 1. Ligazón capítulos 26

Figura 2. Intentos de regulación de la auditoría independiente o similar en España 51

Figura 3. Proceso: fases y subfases 65

Figura 4. Diagrama. Estrategia de Auditoría 66

Figura 5. Certificado de auditoría de la United States Steel Corporation (1903) 72

Figura 6. Modelo corto de informe u opinión del auditor de cuentas independiente (1939) 74

Figura 7. Carta Bennett & Bennett (1967) 74

Figura 8. KPMG Peat Marwick (1989) 76

Figura 9. Artículo 28. Informe de auditoría (2014) 76

Figura 10. Marco normativo de auditoría 88

Figura 11. Ley de Auditoría de Cuentas (1988) 99

Figura 12. Esquema del contenido de la Ley y Reglamento de Auditoría de Cuentas 111

Figura 13. Normas técnicas de carácter general 168

Figura 14. Normas técnicas sobre ejecución de trabajo 169

Figura 15. Normas técnicas sobre informes 170

Figura 16. Boletines del REA 171

Figura 17. Informe de auditoría de cuentas anuales 186

Figura 18. Informe de auditoría de cuentas anuales 187

Figura 19. Informe de auditoría de cuentas anuales 188

Figura 20. Informe de auditoría de cuentas anuales 189

Figura 21. Informe de auditoría de cuentas anuales 190

Figura 22. Informe de auditoría de cuentas anuales 191

Figura 23. Esquema del contenido de la Ley comparado con la anterior 239

Figura 24. Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión favorable 262

Figura 25. Informe con párrafo de énfasis sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio..... 263

Figura 26. Estructura del Informe de Auditoría según las NIA-ES 268

Figura 27. Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión favorable..... 269

Figura 28. Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión favorable con párrafo de énfasis 270

Figura 29. Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión modificada..... 271

Figura 30. Estructura del informe de auditoría según la NIA 700 311

Figura 31. Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión no modificada..... 316

Figura 32. Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión no modificada..... 318

Figura 33. International standard 342

Figura 34. Normas internacionales de auditoría adaptadas a España 353

Figura 35. Tipos de gap 385

Figura 36. Construcción del Modelo 435

RESUMEN

Intervienen muchos participantes en la cada vez más compleja información económica corporativa de las entidades, pero, sin lugar a duda, un papel destacado lo ocupan los auditores que desempeñan una función de interés público otorgando credibilidad y confianza. A lo largo de éstas últimas décadas se han ido produciendo crisis de confianza en los auditores debidas a los grandes escándalos financieros, paralelamente, las demandas de los usuarios sobre el desempeño de los auditores han ido en aumento. Por consiguiente, los ha enfrentado a enormes retos; consecuencia que se verá reflejada en el futuro y que sitúa a la auditoría ante un nuevo paradigma que requiere de un mayor esfuerzo investigador. Los auditores han ido evolucionando, pero no sin dificultades e incertidumbres de cara al desarrollo futuro de la actividad por ello el presente estudio se centra en analizar el cómo y el porqué de estos procesos evolutivos explicando la realidad de lo acontecido, la esencia de los motores de cambio y, en general, las transformaciones que han conducido a la situación actual con el objetivo de proponer soluciones de futuro. En el estudio se ha profundizado en la comprensión de la realidad social de la auditoría, su utilidad y efectividad, su valor presente y futuro, así como su marco legal, tanto desde el punto de vista multicultural como de su evolución. Se ha llevado a cabo una investigación empírica mediante una encuesta cursada a un amplio colectivo. Todo ello bajo un paradigma interpretativo por cuánto se quiere comprender la auditoría, así como bajo un paradigma crítico por cuánto se quiere cambiarla. Como resultado de la investigación se han determinado los retos que permiten proyectar la auditoría hacia un camino sostenible abriendo nuevas oportunidades de desarrollo futuro que, sin duda, pasan por una gobernanza muy proactiva de las firmas; orientada a la consecución de valor añadido, así como a la cultura del cambio que facilita las transformaciones necesarias para dar respuesta a las expectativas crecientes que el mercado demanda. Se ha propuesto un modelo de negocio flexible que se adapta a firmas de diferente tamaño, carácter e incluso con distintos estilos de gestión. El modelo establece los aspectos fundamentales que proporcionan el marco general debiendo modelarse en función de las características de cada firma y donde el elemento destacable es la gestión del capital humano. Los demás recursos se orientarán hacía el objetivo de formar equipos de profesionales preparados, multidisciplinares y con una combinación de habilidades que favorezcan un liderazgo compartido con una clara orientación a la calidad y a los valores éticos.

RESUM

Intervenen molts participants en la cada vegada més complexa informació econòmica corporativa de les entitats, però, sense lloc a dubte, un paper destacat l'ocupen els auditors que exerceixen una funció d'interès públic atorgant credibilitat i confiança. Al llarg d'aquestes últimes dècades s'han anat produint crisis de confiança en els auditors degudes als grans escàndols financers, paral·lelament, les demandes dels usuaris sobre l'abast dels auditors han anat en augment. Per consegüent, els ha enfrontat a enormes reptes; conseqüència que es veurà reflectida en el futur i que situa a l'auditoria davant un nou paradigma que requereix d'un major esforç investigador. Els auditors han anat evolucionant, però no sense dificultats e incerteses de cara al desenvolupament futur de l'activitat per això el present estudi es centra en analitzar el com i el perquè d'aquests processos evolutius explicant la realitat de l'esdevingut, l'essència dels motors de canvi i, en general, les transformacions que han conduït a la situació

actual amb l'objectiu de proposar solucions de futur. En l'estudi s'ha aprofundit en la comprensió de la realitat social de l'auditoria, la seva utilitat i efectivitat, el seu valor present i futur, així com el seu marc legal, tant des del punt de vista multicultural com de la seva evolució. S'ha dut a terme una investigació empírica mitjançant una enquesta cursada a un ampli col·lectiu. Tot això sota un paradigma interpretatiu per quant es vol comprendre l'auditoria, així com sota un paradigma crític per quant es vol canviar-la. Com a resultat de la recerca s'han determinat els reptes que permeten projectar l'auditoria cap a un camí sostenible obrint noves oportunitats de desenvolupament futur que, sens dubte, passen per una governança molt proactiva de les organitzacions; orientada a la consecució de valor afegit, així com a la cultura del canvi que facilita les transformacions necessàries per a donar resposta a les expectatives creixents que el mercat demanda. S'ha proposat un model de negoci flexible que s'adapta a organitzacions de diferent mida, caràcter i fins i tot amb diferents estils de gestió. El model estableix els aspectes fonamentals que proporcionen el marc general havent de modelar-se en funció de les característiques de cada organització i on l'element destacable és la gestió del capital humà. Els altres recursos s'orientaran vers l'objectiu de formar equips de professionals preparats, multidisciplinaris i amb una combinació d'habilitats que afavoreixin un lideratge compartit amb una clara orientació a la qualitat i als valors ètics.

SUMMARY

Many participants are involved in an entities' increasingly complex corporate information, but without doubt a prominent role is played by the auditors whose function, granting credibility and trust is of public interest. Over the last few decades major financial scandals have caused crises of confidence in auditors, whilst the demand on their performance has increased. Consequently, the enormous challenges facing auditors will place the audit in a new paradigm requiring extra investigative effort. Auditors have evolved, but not without difficulties and uncertainties regarding the future development of their role. This study focuses on analysing the how and why of these evolutionary processes, explaining the reality of what has happened, the essence of the drivers of change and, the general factors that have led to the current situation, all with the aim of proposing solutions for the future. The study has deepened understanding of the social reality of the audit, showing its usefulness and effectiveness, the audit's present and future value, its legal framework from a multicultural and evolutionary perspective. An empirical investigation has been carried out through a survey carried out to a wide group. This study's interpretive paradigm allows deep understanding of the audit as well as a critical paradigm to assist in making desirable change. The investigation identifies the challenges to allow the audit to follow a sustainable path, opening up new opportunities for future development that without a doubt, require highly proactive business governance of companies. This must be focused on achieving added value and the promotion of a culture of change to facilitate the necessary responses to growing market expectation. A flexible business model has been proposed that adapts to firms of different size, character, and even different management styles. The model establishes the fundamental aspects of the general framework and must be based on the characteristics of each firm and where the notable element is the management of human capital. The other resources will be directed towards the objective of forming teams of well-trained, multidisciplinary professionals with a combination of skills that favour shared leadership with a clear focus on quality and ethical values.

Agradecimiento

Esta tesis doctoral constituye uno de los proyectos más emocionantes y exigentes que he llevado a cabo a lo largo de mi dilatada carrera profesional. Se hace muy difícil escribir estas líneas, ya que este trabajo ha sido posible gracias a que en mi trayectoria profesional he estado rodeado de excelentes profesionales y he recibido múltiples ayudas y aportaciones de una gran cantidad de personas por lo que se corre el riesgo de olvidar alguna de ellas o de no darles el trato que merecen. Los auditores somos profesionales acostumbrados a vivir rodeados de riesgo en nuestro trabajo y a controlarlo, lo que me ayuda a afrontar el presente reto.

En primer lugar, debo agradecer a la Facultad de Económicas de la Universidad de Barcelona por haberme formado como Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales y haber despertado en mí la avidez por el conocimiento de la economía y más concretamente por todo lo que rodea al mundo de la empresa. No puedo tampoco dejar de recordar a mis superiores en mi primer trabajo (la firma *Touche Ross*, después integrada en Deloitte), que luego fueron amigos y que me enseñaron a estimar, valorar y respetar la actividad de la auditoría; también al resto de los compañeros. La lista de compañeros y amigos es muy larga, pero en especial quiero destacar a mi querido amigo y principal tutor Plinio Coll y a mi gran maestro Paco Suárez, con los que aún hoy tengo una gran relación después de haber pasado casi 40 años desde mi primer empleo.

Una de las decisiones más acertadas que he tomado en mi carrera fue la de colegiarme en el *Col.legi de Economistes de Catalunya*, treinta años atrás. La vida colegial me ha proporcionado multitud de oportunidades que han favorecido ampliamente mi desarrollo profesional. La oportunidad, entre otras, de ser elegido Presidente del REA o Decano del Col·legi me han dado acceso a una experiencia profesional y formativa de primer nivel y a la posibilidad de conocer desde una gran variedad de ángulos (técnico, regulatorio, de gestión, etc.) la auditoría de cuentas en España. Economistas como Valentí Pich, Lorenzo Lara, Oriol Amat, Salvador Marín, Emilio Álvarez, Francisco Gracia, Ramón Madrid, Manuel Hernando, entre otros, que han apostado por mí, dándome su confianza y ayudándome en múltiples ocasiones son elementos esenciales del conocimiento que he adquirido y utilizado para la investigación realizada.

Este trabajo requiere tener y adquirir conocimientos del marco teórico, pero también de una amplia experiencia del terreno en que se desarrolla la auditoría. Esta experiencia y vivencias es una parte importante del marco práctico del mismo. En este sentido he de reconocer que la Firma Crowe, de la que soy Presidente, me ha proporcionado esta posibilidad y, por lo tanto, también es acreedora ella, sus socios y todo el equipo de profesionales que la forman de mi agradecimiento.

Durante muchos años he mantenido relación con diversas instituciones y sus representantes relacionadas con el sector de la auditoría que me han aportado gran cantidad de conocimientos, soporte o información. Quiero agradecer especialmente al ICAC la cordialidad en el trato que he recibido durante más de 20 años y reconocer lo positivo que ha sido para mí esa relación en cuanto a transmisión de conocimiento, las recomendaciones recibidas y el impulso a mi bagaje profesional. Tendría que reseñar más de una veintena de personas, pero he de concretar en dos de ellas Santiago Durán y Enrique Rubio y en ellas lo hago extensiva al resto.

Ha habido una serie de personas que han dedicado muchas horas a ayudarme, orientar el trabajo de investigación, a recopilar información, ordenar y estructurar los trabajos, revisarlo y proponer mejoras y aconsejarme y apoyarme en los momentos de estrés y a todas ellas les estoy profundamente agradecido.

Al Dr. Emilio Gironella Masgrau, uno de los auditores con más solera de nuestro país y miembro numerario de la Real Academia Europea de Doctores. Sus conocimientos, su gran sentido común, su claridad de ideas y sobre todo su amistad han hecho que este trabajo deba parte de su valor a su persona. Él ha tomado mi reto también como algo suyo y ha dedicado muchas horas a ello. Siempre ha estado a mi lado cuando lo he necesitado y sus consejos y ayuda han sido un gran estímulo para mí. En estos trances uno descubre el verdadero valor de la amistad y lo que da de sí un amigo y un gran compañero de profesión.

A la Dra. Almudena Barrientos-Báez, de la Universidad Complutense de Madrid, quien se ha desvivido en revisar meticulosamente la tesis. Sus aportaciones en cuanto a estilo, maquetación y presentación, entre otras, han sido un elemento esencial que refuerza el rigor que, en todo caso, merece y precisa un trabajo de investigación de esta naturaleza.

A mi querido amigo Enric Vergés Mamé, ex Director Técnico del *Col.legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya*, la persona más dispuesta y comprometida con la auditoría y los auditores que he conocido. Al ir revisando mi tesis me fue proporcionando argumentos e ideas para ir mejorando e introduciendo nuevos aspectos a la investigación. Su ayuda, por la valía de su persona y conocimientos, ha sido esencial y muy enriquecedora.

A mi compañero auditor y contador público argentino, pero catalán de pro y gran profesional Daniel Piano. Con una carrera amplia en Argentina y en España y participaciones en congresos de instituciones y organismos de carácter nacional e internacional, me ha proporcionado una visión alternativa a muchas de las cuestiones de la tesis, que la han enriquecido y le han dado una mayor consistencia. Un gran escritor y conocedor de la lengua castellana que ha tomado su fina pluma para corregir y mejorar la redacción en muchos de sus aspectos.

A mi fiel colaboradora y gran profesional Rut Reina que me ha soportado en todos y cada uno de los tantos y tantos momentos que requiere elaborar documentos, transcribirlos, repasar el texto, diseñarlo y compaginar el trabajo. Además, dada su experiencia y conocimientos quiero destacar que sus consejos también han aportado valor en las áreas de la tesis que tienen relación con aspectos de capital humano y en la búsqueda de información nacional e internacional. Cabe decir que incluso hemos publicado un artículo conjunto relacionado con la investigación de la tesis.

Otra serie de personas se han ofrecido y dedicado su tiempo y, por lo tanto, también han contribuido a la elaboración de esta investigación. Entre ellas está el profesor Manuel Horta, el profesor Javier Montoya, Gisel Bros, Paloma Belmonte (Secretaría

Técnica del REA) y Encarnación Rico miembro del departamento técnico del REA y una de las mejores profesionales que he conocido.

También quiero expresar mi agradecimiento a una serie de amigos y compañeros que han soportado mis preocupaciones y me han ayudado dándome muestras de ánimo. En especial debo referirme a Salvador Marín, Gregorio Labatut y Marcos Antón.

Es un honor poder presentar la tesis en una institución del prestigio y rigor académico como es la Universidad Ramón Llull-LaSalle y ello ha sido posible gracias a profesores coordinados por el Director del Doctorado el profesor Francesc Miralles, también Director de la tesis, quien con generosidad y excelente comprensión me ha dado una serie de consejos que han sido muy relevantes para la consecución del objetivo de calidad en la investigación académica llevada a cabo.

Mi especial agradecimiento al profesor Daniel Barquero Cabrero, Director de la tesis que además de promover la inquietud en mí para abordar este proyecto me ha guiado desde el principio hasta al final, ha revisado y cuestionado minuciosamente todo el proceso y sus avances y la redacción final de la tesis. Sus aportaciones han tenido gran calado en mis procesos de reflexión y han desembocado en desarrollos insospechados en sus inicios. Igualmente agradezco el acompañamiento que en todo momento he tenido del profesor August Climent de La Salle URL, también Director de la tesis, que me ha dado su especial contribución para superar algunas de las piedras que nos hemos ido encontrado por el camino que nos llevaba al destino final de la presentación de esta tesis doctoral.

Por último, un enorme agradecimiento a toda mi familia, mi esposa, hijos y nietos que han vivido y soportado en su propia carne los innumerables esfuerzos que requiere la tarea de acometer un proyecto, tan principal, como es una tesis doctoral.

Prólogo

"Un libro como este no debe leerse del principio al fin en voz alta, sino abrirse al azar, paseando y viajando. Se debe poder hundir en él la cabeza y alzarla siempre de nuevo; para encontrarse con que, en derredor, nada es lo habitual".

Aurora de Friedrich Nietzsche

Empezar con una cita de esta magnitud requiere una explicación previa ya que algunos podrían pensar que hay arrogancia en ello, cuando por el contrario la humildad en el que escribe es una de las cualidades que siempre ha guiado mis pasos. La cita viene a colación en primer lugar para introducir la afirmación, que es una conclusión de la tesis, de que en la auditoría ya nada es lo habitual y el cambio y la innovación es la constante de esta actividad profesional. Cabe decir que el sustento de esta afirmación únicamente puede otorgarse llevando a cabo un análisis profundo de la evolución de la actividad que es lo que se ha plasmado en las primeras cinco partes de la tesis.

Un segundo concepto que nos da la cita y que también es aplicable a este trabajo es que la tesis recoge una gran cantidad de análisis y aspectos importantes que rodean a la auditoría a lo largo de sus 22 capítulos. Si bien existe una conexión en todos ellos que dan origen al aspecto troncal de la tesis, las múltiples ramificaciones que se despliegan en los distintos capítulos son en sí mismos centros de especial interés y conocimiento. En este sentido cabe decir que algunos lectores pueden encontrar una especial motivación por alguno de los temas tratados (por ejemplo: el gap de expectativas, las normas de auditoría, los informes, etc.) y dirigiéndose directamente a ese capítulo pueden reflexionar sobre esa cuestión especial.

Acudiendo al principio, hemos de manifestar que cuando con el profesor Barquero discutimos, en los primeros pasos de los cursos del doctorado, sobre cual podría ser el tema de la tesis, ambos no dudamos en ningún momento de que con mis condiciones personales y profesionales la mejor aportación a la ciencia que podía surgir de este proyecto vendría de la mano de tratar la actividad de la auditoría. Con esta premisa, la elección de la problemática a tratar no era para nada sencilla, ya que puede orientarse una tesis sobre auditoría desde diferentes perspectivas y existe una innumerable variedad de aspectos y problemáticas susceptibles a investigación y que durante mi carrera me han ido surgiendo y han sido objeto de mi más profundo interés.

Había que decidirse por un determinado tema y enfoque, pensando en que acotaciones deberían marcarse en cuanto a ámbito territorial, temporal, problemática, etc. y todo ello teniendo en cuenta las otras aportaciones a la ciencia que se habían ya dado en tesis o trabajos anteriores por parte de otros investigadores. A partir de la instauración de la auditoría en España como una actividad reglada empezaron a prodigarse diferentes trabajos, estudios e investigaciones sobre esta disciplina. Hemos seguido muchos de estos trabajos y se puede decir que una gran mayoría se basan en aspectos muy particulares (por ejemplo, los informes de auditoría de empresas cotizadas de un determinado sector, la auditoría de las pymes, comparación de la auditoría entre España y Rumania, el riesgo en la auditoría, el gap de

expectativas, la revisión del control interno, la responsabilidad del auditor, etc.). También una amplia mayoría se basan en llevar a cabo un estudio empírico, mediante consultas, recopilando datos o analizando bases de datos, etc. para llegar a validar las afirmaciones que se pretenden probar. Son estudios muy útiles y de gran valor para ir aportando conocimiento a una ciencia nueva y de futuro tan importante como es la auditoría, actividad muy reciente en nuestro país.

Lo que se desprende de todo ello es que no se ha tratado el tema, hasta la fecha, de una forma holística: el qué, el porqué, el cómo, el quien, etc. de lo que ha sido, es y será la auditoría y los auditores en España tomando como punto de partida su instauración de forma oficial y analizando en profundidad el recorrido efectuado en los últimos 35 años, su situación actual y las perspectivas de futuro. Teniendo en cuenta este vacío académico se decidió orientar la investigación a cubrirlo y llevar a cabo un análisis y estudio en profundidad de la evolución de la auditoría en España desde 1988 hasta la actualidad al objeto de determinar los motores que condicionan los enormes y variados cambios que ha habido en la disciplina y en sus practicantes.

Formando parte de este propósito general se han formulado una serie de preguntas como pueden ser: ¿la auditoría evoluciona adecuadamente? ¿los cambios son los necesarios? ¿el ritmo de los cambios es el adecuado? ¿las exigencias que demanda el mercado son razonables y se pueden satisfacer? ¿la evolución es positiva para atraer el talento y los perfiles del auditor del futuro? Todos estos análisis se han llevado a cabo bajo la premisa fundamental de que la auditoría es una función de interés social y que por ello los grupos de interés implicados son más amplios que en otras actividades. No se puede analizar sólo desde el punto de vista de la entidad auditada o del auditor, sino que se han de contemplar colectivos más amplios y tomar conciencia que la auditoría provoca impactos en la economía y en la sociedad en general.

El trabajo se ha orientado a determinar los factores que impactan, mueven y desarrollan la actividad y la han condicionado hasta llevarla a la situación actual lo que contribuye a dar una visión amplia de cómo es la auditoría en España, cómo se ejerce, cómo se organizan los auditores para llevar a cabo la actividad y también si se ajusta a la demanda racional y razonable del mercado. Llegado a este punto nuestra investigación lleva a cabo un análisis del posible escenario futuro de la auditoría y de sus principales ejes de evolución. La innovación y el cambio, el uso de las tecnologías, la gestión del capital humano, la gestión de la calidad y la orientación al propósito son los vectores esenciales de la apuesta sostenible de la actividad auditora que a nivel general son los más compartidos por los profesionales.

Para cubrir los objetivos de la tesis se ha llevado a cabo la investigación a través de una complementariedad metodológica que ha incluido la utilización del método cualitativo sin renunciar a determinados análisis cuantitativos, el histórico, el comparativo y el crítico racional. Esta complementariedad metodológica se ha configurado bajo la premisa de que no importa tanto el tipo de investigación, sino orientar los trabajos en base al resultado pretendido, es decir a dar respuesta a las preguntas científicas planteadas que son las que determinan la combinación y prevalencia de los métodos científicos a seguir.

En resumen, la investigación llevada a cabo ofrece una visión real, amplia y rigurosa de la auditoría en España, que permite conocer en profundidad la disciplina, sus practicantes y los usuarios y sus pretensiones y necesidades. Esta visión y los análisis sobre el futuro previsible pueden ser de utilidad a muchos profesionales para reordenar sus organizaciones y orientarles

a establecer sus estrategias de futuro para ser sostenibles. Paralelamente las propuestas de futuro aquí plasmadas abren el camino para futuras investigaciones de mayor precisión sobre cada uno de los ejes o imperativos estratégicos que se plantean.

La tesis finalmente establece una serie de conclusiones razonadas que sintetizan los aspectos fundamentales del trabajo de investigación llevado a cabo y que se despliegan en el orden en que se han ido estructurando a lo largo de la tesis.

Por último, decir que la tesis ha sido estructurada y redactada en todo momento teniendo en cuenta el punto de vista de sus potenciales lectores que son principalmente auditores, las direcciones de las empresas, grupos de interés del sector de la auditoría con cierto nivel de preparación, académicos y funcionarios relacionados con la supervisión y el control. Particularmente creemos que también puede ser útil para los profesionales más jóvenes que quieran conocer en mayor profundidad el sector en el que se mueve esta actividad profesional.

Presentación

La presentación de la tesis consta de las siguientes partes: a) justificación, b) objetivos, c) metodología y d) estructura.

A) Justificación

En España, casi sin darnos cuenta, hemos asistido a la aparición de literatura, investigaciones, artículos y libros que tratan la auditoría con profundidad y que finalmente han sido visibles en nuestra sociedad empresarial. Ello, se traduce en un aumento rápido del interés profesional por la auditoría de cuentas. Un primer libro que era la inspiración para toda la profesión fue la obra de Holmes (1968) que llevaba por título *Principios básicos de Auditoría*. Tampoco pasan desapercibidos los trabajos del Profesor Ignacio Casanovas Parella sobre el *Mercado Legal de la Auditoría en España* (1966) publicado por Ediciones Estudios Financieros y el del Profesor Agustín López sobre *Las Normas de Auditoría, cómo interpretarlas para su aplicación*, publicada por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) en 1995.

En cuanto al objetivo, alcance y contenidos de la auditoría de cuentas también son de interés el trabajo del profesor Pereda Sigüenza (1991) que aportaba un *Manual de Auditoría* publicado por la editorial Centro de Estudios Ramón Areces en 1991 y la obra de Ramón Casals Creus, José María Gassó Vilafranca y Carlos Soria Sendra publicada en 1987 por el ICJCE bajo el título de *Fundamentos de la Auditoría.* No podemos pasar por alto tampoco los diversos trabajos sobre auditoría publicados por Thomson Reuters, Aranzadi o por Ediciones Francis Lefebvre durante estos últimos treinta años[1]. Las novedades tampoco se hacen esperar y son demandadas, por ejemplo, de la editorial Bosch que publicó *Auditoría legal de cuentas anuales adaptada a la nueva ley 22/2015*, escrito por Antonio Valmaña Cabanes.

Las segundas ediciones sobre auditoría de cuentas nos llegan de la mano de Ediciones Francis Lefebvre tratando temas sobre los nuevas Directivas, Leyes de auditoría y sus reglamentos o sobre las nuevas normas de auditoría o los informes. Las distintas especializaciones en el campo de la auditoría también son objeto de estudio como pueden ser las obras de Gutiérrez Vivas relativas a los Informes sobre trabajos relacionados con la auditoría no sujetos a la Ley de Auditoría de Cuentas publicada en 2009, la de Informes Especiales en 2016 o la aplicación práctica en España de las Normas Internacionales de auditoría en 2023.

La siguiente investigación es un esfuerzo continuado para contribuir a este complejo mundo de la auditoría, reflejado en las investigaciones de otros antecesores. Otro elemento decisivo fue la experiencia adquirida en la década de los años ochenta, con maestros de la compañía *Touche*

[1] Manual de Auditoría pública de Maria Soledad Fuentes Escribano y Antonio Ramón Rodríguez Castaño o el trabajo de José Velasco Fabra sobre el Auditor de Cuentas, ambos publicados por Thomson Reuters. También los innumerables Mementos de Auditoría o sobre la Ley y el Reglamento de Auditoría publicados por Ediciones Francis Lefebvre.

Ross, octava firma mundial de auditoría, hoy integrada en *Deloitte*. Esta sociedad de auditoría era reconocida como de las más técnicas y rigurosas del sector y sus desarrollos y *Know How* eran un importante referente dentro de la profesión. En esos primeros años de mi carrera profesional pude aprender y evolucionar siguiendo las enseñanzas de grandes profesionales de esta firma como eran Francisco Suárez Enciso (luego fue el socio técnico nacional de *Deloitte* y director técnico del REA), Stephen Mason y Plinio Coll (ambos *Chartered Accountants*) o un gran compañero y amigo Alistair Aziria que además de ser también *Chartered Accountant* fue la persona más documentada en auditoría que he conocido (falleció hace más de una década).

Durante mi larga y dilatada carrera profesional y principalmente por la razón de formar parte de numerosos comités, grupos de trabajo, consejos directivos y consultivos, etc. he tenido la oportunidad de pasar largas horas dialogando, aprendiendo y trabajando al lado de grandes profesionales y académicos del sector[2]. Todos estos aportes me llevaron en lo que respecta al mundo de la empresa a presidir la compañía *Crowe Auditores* (actualmente también ejerzo de CEO) o por ejemplo a ser miembro del *Consejo Consultivo de Foment del Treball.* También en el ámbito académico y de instituciones de interés público he ejercido el cargo de Presidente del REA[3] durante casi 13 años, soy miembro del *Consejo Asesor de la Universidad Abad Oliva-CEU,* miembro de la *Comisión Permanente del Consejo General de Economistas* y recientemente he sido elegido democráticamente por todos mis compañeros economistas *Degà del Col.legi de Economistes de Catalunya.*

Paralelamente he tenido la oportunidad de dialogar, compartir conferencias y charlas, participar en reuniones de trabajo y comités con todos los presidentes del ICAC[4] y también con la mayoría de los subdirectores generales, secretarios y funcionarios de este Instituto. Todas estas experiencias me han dado la oportunidad de beber de muchas fuentes, disponer de informaciones y documentos de gran relevancia y de recoger las enseñanzas de todas estas grandes personalidades del mundo de la auditoría. Cabe decir que también he podido dialogar, participar en reuniones y conferencias con representantes del gobierno, principalmente del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital (de él cuelga el supervisor de la actividad) y de los partidos políticos, especialmente por temas relacionados con la regulación de la actividad. Estas reuniones me han dado luz sobre la forma en que se promueve, desarrolla y se aprueba la regulación de alto rango sobre la auditoría (su leyes y reglamentos).

Finalmente, mi interés por la auditoría y la economía en general hizo que solicitara al profesor Barquero, economista colegiado y Doctor en economía, que dirigiera esta tesis de investigación por sus conocimientos en la materia.

La auditoría existe desde la antigüedad y ha ido evolucionando a través del tiempo y de forma desigual. En los últimos 35 años ha habido una serie de circunstancias que han cambiado enormemente las actividades de las empresas y estos cambios han influido ampliamente en la

[2] Como son, entre otros, Emilio Gironella, Paco Aranda, Pere Estafanell, Jonás González, María Antonia García Benau, José Antonio Gonzalo Angulo, Raúl Oscar Yebra, Lorenzo Lara, Rafael Cámara, Mario Alonso, Manuel Hernando, Encarnación Rico, Jorge Herreros, Txema Valdecantos, Eduardo Pestarino, David Chitty, César Ferrer, Carlos Quindós, Salvador Marín, etc.

[3] Registro de Economistas Auditores dependiente del Consejo General de Economistas. También presidí el Registro de Auditores de Sistemas de Información (RASI).

[4] Especialmente con José Antonio Gonzalo Angulo, Ana Martínez-Pina, Enrique Rubio y el actual presidente Santiago Durán.

regulación de la auditoría y, en consecuencia, en la actividad desarrollada por los auditores e incluso en su modelo de negocio. Ello se ha dado tanto en España como en el resto del mundo.

La normativa, los informes de auditoría, la independencia de los auditores, etc. han sido objeto de numerosas investigaciones y existe una amplia documentación al respecto pero no se ha desarrollado un estudio que cubra todo el período, analizando su punto de partida en España, los sucesivos cambios, sus causas y los efectos que provocan en el desarrollo de la actividad profesional de la auditoría de cuentas, la forma de organizarse y desarrollar el modelo de negocio de las firmas y los despachos de auditores. Lo que se pretende con esta investigación es poder tratar todos estos aspectos de una forma holística y realizando la aportación debida.

El punto de partida y las hipótesis de inicio que formulamos se centran en una serie de hitos que entendemos tras nuestras primeras investigaciones, han impactado enormemente en el ejercicio de la actividad profesional de los auditores. El objetivo del trabajo es demostrar que la actividad profesional de los auditores se ha visto ampliamente influida por el entorno económico de los negocios y su globalidad, por los cambios regulatorios que principalmente nos vienen del exterior y más concretamente de Europa, por las expectativas de los usuarios sobre la auditoría, por los avances tecnológicos y por las nuevas necesidades de ofrecer una mejor información corporativa[5]. Todos estos cambios han repercutido en la forma en que se organizan las empresas de auditoría, haciéndolas más agiles, más multidisciplinares, más orientadas a ofrecer un mayor valor añadido y sobre todo más resilientes a los cambios y a las oportunidades que hoy surgen y a las que deparará el futuro.

Con este trabajo de investigación se pretende además contribuir a dar una visión más amplia de la práctica profesional ejercida actualmente por los auditores, de cómo se organizan y responden a los cambios y demandas del entorno y de cómo deben orientar su estrategia de futuro para ser sostenibles y seguir gozando de la confianza del mercado. Hoy en día el liderazgo es vital y la forma de ejercerlo particularmente en las empresas de auditoría marca mucho las posibilidades de desarrollo de las firmas y su sostenibilidad. Este trabajo de investigación, pionero en su género, también puede ser útil para algunos profesionales a ayudarles a abrir una ventana para visualizar el futuro próximo que, sin lugar a duda, traerá muchos más cambios; algunos, muy significativos, ya están empezando a surgir con gran intensidad.

La tesis lleva a cabo un análisis de los cambios que se han ido produciendo en los últimos 35 años en el mundo empresarial en general y en las entidades auditadas españolas en particular, para luego ver los efectos que han provocado sobre la actividad de la auditoría, el desarrollo de su práctica profesional y la organización de las firmas de auditoría. Este período es uno de los más convulsos de la historia y extremadamente rico en importantes hitos que han impactado en el mundo económico y, por tanto, en la transparencia empresarial y en la seguridad de la información corporativa que ampliamente descansa en el trabajo de los auditores.

La auditoría no es una nueva actividad profesional, sino que existe desde hace muchos años. Unos dicen que los primeros auditores eran los escribas egipcios que controlaban los ingresos y gastos de los faraones y otros dicen que existen desde los inicios de la humanidad, pero lo

[5] Se persigue una información más útil, eficaz, en el momento oportuno y que pueda mostrar la creación de valor sostenible de las empresas en el corto, medio y largo plazo. Por otro lado, la información de sostenibilidad está tomando una importancia tal que se sitúa al mismo nivel que la información financiera.

realmente cierto es que la auditoría de cuentas moderna, que abarca el periodo desde los años 60 o 70 del siglo anterior hasta hoy, no tiene nada que ver con la que existía en épocas anteriores. En especial, en nuestro país hubo un punto muy importante de inflexión con la entrada de España en el Mercado Común. En este punto se pasó del ejercicio de una actividad muy poco regulada y de carácter principalmente voluntario, a una actividad profesional altamente regulada y de carácter obligatorio para muchas entidades.

Esta tesis doctoral lleva a cabo una investigación, análisis y estudio profundo sobre la evolución de la auditoría de cuentas en España desde su primera Ley en el año 1988 hasta la actualidad, a los efectos de determinar cuáles son los motores que impulsan estos cambios y, entre otros aspectos, poder comprobar si la regulación ha favorecido al desarrollo de la actividad y le ha proporcionado la seguridad jurídica necesaria[6].

Otro aspecto importante del análisis llevado a cabo radica en verificar si el sector ha ido evolucionando para responder a las necesidades que el mercado demanda y, en su caso, evaluar las demandas insatisfechas, su pertinencia o su no razonabilidad. Sobre las demandas satisfechas se analiza la repercusión sobre las firmas o despachos y, por otro lado, los procesos que han tenido sobre cómo se han ido gestionando, cuáles han sido sus prioridades y si éstas están alineadas con lo que va requiriendo el mercado.

El análisis histórico es esencial para explicar la realidad de cada momento y se ha procedido a un estudio especifico de los principales hitos que se han ido produciendo desde la antigüedad hasta el inicio de la auditoría regulada en España. Este análisis se ha llevado a cabo para entender mejor su origen y las razones por las que surgió y fue posteriormente desarrollándose. Por otro lado, este breve análisis histórico (se lleva a cabo en el capítulo 1º) nos lleva a poder precisar y entender el marco en que se desarrolla la auditoría y el propio rol de los auditores (se incluye en el capítulo 2º). Contando con este punto de partida que nos sitúa en el marco de la época, se inicia la parte principal de la investigación que radica en el estudio de los cambios que se han ido produciendo en la auditoría de cuentas en estos últimos 35 años en España.

Se pretende analizar y estudiar una de las principales palancas de cambio que influyen en la evolución de la auditoría que viene dada por la evolución del marco regulatorio, tanto el contable como el propio de la auditoría de cuentas. Hemos de precisar que el marco regulatorio proviene en la actualidad de la normativa de la Unión Europea (UE), la propia legislación española (principalmente la Ley y el Reglamento de auditoría) y el resto de normativa propia de la auditoría, teniendo una especial importancia la que se deriva de las normas profesionales que regulan la actividad de los auditores de cuentas[7]. Se pretende demostrar que el marco regulatorio de la actividad de la auditoría ha ido creciendo en los últimos años de forma muy importante, tanto en extensión como en complejidad como consecuencia de los cambios producidos en la economía, que exigen a las empresas una mayor transparencia en su

[6] Se estudia también si el marco regulatorio está en consonancia con las regulaciones del entorno o si por el contrario contribuye a la existencia de riesgos o situaciones de agravio comparativo para todas o alguna de las partes del colectivo implicado.

[7] En principio eran las Normas Técnicas de Auditoría emitidas por el propio ICAC (a propuesta de las Corporaciones Profesionales) y posteriormente las NIAS-ES, que surgen de las Normas Internacionales de la IFAC (emitidas por su Comité de normas- IAASB).

información financiera y no financiera y una mayor dosis de seguridad sobre ésta lo que conlleva directamente a incidir sobre la labor y desempeño de los auditores.

Se toma conciencia de que la economía en los últimos años es absolutamente compleja, muy cambiante, plagada de incertidumbres y generadora de gran volatilidad. Ello ha desembocado a un entorno muy resiliente que ha afectado también, de forma notable, a la auditoría de cuentas. Se procede a estudiar de dónde provienen los cambios en la actividad de la auditoría; ¿son dirigidos desde el ámbito principalmente europeo? ¿influye la totalidad del contexto internacional? ¿la regulación nacional provoca impactos?

A través del análisis de la evolución de la actividad, del ritmo en que se lleva a cabo y la profundidad de los cambios y de su desarrollo se pretende demostrar que el mercado exige la mejora continua en la actividad de la auditoría. Paralelamente se investiga que esta situación ha afectado profundamente al sector, provocando cambios importantes en su composición, en la forma de gestionar las firmas y despachos de auditoría y también en la supervisión de la actividad. En estos años se ha pasado de un sector autorregulado (antes de la primera ley) a un sector con supervisión pública y sujeto a una Ley de Auditoría que ha ido evolucionando hasta poder catalogarse de bastante o, incluso, de muy exigente.

La auditoría, además de ser una actividad profesional, cubre una función social que radica en el objetivo de ofrecer seguridad y confianza a diversos colectivos de personas acerca de la situación financiera de las entidades auditadas. Para ello, los auditores deben emitir una opinión profesional concienciada sobre si los estados financieros están libres de errores significativos. La investigación pretende concluir sobre el hecho de que es precisamente esta función de interés público, la que ha sido el eje principal que ha marcado la evolución de la auditoría desde sus inicios hasta la actualidad.

También se lleva a cabo un análisis para demostrar que la función social del auditor ha ido ampliándose a través del tiempo, provocando que el alcance y los objetivos de la auditoría de cuentas sean mayores y que la responsabilidad del auditor se amplíe cada vez más. También se constatará que los trabajos que hoy se requieren de los auditores, fuera del contexto de la auditoría, son cada vez de mayor número, profundidad y magnitud. El auditor se ha convertido en un profesional capaz de prestar otros servicios distintos de los de la auditoría propiamente dicha y que proporcionan un enorme valor añadido a las entidades auditadas, a la economía y a la sociedad de nuestro país.

B) Objetivos

Hemos esbozado, el director de esta tesis y yo, como investigador, una serie de temas de carácter general y de gran alcance, por ello, debemos concretarlos en objetivos más específicos: objetivos empíricos u operativos. Se trata de una combinación de objetivos descriptivos, propios de las investigaciones de las ciencias económicas y de la auditoría de cuentas, y de objetivos explicativos, que intentan averiguar alguna de las cuestiones que nos hemos planteado. Nuestro

análisis se trata de una complementariedad entre descripción y explicación para aproximarnos a la realidad que analizamos.

La tesis persigue como objetivo analizar la evolución histórica de la auditoría en España en los últimos 35 años, descubriendo y revelando los hechos decisivos que la explican y han influido en su evolución. La situación actual de la auditoría en España (con una vida relativamente corta, de sólo 35 años desde su primera regulación) sólo puede ser explicada con rigor analizando su evolución, es decir, los principales hechos y circunstancias relevantes acaecidos, los diferentes desarrollos normativos, los estudios que se han realizado, los libros publicados y los posicionamientos de las diferentes instituciones y organismos.

Se analiza la forma en que se organizan los auditores para desarrollar su actividad en el tiempo, los pasos que van dando para ir implementando nuevas estrategias en respuesta al entorno, la sostenibilidad y la naturaleza de los hechos económicos que afectan a su propia actividad y la hacen cambiar. También se estudia si la regulación resuelve los problemas del sector y le ofrece la seguridad jurídica necesaria, la existencia y razones de las expectativas razonables defraudadas sobre su actuación y cómo se van reduciendo en el tiempo. Todo ello bajo la perspectiva de que la auditoría de cuentas es una actividad de interés público que tiene la obligación de evolucionar a los ritmos que le marca el mercado y que por esa condición debe estar sujeta a una regulación extensa y a una supervisión pública sobre su desempeño.

Por ser la auditoría una actividad en constante evolución, a través del análisis de los cambios que se van produciendo en ella y que se exponen en la tesis, se abre un camino que facilita la elaboración de futuros estudios sobre la predicción de los cambios venideros que pueden darse en la actividad de auditoría, que sin duda serán constantes e importantes.

¿Por qué escoger un tema como la auditoría y en este período? La auditoría ha tenido una gran trascendencia en el desarrollo de la actividad económica de nuestro país, es un servicio de interés público y ofrece una cobertura de seguridad a los diferentes grupos de interés que siguen la información corporativa de las diferentes entidades auditadas. Esta seguridad que aporta la auditoría contribuye de forma importante a la generación de estabilidad en los mercados, elemento fundamental para el crecimiento y desarrollo económico.

Las especiales características de cada país (aspectos políticos, sociales, económicos, culturales, etc.) fueron, en un principio, un elemento muy característico que impactó en el desarrollo de la auditoría y que marcó diferencias entre los países, distinguiendo los que podríamos llamar punteros (EE.UU, Gran Bretaña, Canadá y Australia) del resto. En la actualidad la globalización y, en especial, el marcado perfil regulatorio de la UE ha hecho que los desarrollos de esta actividad profesional sean más homogéneos entre los diferentes países, tanto en los de la UE como en América Latina o incluso de otras áreas como puede ser el caso de Sudáfrica, donde los avances son muy importantes y se alcanzan estándares profesionales de alto nivel y comparables al europeo.

Para llevar a cabo la investigación se ha tenido en cuenta la información necesaria para ello, tras reunir, clasificar y analizar documentación durante los muchos años de mi carrera profesional. Son de suma importancia los documentos de la UE (Directivas, Reglamentos, recomendaciones, estudios, etc.), los relativos a la IFAC (normas, informes, comunicados, estados de alerta,

consultas, etc.), los relativos a nuestro país (leyes, reglamentos, resoluciones del ICAC, informaciones, comunicados, revistas y estudios de las Corporaciones, etc.), los documentos de otras instituciones nacionales o internacionales (ESMA, COESA, PCAOB, PIOB, EFIAR, ACCOUNTANCY EUROPE, EFAA, CNMV, CNMC, ASEPUC, AECA, etc.) así como libros, revistas y artículos relacionados con la auditoría. De todas estas fuentes de información hemos de resaltar la recibida del REA (primera corporación profesional de auditores de España) que nos ha permitido tener, para la mayoría de los hechos y variables relevantes del estudio, una amplia información de partida, con referencias a otras fuentes, estudios y documentos que nos han orientado para prolongar el campo de estudio de forma organizada, rigurosa y eficaz.

Hemos de remarcar y dejar constancia que el presente trabajo no es el relato de la historia de la auditoría de nuestro país, de la que sin duda pueden encontrarse otras obras, documentos o artículos para determinados periodos de éstos 35 últimos años, sino que pretende descubrir y analizar los factores que impactan, mueven y desarrollan esta actividad y que han sido los condicionantes que la han conducido hasta su situación actual.

Con este trabajo de investigación y análisis se contribuye a dar una visión amplia de la auditoría en España y de cómo ésta es ejercida por los auditores; cómo se organizan y responden a las necesidades del mercado. Hoy en día el buen liderazgo es vital y la forma de ejercerlo por las empresas y despachos de auditoría marcará su futuro. También se constata que la innovación y las nuevas tecnologías son un elemento disruptivo al que deben estar volcados los auditores y que aseguran, entre otros, el mantenimiento de la calidad. La calidad y la ética son pilares fundamentales de los auditores y ello se pone de manifiesto a lo largo de la investigación llevada a cabo.

Este trabajo, además puede ser útil para abrir una ventana a los profesionales por la que puedan visualizar el futuro próximo y orientar sus estrategias para ser sostenibles en un mundo en el que vivimos que exige constante cambio e innovación.

Como consecuencia a lo expuesto nuestros objetivos son:

- Analizar los cambios que se han producido en los últimos años en la auditoría de cuentas y descubrir los factores que impactan, mueven y desarrollan esta actividad y que la han conducido a la situación actual de nuestro país.

- Indagar y estudiar en lo que caracteriza la realidad de la auditoría de cuentas, sus particularidades y características.

- Estudiar y definir el perfil del profesional auditor, bajo el nuevo marco empresarial del siglo XXI, así como las funciones y responsabilidades que dicha actividad profesional debería acoger y de cómo está ejercida por parte de los auditores, cómo se organizan y responden a las necesidades del mercado.

- Estudiar y analizar las aportaciones realizadas por parte de numerosos expertos[8] e instituciones, como son: IFAC, ICAC, REA, ICJCE, ESMA, COESA, PCAOB, PIOB, CNMV, ASEPUC, AECA, *Accountancy Europe*, *Accounting Today*, EFAA, EGIAN, IFIAR y otros.

- Proponer mejoras, recomendaciones y orientaciones de futuro que puedan servir de base para el futuro desarrollo de la actividad de la auditoría de cuentas en España.

- Constatar la importancia que tiene el marco regulatorio sobre la evolución de la actividad y en la forma que ésta se organiza. Previamente a ello, se analiza la razón por la que la auditoría es una de las actividades más reguladas de nuestra sociedad, que sobrepasa en regulación a profesiones como la de médico que pueden repercutir en la vida de las personas.

- Analizar las razones que hacen que la actividad de auditoría esté en constante cambio y cómo estos cambios han ido variando la función, objetivo y alcance de la auditoría de cuentas, llevándola a una mayor intervención y responsabilidad.

- Estudiar y describir los nuevos roles de los auditores y el contenido y alcance de su trabajo. En la actualidad estamos viviendo un proceso de ampliación del campo del trabajo del auditor a otra serie de informaciones o informes corporativos distintos de la información financiera que hacen aún más visible e imprescindible la función social de los auditores.

- Se ha procedido a realizar una consulta principalmente al colectivo de auditores al objeto[9] de poder llegar a un conocimiento más amplio y profundo de las áreas de la investigación más significativas. También ha permitido conocer en profundidad las preocupaciones de los auditores y su visión sobre el futuro.

Como hemos comentado previamente, este trabajo, puede ser útil para visualizar el futuro próximo y poder orientar las estrategias para ser sostenibles, en un mundo que exige constante cambio e innovación.

También el análisis efectuado nos permitirá concluir sobre si la situación actual de la regulación y el marco general que envuelve la actividad es el adecuado para afrontar los retos que tienen los auditores y su actividad profesional.

[8] Libros, artículos en revistas especializadas, documentos, etc. Principalmente y por la razón del alcance y objetivo de la investigación se ha acudido a autores nacionales y entre ellos figuran académicos, representantes de instituciones de la profesión, profesionales y representantes y funcionarios vinculados al organismo supervisor de la actividad (ICAC).

[9] Las respuestas obtenidas también provienen de académicos y representantes de instituciones públicas.

C) Metodología

La metodología utilizada en esta investigación ha sido elaborada por mi director de tesis, el Dr. José Daniel Barquero y con la que yo estuve de acuerdo permitiéndome ampliar muchos aspectos no suficientemente tratados en la auditoría.

En el enfoque metodológico desarrollado se han seguido las pautas de Amat y Rocafort (2017) y Rivera-Camino (2014).

"La realidad social es compleja, multivariada y difícil de comprender, presentándose ante los ojos del investigador o del estudioso como múltiples realidades. Su análisis no puede, por tanto, ser sencillo ni realizarse solamente mediante una sola metodología o perspectiva científica" (García Ferrando *et al*., 1992, p. 15). No existe un método científico único, universalmente reconocido. Existen unas características que componen el método científico y que se han de procurar seguir con rigor –de ahí la denominación *rigor científico*: objetivos claros, diseño operativo, validez y fiabilidad en la recogida de datos, un análisis riguroso de los mismos y unas conclusiones ajustadas-.

¿Qué nos inclinará a utilizar un método / metodología u otro? En primer lugar, el paradigma científico en el que nos enmarquemos. Paradigma entendido como la escuela científica, el marco conceptual, las *gafas* a través de las cuales vemos la realidad, elegimos unos problemas sociales como prioritarios, nos adherimos a unas teorías y rechazamos otras. Si tomamos como base la división paradigmática elemental de: positivista o inductivo, interpretativo y crítico, nos enmarcamos en el paradigma interpretativo por cuanto queremos *comprende*r la realidad y en el crítico, por cuanto queremos *cambiar* la realidad. Aunque nos inclinemos por paradigmas cualitativos, eso no significa que hayamos renunciado a análisis cuantitativos; no son incompatibles. Lo más importante es la actitud del investigador y la nuestra ha sido de comprensión y cambio, no de segmentación de la realidad ni de generalización de las conclusiones de la investigación. Este doble marco paradigmático hace intuir un cierto eclecticismo por lo que se refiere a la metodología.

En primer lugar, utilizamos el método cualitativo, no en su antinomia simbólica cuantitativo-cualitativo, sino del método que pretende comprender la realidad actual de la auditoría y que trata de establecer identidades y diferencias. En ningún caso se excluye el análisis cuantitativo de datos recogidos en la investigación. Con él intentaremos dar razón a aspectos, componentes y planos específicos del objeto de conocimiento. En el análisis de datos de la auditoría se han utilizado los criterios *emic* y *etic*, siguiendo la propuesta de MacIntyre (1976): "a menos que comencemos por una caracterización de una sociedad en sus propios términos, no podemos identificar el objeto que requiere explicación. La atención a las intenciones, motivaciones y razones debe preceder a la atención a las causas; la descripción en términos de los conceptos y creencias del sujeto debe preceder a la descripción según nuestros conceptos y creencias". La realidad social es una amalgama de significados compartidos intersubjetivamente y expresados en el lenguaje y así lo contemplamos tanto en el objeto de la tesis como en el tratamiento de la auditoría; significados que no son simplemente creencias o valores subjetivos, sino elementos constitutivos de la realidad social. La realidad social está compuesta tanto de hechos como de

significados comunes que han de ser comprendidos si se quiere dar cuenta de ésta; la realidad social ha de interpretarse, y ello desde los significados que el propio investigador comparte (expresados, en parte, en esta introducción).

En segundo lugar, hemos utilizado el método histórico, no como lo trabaja el historiador reconstruyendo e interpretando el pasado de la auditoría, sino como hace el sociólogo cuando se interroga e interroga a la realidad social, acerca del curso sufrido por aquello que estudia, sobre cómo ha llegado a ser como es, e incluso por que ha llegado a serlo. Se trata de profundizar en la conciencia de la realidad social de la auditoría y permitir percibir la historicidad de los fenómenos sociales y económicos estudiados relacionados a la auditoría y a la evolución de ésta.

En tercer lugar, hemos utilizado el método comparativo, consecuencia de la conciencia de la diversidad: la variedad de formas y procesos, de estructuras y comportamientos sociales, tanto en el espacio como en el tiempo, que lleva a la curiosidad del estudioso. Pero carece de sentido comparar dos cosas cualesquiera. Es conveniente un grado suficiente de analogía estructural y de complejidad entre los fenómenos -lo poseen tanto la auditoría como la economía- que hayan de confrontarse, así como la necesidad de no desgajarlos arbitrariamente de su contexto.

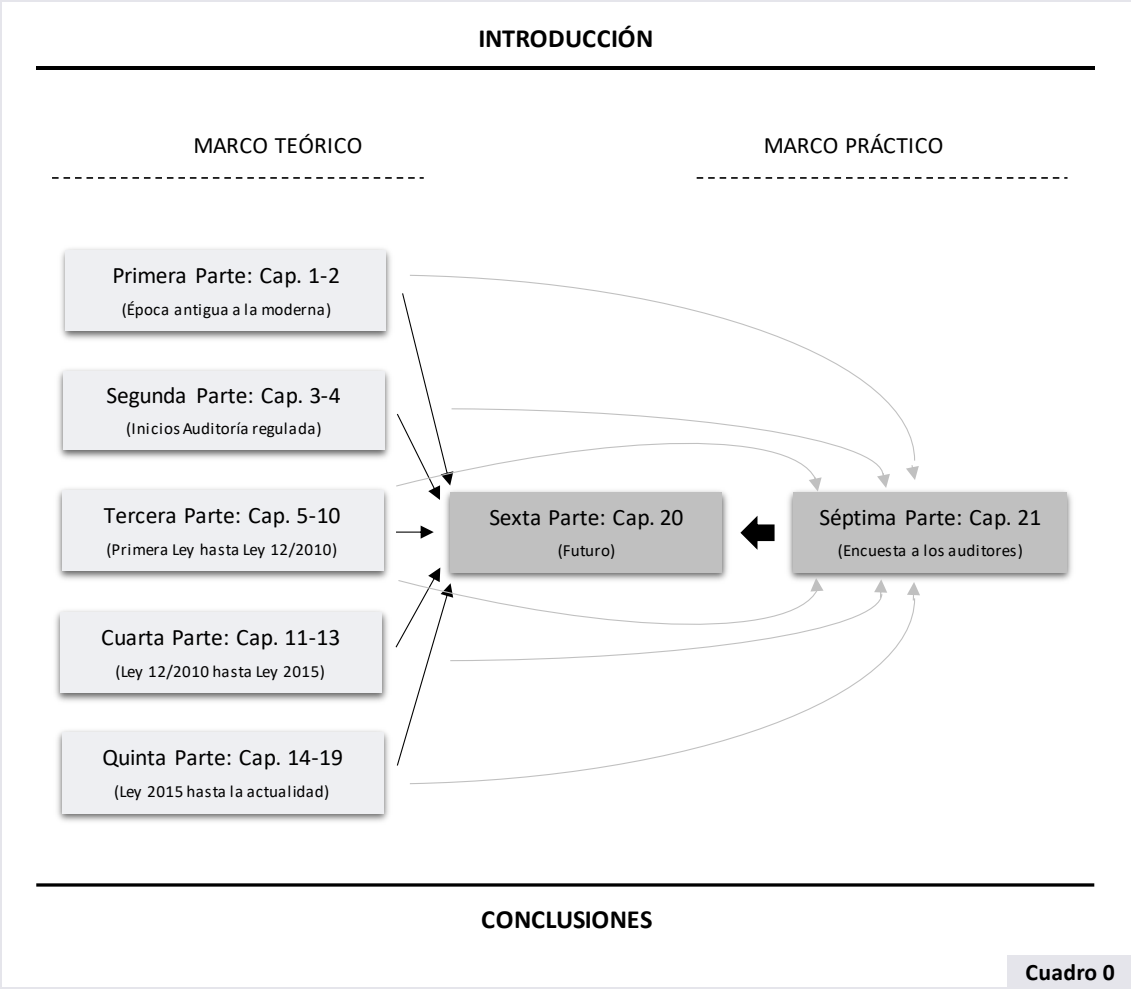
Por último, hemos implementado el método crítico-racional que “nunca busca simplemente un incremento del conocimiento como tal: su objetivo es la emancipación del hombre de la esclavitud” (Horkheimer, 1976, p. 224). En este método asumimos los valores con los que comulga el investigador, y que se ponen de manifiesto a lo largo de la investigación. La consideración de la racionalidad se pone de manifiesto, sobre todo, en los fines, sin que ello implique ningún contenido dogmático en las conclusiones, ni tan solo pretendemos la unanimidad de éstas.

Cada vez más existe una postura a favor de la complementariedad metodológica. Ya no importa hacer una investigación cuantitativa o cualitativa sino hacer una buena y rigurosa investigación, del tipo que sea. Es fundamental responder a los problemas que se plantean, que nos plantea la sociedad en el bien entendido que es el problema el que nos dicta el método y no al revés. He ahí la justificación de nuestro eclecticismo metodológico.

D) Estructura

La estructura de la tesis tiene una forma de embudo -delimitación progresiva- hasta llegar a las conclusiones, objeto final de la misma. La estructura está formada por los distintos temas que la componen y que representamos en el siguiente grafico para una visión inmediata de la misma. La figura 1 nos muestra la ligazón entre los distintos capítulos de la tesis hasta llegar a las conclusiones.

Figura 1. Ligazón capítulos



Fuente: Elaboración propia (2022).

La tesis se divide en 8 partes diferenciadas, que a su vez se dividen en diferentes capítulos, siendo la última parte dónde se establecen las conclusiones. Además, se incluyen una serie de anexos. Todo ello puede verse en el índice que se incluye al principio. A continuación, pasamos a realizar una breve explicación de la estructura de cada una de las partes de la tesis:

- Primera Parte (cap. 1 y 2): De la época antigua a la moderna.

Esta parte tiene dos contenidos claramente diferenciados que corresponden cada uno a un capítulo diferente. En el capítulo 1 se analiza de forma muy pragmática los inicios y evolución de la auditoría desde sus primeros pasos hasta la modernidad. El capítulo 2 analiza y describe marco general de la auditoría, de los informes y el rol del auditor moderno.

- Segunda Parte (cap. 3 y 4): Los inicios de la auditoría en España.

En el capítulo 3 se estudia la situación de partida, el entorno, las razones de la reforma mercantil y la gestación de la primera ley de auditoría y de su reglamento. El capítulo 4 analiza la estructura y funciones del regulador y de las corporaciones de auditores.

- Tercera Parte (cap. 5 a 10): Desde la primera ley hasta su modificación por la ley 12/2010.

En esta parte se profundiza el análisis en aspectos más directamente relacionados con la práctica de la actividad. Así, se estudian las primeras normas técnicas reguladoras de la profesión, los primeros informes de auditoría regulados, el marco contable, los escándalos de ese período y los efectos de la crisis del 2007. Se observan y analizan también los cambios en la regulación de la auditoría desde 1988 hasta 2010 y sus efectos.

- Cuarta Parte (cap. 11 a 13): Desde la Ley 12/2010 a la nueva ley de auditoría del 2015.

En el capítulo 11 se lleva a cabo un profundo análisis del proceso de elaboración de la ley 12/2010 y de su posterior aprobación. Esta ley fue aprobada por unanimidad en el Congreso de los diputados y se la ha calificado como una buena ley y de consenso. Debido a que esta ley era una modificación de la anterior e incluía una enorme cantidad de cambios se hizo necesario un texto refundido que también es objeto de estudio. Así pues, son objeto de análisis los dos textos (modificación de la ley y texto refundido) y también de su reglamento que desafortunadamente no fue de consenso y fue muy criticado por el sector.

Se lleva a cabo un estudio minucioso de las NIA-ES y del informe bajo esta nueva normativa (cap. 12). Por último, en el capítulo 13 se analiza la actual Directiva de Auditoría aprobada en el año 2014 por la UE y el Reglamento 537/2014 para la regulación de ciertos aspectos de las auditorías de entidades de interés público.

- Quinta Parte (cap. 14 a 19): Desde la Ley 12/2015 hasta la actualidad.

Esta parte es una de las más profundas de la tesis ya que nos sitúa en la realidad actual. Se empieza por un análisis exhaustivo de la actual LAC (cap. 14), del informe de auditoría actual (cap. 15) y del Reglamento actual de la LAC (cap. 16).

Posteriormente hace un análisis de la situación actual de las normas de auditoría y de sus posibles desarrollos futuros, así como de otros aspectos relacionados a estas normas.

Por su gran impacto en la actividad de la auditoría se dedica un capítulo específico (cap. 18) a la covid-19, siendo objeto de análisis sus efectos y los cambios que se han producido por su causa en la actividad de la auditoría.

Finalmente se hace un análisis de la situación actual (cap. 19), tanto desde el ámbito internacional como desde el ámbito español. Se analiza el actual "gap de expectativas", los nuevos retos de la información corporativa de las empresas, para posteriormente concluir sobre cómo es la realidad actual de los auditores y cómo han cambiado estos para adaptarse a las nuevas circunstancias. Con ello se llega a lo que es y representa la realidad actual de la actividad profesional de la auditoría en España, estableciendo una serie de variables sobre las que descansa.

- Sexta Parte (cap. 20 y 21): Cómo se presenta el futuro.

Otro objetivo de esta investigación es el análisis del futuro de la auditoría; el estudio realizado permite llevar a cabo una extrapolación del trabajo y establecer unas expectativas y líneas de futuro para esta actividad profesional, concluyendo sobre aspectos que condicionan a su sostenibilidad en el tiempo. Se introduce una propuesta de modelo de futuro para la actividad.

- Séptima Parte (cap. 22): Análisis empírico. Encuesta que recoge la voz de los expertos.

Durante toda la investigación se han ido tratando una amplia variedad de contenidos, hechos, circunstancias, legislaciones, documentos, etc. Para el estudio de todos estos aspectos relacionados con la práctica de la auditoría se ha tenido muy presente la opinión de los expertos. Y complementariamente esta opinión también ha sido obtenida mediante una consulta dirigida a auditores, académicos, funcionarios y representantes del supervisor y de las corporaciones profesionales. Los resultados de esta consulta se exponen en este capítulo.

- Conclusiones.

En esta parte se reflejan las conclusiones de la investigación llevada a cabo, cuya contribución a la auditoría de cuentas en España se caracteriza por haber realizado un estudio de ésta bajo una perspectiva diferente, con un alcance y contenido distinto en comparación de los ya existentes en España. Esta investigación clarifica y explica los aspectos principales que han contribuido a la evolución de la auditoría, sitúa la actividad en cada época para posteriormente definir, clarificar y precisar la situación actual y su expectativa de futuro.

Esta tesis ofrece una visión amplia de la auditoría que puede ser útil para los colectivos relacionados con ella (auditores, supervisores, entidades auditadas, profesionales, etc.) y también puede servir de punto de partida para otras investigaciones sobre el futuro de esta importante actividad profesional que se caracteriza por su calificación de actividad de interés público para la economía y la sociedad de nuestro país.

Primera Parte:
De la época antigua a la moderna

Capítulo 1: Buscando los orígenes de la auditoría de cuentas

Introducción

En este capítulo cubriremos un amplio período de tiempo que va desde los inicios, en los cuales podemos situar el origen de la auditoría, hasta 1988 que coincide con el inicio de la auditoría regulada en nuestro país. La incorporación de este capítulo a priori podría entenderse que no corresponde a esta tesis, ya que su mismo título indica que abarca un período desde la Ley 19/1988 hasta la actualidad. Su inclusión obedece a la razón de que para comprender con mayor profundidad lo sucedido en el período seleccionado se hace necesario, aunque de forma muy sintética, describir los antecedentes de la profesión auditora, que sin duda marcan y condicionan el punto de partida de la investigación sobre la evolución de la auditoría desde 1988 hasta la actualidad en nuestro país. Para acometer este importante reto, que consiste en sintetizar varios miles de años de existencia de la auditoría y de los auditores en unas pocas páginas, se ha creído oportuno reflejar lo sucedido en los siguientes apartados:

1.1 La auditoría y la contabilidad en sus inicios: vidas paralelas.

1.2 Los primeros auditores.

1.3 Gran Bretaña: la cuna de la auditoría independiente.

1.4 Los inicios de la auditoría en los EE.UU de América.

1.5 Los primeros pasos en España.

1.6 La internacionalización de la auditoría.

1.1 La auditoría y la contabilidad en sus inicios: vidas paralelas

Buscar los orígenes históricos de hechos que se remontan a la prehistoria es siempre una tarea complicada, pero afortunadamente en el caso de la auditoría y la contabilidad muchos autores han realizado esta investigación y han expresado sus opiniones sobre el tema. Entre ellos, podemos citar a los profesores Hernández, Antinori, Montesinos, Mileti, Casinelli, García, Muñoz, Mora, Cañibano o Pereda y podríamos seguir relacionando otra veintena de investigadores de gran prestigio que han escrito sobre el tema en cuestión. De la lectura de todos estos autores podemos extraer una serie de conclusiones que son las que figuran a continuación:

- La contabilidad y la auditoría son actividades tan antiguas como la misma humanidad, por lo que para conocer sus orígenes debemos remontarnos a los tiempos de la prehistoria. Su desarrollo se realiza paralelamente al de las civilizaciones y, por tanto, forma parte de nuestra historia económica y de la historia general de la humanidad.

- En cuanto a su origen no es posible separar los inicios de una u otra disciplina. De hecho, la mayoría de los autores expresan con rotundidad que la auditoría tiene su origen en la misma práctica de la contabilidad y nacen ambas de forma paralela o incluso podríamos decir que no se diferenciaban una de otra en sus inicios, es decir, que era una única disciplina que con el tiempo se ha ido separando.

- En las civilizaciones antiguas la auditoría revistió diversas formas en función de las diferentes necesidades de cada pueblo y, en algunos casos, fue una disciplina muy rudimentaria, como también lo era en sus primeros tiempos la contabilidad. La razón es obvia ya que la auditoría, al igual que la contabilidad, estaban al servicio de las actividades económicas de los pueblos primitivos y estas eran muy simples y de poca complejidad para su control.

- Las personas que en los inicios empezaron a desarrollar estas disciplinas no podemos tampoco diferenciarlas o catalogarlas entre auditores o contables. De hecho, en muchos casos poseían denominaciones diferentes a estas dos, así podíamos encontrarnos con los escribas en Mesopotamia y Egipto, los *epodos* o *poletas* en Grecia o los *quipu-camayu* para los Incas. Desde un punto de vista práctico, podemos decir que todos ellos realizaban ambas tareas o, mejor dicho, realizaban una función que podríamos englobarla bajo la actividad general de suministrar información y ejercer control sobre determinadas actividades económicas, por rudimentarias o simples que fueran, pero que, en todo caso, representaban activos de valor para sus propietarios ya fueran públicos o privados. La actividad general es la que constituye la esencia tanto de los contables como de los auditores.

- Como ya hemos mencionado y como también mencionan los mismos autores, las dos disciplinas, en sus inicios, eran muy simples y han ido evolucionando al mismo tiempo que las civilizaciones se han ido desarrollando. En la actualidad, tanto una como la otra ha dado lugar a diferentes prácticas profesionales que han evolucionado para responder a las diferentes necesidades que de ellas el mercado ha ido demandando.

La precisión inicial de que en sus principios es difícil separar una disciplina de la otra, es importante a los efectos de hablar sobre el origen y evolución de la auditoría y de los auditores, ya que en sus inicios la expondremos en muchos casos unida a la de la contabilidad. Y en este sentido, podemos afirmar que en el origen la contabilidad y la auditoría tuvieron vidas paralelas o incluso que partían de una raíz común de la que creció un solo árbol y que con el tiempo generó dos copas diferentes, dependientes de un mismo tronco y raíz.

1.2 Los primeros auditores

No vamos a hacer un análisis exhaustivo ni de los inicios de la auditoría ni de toda su historia anterior a 1988, ya que no es objeto de nuestra investigación. Lo que sí es interesante y casi necesario es ver cómo fueron los orígenes y el desarrollo posterior hasta 1988, aunque sea de forma muy somera, para que así podamos entender con más conocimiento de causa cómo era la situación de partida cuando se llevó a cabo el proyecto de promulgar la primera ley de auditoría en España. En este apartado nos dedicaremos a reseñar un período bastante extenso que abarca desde la prehistoria hasta que se crearon las primeras organizaciones profesionales de auditores. Puede que parezca que la descripción que se hace es muy superficial o poco descriptiva pero no se pretende analizar la evolución de la auditoría y de los auditores de todos esos años, sino únicamente destacar aquellos hechos o circunstancias que nos dan luz para entender cuál es el camino que se recorre y con el único objeto de explicar, juntamente con otros apartados de este mismo capítulo, cómo se llega a la situación de la auditoría en España en 1988.

A los efectos de dividir en etapas la historia de la auditoría me acogeré a la división hecha por Pereda Sigüenza (1991) en la que distingue una primera fase que denomina “Edad Antigua” y dos posteriores que son la “Edad Media-Moderna” y la “Edad Contemporánea”. La Edad Antigua abarcaría de los inicios hasta el siglo XIII, la Edad Media-Moderna se iniciaría con los primeros contables italianos alrededor de principios del siglo XIV y llegaría hasta mediados del siglo XIX. Por último, la Edad Contemporánea surgiría con los primeros auditores profesionales británicos hasta la actualidad.

En este apartado analizaremos las dos primeras etapas y la tercera la trataremos por su importancia en los apartados 1.3. a 1.6.

1.2.1 La Edad Antigua

Las preguntas que debemos plantearnos para buscar los orígenes son: ¿cómo aparecen los primeros auditores? ¿qué hace que surja la necesidad de auditores? ¿quiénes pusieron la primera piedra? ¿cuáles fueron las raíces de la auditoría? Hemos de remontarnos muy atrás, ya que los primeros vestigios de auditores surgen casi en los inicios de la humanidad.

De una forma claramente evidenciada podemos decir que ya en las comunidades neolíticas, alrededor de los años 5.000 o 6.000 a.C., los hombres que las poblaban (ya eran pastores y agricultores) empezaron a constituir poblados estables. Estos pueblos se encontraron con la necesidad de hacer frente a una organización más sofisticada y compleja, que requería el inicio de una diversificación en el trabajo[10] y la gestión del excedente. La gestión del excedente ya sea agrícola, ganadero o minero, exigía por un lado su almacenamiento y, por el otro, el intercambio de estas mercaderías que fue el origen del comercio entre los diferentes pueblos. No olvidemos que, en aquellos tiempos, el bronce y los objetos fabricados con este material representaban un símbolo de poder y riqueza, que eran atesorados y depositados en almacenes, algunos de ellos bajo tierra y, es evidente, que estarían debidamente custodiados y bajo control.

Hemos de decir que en estos primeros tiempos la escritura no existía, pero para su vida cotidiana tenían la necesidad de interactuar sobre determinados temas entre ellos, es decir comunicarse y escuchar, para después evaluar lo escuchado y tomar decisiones. Esto no es más que un proceso de toma de datos para luego llevar a cabo un análisis de estos, validarlos y hacerlos fiables para poder ejecutar las acciones que se precisen sobre los productos, objetos o materias controladas[11]. Luego apareció la escritura y las personas que antes sólo conocían la forma de trabajo sobre cifras también se formaron en la lectura y escritura. Pero no por ello se les llama "escribas" a los funcionarios encargados del control de los bienes y recursos económicos de las primeras civilizaciones, vocablo que viene del latín *scriba* que significa contar, se les prima en su denominación la función como contadores en lugar de la de conocedores de la escritura. Nosotros en la actualidad utilizamos las palabras auditor o contador como sinónimos.

Así, en estos primeros pueblos primitivos aparecen como consecuencia de su actividad económica, activos bajo determinadas formas de propiedad y en dónde se empiezan a llevar a cabo recuentos físicos de estos bienes y a desarrollar controles sobre los mismos[12]. Este tipo de trabajos son característicos de la actividad auditora y por ello los que los realizan, aunque se les denominara en esos tiempos de otra forma, se les puede catalogar como los primeros auditores de la humanidad. En estos primeros pueblos estas tareas fueron confiadas a unos determinados

[10] En estas sociedades antiguas, además de la ganadería y la agricultura, ya se dan las actividades mineras, es decir ya empiezan con la explotación de los recursos naturales y así nos encontramos con la metalurgia del cobre alrededor del 3.000 a. C., después sobre el 1700 a. C. la del bronce y por último la del hierro unos años más tarde. También podríamos decir que se dieron los primeros pasos para lo que podríamos llamar la primera producción mercantil de los pueblos. Se producían determinados bienes en cantidades superiores a su consumo interno y surgía un excedente que era objeto de intercambio vía el comercio.

[11] Ya empezamos a ver una metodología que concuerda con la propia actividad auditora, que consiste en recoger evidencias a los efectos de llevar a cabo procedimientos de análisis sobre ellas y después de estas evaluaciones, opinar sobre su fiabilidad y así dar garantía de estos datos a los usuarios de esta información para la toma de decisiones.

[12] Gironella Masgrau (1978), apunta que los hombres primitivos contaban periódicamente sus existencias de pieles, frutos, flechas, el número de sus cabezas de ganado, etc., como una forma de control de los bienes de su propiedad.

miembros de estas sociedades, que tenían un dominio de los números, entendidos éstos como cifras o datos económicos y que eran al mismo tiempo capaces de suministrar información fiable sobre éstos.

Como hemos dicho en la antigüedad es cuando se ponen los primeros fundamentos de la auditoría y de la contabilidad y que fue propiciado por los requerimientos de los reyes o personas influyentes para el control de los bienes públicos de los pueblos o de su propiedad. Pero ¿qué pueblos eran estos? Pues podemos destacar los mesopotámicos, los egipcios, los fenicios, los precolombinos, los hindúes, los chinos y más tarde, entre otros, los griegos, los romanos o los hebreos.

Empezamos encontrando actividades auditoras en Mesopotamia, cuna de la civilización, alrededor de los ríos Tigris y Éufrates. En este territorio vivieron diferentes pueblos que aportaron muy diversas culturas, así nos encontramos con sumerios, asirios y los mismos persas entre otros. La Baja Mesopotamia fue posiblemente la primera cultura potente de nuestra sociedad y a la que los sumerios aportaron un enorme saber y entre este la administración de la actividad económica y los primeros pasos de la tributación que requería llevar a cabo actividades de fiscalización para asegurarse de su cobro. En la civilización sumeria, el templo era el centro de la economía, allí se administraba, se recogían los tributos, se almacenaba, se comerciaba y también se otorgaban los préstamos. En los templos se celebraban igualmente las reuniones entre los diversos agentes económicos de época (agricultores, artesanos, funcionarios, etc.). En una grandiosa civilización como ésta se hizo necesaria la administración de la riqueza y su control, el cual era llevado a cabo por funcionarios, ya sean contables, escribas o tesoreros. Fue cuando se empezaron a realizar los primeros registros (principalmente en tablillas) y los primeros informes que podríamos llamar de contabilidad. La auditoría en esa época hacía referencia únicamente a llevar a cabo un proceso de verificación de esos registros, es decir, de la adecuada contabilización de las transacciones que figuraban en los mismos y que no podemos decir que fuera una tarea de enorme complejidad, aunque sí laboriosa. En Mesopotamia el escriba era el que llevaba todos estos diferentes registros y además era de las pocas personas que sabía leer y escribir, manejar correctamente las matemáticas y conocer las leyes y, en mi opinión, ellos fueron los que forjaron los primeros pasos de la figura del auditor.

No podemos pasar por alto hacer una pequeña referencia sobre el Código de Hammurabi (1760 a. C), que constituye una de las fuentes de leyes más antigua de la humanidad. En este código ya aparecen los primeros vestigios de las cuentas contables. Según Pereda Sigüenza (1991) “en el Código Hammurabi se pone de manifiesto la existencia de cuentas, y que, al final del período sumerio, aparecían todos los elementos de las cuentas actuales: saldo del período anterior, movimiento y saldo final”.

Si nos vamos a otras de las grandes civilizaciones antiguas, nos topamos con las culturas precolombinas, los aztecas y los mayas principalmente. Estos pueblos dominaban las matemáticas, la lectura y la escritura y llegaron a dominar amplios territorios y ejercer un gran dominio sobre el resto de los pueblos limítrofes. Queda muy claro que estos pueblos utilizaban los números para el control de su economía y que tenían un sistema tributario que quedaba bajo el control de unos funcionarios llamados “*Calpixque*”. Podríamos decir que eran recaudadores y a su vez auditores. Lo que no está demostrado es que tuvieran un ordenamiento contable

desarrollado y su forma de comercio puede que sea una de las razones de ello, ya que estaba basado totalmente en el trueque y no se utilizaba la moneda para los intercambios de mercancías. Se puede afirmar que hay bastantes vestigios de actividades contables en las culturas precolombinas: "En relación con las culturas precolombinas de América, los mayas controlaban y registraban todos los aspectos de la vida social, incluyendo las actividades económicas en sus famosos "Libros pintados" o códices. Los incas, por su parte, aunque no conocieron la escritura ni la numeración gráfica, sin las cuales la administración de un imperio como ese parecía imposible, idearon el sistema denominado quipu, basado en cuerdas en las que las anotaciones se hacían mediante nudos. Este sistema alcanzo tal desarrollo, que mediante diferentes posiciones y formas de nudos y colores de las cuerdas se realizaban las más complicadas operaciones aritméticas, sirviendo como apoyo en el registro y control de la vida económica de la sociedad. También la cultura azteca tenía un adecuado sistema de numeración vigesimal que les permitía llevar la contabilidad del Estado, y aunque no llegaron a poseer la escritura fonética, manejaban un sistema de signos y jeroglíficos con el cual podían hacer toda clase de anotaciones" (González Ochoa *et al*., 2015, p. 9).

También podemos afirmar que se dan pasos contables y de auditoría en las civilizaciones asiáticas: "Este interés por el registro de las operaciones económicas también aparece en las culturas asiáticas y precolombinas de América. En especial, en el período más antiguo en China, denominado *Chang Yin* (siglos XVI-XII a.d.n.e) aparece la escritura china; aunque se practicaba el comercio, este todavía no había pasado de la fase del trueque. Sin embargo, no es hasta la época de los *Cho* (siglos XII-VII a.d.n.e) que la necesidad de registrar y controlar la actividad económica tuvo verdadera importancia" (Muñoz, 1990).

Por otro lado, los egipcios realizaban sus escrituras en papiros, y en éstos fue donde hicieron los escribas sus primeras anotaciones contables. Los escribas eran personas instruidas y muy cultas, además de ser un amplio cuerpo funcionarial del estado y de los templos, servir también a los grandes señores, fueron muy bien reconocidos socialmente. La contabilidad se desarrollaba principalmente en los templos, donde se llevaban los principales registros públicos, entre ellos los del grano, los de los impuestos, pero también operaciones financieras, ya que eran los bancos de la época y concedían préstamos con intereses. También trasladaron los escribas a sus papiros el control de los costes de la mano de obra y materiales de las construcciones de las pirámides.

Pasemos ahora a los griegos. Los pueblos helenísticos también aportaron, al igual que para otras ramas del saber, su ciencia para el desarrollo de la auditoría y de la contabilidad. Fue principalmente en las ciudades griegas donde se inició el importante desarrollo del comercio y de la utilización del dinero. Si bien, ellos no inventaron la moneda o mejor dicho el dinero[13], son los que le dieron su principal desarrollo y con su utilización masiva para llevar a cabo las transacciones de intercambio, es cuando se hizo necesario el desarrollo amplio de la contabilidad y la auditoría.

[13] El uso o creación del dinero fue instaurado por primera vez en Mesopotamia al igual que también se inventó la rueda, dos hitos muy importantes para la humanidad. Pero su difusión fue realizada en primer término por los griegos y luego su uso fue multiplicado por la civilización romana y a partir de aquí fue extendida su aplicación a todo el mundo civilizado y que estuvo en contacto con ambos imperios. De hecho, el término moneda viene del templo de Juno Moneta, al lado del cual se estableció un asentamiento para su acuñación.

Podemos también atribuir aportaciones a estas disciplinas a los fenicios y a los hebreos, pueblos que crearon el alfabeto fonético, que constituye un importante avance en la comunicación lingüística de los pueblos y que contribuyó también enormemente a favorecer el desarrollo de los sistemas contables. Los primeros son los que lo difundieron con motivo de sus importantes viajes comerciales por el mediterráneo. Y los segundos se les atribuyen los primeros censos que figuran en el Libro de los Números del Pentateuco; también pueden verse señales de actividades de carácter contable en ciertos pasajes de la Biblia[14]. También podemos hacer referencia que en tiempos de Salomón se constituyó un Tribunal de Cuentas, cuyos miembros se denominaban *legistas* que entre sus funciones estaba la de rendición de cuentas.

Los templos griegos también fueron la cuna de la contabilidad helenística, ya que allí se concentraban los tesoros, que principalmente procedían de las donaciones de los fieles y que se anotaban de forma rigurosa en un diario llamado de *efemérides*. Estos tesoros de los templos no se mantenían estáticos, sino que se utilizaban para la concesión de préstamos (tanto al estado como a los particulares) y a través de estas prácticas se llegó a un importante desarrollo de lo que hoy llamamos el sistema bancario (posteriormente aparecieron los bancos y como consecuencia los banqueros). De hecho, los banqueros de la época además de utilizar el diario de *efemérides* crearon el *libro de cuentas de clientes* en estos registros se anotaban todos los datos necesarios de los préstamos otorgados a los diferentes prestatarios y de su evolución. También los grandes aristócratas contribuyeron al desarrollo de la contabilidad y la auditoría ya que eran las herramientas o prácticas necesarias para el control de sus negocios y como ellos no tenían conocimientos contables les encargaron estas tareas a especialistas[15]; de paso, librarse de estos trabajos y así poder tener el tiempo necesario para practicar la vida aristocrática de la época. Los estados o mejor dicho los gobiernos de las ciudades griegas también debían llevar el control de sus finanzas, recordemos que estábamos en una sociedad democrática y se tenía que rendir cuentas, además de fiscalizar los arbitrios. La contabilidad de lo público tomó las enseñanzas del sector privado y en ella se anotaban los presupuestos y el gasto público en papiros o en tablillas de cera, circunstancia que ha hecho que se perdieran muchos documentos contables de esa época.

En Grecia, como consecuencia de todo este desarrollo, fue donde aparecieron las primeras leyes contables de importancia (p. ej. las leyes de Solón), que regulaban los aspectos administrativos y las bases de los usos contables que obligaban a llevar libros a los comerciantes. En Grecia es donde se han podido encontrar más pruebas de la existencia de documentación de carácter contable y ello es debido a la gran actividad contable y auditora que llevaron a cabo los pueblos

[14] Según Jose Luis Prieto en el *Antiguo Testamento Libro Eclesiástico* Capítulo 42-Versículo 7 se dice que: "donde hubiera muchas manos haz uso de llaves; cuenta y pesa todo lo que te dieren y asienta en el libro el nombre de quien da y el del que recibe".

[15] Entre los funcionarios públicos estaban los mensajeros o heraldos, pero no se ha encontrado todavía el termino para designar a estos expertos contables que eran los encargados de la llevanza y control de los registros contables, que principalmente se reflejaban en papiros o tablillas de cera. Lo que si es cierto que en Grecia existían diferentes clases de funcionarios que ejercían las actividades que hoy ejercen los auditores. Nos encontramos auditores en el llamado *Comité de fiscalización* de Esparta que era un tribunal de cuentas formado por diez miembros encargado de fiscalizar y custodiar la hacienda del estado y el tesoro público. O también en el *Consejo de la Boulé* de Atenas que se encargaba de la fiscalización y control de los fondos públicos, de los impuestos, de las confiscaciones, de los gastos de las construcciones públicas, etc. En el siglo V antes a. C. en Atenas es sabido que se obligaba a los comerciantes a llevar el adecuado registro de sus operaciones y para ello las registraban en los libros de contabilidad tarea realizada por los contadores de esa época. Algunos han llamado a estos contadores epodos o poletas, pero no es una denominación muy extendida y/o reconocida.

helenísticos. Ellos se caracterizaron por su enorme preocupación en el registro y control contable de sus actividades económicas, fundamentalmente requerido por la necesidad de tener una organización económica avanzada[16] y también por la predisposición de estos pueblos a la ética en los negocios.

Después de Grecia, la auditoría y la contabilidad fueron desarrolladas por el Imperio Romano, el que recogió toda la herencia contadora de los griegos. A la antigua Grecia se la reconoce como creadora de muchas fuentes del conocimiento y a Roma como la sociedad difusora de los conocimientos griegos. La gran magnitud del Imperio Romano, sus amplias necesidades de recursos para financiar su expansión hicieron que la organización y control sobre la recaudación de los tributos, así como el control de las transacciones comerciales, fueran unas actividades de suma importancia, que debían ser llevadas a cabo por personas con profundos conocimientos contables y de auditoría. La época del emperador Augusto fue muy prolífica para el desarrollo de la contabilidad y la auditoría dentro del imperio romano, tarea que fue seguida también con rigor por el emperador Claudio. Como profesionales para el desempeño de estas tareas encontramos figuras como los *numerator* y los *spectator*, los primeros eran más contables y los segundos más auditores[17].

Abundan muchas pruebas de la existencia de la contabilidad y de prácticas de controles sobre esta en la civilización romana. De hecho, al ser la agricultura una actividad esencial para la supervivencia del imperio, a las grandes empresas agrícolas se les obligó a llevar una contabilidad detallada de sus operaciones que era practicada por personas de alta cualificación, aunque en los primeros tiempos no eran ni ciudadanos romanos.

Durante el período de la República se instauró la necesidad de empezar a desarrollar funciones de custodia y control sobre los caudales públicos, que se realizaban de forma independiente de las funciones ejecutivas, así que empezaron a crearse funcionarios que verificaban la correcta utilización de los fondos públicos. Las tareas de gestión de los fondos recaían en los cónsules romanos (función que les delegaba el senado) pero existían unos tesoreros que ejecutaban los pagos, los contabilizaban y así podían rendir cuentas. Como prueba de ello podemos referirnos a la existencia de unas tablillas del año 85 a. C. que recogen el siguiente texto (traducido al español): “Revisado por Coecero, esclavo de Fafinio, el 5 de octubre, en el consulado de Lucio Cinna y Cneo Papiro”. Hay que destacar que en los primeros tiempos en Roma parece que la práctica de la auditoría y de la contabilidad la llevaban gente de clase baja tal como podemos apreciar de la lectura de esta tablilla en la que el revisor (auditor) es un esclavo.

También hay constancia de libros específicos que se diseñaron para el control de las actividades económicas. El más importante era el *Codex accepti el expensi* un libro de doble entrada donde, por un lado, se registraban las cantidades recibidas o ingresos (los *acceptum*) y por otro las entregadas o gastos (los *expensum*). En este libro se registraban todas las transacciones anotando el importe, la fecha y la naturaleza, pero como primer paso se anotaban en un diario

[16] Es por todos reconocido que el primer imperio económico de la antigüedad fue el creado por Alejandro Magno en el siglo IV a. C., en el que floreció de forma muy contundente el comercio.

[17] Según Filgueira Ramos (2017) en la historia romana es posible encontrar indicios sobre la existencia de los Colegios Profesionales formados por *Numerators* y *Spectators* de los que se podría decir fueron Contadores y Auditores respectivamente. También indica que podría decirse que los inicios de la contabilidad por partida doble se encuentran en el Imperio Romano.

llamado “adversaria”, que hacia las funciones de una especie de libro auxiliar de caja. Fueron los banqueros los que más prodigaron y desarrollaron este tipo de libros y además usaban otros como los llamados *Kalemdarium* o *libro de préstamos* o los *Liber rationum* o *libro de cuentas* en el que cada cliente tenía su cuenta (una especie de cuenta auxiliar) y en caso de litigio debía exponerse. Constituía una fuente de base probatoria ante los pretores, que eran las personas encargadas de dictaminar en este tipo de controversias.

El desmoronamiento del imperio romano y las sucesivas invasiones bárbaras afectaron al desarrollo de las civilizaciones, supusieron un gran retraso en muchos aspectos y también desembocaron en un retroceso de las actividades de auditoría y contabilidad. Esta época oscura duró hasta el resurgimiento de la sociedad feudal que retomó nuevamente estas disciplinas a los efectos de poder administrar sus recursos y desarrollar el comercio.

Hemos de reconocer que en la Edad Media se instauró un nuevo orden social y económico, en el que la Iglesia desempeñó un papel fundamental en el desarrollo del conocimiento y del progreso de las sociedades de la época. La iglesia católica en el siglo VIII tenía amplias posesiones y administraba grandes patrimonios, funciones que eran llevadas a cabo por unos profesionales de alta cualificación, llamados “escribanos”. Estos profesionales fueron los que retomaron las antiguas enseñanzas contables y desarrollaron la contabilidad de la época principalmente en Francia e Italia.

También los Reyes y las diferentes ciudades y municipios empezaron a tener la necesidad de conocer más ampliamente sus finanzas y tomaron muy en serio las actividades contables (registro de transacciones) y de auditoría (entendida como censura o revisión de los registros contables). No podemos olvidar que se desarrolló también la actividad bancaria para otorgar financiación a los reyes, a las ciudades y al comercio.

Un hito importante que afectó tanto al desarrollo económico y al conocimiento en general, como a la contabilidad fue la aparición en 1.202, del *Liber Abacci* que fue un libro histórico escrito por Leonardo de Pisa. Este libro describe métodos de cálculo, pero una de sus aportaciones más importantes fue que introdujo en Europa los llamados números *indoarábigos*, éste fue el primer paso para el uso generalizado de nuestro sistema decimal. La aparición del sistema decimal y también el uso de un sistema de medida (moneda) fue lo que propició de una manera muy importante el desarrollo de la contabilidad y la auditoría.

Durante el siglo XIII se produjo un cambio en la forma de estructurar las compañías dedicadas al comercio internacional en Italia, lo menciona Roover Raymond (1942) en su obra *The Commercial Revolution of the Thirteenth Century* pasando a montar sedes en los diferentes países y acabando con la figura del mercader itinerante para asentarse en su lugar de origen y controlar su negocio a través de representaciones, sucursales o delegaciones. Esto hizo que se desarrollaran de forma paralela la empresa y la banca con la contabilidad y la auditoría. En esta época empiezan a despuntar las grandes familias italianas que fueron los que empezaron a operar su contabilidad con la partida doble, así como también empezaron los banqueros italianos de la época a utilizar esta nueva contabilidad.

Es necesario precisar que entre los siglos VI y IX en Constantinopla se emitió una moneda de oro llamada *Solidus*, que fue ampliamente utilizada en las transacciones internacionales. Esta

moneda sirvió de medida estándar para poder asentar las transacciones en los libros y registros contables, lo que supuso un gran avance. Thompson Baldiviezo (2020) indica, en relación con la creación y utilización de esta moneda, razón por la cual, no es raro que ciudades italianas alcanzaran un alto conocimiento y desarrollo máximo de la contabilidad.

Italia fue el país pionero en la innovación y el desarrollo contable de estos años, pero también podemos decir que lo fue en la figura del revisor dónde podemos reseñar varios antecedentes. Hay que indicar que en estos años los revisores eran contratados con el objeto de que descubrieran fraudes o errores, siendo este cometido la función esencial de los auditores de estas épocas. Hay constancia de que el municipio de Venecia ideó un sistema de pago a sus revisores en función de los fraudes y errores detectados. También el Abad del cabildo catedralicio de Milán en el año 1164 firmó un contrato de retribución de sus revisores, los cuales ya habían formado una asociación (probablemente la primera conocida, aunque no ha permanecido y no constituye una corporación en el sentido de las que se constituyeron mucho después, principalmente en la Gran Bretaña, y que hoy aún perduran). Por último, el municipio de Pisa también acordó un encargo con el revisor Leonardo Fibonacci (Gironella, 1978).

También cabe mencionar que el termino auditor, haciendo referencia a los profesionales que practicaban la revisión de cuentas, surge en la Inglaterra del siglo XIII. El Ayuntamiento de Londres en 1299 nombró a un auditor para verificar sus cuentas. También hay constancia que Eduardo I potenció la figura del auditor para la revisión de las cuentas públicas, así como para la revisión del testamento de su esposa Leonor.

Conviene indicar que en esta época la contabilidad, casi exclusivamente, se llevaba bajo el sistema de partida simple, es decir de forma muy elemental y que podría considerarse como un asentamiento de operaciones en los registros con la única finalidad de que sean recordadas y poder tenerlas controladas dando fe de ellas. Este sistema fue útil y suficiente hasta que en Europa la actividad comercial adquiere un desarrollo y complejidad tales, que hace necesario la creación de un nuevo sistema de registros contables que proporcione mucha más información y lo haga de una forma más estructurada y comprensible. Esta necesidad, como veremos a continuación, es la que nos marca un punto de inflexión importante en el mundo de la contabilidad y de la auditoría.

1.2.2 La Edad Media-Moderna

El desarrollo de la economía europea y, principalmente, el incremento en el tráfico comercial es lo que condiciona a que se lleven a cabo desarrollos contables de suma importancia en este período. Podríamos decir que es uno o probablemente el más importante período de su historia. La Iglesia, los reyes, los nobles, los municipios, los comerciantes empiezan a necesitar y confiar en la contabilidad y descansar en la auditoría como técnica que les ofrecía seguridad con relación a la realidad y seguridad de la información contable. Es importante destacar que en la medida que la actividad económica y el comercio se hacen más complejos, intensos e importantes, se empieza a requerir de instrumentos contables y de información financiera más sofisticados que den el valor adecuado respondiendo las necesidades de gestión. Vamos a hacer un pequeño

repaso de la evolución que se dio en este período desde los años 1300 hasta el siglo XIX que es cuando podemos decir que surgieron de forma contundente las primeras organizaciones de auditores y contables.

Los primeros desarrollos de este período surgieron en Europa y principalmente en Italia (cuna del Renacimiento), aunque otros países como Francia e Inglaterra también tuvieron sus aportaciones en estos primeros años del siglo XIV. En el Renacimiento se recuperaron muchos de los desarrollos procedentes tanto del imperio Romano (arquitectura, artes, matemáticas, contabilidad, etc. que por cierto habían estado olvidados durante la edad media) como fruto de la desaparición de la gran Constantinopla y de la huida a Italia de muchos de los expertos en todas estas disciplinas[18].

¿Cuál es la razón por la que estos primeros desarrollos se dieron principalmente en Italia? Es bastante fácil de contestar, puesto que fue en Italia donde surgió la necesidad. Fue en esta época cuando los mercaderes italianos[19] empezaron a desarrollar el comercio con los países de Oriente, para luego extenderlo por toda Europa y Asia. Una de las características principales de este período es que, debido al aumento de la magnitud y volumen del comercio, un solo comerciante con sus propios recursos no podía abarcar todos estos compromisos lo que dio lugar a necesidades de mayor capital contribuyendo así al nacimiento de las primeras sociedades mercantiles (colectivas y de participación). También estas sociedades tuvieron la necesidad de recurrir a capital externo y se desarrolló el sistema de financiación bancaria.

Todo este desarrollo del tráfico comercial, la creación de las sociedades mercantiles, las necesidades de financiación y la necesidad de gestionar de forma más segura negocios más complejos da lugar a que se cree un nuevo sistema de anotación de las operaciones en los libros y de suministro de información de estas. También la Iglesia, los estados y los municipios no estaban exentos de desarrollo económico, del continuo crecimiento de sus recursos, de la grandeza de sus patrimonios y por lo tanto de la necesidad de gestionarlos con la debida diligencia y seguridad, lo cual requería de nuevos avances en los sistemas contables de la época. Con este nuevo desarrollo contable que se empezó en el siglo XIV y que adquirió su plenitud en el siglo XV, podríamos decir, con toda seguridad, que surge lo que podríamos ya denominar *contabilidad*, en el sentido que la entendemos hoy en día y, que se diferencia de forma muy notable con lo que existía hasta la fecha, que se caracterizaba por simples anotaciones a los efectos de su recuerdo y control, pero con poca visión informativa y útil para la gestión de los negocios, patrimonios y recursos.

[18] Principalmente Florencia, Milán, Venecia y Roma, brillaron y sobrepasaron cualquier conocimiento anterior. Figuras como Leonardo Da Vinci o Miguel Ángel, que no solo fueron artistas sino arquitectos, matemáticos, inventores y en definitiva grandes genios son los ejemplos de esta brillante época de Italia. Hay que recordar que sólo se le atribuyen hoy en día a Leonardo, hijo de un Notario y de una campesina de la pequeña ciudad de Vinci, una docena de pinturas.

[19] Mercaderes de las principales ciudades italianas líderes del comercio de la época como son Venecia, Milán, Génova, Florencia o Pisa. Los Médicis utilizaron la partida doble en el registro de las transacciones bancarias y ello propicio el desarrollo de sus negocios, ya que el control contable de sus operaciones no hubiera sido posible sin la ayuda de la contabilidad y especialmente de este nuevo sistema matemático-contable creado. Muchos dicen que la partida doble se encuentra entre los principales avances del Renacimiento que hicieron revolucionar Europa y la destacaron ante todo el mundo de la época, comparable con otros avances importantes como fueron el reloj de bolsillo y los primeros pasos en la impresión y la proliferación de los llamados *Volantes* que permitían la divulgación de información (en aquella época algo comparable a las redes sociales de hoy en día).

Estos nuevos sistemas contables que fueron apareciendo se basaron principalmente en un gran avance que es la *partida doble*. La partida doble supuso un antes y un después en la contabilidad y muchos la han catalogado como un gran logro de la humanidad, al igual que la rueda, el telégrafo u otros muchos avances conseguidos por el hombre. Con la partida doble se pudo disponer, entre otros, de información sobre los activos y pasivos, de la determinación del resultado, de un diario, de un mayor y, con todo ello, posibilitar la confección del balance de comprobación a diferentes fechas, no sólo a final de año sino también a fechas intermedias.

Fue un comerciante, economista, científico, diplomático y humanista, nacido en lo que hoy es la actual Croacia, pero que en aquella época pertenecía al Reino de Nápoles, quien utilizó por primera vez la partida doble. Beno Kotruljevic o con su nombre italiano Benedetto Cotrugli (2016) escribió el *Libro de L´Arte de la Mercatura* (Libro del arte del comercio) que contiene un apéndice con un inventario, varias anotaciones contables y que se considera el primer antecedente de la partida doble.

De todas formas, no fue hasta 1494 cuando se publicó el primer tratado de contabilidad que fue una auténtica revolución para el mundo contable y de la auditoría. Fray Luccas Bartolomé Pacciolo[20] o Luca di Borgo San Sepolcro (1445-1517) fue un franciscano y reconocido matemático, economista, contador e inventor y con unas habilidades innatas para el cálculo, incluido el de probabilidades. El tratado de Luca Paciolo sobre la contabilidad de doble entrada o partida doble se tituló *Summa de Aritmética, Geometría, Proportioni et Proporctionalitá* y se publicó en Venecia en el año 1494[21]. Luca Paciolo era un gran amante de las matemáticas lo que le llevó a desarrollar (siguiendo los primeros pasos dados por Cotrugli) un sistema totalmente innovador para reflejar las transacciones y que estas se trasladarán a un estado de situación patrimonial en el que se mostrará de forma clara los activos, los pasivos y el patrimonio de las entidades, así como su cuenta de resultados. También recomendaba en su obra llevar a cabo un inventario físico de los activos y pasivos en la fecha de los cierres contables anuales, circunstancia que sigue siendo esencial en nuestra época.

Que en 1494 Luca Pacioli escribiese su tratado, no quiere decir que no existiera o no se aplicara anteriormente la partida doble y, de hecho, ya muchos comerciantes genoveses y venecianos la aplicaban antes de 1494. Para destacar algunos de ellos podemos mencionar a los Medici en Florencia[22] o el banquero Francesco di Marco Datini natural de Prato[23].

[20] Se encuentra principalmente su apellido escrito en diversas publicaciones de forma diferente Pacciolo, Paccioli, Pacioli, etc. pero todas se refieren a la misma persona. Me referiré de aquí en adelante como Luca Paciolo.

[21] La obra se la dedicó al Duque de Urbino. Luca Paciolo fue amigo de Leonardo da Vinci y trabajaron juntos en Milán e incluso Leonardo da Vinci ilustró una obra de Luca sobre matemáticas. Como anécdota cabe decir que también escribió un tratado sobre ajedrez. Un dicho no muy conocido de Luca Pacioli que demuestra su gran dedicación, su personalidad responsable y su laboriosidad muy descriptiva de lo que tenía que ser la contabilidad en el siglo XV en aquella Italia fue "No te vayas a dormir sin antes comprobar que tus débitos son iguales a tus créditos".

[22] La casa Médici o Médicis fue fundada por Juan de Médici en el siglo en el siglo XIV y, si bien viene de una familia de origen muy humilde, se convirtió en una poderosa e influyente casa comercial que perduró hasta el siglo XVIII. La contabilidad de esta importante familia fue un ejemplo de organización, control y rigurosidad. Principalmente, la contabilidad de sus fábricas textiles fue un referente de la contabilidad industrial italiana por el riguroso control contable que se llevaba de la producción. Por otro lado, la Banca Médici fue una de las más respetadas durante toda su existencia.

[23] Datini fue un comerciante, banquero y fabricante de lanas. En el siglo XIX se encontró en el Palacio Datini abundante documentación y registros que permiten ver lo avanzado de los sistemas contables utilizados por su grupo de empresas, entre las que se encontraba un banco. Se le reconoce por una de las personas que más utilizó y difundió el

También fue en Italia donde se crearon los primeros colegios o asociaciones de auditores. Así, en 1581 se fundó *Il Collegio dei Raxonati* en Venecia, y más tarde en 1739 en Milán tuvo su nacimiento el segundo colegio de auditores más antiguo del mundo. Otro hito destacable fue la fundación en 1658 de la *Academia dei Ragionieri* en las ciudades de Bolonia y Milán (Pereda Sigüenza, 1991).

Estos dos colegios impusieron reglas muy estrictas para poder entrar a formar parte de este colectivo de auditores y requerían una experiencia previa de seis años con otro auditor y superar un examen de cierta dificultad[24]. La función de estos auditores consistía en verificar que las transacciones se contabilizaban en las cuentas adecuadas y por el importe adecuado con el objetivo de detectar errores o falsedades contables. Dada la poca complejidad y tamaño de la mayoría de las compañías que requerían de sus servicios, su labor era casi más de apoyo o ayuda a llevar una correcta contabilidad que la de ejercer una revisión de carácter independiente y dar su opinión profesional sobre las cuentas examinadas. Podríamos decir que este poco valor aportado por estos primeros colectivos de auditores fue la principal razón de su desaparición.

En otros países de Europa también aparecen antecedentes de auditores, así podemos reseñar la creación en 1640 del Tribunal de Cuentas de París, los importantes trabajos del célebre matemático alemán Henricus Grammateus entre los que se encuentra el libro de cuentas para sociedades, o los trabajos de revisión de cuentas llevados a cabo por encargos de Francisco Blanco de Salcedo en tiempos de Felipe II o los mismos encargos hechos por el propio Rey a auditores.

En Inglaterra ya hemos mencionado que hubo señales de revisores de cuentas en el siglo XIII bajo el reinado de Eduardo I. La profesión fue desarrollándose poco a poco bajo la órbita de los reyes, de la Iglesia y de los señores feudales. Los grandes señores feudales ingleses se vieron imposibilitados para poder administrar sus grandes patrimonios ya que ni poseían el tiempo para esta dedicación (el ocio, la vida social y placentera y las guerras consumía totalmente su tiempo) ni los conocimientos o la preparación adecuada para ello. La contabilidad y los auditores les vino a prestar un servicio totalmente esencial para el mantenimiento y gestión de sus patrimonios. La figura de estos auditores fue muy valorada y respetada en las casas feudales. Una vez demostrada la enorme utilidad que otorgaba la contabilidad y los practicantes de ésta a los terratenientes (ya sean reyes, señores feudales e Iglesia), los comerciantes vieron que estos mismos beneficios los podrían obtener ellos para la gestión de sus negocios. Es cuando tanto la contabilidad como los que la practicaban se dispara de forma importante en la Inglaterra de los siglos XVII y XVIII. También un proceso parecido se da en Francia. El mercantilismo de los siglos XVII y XVIII favorece a la implantación de la contabilidad de forma generalizada en la mayoría de los países europeos, principalmente en Inglaterra y Francia. Del colectivo de los contables de estas épocas, destacan los auditores, que constituyen la élite de los contables.

Pero estos auditores, de la época mercantilista, se caracterizaban por prestar servicios de teneduría de libros, de revisores para descubrir errores o algún fraude, pero bajo las órdenes de

uso de la letra de cambio. Sus primeros negocios los fundó en Avignon, pero luego se estableció en Florencia y abrió filiales en Inglaterra y España además de mantener su filial en Avignon.

[24] En la actualidad para poder ser auditor en España inscrito en el ROAC se requiere además de una titulación universitaria, una experiencia previa con un auditor de cuentas o en una firma de auditoría y superar un examen de estado.

los propietarios de los negocios y no para la protección de los intereses de terceros que no manejan o administran los patrimonios. En este sentido, la auditoría como la entendemos hoy en día carecía de significación en estas épocas. Únicamente se percibía en el ámbito de las cuentas públicas y de la Iglesia. Hasta que no se dan los inicios de la revolución industrial en Europa no empieza a aparecer la auditoría independiente, tal y como hoy la entendemos.

1.3 Gran Bretaña: la cuna de la auditoría independiente

La época contemporánea de la contabilidad y de la auditoría viene marcada por ciertos acontecimientos históricos como fueron la Revolución Industrial (Inglaterra como país destacado o mejor dicho La Gran Bretaña) y la Revolución Ideológica liderada por Francia, que sentaron las bases del desarrollo económico y también social de Europa y que transformaron la profesión auditora de una forma espectacular. Igualmente, en este período se contribuyó de forma paralela al desarrollo de la contabilidad, convirtiéndose ya en una disciplina técnica desarrollada y avanzada para responder a las exigencias de este nuevo orden económico.

Es totalmente reconocido por la mayoría de los autores (Gironella, 1978; Pereda Sigüenza (1991); Luliana Grigorescu (2014); Duréndez (2004) que, es a partir del desarrollo de las economías europeas con motivo de la revolución industrial, cuando se produce un cambio fundamental en los revisores de la época, pasando de ser principalmente contables a ser auditores y desarrollar la actividad auditora desde un plano de independencia.

Pero expliquemos que fue lo que motivó la necesidad de que surgiera la figura del auditor independiente y que lo hiciera principalmente en la Gran Bretaña, para trasladar el modelo posteriormente a la mayoría de los países de Europa y también a los EE.UU de América.

Podemos decir que la Gran Bretaña pasó a ser la primera potencia económica del mundo fruto del proceso de revolución industrial que llevó a cabo durante el siglo XVIII. En el siglo XVII y principios del XVIII, era ampliamente superada por Francia y por algún otro país de Europa como Holanda. Pero, la Gran Bretaña pasó a dominar el mundo y el comercio internacional y este proceso trajo consigo la aparición de las sociedades anónimas, que fue lo que impulsó al desarrollo de la auditoría independiente[25].

Hasta la aparición de las grandes sociedades anónimas la actividad económica se desarrollaba con capitales de individuos particulares o familias, que controlaban ellos mismos sus negocios y que no necesitaban de la existencia de una auditoría de carácter independiente para defender sus intereses, ellos mismos eran los gestores y hacían y deshacían en su propio beneficio. Con el nacimiento de la sociedad anónima la cosa cambió, el gobierno de las sociedades y la propiedad no se identificaban en su totalidad y, además, surgieron otras figuras que también tenían

[25] Gironella (1978): "la auditoría independiente careció totalmente de significación hasta que empezó el período de la revolución industrial y, en particular, la creación de las sociedades de capital (sociedades anónimas), únicas capaces de reunir cantidades importantes de capital necesarios para la creación de las grandes empresas ferroviarias, marítimas, manufactureras -especialmente textiles y metalúrgicas-, que de otra manera no hubieran podido crearse, ya que ningún comerciante o familia poseía los recursos necesarios para fundar estas empresas con un volumen de capital tan elevado".

intereses legítimos en estas sociedades, como eran los minoritarios, los acreedores, los mismos empleados, la hacienda pública, etc. Estos otros colectivos estaban interesados en conocer de forma clara y fidedigna las actuaciones de los gestores, que en algunos casos eran también los accionistas mayoritarios. En ocasiones actuaron de forma muy poco ortodoxa beneficiándose a costa de los pequeños inversores e incluso llevando las compañías a la banca rota.

En la Gran Bretaña en los XVIII y XIX surgió lo que muchos autores han denominado "la epidemia de constitución de sociedades", se crearon multitud de sociedades industriales, bancos, comerciales, ferroviarias, etc. Solo para dar un ejemplo de lo que estamos apuntando, recojo lo mencionado por Gironella (1978) "entre 1820 y 1850 más de 2.000 nuevas sociedades ferroviarias se fundaron en la Gran Bretaña". Además, recalca que la mayoría de ellas tuvieron que ser liquidadas al poco tiempo, debido a errores de planteamiento, a posiciones financieras débiles y arriesgadas y también a gestiones deficientes o incluso fraudulentas. Todas estas situaciones no sólo se dieron en las compañías ferroviarias sino también en el resto de las sociedades (industriales e incluso bancos), lo que llevó a la época negra de las quiebras, siendo los años 1825 y 1826 los más terroríficos, en los que las estafas y los fraudes estuvieron a la orden del día.

La creación de estas sociedades (grandes y más pequeñas), bajo una normativa muy primaria o casi inexistente, en ocasiones con una débil solidez económica, con mala gestión e incluso con controles muy precarios que fomentaban el fraude y la estafa, fue lo que generó los grandes fracasos empresariales de la época, con la consiguiente pérdida de valor para los accionistas y acreedores. En este sentido, en 1844 se promulgó la primera ley de sociedades de la capital de Gran Bretaña[26] que proporcionaba un marco regulatorio que daba las garantías necesarias a los accionistas y otras partes interesadas, lo mismo fue ocurriendo en otros países.

La situación de pánico vivida por los pequeños inversores que se sentían estafados propició que el Gobierno Británico reaccionará y tuvo que contratar a revisores de cuentas para que administraran estas quiebras e informaran a los accionistas periódicamente de la situación de la sociedad. Según Pereda Sigüenza (1991) esta situación ayudó a la creación de una profesión de auditores independientes, cuya función era la de verificar la medición de las cuentas y dictaminar su razonabilidad.

Estos primeros auditores, surgían de los mismos profesionales que habían adquirido una gran experiencia como contables (tanto tenedores de libros como revisores de errores y fraudes) y que ahora iban a ejercer una función más directamente relacionada con las técnicas de revisión haciéndolo desde una posición de independencia. Es decir, de ser una actividad complementaria, que se compaginaba con la de teneduría de libros, pasó a ser la actividad principal de este grupo de profesionales. Ello les obligó a invertir en mejorar de forma continua su práctica profesional. Estos auditores independientes eran personas altamente preparadas y, debido a la naturaleza de su trabajo y a las exigencias que de ellos se requería, debían tener un alto nivel de valores éticos y preservar por todos los medios su posición de independencia evitando cualquier conflicto de interés. Todos estos requerimientos y exigencias se derivaban de la función de interés social de la que inicialmente se les asignó, ya que estaban para proteger los intereses de terceras personas que necesitaban conocer la situación y evolución de las

[26] La ley se denominó *Joint Stock Companies Act.*

distintas sociedades en las que participaban. Podemos decir que de esta forma nació la profesión de *accountant* o lo que es equivalente a auditor en España.

Poco a poco la legislación de sociedades fue desarrollándose y se empezaron a establecer ciertas obligaciones sobre la contabilidad y la revisión de cuentas. Así, la Ley de sociedades de 1862 reconoce la profesión de auditor, la de 1879 impuso a las sociedades la obligación de mantener unos registros contables de forma ordenada que facilitase la información adecuada y así evitar fraudes. Además, se obligó a las entidades bancarias a someter sus estados financieros a una auditoría independiente y para el resto de las sociedades mercantiles lo fue a partir de 1900 (exigencia bajo determinados parámetros).

Otro hecho importante y que también explica porque Gran bretaña fue la pionera en temas de auditoría, es que la Bolsa de Londres fue la primera en constituirse en el mundo. El origen de la *Royal Exchange* se remonta al 1570, aunque en sus inicios era más un foro de comercio que una bolsa como hoy entendemos estas instituciones. Sin embargo, ya durante el siglo XVII[27], empezaron a actuar los corredores de bolsa, pero no en la Royal Exchange (no estaban acreditados para operar allí) sino que se reunían en el *Jonathan's Coffee-House*, establecimiento que hoy puede ser visitado en Londres. No fue hasta 1801 que se constituyó la Bolsa de Londres. La Bolsa también impulsó la necesidad de auditores a los efectos de suministrar información corporativa auditada de las compañías cotizadas o de las que emitían deuda a través de la Bolsa.

Como vemos se fue introduciendo poco a poco la necesidad de verificación de los estados financieros, ya sea de forma voluntaria u obligatoria, y debía ser practicada por un experto en contabilidad e información financiera. Ante la necesidad de responder a las exigencias que se le planteaban a esta nueva profesión, Gran Bretaña se vio en la necesidad de poseer un colectivo amplio y bien formado de *accountants*. Además, también debían evitar que la actividad fuera ejercida por personas sin la capacitación adecuada, que pudieran atentar a su prestigio. Estas dos razones fueron las que propició a que los profesionales más preparados entre los contables y que tenían más experiencia en la censura de cuentas se agrupasen y crearán las primeras asociaciones o corporaciones de auditores independientes. Esta es la razón por la que a Gran Bretaña se la denomina la cuna de los primeros auditores independientes.

La primera asociación que se creó lo fue en 1854 en Edimburgo bajo la denominación *The Society of Accountants in Edimburg* que posteriormente junto con otra sociedad creada en Glasgow (1855) y otra en Aberdeem (1867), formaron en 1951 la sociedad de auditores *The Institute of Chartered Accountants of Scotland.* Esta corporación tiene el honor de ser la primera institución de auditores reconocida estatalmente y que después de casi 170 años de vida sigue representado a sus miembros de forma prestigiosa.

En Inglaterra y Gales se crearon entre 1870 y 1877 cinco sociedades de auditores (en Liverpool, Londres, Manchester, Sheffield y otra de nivel nacional) que se unieron todas ellas para formar en 1880 *The Institute of Chartered Accountants in England and Wales*. Esta institución ha adquirido un gran prestigio, es la más grande de Gran Bretaña, posee un gran número de miembros y no sólo abarca Inglaterra y Gales, sino que tiene representaciones y miembros en

[27] En la ciudad de Londres en el año 1689, el corredor John Castaing hizo pública una lista de precios de acciones y materias primas que compartía en diferentes cafés de la ciudad. En 1761 un grupo de 150 corredores de bolsa formó un club de compra y venta de acciones que posteriormente recibiría el nombre de Bolsa de Valores.

muchos países de la Commonwealth. A estas instituciones se les otorgó la carta real (*Royal Charter*) por parte de la Reina Victoria de reconocimiento de corporaciones de derecho público por eso incluyen en sus denominaciones la palabra *Chartered.*

El camino no fue fácil hasta llegar al reconocimiento legal de la profesión y asentar la obligatoriedad de la auditoría de cuentas en la Gran Bretaña. Los auditores británicos tuvieron que dedicarse a muchos trabajos que no eran todos relacionados con la auditoría independiente. Llevaban a cabo trabajos de teneduría, impuestos, forense, asesoramiento, administración de patrimonios y apoyo a la gestión, actividades concursales, etc. Es decir, era un colectivo con actividades multidisciplinares que requirió que las asociaciones llevaran a cabo tareas de formación muy completas a sus miembros y en campos muy diversos. Esta es la razón por la cual el *accountant* británico miembro de estas asociaciones, no sólo es un auditor de cuentas independiente, sino que engloba a más profesiones como son directivos en las empresas, asesores de todo tipo e incluso académicos y funcionarios.

Posteriormente a su reconocimiento legal, la figura del auditor independiente en Gran Bretaña fue consolidándose y adquiriendo cada vez un mayor rol. El constante desarrollo económico ha ido conllevando la necesidad de una mayor intervención del auditor en las sociedades mercantiles[28]. Hoy nadie cuestiona la existencia de esta actividad, su necesidad para proteger a los inversores y a los diferentes grupos de interés y en definitiva su enorme interés social.

1.4 Los inicios de la auditoría en los EE.UU de América

La época colonial en los EE.UU[29] se caracterizó, en sus primeros años, por la ausencia de un sistema monetario propio lo que dificultaba la llevanza de la contabilidad de los comerciantes, en la medida que tenían que llevar registros con diferentes unidades monetarias. Por otro lado, la mayoría de los negocios eran llevados a cabo por empresarios individuales o pequeñas sociedades colectivas y, por lo tanto, la contabilidad era muy simple, se llevaba para su uso particular y era confidencial. Tampoco había un sistema bancario desarrollado (los préstamos se otorgaban por confianza) y el principal freno al desarrollo comercial fue la inexistencia de sociedades anónimas, prácticamente todo el comercio era con la metrópoli (Gironella, 2002)[30]. En estas condiciones la auditoría en el sentido que hoy la entendemos no tenía razón de ser, no se confeccionaban informes para terceros y los contables-auditores trabajaban directamente para los propietarios, ayudando y como mucho desempeñando tareas muy simples de revisión orientadas a la búsqueda de errores.

Después de la declaración de independencia de los EE.UU de América es cuando empieza un período de desarrollo espectacular de la economía americana y es cuando surge la necesidad de

[28] Con el fin de proteger los intereses de los diferentes colectivos que se relacionan con estas sociedades y los propios intereses de la sociedad en general, ya que la marcha de las compañías mercantiles afecta a la sostenibilidad de la economía.
[29] Finaliza el 4 de julio de 1776 cuando se proclamó en el Congreso la Declaración de Independencia.
[30] Como anécdota en la pág. 7 se indica que en la época colonial solo se concedió la autorización gubernamental a siete compañías norteamericanas.

potenciar la información financiera de los practicantes de negocios, en la medida que se organizaban en sociedades, empezaban a tener más dimensión y se financiaban con fondos de terceros. Hay que indicar que entre 1781 y 1795 se crearon 147 sociedades, aunque principalmente eran de carácter familiar o individual. No fue hasta 1819, cuando el Tribunal Supremo autorizó la creación de las *corporation*, es decir la sociedad anónima. Estos primeros años de los EE.UU como país independiente fueron muy decisivos y, unido a la creación de las sociedades anónimas, se produjeron muchos otros hitos que favorecieron al desarrollo de la contabilidad y de la auditoría.

Sin pretender hacer una reseña exhaustiva de todos estos hitos, sí que conviene resaltar algunos de los más importantes que han influido en el desarrollo de la práctica de la contabilidad y la auditoría en los EE.UU. Uno de los hitos importantes fue la creación de los primeros bancos que dotó a la economía de un sistema monetario estable que facilitó el intercambio y las operaciones de financiación[31]. También es muy destacable la creación en 1792 de la Bolsa de Nueva York *The New York Stock Exchange*, que en sus primeros años solo negoció valores de bancos y compañías de seguros pero que luego fue ampliando a otras compañías y sectores. La etapa de industrialización que podemos decir que se inició a partir de 1825, anteriormente la mayoría de los productos manufacturados se importaba, provocó un incremento importante de la actividad económica. La construcción de la red ferroviaria también contribuyó enormemente al desarrollo industrial y económico de los EE.UU.

De todas formas, en estos años la actividad de los auditores, propiamente dicha como la entendemos ahora, no era muy conocida ni estaba reglamentada ni existían asociaciones profesionales de auditores. De hecho, la banca no confiaba en los informes contables y otorgaba sus préstamos en base a cartas de referencia, garantías reales, pignoraciones de valores, prendas de existencias, etc. Poco a poco la Banca se fue dando cuenta que estos procedimientos no eran suficientes y que debían obtener más información económica de sus clientes[32].

Fue precisamente después de la guerra de secesión norteamericana (a partir de 1865), cuando las cosas cambiaron enormemente y el desarrollo americano fue espectacular e incomparable a cualquier otro acaecido en la historia. En esta época se experimentaron grandes cambios en el mundo de los negocios, los bancos requerían más información económico-financiera de sus clientes, la financiación externa de los negocios se desarrolló y empezaron las emisiones de bonos y obligaciones[33] tanto de las compañías privadas como de las públicas, las compañías ferroviarias adquirieron una gran dimensión, las empresas empezaron a preparar y ofrecer información más sofisticada de sus negocios, aparecieron los primeros analistas financieros y desembarcaron los primeros auditores británicos.

Después de la guerra civil empiezan a aparecer rastros de la existencia de auditores, había una serie de profesionales que se anunciaban ofreciendo sus servicios, que principalmente eran de

[31] En 1781 se fundó en Filadelfia *The Bank of North America*, en 1784 en *Nueva York The Bank of New York*, en ese mismo año en Boston *The Massachusetts Bank* y en 1791 también en Boston *The Bank of The United States.*

[32] Gironella (2002), indica que un primer paso fue el nacimiento de las primeras agencias comerciales o agencias de informes. La primera se creó en 1841 en Nueva York, que después de sucesivas fusiones se configuró como la Dun & Bradstreet, Inc., conocida en todo el mundo.

[33] Gironella (2002), indica que en 1868 cotizaron por primera vez en Nueva York las emisiones de deuda de compañías industriales y de servicios públicos.

contabilidad, e incluso impartían clases y asesoraban en temas organizativos. Pero verdaderamente la profesión surgió en los EE.UU cuando los accionistas, inversores institucionales y la banca empezaron a pedir estados financieros a las entidades cuando las sociedades empezaron a cotizar en la Bolsa. Requerían que estos estados financieros tuvieran credibilidad (las sociedades anónimas empezaron a pedir capital a inversionistas). Otros hechos que también propiciaron la instauración de la profesión fueron la promulgación en 1909 de la *Corporation Excise Tax* y *The 1913 Income-Tax Law* que dieron una importancia esencial a la contabilidad para el adecuado pago del impuesto sobre sociedades y también posteriormente la creación de la SEC en 1934.

Todo esto fue un proceso gradual pero intensivo que avanzaba sin ningún freno ya que era obvio que la contabilidad y la revisión de cuentas, tal como ya se daba en la Gran Bretaña, iba a encauzarse también en los EE.UU. De hecho, los británicos empezaron a invertir en América, veían grandes oportunidades y para controlar sus inversiones empezaron a enviar a sus auditores a los EE.UU. Así, podemos decir que las primeras auditorías fueron practicadas por los *Chartered Accountants* británicos ya que los contables estadunidenses no conocían esta práctica profesional.

En 1882 se creó la primera asociación de contables en la ciudad de Nueva York que se llamó *The Institute of Accountants and Bookkeepers*, que era más bien una asociación de contables, pero también verificaban contabilidades y podemos decir que fue un primer paso para darse cuenta que debería crearse una asociación de expertos que se dedicasen única y exclusivamente a la revisión de cuentas, que diera las garantías necesarias sobre la realización de un trabajo por parte de personas con la adecuada preparación. Fue en el año 1886 cuando se fundó la primera asociación de auditores (aunque fue registrada el 20/8/1887) que se denominó la *American Association of Public Accountants* (AAPA). En 1917 se convirtió en la *American Institute of Accountants* (AIA) y en 1957 ya adoptó su denominación actual de *American Institute of Certified Public Accontants* (AICPA).

En 1886 esta asociación solo contaba con 31 miembros y eran principalmente auditores británicos, pero ya en 1916 eran 1150 y, en la actualidad, es la asociación de auditores más potente del mundo. Pero lo verdaderamente importante fue el reconocimiento legal de la profesión que se llevó a cabo el 17 de abril de 1896 en Nueva York mediante la *Act to regulate the profesión of Public Accountants*, que otorgaba la titulación de *Certified Public Accountants* a los profesionales que superaban un examen de alta dificultad y que aseguraba la capacitación y experiencia necesarias de estos profesionales para desarrollar el trabajo de revisores de cuentas.

A continuación, pasamos a reseñar una serie de acontecimientos que nos llevan a explicar la evolución de la profesión en los EE.UU desde 1896 hasta los tiempos actuales:

- En 1917 la asociación a requerimiento de la *Federal Trade Commission* publicó el documento *Uniform Accounting* que constituye una guía muy procedimental para la preparación y verificación de balances. Este documento fue muy criticado ya que se basaba en reglas muy pormenorizadas y por ello tenía un defecto importante de enfoque.

- En 1922 para corregir el error se publicó bajo la tutela de la *Federal Reserve* otro documento bajo el título *Verification of financial Statements*, que dejaba más campo a la aplicación del criterio del auditor en función de las características de cada encargo y abandonaba las reglas estándares que pretendían ser aplicables para todos los casos sin considerar las circunstancias específicas de cada uno de ellos.

- Tras la crisis de 1929 y las deficiencias que la contabilidad y la auditoría habían tenido, pero que principalmente hacían referencia a la no existencia de unos principios de contabilidad establecidos, entre la asociación y la Bolsa de Nueva York se empezaron a desarrollar principios de contabilidad y surgen los *Generally Acepted Accounting Principles* (GAAP).

- En 1932 las Bolsas en conjunción con la AIA preparan unas recomendaciones para el asentamiento de los GAAP en las sociedades cotizadas y recomiendan también que sus balances anuales sean auditados por un auditor certificado.

- En 1933 se crea la *Securities and Exchage Commission* (SEC) órgano regulador de las Bolsas americanas y entre sus funciones también recae la promulgación de los principios y normas de auditoría.

- En 1933 y 1934 se publican la *Securities Act* y la *Exchange Act* que respectivamente obligan a las sociedades cotizadas a presentar informes de auditoría sobre sus estados financieros anuales.

- En 1934 se publica el libro *Audits of Corporate Accounts* que tuvo una influencia importante en la contabilidad y en la auditoría. Recoge la correspondencia entre la AIA y la Bolsa de Nueva York sobre temas contables y de auditoría.

- En 1936 se revisó el *Uniform Accounting* y se publica el documento *Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants.* Este documento incluye un apartado sobre el informe de auditoría que lo perfila de forma muy aproximada a los que tenemos en la actualidad.

- En 1936 se publicó el documento *A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports.* Este documento consistía en una guía para que sirviera de base para contabilizar y presentar las operaciones contables y contenía una serie de reglas contables y de presentación de la información. Pero en ningún caso constituyó una declaración fundamental de los principios contables (Gironella, 2002)[34].

- El 30 de enero de 1939, a raíz del caso McKesson (uno de los mayores escándalos de la historia) se crea dentro de la AIA el *Special Committee on Auditing procedures* (CAP) que publicó su primera declaración sobre normas y procedimientos de auditoría que se denominó *Extensions of Auditing Procedures*. Este comité se creó con carácter

[34] Indica que esta primera declaración fue revisada en tres ocasiones en los años 1941, 1948 y 1957.

de permanencia y con la finalidad de elaborar y publicar las *Statements on Auditing Procedures* (SAP), es decir las normas de auditoría americanas. Este comité y sus normas (54 declaraciones en total) estuvieron vigentes hasta 1972.

- En 1972 la AICPA creó el *Auditing Standards Executive Committee* (AudSEC) que a partir de esta fecha fue el comité encargado de la emisión de normas de auditoría. Este comité sustituyó al anterior CAP. Las nuevas normas recibieron el nombre de *Statements on Auditing Standars* (SAS). El SAS núm. 1 fue la compilación de las 54 normas publicadas por CAP y se publicó en 1973.

- A finales de la década de los 60, se produjeron una serie de escándalos que principalmente se debieron al aprovechamiento por parte de los gestores y administradores de las empresas de las debilidades de los principios contables en vigor en esas fechas. En esos años los principios contables eran promulgados por un comité del AICPA denominado *Accounting Principles Board* (APB). Fruto de estos escándalos, de las críticas sobre su actuación y de la competencia por parte de otras instituciones contables de los EE.UU como la *American Accounting Association* (AAA), la AICPA entró en un proceso de reflexión sobre si el APB debía seguir con su cometido y creó un comité especial para ello (Comité *Wheat*). El Comité *Wheat* publicó su informe en marzo de 1972 y el Comité ejecutivo del AICPA decidió seguir sus recomendaciones y procedió a crear (junto con otras tres instituciones) en junio de 1972 el *Financial Accounting Foundation* (FAF), una fundación privada que sería la encargada de recoger los fondos para la financiación de dos comités, uno para la elaboración de las normas contables (FASB) y otro consultivo y de asesoramiento (FASAC).

- En enero de 1973 el *Financial Accounting Standard Board* (FASB), organismo encargado de la emisión de los principios contables de los EE.UU abrió sus puertas. Fue reconocido por la SEC, con lo cual gozaba de la autoridad necesaria para su labor y el 1 de julio de 1973 inició sus actividades, desapareciendo consecuentemente el APB.

Como hemos podido ver los EE.UU crearon la AICPA, una asociación de auditores de las más poderosas del mundo y paralelamente el FASB, un órgano emisor de normas contables de gran prestigio. Estos organismos hacen que los EE.UU sea un país de alta consideración en temas de auditoría y contabilidad, o mejor dicho de información financiera.

1.5 Los primeros pasos en España

Tal como hemos hecho para la Gran Bretaña y para los EE.UU iniciaremos a partir de cuando aparecen los primeros signos de inicio de actividades de auditoría propiamente dicha, es decir, de revisión de cuentas.

La auditoría existe en España desde que surgen los primeros documentos o registros contables que requerían revisión y, por ello, podemos decir que existía incluso antes de su creación como nación. Aquí nos centraremos a describir los pasos que han sido importantes para el camino que se ha recorrido hasta que se cataloga la auditoría como actividad y se reconoce a los auditores.

No existen antecedentes legislativos sobre auditoría en los Códigos de Comercio de 1829 y 1885, ya que el entorno económico en esas fechas era de pequeños comerciantes y los legisladores no opinaron que ello fuera necesario. España siempre ha sido un país de Pymes, como lo es Italia y Portugal. La primera referencia legislativa a la revisión de cuentas aparece en el artículo 34, del Real Decreto de 17 febrero de 1848, referido a las compañías mercantiles por acciones, en el que se establece que las sociedades formalizarán un balance que se remitirá al jefe político y este dispondrá su comprobación. También el artículo 14 de la Real Orden de 12 de diciembre de 1857, indica que el Gobierno Civil exigirá copia de los balances generales y los comprobará con los libros de contabilidad. Estas disposiciones fueron posteriormente derogadas.

Un hito importante es la creación en 1850 de las Escuelas de Comercio de las que surgieron los Peritos, Profesores e Intendentes Mercantiles, que los denominaremos en adelante *Titulares Mercantiles.* Estos profesionales, expertos en contabilidad empezaron a crear sus colegios profesionales (P. ej. en 1881 el Colegio de Madrid) y siempre tuvieron en su punto de mira la creación de la actividad de la auditoría de cuentas independiente, estaban muy al tanto de lo que iba pasando en la Gran Bretaña y también en Francia e Italia. Así, en su I Congreso nacional celebrado en 1891, se cursó a los poderes públicos una petición para la creación de un Cuerpo Colegiado, encargado de intervenir y reconocer con fe pública las operaciones contables que han de surtir efectos en centros administrativos y judiciales. Si bien no era una petición de crear una corporación de auditores tal como la entendemos hoy, fue la primera manifestación de inquietud por la actividad de la auditoría.

Hubo una serie de intentos de regulación legal de la auditoría independiente en nuestro país y todos ellos fracasaron (ver figura 2).

Figura 2. Intentos de regulación de la auditoría independiente o similar en España

Año	Intentos de regulación de la auditoría independiente o similar en España
1910	Proyecto de Ley presentado al Senado el día 22 de octubre de 1910 por el entonces ministro de Fomento, don Fermín Calbetón y Blanchón, con el título de "Antecedentes legislativos nacionales y extranjeros y proyecto de Ley sobre inspección de Bancos y Sociedades anónimas". Este proyecto de Ley no fue aprobado por el Senado.
1926	Proyecto de reforma del libro II del Código de Comercio. No fue aprobado por el Senado.
1928	Don Eduardo Aunós, ministro de Trabajo, Comercio e Industria, elabora un Real Decreto-Ley que perseguía la creación de un organismo de auditores independientes y la implantación de la auditoría independiente en nuestro país. Al igual que los dos proyectos anteriores, tampoco fue aprobado.
1929	Constitución de una Comisión dentro del recién creado Ministerio de Economía Nacional (Real Orden de 18 de octubre), con el fin de dictaminar sobre el mismo problema expuesto por el señor don Eduardo Aunós en su Real Decreto-Ley. Las bases de esta Comisión no pasaron de ser unas simples ideas, sin ninguna trascendencia.
1935	A instancia del Colegio de Contadores Jurados de Bilbao (creado en 1927), el Ministerio de Industria y Comercio publicó en la Gaceta de Madrid del día 14 de agosto de 1935 una Orden del 9 de agosto en la que abría información pública sobre la conveniencia o no de crear una "Institución de Contadores Jurados" a nivel nacional, con el fin de que efectuasen la auditoría independiente de los estados financieros de las sociedades. Esta Orden no alcanzó el éxito deseado.

Cuadro 1

Fuente: Gironella (2002).

El fracaso de todos estos intentos fue debido al poco interés de los políticos españoles y al *lobby* que hicieron los empresarios y hombres de negocios que no querían que unos externos independientes se metieran dentro de sus empresas y les fiscalizaran o censuraran[35]. Pero todos estos intentos fallidos no hicieron que los titulares mercantiles renunciarán a su propósito de conseguir crear una corporación oficial de auditores y legalizar y dar contenido a la auditoría de cuentas en España. Alvarado Riquelme (1998) afirma que todos estos intentos fallidos son como un eco de lo que empezaba a ser una demanda social.

A lo largo del tiempo fueron creándose instituciones representativas de auditores. En 1912 un grupo de cinco profesores mercantiles crearon el *Instituto de contadores de España* que fue reconocido por el Ministerio de Fomento el 15 de marzo de 1913. La pertenencia a este Instituto era por oposición y las condiciones para acceder a ella eran muy restrictivas. Este fue el primer intento de formar una corporación oficial de auditores, pero desafortunadamente desapareció al no conseguir el apoyo de los compañeros de profesión.

[35] Utilizamos diferentes términos a lo largo de este capítulo como sinónimos de auditoría. Unas veces el término revisión, en otras comprobación o censura e incluso control, controlar o certificar. Y lo mismo podríamos decir cuando nos referimos a las personas que practican esta actividad, que las hemos llamado auditores, contadores, *chartered accountants*, censores, revisores, controladores, escribas, o simplemente contables o *accountants*. Lo importante no es el término en estos periodos sino el tipo de actividad que desempeñaban y de hecho en nuestro país la palabra auditoría y auditor no empieza a utilizarse hasta la década de los años 50.

Posteriormente se crearon otras instituciones de auditores, todas ellas por iniciativa de los titulares mercantiles. La primera fue el *Colegio de Contadores de Bilbao* en 1927, y le siguieron el *Colegio de Contadores Jurados de Cataluña* en 1934, el *Colegio de Contadores Jurados de Madrid* en 1936 y también ese mismo año el *Colegio de Contadores Jurados de Vigo*. Los Colegios de Cataluña y Vigo fueron disueltos durante la guerra civil.

Todos estos colegios tenían muchas carencias como para poder ejercer la presión necesaria a los políticos para la creación de un cuerpo de auditores a nivel nacional. Eran colegios provinciales y tenían muy pocos miembros y recursos. Fue después de la guerra civil cuando se produjo un hito importante para la consecución de este objetivo. El 15 de diciembre de 1942 se crea por Orden del Ministerio de Industria y Comercio el *Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España*. Y en el artículo 2º apartado B) de sus Estatutos se le faculta para la creación del *Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*. El 18 de diciembre de 1943 se eleva instancia para la creación del Instituto y el 16 de abril de 1945 son aprobados sus estatutos. Los fundadores de este Instituto fueron el Consejo Superior y los Colegios de Contadores de Bilbao y Madrid, así como una serie de miembros (profesores mercantiles) que fueron admitidos en 1944 mediante un procedimiento de concurso por méritos. En 1950 se celebró el primer concurso oposición para la entrada de nuevos miembros. Así, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España se constituye como una organización profesional de carácter nacional que agrupa a auditores.

También merece atención especial la creación en 1943 de la primera Facultad de Ciencias Políticas y Económicas de Madrid, que el 3 de octubre de 1947 daría a sus primeros licenciados entre los que se encontraban los profesores Fabián Estapé y José Luis Sampedro. Ese mismo año se funda la *Asociación Nacional de Economistas* para aglutinar a este nuevo colectivo profesional. A pesar de que la formalización de la profesión y de sus estudios es reciente, los expertos en economía existían desde el siglo XVIII y se realizaban estudios de economía, pero no en una facultad propia, sino que estaba subordinada a la de derecho.

La Asociación Nacional de Economistas fue la fragua del primer Colegio que se denominó Colegio Nacional de Doctores y Licenciados en Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales (1953) y que posteriormente en 1959 se denominó Colegio Nacional de Economistas. En este Colegio en 1971 se produce una escisión creándose los Colegios de Barcelona, Bilbao y Valencia y todos ellos dan paso en ese mismo año a la creación del Consejo General de Economistas de España. En el año 71 estos colegios ya contaban con 2.357 colegiados.

Es interesante destacar que el primer presidente del Consejo fue un auditor -exactamente, Coronel Auditor-, quien había sido también Decano del Colegio Nacional. Rafael Díaz-Llanos, fue una personalidad de gran prestigio que promovió la creación del Cuerpo de Economistas del Estado, con reserva de exclusividad para los licenciados en Ciencias Económicas. Posteriormente en el año 1982 el Consejo Nacional de Economistas creó el *Registro de Economistas Auditores (REA)*, que fue la segunda Corporación creada en España de auditores independientes (José-María Casado Raigón, Economistas en el tiempo, Editorial Aranzadi, 2012). Paralelamente el Consejo Superior de Colegios de Titulares Mercantiles de España creó en 1985 el *Registro General de Auditores (REGA)* que fue la tercera corporación de auditores de nuestro país, que luego se integró en el REA.

Volviendo a las regulaciones debemos decir que no fue hasta 1951 cuando podemos ver una ley que se refiere al examen por parte de un profesional de la contabilidad de las sociedades. Así el art. 108 de la Ley de Régimen Jurídico de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951 dice textualmente "el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, la propuesta de distribución de beneficios y la memoria deberán ser sometidos al examen y el informe de los accionistas censores de cuentas, quien por escrito propondrán su aprobación o formularán los reparos correspondientes". Esto no deja de ser un intento muy tímido y totalmente desenfocado de la práctica de la auditoría, ya que el alcance de estas comprobaciones se circunscribió a verificar simple y llanamente la exactitud y veracidad de las cuentas presentadas mediante la comprobación que estas coincidían con los libros y registros contables, siendo un trabajo de escasa utilidad y de un alcance que nada tiene que ver con la auditoría de cuentas.

Durante el período que abarca de 1951 hasta 1988 (primera ley de auditoría en España) se dieron otros proyectos legislativos relacionados con la auditoría que fueron:

- Ley de 26 de diciembre de 1958 reguladora del régimen jurídico de las Sociedades de Inversión Mobiliaria.
- Decreto-Ley 7/1964, de 309 de abril sobre Bolsas Oficiales de Comercio.
- Ley 211/1964, de 24 de diciembre sobre la emisión de obligaciones.
- Decreto-Ley 1506/1967, de 30 de junio sobre el Reglamento de las Bolsas de Comercio.
- Ley 13/1980 titulada General de la Cultura Física y del Deporte, de 31 de marzo.

En todos ellos se exigían verificaciones contables o revisiones, pero en el mismo sentido del art. 108 de la Ley de 1951, es decir que eran simples certificaciones en las que se acreditaba que las cuentas que se presentaban coincidían con los libros de contabilidad, lo cual se alejaba mucho del concepto de auditoría que ya se daba en el resto de los países de nuestro entorno y era de escasa eficacia y valor para los usuarios de la información financiera.

Tampoco la reforma del Código de Comercio de 1973 supuso un gran avance para el desarrollo de la profesión auditora y solamente incluyó que la auditoría debía ser realizada por un experto con titulación universitaria, razón por la cual los censores que no la poseyeran fueron excluidos de la actividad auditora y de los trabajos que marcaban las legislaciones a las cuales me he referido.

También es preciso indicar que el Real Decreto Ley 871/77, de 26 de abril, sobre el estatuto de los economistas les otorgó las competencias necesarias para llevar a cabo los trabajos de revisión y verificación contable que marcaban las diferentes legislaciones.

Como hemos podido ver, la legislación fue muy escasa y principalmente adolecía de dos cosas, por un lado, de desarrollar de forma razonable lo que era la auditoría de cuentas y, por otro, de definir y regular la figura de los profesionales que la practicaban. Hasta que no se promulgó la Ley 19/1988, de 12 de julio, sobre la Auditoría de Cuentas, esto no fue resuelto y la auditoría y los profesionales que la practicaban estaban sin una regulación que proporcionara un camino para desarrollar la profesión y que le proporcionase la seguridad jurídica necesaria. También en 1981 otra norma, el Real Decreto que regulaba los aplazamientos de cuotas a la Seguridad Social, requerían la intervención de estos auditores.

De todas formas, esta ausencia de legislación no eliminó el ejercicio de la práctica de la auditoría en España y la existencia de auditores con preparación suficiente para llevarla a cabo, pero sí que es evidente que no la propició e incluso podemos decir sin ambages que no la favoreció. La auditoría en los años 60 y 70, escasamente se veía como una necesidad para la sociedad, sino que se practicaba por determinadas imposiciones, siendo el caso más característico el de las filiales españolas de grupos extranjeros que las requerían por ser obligatorio en los países de la sociedad dominante, principalmente EE.UU, Gran Bretaña, Alemania, etc. Estas auditorías se llevaban a cabo principalmente por las llamadas Big 8 (hoy *Big 4*).

Si que conviene mencionar un hecho muy significativo que empezó a dar el impulso a la auditoría en España como necesidad social, que fue la recomendación efectuada en 1980 por el Banco de España a todas las entidades financieras (Bancos y Cajas) de llevar a cabo la contratación de auditores independientes para la revisión de sus cuentas anuales. Posteriormente hicieron lo mismo la Dirección General de Seguros y la CNMV (creada en 1988). Los Bancos también propiciaron la práctica de auditorías de los Grupos Industriales que estaban bajo su órbita (grupos participados por ellos) y lo mismo hizo el Estado con el INI. Todo ello hizo que a partir de los años 70 se viese un incremento paulatino de las auditorías en España y que se fuera forjando un colectivo de auditores, que sin ser reconocidos de forma oficial y tampoco la auditoría, fue el embrión que hizo posible el desarrollo de la actividad con la posterior ley de auditoría de 1988.

1.6 La internacionalización de la auditoría

Como ya hemos descrito se empezaron a crear en los países más desarrollados asociaciones de contables y/o auditores que a través de los años fueron favoreciendo el desarrollo de la actividad contable y de auditoría, promulgando desde sus inicios normas tanto de contabilidad como de auditoría. Por lo que respecta a la auditoría, dictaban normas que regían los trabajos de auditoría, desarrollaron las normas de ética que regulaban el comportamiento de los auditores y las normas de carácter general que afectaba a cómo deben organizarse las firmas y despachos de auditores y los controles de calidad internos que debían poseer[36]. Sin su participación no se hubiera desarrollado y fomentado la auditoría. También estas asociaciones de auditores, o mejor dicho de *accountants*, término que engloba no sólo a auditores sino también a los contables con alta cualificación, han ido contribuyendo de manera muy significativa al desarrollo de la contabilidad, o en la actualidad al desarrollo de los marcos de información financiera que es como se designan el conjunto de las normas que rigen la presentación de los estados financieros de las entidades.

Estas organizaciones de *accountants* eran de carácter nacional e incluso en algunos países había más de una. El mundo económico empezó a tener un carácter más global, circunstancia que repercutió también en la contabilidad y en la auditoría. Como consecuencia se produjo un hecho muy transcendente que es la creación de organismos de carácter internacional que en la

[36] En aquellos tiempos la auditoría era una profesión bajo autorregulación y las normas las establecían los propios auditores.

actualidad juegan un papel de suma importancia en relación con los marcos de la información financiera y con la auditoría de cuentas. Es muy característico el hecho de que cada vez estos organismos han ido adquiriendo una mayor influencia en la normativa de contabilidad y de auditoría y las organizaciones nacionales de auditores van delegando en ellos sus funciones en estos campos participando en los desarrollos contables y de auditoría a través de ellos. Es cierto que dentro de cada país son las organizaciones nacionales de auditores las que coordinan y colaboran en la adaptación o adopción de toda esta normativa emitida por estos organismos supranacionales y también son los interlocutores con los gobiernos nacionales en estos temas.

La internacionalización de la economía (principalmente posteriormente a la II Guerra Mundial) trajo la creación de las empresas multinacionales y como consecuencia los auditores debían prestar servicios en diferentes países y debían darse condiciones de homogeneidad y de coordinación a niveles que superaban su ámbito geográfico. Estos auditores y/o contables se encontraron con diferentes legislaciones, diferentes marcos de información financiera, diferentes regulaciones sobre auditoría, etc. lo que provocó la necesidad de organizarse a través de organizaciones internacionales a fin de homogeneizar y buscar la comparabilidad, tanto en lo que respecta a la contabilidad como a la auditoría.

Los auditores venían celebrando congresos internacionales desde 1906 en que se celebró el primero de ellos en St. Louis organizado por la *Federation of Societies of Public Accountants in the United Estates of America*, el segundo en Amsterdam en 1926, el tercero en New York en 1929, etc. En el seno de estos Congresos se tomaron decisiones importantes que son las que llevaron a crear estos organismos internacionales de carácter privado. Así, en el Congreso de Paris de 1967 se creó un grupo de trabajo con el fin de estudiar las necesidades internacionales de los auditores de cuentas, entre las que se incluía la armonización contable. Este grupo de trabajo presentó sus conclusiones y recomendaciones en el año 1971 que se presentaron posteriormente en el Congreso de Sydney de octubre de 1972. Una de las recomendaciones que fue aprobada en Sydney fue la creación del *International Coordination Committee for the Accountancy Profesion* (ICCAP), el cual fue creado en noviembre de 1972.

Está institución se organizó a través de varios comités y uno de los cuales trataba temas de contabilidad. En el seno de esta institución empezaron a darse debates sobre la creación de un organismo autónomo dedicado a la contabilidad y finalmente el 29 de junio de 1973 se funda en Londres el *International Accounting Standards Committee* (IASC) con la finalidad de proceder a la elaboración de normas contables para su aplicación a escala mundial. Este comité se creó con la participación de una decena de asociaciones de auditores de diferentes países y empezó su andadura con una dedicación parcial de sus miembros. Ante la cada vez mayor necesidad de poseer un cuerpo normativo contable de alta calidad y a escala internacional, se produjo una reestructuración del comité pasando a tener una dedicación completa y poseer más recursos y medios para hacer su labor. En el año 2000 se creó la *IASC Foundation* y en abril de 2001 cambió su nombre pasando a denominarse *IFRS Foundation*, nombre que tiene en la actualidad. Esta organización tiene diferentes comités y el comité emisor de normas contables se denomina *International Accountig Standards Board* (IASB), sus normas se denominan *International Financial Reporting Standards* (IFRS) o en español "Normas Internacionales de Información Financiera" (NIIF). Esas normas son utilizadas por compañías cotizadas en más de 140 países y

por compañías no cotizadas en más de 100 países. Se puede obtener información del grado de aplicación de estas normas acudiendo a la página del IFRS (www.ifrs.org).

También existía el proyecto dentro de la ICCAP de crear una organización internacional orientada principalmente a la auditoría; en una reunión celebrada en 1976 en Honolulú se aprobó la necesidad de proceder a la creación de una futura institución que se denominaría *International Federation of Accountants* (IFAC). En el XI Congreso Internacional celebrado en Múnich en el año 1977 a propuesta del ICCAP, se acordó la transformación del ICCAP en la IFAC (recordar que previamente ya se había excluido el IASC). La IFAC podemos definirla como la organización mundial de la profesión contable y auditora y su principal misión es "servir al interés del público". Lo que representa está misión es el fortalecimiento de la profesión contable en todo el mundo, contribuyendo al desarrollo de una economía más sólida mediante el establecimiento y promoción de la adhesión a normas profesionales de alta calidad, potenciando la convergencia internacional de estas normas e involucrándose en temas de interés público, en los que sea significativa la especialización profesional.

La IFAC está compuesta por 175 miembros y asociados en más de 130 países y representa aproximadamente a 3 millones de profesionales de la contabilidad en ejercicio, en la educación, en el sector público, en la industria y el comercio. Actualmente la mayoría de los países están implantando las normas internacionales de auditoría y las normas de ética que publican los comités de la IFAC. Los principales comités de la IFAC son el *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) y el *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA). El IAASB es el comité encargado de la emisión de las normas para el ejercicio de la auditoría (ISAs o NIAs) y de otras funciones de aseguramiento, así como de las normas de control de calidad de los auditores[37]. La Unión Europea a través de la Directiva de auditoría indica que los Estados Miembros deben incorporar en sus regulaciones el seguimiento de las normas de la IFAC, ya sea mediante su adopción directa o mediante la adaptación de estas a las especificaciones de cada país.

Existen otros organismos profesionales de carácter regional como pueden ser el *Accountancy Europe* (anteriormente denominado *Federation des Experts Comptables Européens*-FEE-), ACCA, EFAA, la *Confederation of Asian and Pacific Accountants* (CAPA), etc. pero que no tienen tanta transcendencia como los dos descritos. Paralelamente otros organismos internacionales de carácter público también intervienen en temas de contabilidad y auditoría como pueden ser la OCDE, la UE, IOSCO, PIOB, etc.

A efectos de España la Unión Europea influye muy directamente ya que a través de sus Directivas y de sus Reglamentos trata temas de contabilidad y auditoría para todos los Estados Miembros. Sin pretender hacer un análisis exhaustivo de la regulación de auditoría promovida por la UE (anteriormente CEE) antes de 1988, queremos indicar al menos tres directivas que tuvieron una especial transcendencia para todos los Estados Miembros y muy especialmente para España, ya que, de no tener regulación sobre la auditoría, la trasposición de una de estas Directivas creó la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas. La primera de estas regulaciones europeas fue la Directiva IV (78/660/CEE) que reguló principalmente aspectos de carácter contable, pero que también

[37] El IAASB en sus inicios se llamó *International Auditing Practice Committee*. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) que emite se denominan *International Standard on Auditing* (ISA).

incluyó algunas referencias a la auditoría y, entre otros, estableció los límites para la auditoría obligatoria de las sociedades mercantiles europeas. En 1983 surge la Directiva VII (83/349/CEE) que regula las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas y es en 1984 cuando aparece la Directiva VIII (84/253/CEE) de fecha 10 de abril, relativa a las personas encargadas del control legal de documentos contables, es decir, la primera regulación europea sobre la auditoría de cuentas que sólo contenía 31 artículos pero que inició el camino para la instauración de la auditoría legal en el seno de la UE.

Como síntesis podemos decir que hemos llegado a la situación actual, en la que existe un colectivo de auditores que son unos profesionales independientes que realizan una función social. Esta función social se basa en aportar seguridad sobre la información financiera que suministran las diferentes entidades. Estos profesionales, ante el auge que tuvo su actividad en la revolución industrial, se fueron agrupando en asociaciones de carácter nacional (hoy llamadas *Professional Accounting Organizations* -PAO-) y empezaron a desarrollar tanto las normas contables como las normas de auditoría. En la última parte del siglo pasado, las asociaciones de auditores constataron que tanto la auditoría como la contabilidad exigía que se regule a nivel global para favorecer la comparabilidad y la homogeneidad, momento en que nacen dos organizaciones de carácter supranacional fundadas por las mismas asociaciones de auditores y que toman el liderazgo de la emisión de las normas contables y de auditoría. En el caso concreto de España y del resto de países de la Unión Europea (UE), se promueven regulaciones de auditoría y contabilidad dentro del seno de la UE, que deben ser seguidas por los Estados Miembros, pero que tienen su foco en las normas que promueven estos dos organismos internacionales de carácter privado. Evidentemente cada país de la UE dentro de ese marco de actuación también tiene la capacidad de regulación sobre estos temas.

Así, nos encontramos con unos marcos de información financiera supranacionales que sirven de referencia y con un ejercicio de la actividad de la auditoría regulado por normas internacionales que hacen que la auditoría deba ser la misma en un país de un continente que de otro, favoreciendo así la homogeneidad.

Capítulo 2: La auditoría y los auditores

Introducción

En este capítulo vamos a situarnos en lo que la auditoría representa en la época contemporánea y más concretamente en los momentos previos al inicio de la auditoría regulada en España, es decir en 1988, con la aparición de la primera ley. Para ello abordaremos este tema mediante los siguientes apartados:

2.1 Definamos la auditoría.

2.2 El informe de auditoría.

2.3 La figura del auditor contemporáneo.

2.1 Definamos la auditoría

Primero nos adentraremos en los términos de auditoría y auditor, para conocer sus raíces y sus definiciones y luego nos centraremos en el concepto de la auditoría describiendo la evolución de sus objetivos y de su alcance.

2.1.1 Los términos de auditoría y auditor

El término auditoría según el Diccionario de la Lengua Española se define como empleo de auditor, tribunal o despacho del auditor. Esta definición no ayuda mucho a describir el sentido de la procedencia del término y por ello hemos de remontarnos a sus raíces. La raíz de la palabra *Auditoría* viene del inglés *to audit*, cuyo significado es verificar o inspeccionar. El término inglés *audit* tiene su origen en las voces latinas *audire* (oír), *auditio* (acto de oír o audición de una lectura pública o de una declaración) o *auditus* (facultad de oír).

La palabra surge por la razón de qué en las primeras sociedades, donde ya había formas de gobierno públicas, las cuentas eran aprobadas después de su lectura y escucha pública. Estas cuentas eran leídas por parte de las personas que las habían revisado y así garantizaban a los ciudadanos que habían sido verificadas o auditadas, es decir otorgaban fe pública de las mismas. Es lógico que se hiciera de esta forma ya que en aquella época poca gente sabía leer o escribir.

Algunos autores también dicen que la palabra auditoría proviene de la antigua práctica por la que se contralaba el desembarco de la carga de los barcos mercantes, es decir, a medida que los tripulantes descargaban se iba cantando la carga y por lo tanto se oía y se contralaba el cargamento.

Auditor según el Diccionario de la Lengua Española viene del latín y su traducción significa oyente. Se encuentran varias acepciones y una de ellas es la de revisor de cuentas colegiado. Pero al hilo de lo que hemos expuesto anteriormente, el término de auditor definiéndolo como oyente o persona que oye, surgió en la época en que las cuentas públicas eran leídas en voz alta en público para su aprobación, es decir, que la raíz del término auditor, como es lógico, viene de la misma fuente que la de auditoría.

En la Gran Bretaña de siglos XII y XIII, es cuando empieza a utilizarse la palabra auditor para designar a aquellas personas que revisaban las cuentas de las haciendas públicas. Por este motivo, viene la utilización en la Gran Bretaña de la palabra auditoría para designar la actividad de la revisión o examen de las cuentas. También en esta primera época había auditores de las cuentas de negocios y su función era realizar un examen detallado de las operaciones y luego elevar una declaración o informe a sus dueños.

Ahora conviene hacer una referencia al término *Accountant* (que hemos identificado también como contable en español) y que hemos ido tratándolo como sinónimo de auditor (sin serlo) a lo largo de las explicaciones históricas de la evolución de la auditoría. El *accountant* o contable según el *Cambridge Dictionary* "es alguien que lleva o examina los registros del dinero recibido, pagado y debido de una compañía o persona". Nos ha interesado esta definición ya que podemos ver que engloba las dos prácticas profesionales en ella, que es la de tenedor de libros y la de examinador o revisor. Una definición más completa es la que propone la IFAC cuando dice: "es la persona que tiene experiencia en el campo de la contabilidad, lograda a través de una educación y experiencia práctica y quien: mantiene y demuestra competencia, cumple con el código de ética y sigue los más altos estándares profesionales y se sujeta al cumplimiento de una organización profesional de la contabilidad o cualquier otro mecanismo regulador". Como vemos, esta definición no solo hace referencia a auditores, sino que también integra a los demás profesionales de la contabilidad que trabajan en las empresas, en la enseñanza o en el sector público.

Hemos utilizado como sinónimos auditor y contable, ya que en sus inicios eran una única figura y cuando la contabilidad y la revisión de cuentas empiezan a ser disciplinas diferentes, se crea dentro de la figura del contable una rama especifica de profesionales que se dedican a la revisión de cuentas y que son los que hoy llamamos auditores. Pero no podemos obviar que sigue siendo una rama especializada dentro de la figura más genérica de los contables.

Para dar una definición más actual nos podemos ir a la NIA 200 donde el término auditor se utiliza para referirse a "la persona o personas que realizan la auditoría, normalmente el socio encargado u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma de auditoría"[38].

Estas reseñas sólo han sido una pequeña introducción, ya que posteriormente pasaremos a definir el concepto de auditoría y describir la figura del auditor.

[38] Otra definición interesante que aparece en el glosario de términos de las NIA es la de "Auditor experimentado" que lo define como persona (tanto interna como externa a la firma de auditoría) que tiene experiencia práctica en auditoría y un conocimiento razonable de: (a) los procesos de auditoría; (b) las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (c) el entorno empresarial en el que la entidad opera; y (d) las cuestiones de auditoría e información financiera relevantes para el sector en que la entidad opera.

2.1.2 Evolución del objetivo de la auditoría

En los apartados anteriores hemos llevado a cabo un desarrollo de la evolución de la auditoría desde los inicios hasta el siglo XX, pero no hemos profundizado en lo que es la naturaleza y objetivos de la auditoría. Tal como hemos ido viendo el ámbito, la función y, en definitiva, la naturaleza y concepto general de la auditoría ha ido variando a lo largo de los tiempos.

A continuación, vamos a presentar la evolución de la naturaleza y objetivos de la auditoría a lo largo del tiempo y previamente cabe decir que han evolucionado y siguen evolucionando de acuerdo con las circunstancias en las que se desarrolla la economía, para así poder estar al servicio de ésta[39].

En los primeros tiempos, la auditoría era ordenada principalmente por los Faraones, Reyes o Principales de esas primeras sociedades, también por la Iglesia y posteriormente por los Estados. Estas primeras auditorías eran practicadas por escribas, eclesiásticos o funcionarios y el objetivo era la de controlar y proteger los bienes patrimoniales y descubrir, en su caso, los posibles hurtos que pudieran darse, para así castigar a los malhechores. Podríamos decir que era más una tarea de revisión y control (propias de los contables o en la actualidad de los auditores internos) que de la auditoría propiamente dicha como hoy la entendemos. También hay que decir que, en la etapa moderna y anterior a la revolución industrial, las empresas eran pequeñas y estaban dominadas por pequeños propietarios, que las gobernaban directamente y que no tenían la necesidad de contratar a auditores independientes. Estos propietarios, únicamente ante la ausencia de conocimientos contables adecuados, se veían en la necesidad de contratar a expertos contables para que les asistieran, eran más tenedores de libros que auditores. Así, la auditoría en estos tiempos estaba más centrada en la teneduría de libros y en la revisión detallada de las anotaciones contables a los efectos de proteger y controlar los patrimonios de sus propietarios, sean los estados o particulares.

Fue en Inglaterra y durante la Revolución Industrial, con la aparición de las grandes compañías, en donde los gestores y la propiedad no eran el mismo colectivo, cuando apareció la necesidad de la auditoría externa e independiente. La auditoría externa se desarrolla en sus inicios principalmente en la Gran Bretaña a través de las organizaciones profesionales de auditores creadas a mediados del siglo XIX y luego pasa a principios del siglo XX a los EE.UU.

En estos primeros pasos, la actividad seguía orientada principalmente al descubrimiento de fraudes y errores y las técnicas de análisis no eran del todo sofisticadas, como lo son hoy en día. La metodología se orientaba principalmente a la realización de un examen o revisión de la totalidad de las transacciones cotejándolas con la documentación soporte correspondiente y

[39] Para profundizar más sobre este tema concreto recomendamos la lectura de la Tesis Doctoral de Grigorescu "Evolución y perspectivas de la auditoría financiera en Rumania y España: un estudio comparativo (2014) - véase capítulo 1, "Fundamentos de la Auditoría" de Ramón Casals *et al.* (1987) - véase capítulo 1, "Los Informes de Auditoría de Cuentas Anuales en Estados Unidos" de Gironella (2002). En las dos primeras referencias se analiza la evolución de la naturaleza y objetivos de la auditoría en su primer capítulo. En la tercera referencia el Profesor Gironella desarrolla esta evolución en los EE.UU a lo largo de toda su obra, con un detalle sumamente exhaustivo y de su lectura se puede adquirir un conocimiento profundo de la evolución de la auditoría en general desde el siglo XVIII hasta principios del siglo XXI. Aunque la obra de Gironella se circunscribe a los EE.UU no olvidemos que este país en el siglo XX se erige como líder mundial en la auditoría de cuentas y marca junto con Europa las tendencias.

viendo su posterior registro en los libros de contabilidad. Se llevaba a cabo un enfoque centrado predominantemente sobre el balance y, en menor medida, sobre la cuenta de resultados. De todas formas, lo determinante de esta época a los efectos de la auditoría, es que empieza a dibujarse la figura del auditor como un experto independiente y a la auditoría como una actividad profesional que consiste en examinar, revisar o verificar las transacciones y los registros contables con la finalidad de emitir un dictamen por parte de los profesionales que la llevan a cabo. La figura del auditor se reflejaba como la de un vigilante o inspector que acudía a las empresas a verificar las cuentas, en busca de esos errores o fraudes, es decir, podríamos catalogarlo como un cazador de fallos e irregularidades.

Incluso a principios del siglo XX la auditoría no era vista como una actividad ampliamente generalizada, sino que se practicaba principalmente en las grandes corporaciones (por ejemplo, en las Compañías de Ferrocarriles de los EE.UU, las Eléctricas o la Gran Banca) y su objetivo era dar seguridad a los posibles inversores de que los gestores de estas entidades no incurrían en faltas o cometían falsedades contables. Estas grandes corporaciones en aquella época podían permitirse el pago de grandes honorarios por estos trabajos y el alcance era muy alto, prácticamente llevaban a cabo una revisión total de las transacciones. Podemos afirmar que en estos casos se orientaba la auditoría más como una visión y metodología de auditor interno, que la que posteriormente ha adquirido el auditor externo.

Pero, ¿qué es lo que motivó esta forma de proceder?, ya hemos apuntado alguna, pero podemos decir que fue un cúmulo de circunstancias entre las que podemos destacar el importante desarrollo económico que llevó a la creación de muchas sociedades de capital colectivo y al incremento paulatino de su tamaño, a la separación entre propietarios o accionistas y gestores o administradores, a la internacionalización de los negocios que implicaba operar en diferentes países y continentes[40] y la mala gestión que provocó espectaculares cierres de sociedades recién creadas con las pérdidas consiguientes para los accionistas. Como puede apreciarse todas estas circunstancias aportaban enormes riesgos y se impuso este tipo de auditoría como el medio más relevante y eficaz para prevenir y detectar todas estas posibles o probables anomalías.

Poco a poco durante el segundo cuarto del siglo XX se va avanzando, tanto en temas de contabilidad[41] como en auditoría y los diferentes acontecimientos económicos y sociales hacen que esta orientación de la auditoría vaya cambiando paulatinamente, para convertirse en una disciplina o práctica profesional de más alta sofisticación que requerirá de continuos avances y de una cualificación, preparación y formación continua por parte de los profesionales que la practican.

No es objeto llevar a cabo una relación detallada de todos estos acontecimientos, pero sí que es importante, al menos, mencionar algunos de los más importantes para entender como fue el

[40] La internacionalización conllevaba grandes problemas de gestión y dificultades de control de los negocios. Uno de los ejemplos más característicos de este proceso de internacionalización es el comercio y las transferencias de capital entre Inglaterra y los EE.UU en la época poscolonial. Los auditores británicos se desplazaron a los EE.UU y ellos fueron los que crearon el cuerpo de auditores del país.

[41] Durante el siglo XIX se llevan a cabo importantes desarrollos contables y en el XX los avances son constantes y la contabilidad o mejor dicho los marcos de información financiera se ven impactados por la globalización y se modernizan buscando la uniformidad y comparabilidad. Aunque sigue habiendo dos focos que marcan la tendencia que son por un lado los FASB americanos y por otro las IFRS de carácter más global y utilizado muy ampliamente en Europa, ya sea por aplicación directa o por adaptación a los marcos nacionales.

proceso de evolución de la auditoría en el siglo XX. Primeramente, hemos de hacer referencia a que la auditoría en el siglo XX se abrió paso en el mercado, ya no fue una actividad de carácter exclusivo de las grandes corporaciones, también las compañías de menor tamaño empezaron a auditarse, ya fuera por obligación legal o de forma voluntaria. La razón de ello fue principalmente ante necesidades de carácter preventivo para evitar abusos de directivos deshonestos o simplemente con poca preparación para gestionar compañías en etapas de gran desarrollo económico. También en etapas de crisis surgía la necesidad de auditar, debido a que en los períodos de inestabilidad el riesgo de fraudes y errores se incrementa ostensiblemente y la auditoría actúa tanto de forma disuasoria como de detección.

Por otro lado, se fueron produciendo hechos importantes como la crisis de 1929 de los Estados Unidos y su repercusión en todos los mercados internacionales, la aparición de determinados escándalos (por ejemplo el perpetrado por McKesson & Robbins descubierto en 1938), las consecuencias de la II Guerra Mundial y la recuperación económica, la aparición de los primeros sistemas de información tecnológica y las nuevas disciplinas que aportaba la ciencia (a destacar la estadística), la recuperación económica de los años 60, el incremento del número de sociedades mercantiles, la continua y progresiva internacionalización de la economía, los escándalos de los años 60 y 70 que dieron como consecuencia el llamado *Expectation Gap* con el inicio de las primeras demandas millonarias a los auditores, la crisis del petróleo de principios de los 70, el desarrollo y potenciación del control interno[42], la creación de organismos internacionales de contabilidad y de auditoría, la mayor intervención de la SEC y de IOSCO en las normas de contabilidad y de auditoría americanas, así como el importante papel ejercido por la UE en temas contables y de auditoría. Todo ello como veremos irá cambiando paulatinamente la naturaleza y objetivo de la auditoría, pasando de las auditorías de detalle, al actual examen de los Estados Financieros con el objeto de verificar que se presenten de acuerdo con la imagen fiel (concepto relacionado directamente con el marco de información financiera aplicable).

Uno de los cambios principales fue con motivo del escándalo McKesson que reveló ciertas deficiencias en los procedimientos de auditoría que se llevaban en la época. Los procedimientos de auditoría eran una serie de guías que elaboraban los mismos profesionales y que eran seguidas sin que tuvieran un respaldo legal que les otorgará carácter obligatorio. Este escándalo que era principalmente debido a la introducción de inventarios falsos y de cuentas a cobrar ficticias, reveló que los procedimientos que los auditores desarrollaban no eran efectivos para este tipo de fraudes. Se inició un proceso profundo de reflexión, no sólo para averiguar si la actuación del auditor (Price & Waterhouse & Co.) había sido correcta sino para evaluar si los procedimientos de auditoría que empleaban los auditores eran suficientes para garantizar la fiabilidad y razonabilidad de los estados financieros sometidos a revisión. Lo que se derivó de esta situación fue el inicio en los EE.UU de la publicación de las primeras normas de auditoría (el SAS núm. 1 se publicó en 1939). Estas nuevas normas de auditoría ya incluían procedimientos específicos para el área de existencias y de cuentas a cobrar e incluyó un nuevo modelo informe

[42] Hemos de destacar algunos hechos relevantes que impactaron enormemente en el desarrollo y potenciación del control interno de las entidades como fueron: el informe de la Comisión Cohen (1978), el informe publicado por la *Treadway Commission* (1987) que revelaba los factores que contribuían a la emisión de información financiera fraudulenta, la creación del *Committe of Sponsoring Organizations of Treadway Commission* (COSO) y la publicación en 1991 por esta comisión del *Internal Control Integrated Framework.*

que introdujo diversos cambios, pero uno de ellos muy significativo fue la responsabilidad del auditor con relación a la revisión del control interno y los procedimientos contables de la entidad auditada.

La revisión del control interno y de los sistemas y procedimientos contables fue un avance necesario. El mayor tamaño de las compañías mercantiles con estructuras organizativas más complejas y con la necesidad de establecer una adecuada segregación de funciones, el incremento en el número de las transacciones que realizaban, el continuo desarrollo de los marcos de información financiera (se incluyeron más estados como el de movimiento de patrimonio o posteriormente el de flujos de caja), la mayor implantación de sistemas de información en base a los desarrollos tecnológicos (aparecen los primeros sistemas de computación por ordenador), la aparición de la estadística, etc., hizo que la auditoría, instaurada por los británicos basada en el análisis detallado de las transacciones, se desfasara completamente y fuera del todo imposible llevarla a cabo por el gran coste y tiempo que ello implicaría.

Los auditores americanos[43] empezaron a implementar nuevas metodologías de trabajo (que incluía la revisión del control interno), a utilizar nuevas técnicas analíticas y de muestreo, a la aplicación de nuevos procedimientos de auditoría más efectivos y con mayor calidad de evidencia (por ejemplo, las técnicas de confirmación directa) y a desarrollar normas de auditoría que guiaban y regían su trabajo. Los auditores americanos publicaron en 1939 su primera norma de Auditoría (la SAP núm.1) y posteriormente 53 más hasta 1972, momento en que fueron sustituidas por las nuevas SAS publicándose en 1972 la SAS núm. 1 que recogía y revisaba estas 54 normas emitidas anteriormente.

La auditoría ya empieza a ser vista como una disciplina intelectual basada en la lógica (Holmes, 1968) y también como una ciencia y no sólo como una práctica menor basada en la acumulación de hechos o en la realización de procedimientos meramente rutinarios, sino como un proceso intelectual de aplicación del criterio profesional con la debida libertad para ejercer su creación científica que se va modernizando a través del tiempo. El auditor cree en la evidencia que ve y que se fundamenta en la duda (escepticismo profesional o espíritu crítico) y ésta le lleva a un proceso de reflexión, que es lo que constituye su carácter científico[44].

Los auditores empiezan a desarrollar una metodología científica para su trabajo que se basa en el establecimiento de una serie de fases de trabajo. La primera y más importante es la fase de planificación que incluye aspectos como la evaluación de la aceptación del encargo (analizando el riesgo de auditoría del encargo y las condiciones de este), el conocimiento de la entidad y su entorno incluido el control interno, la ejecución de procedimientos preliminares de revisión analítica y de identificación y evaluación de riesgos, el establecimiento de un estrategia de auditoría y la elaboración y desarrollo de un plan de auditoría (se plasma en un programa de trabajo). La segunda fase es la realización de la auditoría o ejecución del plan, que consiste en llevar a cabo los procedimientos previamente establecidos y plasmados en el programa de

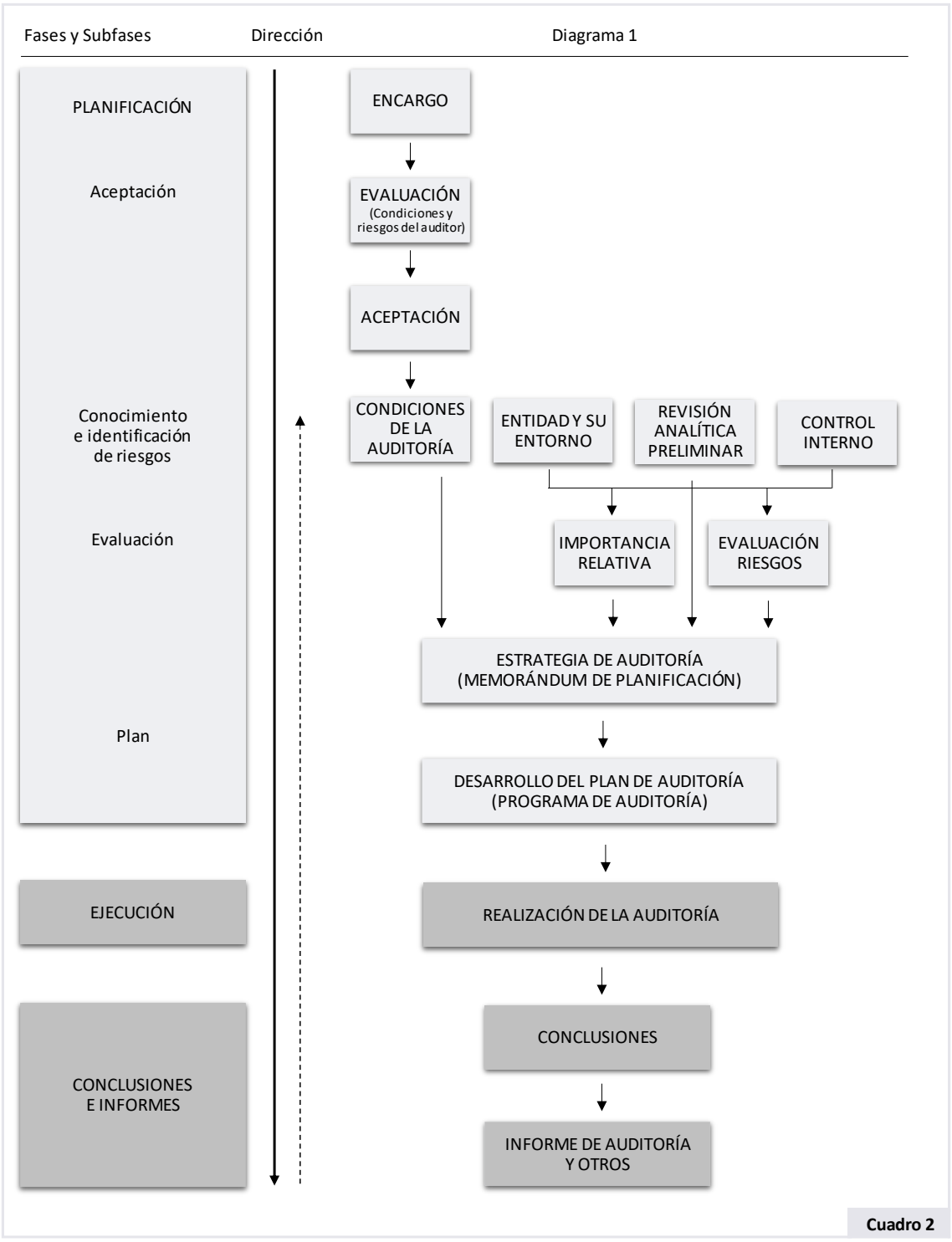
[43] Alrededor de mediados de los años 30, los auditores americanos tomaron el liderazgo en los avances y el desarrollo de la auditoría y los británicos y el resto de los auditores empezaron a seguir los pasos de estos avanzados y punteros auditores americanos.
[44] Pereda Sigüenza (1991) define a la auditoría como una ciencia entre el racionalismo cartesiano y el empirismo inglés.

trabajo que deben ser adecuadamente dirigidos y supervisados. Y, por último, el establecimiento de las conclusiones y la emisión del informe.

El cambio verdaderamente importante se produce en la nueva metodología para llevar a cabo el desarrollo de la fase de planificación de la auditoría, que incluye una serie de análisis preliminares sobre el conocimiento del negocio, del control interno y de identificación de los riesgos de incorrección de los estados financieros del cliente, que hacen que la auditoría pueda orientarse en depositar confianza en el control interno del cliente (previa análisis, verificación y evaluación del mismo) llevando a cabo menores procedimientos sustantivos o de detalle. Es decir, cuanto más pueda confiarse en el control interno de la sociedad auditada (deberán desarrollarse pruebas sobre los controles establecidos para satisfacerse del mismo a través de técnicas de muestreo), menor grado de profundidad de procedimientos sustantivos o de detalle deberán llevarse a cabo, consiguiendo así una mayor eficiencia y eficacia en su trabajo, con el ahorro de tiempos y costes que ello representa. También se introducen avances para el desarrollo eficaz y eficiente de las pruebas sustantivas, que incluyendo técnicas de muestreo (a criterio o estadísticas), técnicas de revisión analítica o metodologías de estrategias combinadas de pruebas de controles y sustantivas, disminuyen la cantidad de horas efectivas de trabajo, obteniendo, además, resultados mucho más efectivos y con niveles de seguridad mayores a los que se obtenían con los enfoques antiguos basados en las auditorías de detalle.

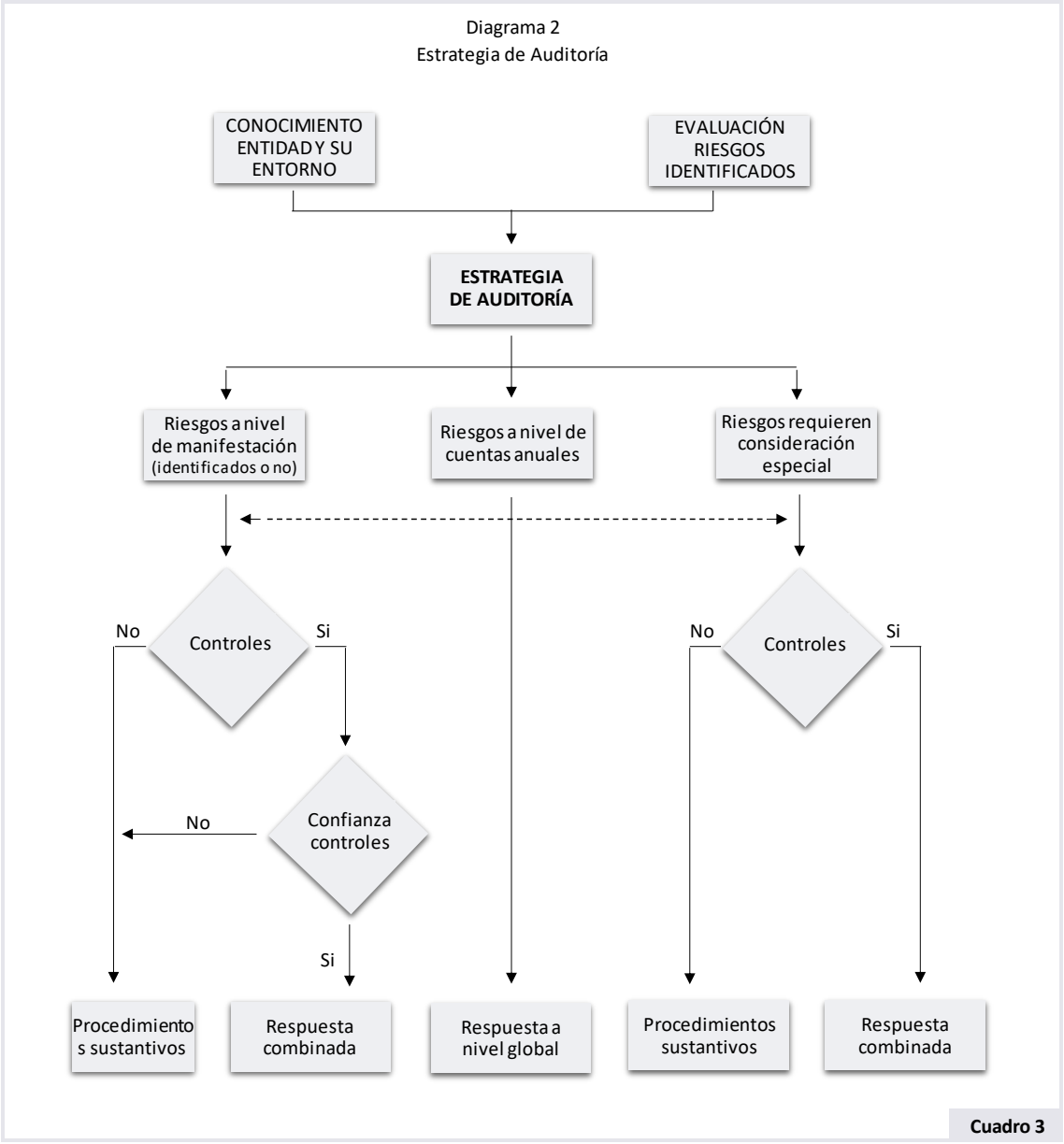
Las siguientes dos figuras nos muestran de forma gráfica los aspectos que se han relacionado en los dos párrafos anteriores y que figuran en una guía de auditoría emitida por el REA.

Figura 3. Proceso: fases y subfases



Fuente: Guía de Auditoría, Economistas Consejo General - REA Registro de Economistas Auditores 2005.

Figura 4. Diagrama. Estrategia de Auditoría



Fuente: Guía de Auditoría, Economistas Consejo General - REA Registro de Economistas Auditores 2005.

Estos nuevos métodos de trabajo permitieron desarrollar la auditoría y llevarla a entornos más abiertos en los que un número mayor de compañías podía acceder a este servicio con unos costes razonables. También se pudo resolver la problemática que había surgido sobre la imposibilidad de llevar a cabo una revisión de la totalidad de las transacciones de las compañías (por la gran magnitud numérica de éstas). Paralelamente la auditoría cambió su objetivo y ya no era su primordial misión el descubrimiento de errores y fraudes, sino que éste pasó a ser un objetivo secundario y se erigió como primordial objetivo la emisión de una opinión sobre la razonabilidad de la imagen fiel que presentan los estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados que le sean de aplicación. Como ya hemos

mencionado los marcos contables se fueron desarrollando y modernizando, para permitir la adecuada aplicación de estos por parte de las compañías y la evaluación por parte del auditor de la corrección en su aplicación.

Otro avance importante vino como consecuencia del llamado *Gap de expectativas* que se puso de manifiesto sobre los años 80 fruto de ciertos escándalos financieros provocados por deficientes controles internos de las compañías y faltas de eficacia de los auditores para detectarlos y reportar sobre ellos en sus informes. Por una parte, COSO reformó y modernizó los sistemas de control interno de las compañías para prevenir y detectar estos nuevos riesgos y, por otra, los auditores americanos publicaron en 1988 nueve normas de auditoría (SAS) que dieron respuesta a esta diferencia de expectativas e igualmente lo hizo la IFAC. La IFAC se creó en 1977 y empezó a publicar sus normas internacionales de auditoría (*International Standards on Auditing*- ISA).

De esta forma nos situamos en el rol de la auditoría moderna que puede definirse como "el proceso sistemático por el que objetivamente se obtiene y evalúa evidencia relativa a afirmaciones sobre actos y hechos económicos para establecer el grado de correspondencia entre estas afirmaciones y los criterios establecidos y comunicar los resultados a los usuarios interesados" (López Casuso, 1995).

En España, hasta la aparición de la ley de auditoría en 1988, podríamos decir que la auditoría aún no interiorizó todos estos desarrollos y avances. Solo existía un pequeño colectivo de auditores formado por sucursales de firmas internacionales y algunas (más bien pocas) firmas nacionales cuyos profesionales se habían formado en las firmas internacionales. Estos auditores sí que trabajan y desarrollaban la práctica moderna de la auditoría, ya que al auditar compañías multinacionales o grandes compañías españolas se les exigía desarrollar su trabajo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Queremos destacar que un aspecto que entorpeció y favoreció enormemente al retraso y entendimiento de la auditoría en España fue la llamada *censura de cuentas.* Esta práctica, que no era más que una simple certificación que acreditaba que las cuentas que se presentaban a la aprobación de los accionistas coincidían con los libros de contabilidad, que además se realizaban por unos accionistas de la sociedad, (con absoluta falta de independencia) y que llegaron a mostrar la idea de una seguridad mucho mayor a la que esta práctica en esencia otorgaba[45]. Esta práctica, fomentada por estos profesionales (censores jurados de cuentas) al objeto de prestar estos servicios, confundió a los usuarios de los servicios de auditoría, a los políticos, a los legisladores e incluso a los propios gestores de las empresas, haciéndoles creer que esta ineficaz, rudimentaria y simple actuación, podría asemejarse a lo que en otros países se denominaba auditoría. La terquedad de estos profesionales en proteger esta reserva de actividad (se le reconocía en algunas legislaciones), en mi opinión, causó un grave daño a la auditoría en nuestro país, infringiéndole una competencia desleal que llevó, sin lugar a duda, a una falta de conocimiento y arraigo de la auditoría en España en estos tiempos.

[45] Este servicio en ningún caso podía asimilarse a una auditoría, ni tan siquiera a un servicio de seguridad moderada e incluso era mucho menor que un simple análisis de estados financieros o de un trabajo de compilación de éstos.

2.1.3 El concepto y naturaleza de la auditoría actual

Después de este breve repaso en el tiempo sobre los términos de auditoría y auditor y sobre la evolución del objetivo de la auditoría, conviene centrarnos en lo que es actualmente la auditoría, describiendo su naturaleza y su alcance. Hoy ya contamos con definiciones que recogen el verdadero alcance y naturaleza de la auditoría y vamos a hacer un repaso de lo que diversos autores han manifestado sobre la cuestión.

Empecemos por las definiciones de auditoría y auditor dadas por Pereda Sigüenza (1991):

- Auditoría: Actividad de examinar y verificar documental y físicamente un patrimonio (puede ser físico o jurídico, público o privado, con afán de lucro y no), con el fin de emitir una opinión sobre la situación económica u organizativa con vistas a su repercusión en el aspecto económico. Lo mismo la verificación y el examen que la opinión, pueden ser retrospectivos, actuales o prospectivos.

- Auditor: Técnico-contable independiente, altamente cualificado y con capacidad legal, adecuadamente reconocida, para ejercer la auditoría.

Otra definición genérica de auditoría la vemos en Cañibano (2006) cuando establece que auditoría es "examinar y verificar informaciones, registros, procesos, circuitos" con el objeto de "expresar una opinión sobre la solvencia y fiabilidad de éstos".

Estas definiciones son amplias y recogen dentro de ellas, especialmente la de Profesor Sigüenza, las diferentes clases de auditoría que pueden darse en función de su finalidad, del campo en que actúe o de los instrumentos que se utilicen. Dentro de estas definiciones cabe la auditoría financiera, de cumplimiento, operativa, de gestión, prospectiva, etc. Pero a nuestros efectos nos interesa profundizar en la auditoría financiera o de estados financieros o auditoría de cuentas como indica la Ley 19/1988.

Los profesores Alvin *et al.* (1996)[46] dicen que la auditoría representa "la acumulación y evaluación de la evidencia acerca de las informaciones cuantificables de una unidad económica para determinar e informar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios preestablecidos. La auditoría debe ser realizada por una persona cualificada e independiente". Es importante esta definición ya que esclarece que para que se pueda realizar una auditoría deben darse unas condiciones como son la existencia de información verificable, de criterios para evaluarla, y que la información sea cuantificable. Poco a poco nos vamos acercando a la naturaleza de lo que es la auditoría de cuentas hoy.

Vayamos ahora a la legislación española, y concretamente a la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas (texto consolidado), dónde en su Artículo 1 se define la auditoría como "la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados

[46] Es una obra muy interesante de dos profesores universitarios (Universidades de Michigan y de Utah, respectivamente) que además también son profesionales de Price Waterhouse (hoy PWC) y Peat Marwick (hoy KPMG). Está muy centrada en la profesión en los EE. UU. pero tiene un amplio contenido aplicable a nuestra actividad en España y posee un enfoque enormemente práctico.

financieros o documentos contables, elaborados con arreglo a un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros". Esta definición sigue vigente en la actual ley de auditoría de cuentas (Ley 12 /2015).

Como podemos apreciar en esta definición, ya se añade mucha mayor concreción como es la información por verificar (distingue entre cuentas anuales y otras informaciones), ya entra en los criterios diciendo que ha de ser un marco normativo de información financiera que le sea de aplicación. También nos recoge, en línea con lo apuntado por el profesor Cañibano (2006), que el objeto es la emisión de un informe (opinión) sobre la fiabilidad de la información. Además, la ley incluye un concepto de suma importancia que es que el informe tenga efectos frente a terceros, componente de responsabilidad del auditor y de su condición de interés público.

Es interesante indicar que se cataloga la auditoría en la ley como una actividad, se entiende una actividad profesional, pero no como una profesión, ya que la auditoría constituye una disciplina profesional que puede llevarse a cabo por profesionales de diferentes profesiones (economistas, ingenieros, abogados, etc.). Ésta no constituye una profesión en sí y reconocida a tal efecto, ya que para ello debería cumplir dos características, por un lado, la titulación universitaria y por otro, la existencia de un colegio profesional a tal efecto. Esta distinción entre profesión y actividad profesional ha sido objeto de muchas controversias, ya que unos colectivos catalogaban la auditoría como una profesión diferenciada (principalmente los colectivos de la órbita de los censores) y otros han considerado que es una actividad profesional que cabe dentro de las profesiones reconocidas y, que, la más característica es la de los economistas (antes también los titulares mercantiles). Esta discusión como vemos está ya superada, la misma ley la define como actividad e igualmente lo hace la Directiva 2006/43/CE cuando se refiere a la auditoría, como una "actividad profesional".

Durante la exposición efectuada en el capítulo 1 hemos ido utilizando indistintamente el término auditor o contable (ya hemos explicado la diferencia y la razón de esta utilización), pero también se ha ido mezclando y tomando como igual la contabilidad y la auditoría. Aún hoy podríamos encontrar amplios colectivos que no poseen una idea clara para distinguir estas dos actividades, y los motivos son fáciles de entender. Los orígenes son los mismos, la auditoría tiene una relación muy estrecha con la contabilidad y los auditores pertenecen al colectivo de contables, son expertos en contabilidad; de hecho, en muchos países se les llama *Contadores Públicos*, *Chartered Accountants* o en España *Auditores de Cuentas* que recogen nombres muy vinculados a la contabilidad. La contabilidad es una actividad que se relaciona con el proceso de registro, clasificación y resumen de sucesos económicos en una forma lógica con el propósito de proporcionar información financiera para la toma de decisiones (Alvin *et al*., 1996). Así, dicho de forma muy genérica la contabilidad, en base a unos criterios preestablecidos, proporciona información relevante para la toma de decisiones. Para diferenciar la auditoría de la contabilidad lo más ilustrativo es hacerlo a través de la explicación de la actuación del auditor.

Los auditores deben conocer estos criterios y los procesos contables a través de los cuales los sucesos (transacciones o hechos contables) se muestran en los estados contables (cuentas anuales o estados financieros). Pero no pueden quedarse aquí, sino que los auditores deben asegurarse, mediante sus técnicas de revisión, que estos hechos económicos estén

adecuadamente reflejados de acuerdo con los marcos de información aplicables. Es decir, el auditor además de conocer los principios contables y la contabilidad debe conocer las técnicas y metodologías de revisión que le proporcionen la evidencia necesaria y suficiente para poder expresar su opinión sobre las informaciones objeto de su examen. Todas estas metodologías y técnicas se han ido desarrollando a través del tiempo y se han creado además unas normas de actuación profesional para llevar a cabo esta actividad. A continuación, pasamos a exponer la definición de auditoría legal que se expone en la Directiva 2014/56/UE en su artículo 2:

Auditoría Legal: auditoría de los estados financieros anuales o estados financieros consolidados siempre que:

a) Sea exigida por el Derecho de la Unión.

b) Sea exigida por el Derecho nacional aplicable a las pequeñas empresas.

c) Sea realizada voluntariamente a solicitud de las pequeñas empresas que cumplan los requisitos legales nacionales que sean equivalentes a los de una auditoría conforme a la letra b), cuando la legislación nacional defina dichas auditorías de auditorías legales.

De todas formas, sí que es interesante destacar que la Directiva de la UE hace referencia a la auditoría legal o estatutaria y la circunscribe al ámbito de lo legislado en las normas comunitarias. La auditoría legal es aquella que las empresas o entidades están obligadas por la normativa comunitaria y/o las leyes de los países miembros y debe ser practicada por profesionales acreditados y reconocidos de acuerdo con lo estipulado en la normativa. Además, la auditoría estatutaria en la UE ha de practicarse de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC. Es decir, la auditoría estatutaria o legal es únicamente la que regula la Directiva comunitaria; lo mismo ocurre con la auditoría de cuentas en nuestro país que sólo abarca el objetivo y alcance marcado por la ley de auditoría y deja fuera otro tipo de auditorías financieras o de estados financieros. Así, se puede llevar a cabo una auditoría de acuerdo con las normas internacionales de auditoría de la IFAC y que esta auditoría no esté amparada por nuestra ley de auditoría de cuentas. Por ejemplo, una auditoría sobre un marco de información financiera no reconocido o no amparado por una ley no cabría situarla bajo el alcance de la ley de auditoría de cuentas y sería una auditoría bajo las normas internacionales de la IFAC.

Los objetivos de auditoría que debe seguir el auditor se encuentran definidos en la NIA 200 de la IFAC (párrafo 11):

11. En la realización de la auditoría de los estados financieros, los objetivos del auditor son:

(a) La obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable;

(b) la emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA según los hallazgos del auditor.

Añade también que si el auditor no puede obtener esa seguridad razonable y en función de las circunstancias emitirá una opinión con salvedades o si esta no es suficiente debe denegar la opinión o renunciar al encargo según sea el caso. Vemos que esta definición está completamente en línea con la correspondiente a nuestra ley de auditoría.

Como hemos podido ir viendo el concepto, objetivos y en definitiva la propia naturaleza de la auditoría, al igual que la contabilidad, ha ido variando con el tiempo, adaptándose a las circunstancias y a los requerimientos de cada época. En todo este proceso, que es a escala internacional, dada la globalidad del mundo en el que vivimos, se llega a 1988 con una idea bastante clara y avanzada de lo que es la auditoría, por lo que España, para acometer la reforma necesaria para introducir la auditoría, tenía todos los mimbres para llevarlo a cabo; principalmente venían dados por la Directiva europea de auditoría legal o estatutaria.

En este sentido nos situamos en un punto de partida en el que la auditoría, es una actividad profesional que, debe ser ejercida por personas autorizadas para ello y preservando su independencia, que tiene como misión la revisión o examen de información de carácter financiero con el objeto de emitir una opinión profesional (se plasma en un informe, que en este mismo capítulo hablaremos de él) y que tiene validez ante terceros[47].

2.2 El informe de auditoría

En este apartado vamos a dar una idea general de lo que es un informe de auditoría, al único efecto de introducir su naturaleza, sus bases y requerimientos de redacción y su contenido para que sirva de base para entender el tipo de informe que se impuso en la primera Ley de auditoría y las características que debía tener. Expondremos un modelo de informe de una antigüedad de más de cien años y algún otro más reciente, al objeto de comprobar que la esencia general de algunos de estos primeros informes no se aleja de la que tenemos en la actualidad.

En sus inicios, de los informes de auditores independientes (no de los auditores internos), principalmente en la Gran Bretaña, podían ser de dos tipos. Por un lado, las certificaciones (informes cortos) y, por otro, unos informes más extensos redactados con cierta libertad y que incluían más información. En los EE.UU también se siguió con la práctica de los informes iniciada en la Gran Bretaña y se dieron igualmente estos dos tipos de informes[48]. Nos estamos refiriendo a los primeros informes emitidos por auditores independientes a finales del siglo XIX.

[47] La actividad de auditoría deberá realizarse de acuerdo con la legislación que la regula y además los auditores deben seguir en sus actuaciones las normas profesionales emitidas, que para la gente que no está familiarizada con la auditoría, podríamos decirles que son como los protocolos de actuación que puedan tener otras actividades profesionales. Dada la complejidad que rodea la información financiera de las entidades, estos protocolos son de gran extensión y rigurosidad. Sin duda, estamos en una de las actividades más reguladas de las existentes en la actualidad y ni siquiera los médicos tienen protocolos de actuación profesional de la magnitud de los auditores. La mayoría de los autores, y yo mismo, somos de la opinión que, si bien al principio podría ser una actividad más o menos simple, que de todas formas requería de conocimientos y pericia, a través del tiempo se ha configurado como una ciencia de alto grado de sofisticación y con una filosofía que enfoca y rige de forma adecuada esta práctica profesional.

[48] Gironella (2002) indica que este segundo tipo de informes de carácter libre fue probablemente el más utilizado por buena parte de los auditores estadounidenses.

Queremos hacer referencia a un certificado o informe de auditor que tuvo una transcendencia importante para el desarrollo de la auditoría de cuentas al ser éste el del primer grupo industrial estadounidense que decidió auditar y publicitar sus estados financieros auditados. El auditor fue Price Waterhouse & Co. y lo emitió en 1903. Puede verse este informe en su traducción en castellano en Gironella (2002). A continuación, mostramos su versión original. Es de una riqueza de redacción enorme, introduciendo una terminología avanzada, con un contenido muy explicativo del objetivo y alcance del trabajo del auditor y además hace referencia a unos estados consolidados.

Figura 5. Certificado de auditoría de la United States Steel Corporation (1903)

Certificado de auditoría de la United States Steel Corporation (1903)

CERTIFICATE OF CHARTERED ACCOUNTANTS

NEW YORK, March 12, 1903.

To the Stockholders of the United States Steel Corporation:

We have examined the books of the U.S. Steel Corporation and its Subsidiary Companies for the year ending December 31, 1902, and certify that the Balance Sheet at that date and the Relative Income Account are correctly prepared therefrom.

We have satisfied ourselves that during the year only actual additions and extensions have been charged to Property Account: that ample provision has been made for Depreciation ad Extinguishment, and that the item of <<Deferred Charges>> represents expenditures reasonably and properly carried forward to operations of subsequent years.

We are satisfied that the valuations of the inventories of stocks on hand as certified by the responsible officials have been carefully and accurately made at aproximate cost; also that the cost of material and labor on contracts in progress has been carefully ascertained, and that the profit taken on these contracts is fair and reasonable.

Full provision has been made for bad and doubtful accounts receivable and for all ascertainable liabilities.

We have verified the cash and securities by actual inspection or by certificates from the Depositories, and are of opinion that the Stocks and Bonds are fully worth the value at which they are stated in the Balance Sheet.

And we certify that in our opinion the Balance Sheet is properly drawn up so as to show the true financial position of the Corporation and its Subsidiary Companies, and that the Relative Income Account is a fair and correct statement of the net earnings for the fiscal year ending at that date.

PRICE, WATERHOUSE & Co.

Modelo 1

Fuente: Gironella Masgrau (2002).

Centrémonos ahora en lo que debe ser y representar un informe de auditoría. Lo primero decir que es un elemento esencial e imprescindible de la auditoría. Por medio del informe el auditor comunica las características principales del trabajo que ha realizado y también las conclusiones a las que ha llegado a los terceros interesados. Hay mucha variedad de informes de auditoría, pero nos vamos a centrar en los referidos a información financiera histórica que además se han de preparar de acuerdo con un marco de información financiera establecido y que se ha venido a llamar, desde los inicios los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los auditores emitían al principio sus informes de auditoría con bastante libertad e incluso con formatos y contenidos totalmente diferentes. Los colectivos de profesionales en seguida se dieron cuenta que, tanto las normas de actuación como los informes deberían gozar de cierta homogeneidad para hacerlos comparables y no generar por otro lado falsas expectativas o problemas de interpretación. Imaginémonos, solo por un momento, que pasaría sí de los cientos de miles de auditores o firmas de auditoría independientes que en la actualidad están emitiendo informes de auditoría financiera, cada uno lo hiciera a su mejor saber leal y entender. Teniendo en cuenta que son de países y culturas diferentes, que no todos reciben la misma formación y que tienen cualidades y capacitaciones de diversa naturaleza, la conclusión seria que habría tanta variedad de informes casi como auditores y los usuarios, además de tener que adentrase en la complejidad de lo que representa la lectura de los estados financieros, debería enfrentarse a la interpretación del informe de cada auditor en particular. Así, una de las cualidades que deben cumplir los informes es que sean uniformes, tanto en su formato, como en las reglas para su emisión como para su redacción. Otra de las razones que exige esta uniformidad es que la auditoría ha de ser la misma en un país que en otro, para un tipo de entidad que para otra y se conforma en un producto estandarizado al que todos los usuarios puedan identificar. Como hemos dicho el informe ha de incluir una reseña que explique el trabajo llevado a cabo por el auditor y como la auditoría es un producto específico y homogéneo, el informe debe serlo también para no provocar confusiones de ningún tipo.

Si observamos los informes de auditoría que se fueron emitiendo a partir de los años 30 del siglo pasado podemos percibir que estos tenían unas características comunes y un contenido mínimo imprescindible, aunque su evolución los ha hecho diferentes de una época a otra. ¿Cuál es ese contenido mínimo de los informes de auditoría independiente? Estos han de tener un título, identificar los destinatarios, un párrafo introductorio que identifica claramente que se ha realizado una auditoría, la identificación de los estados auditados y su fecha y de la compañía objeto de la auditoría, una explicación del trabajo que ha realizado el auditor o de las normas sobre las que lo ha realizado y una conclusión que se redacta en base a las evidencias que ha obtenido de su trabajo. Estas conclusiones son la opinión del auditor y es tan esencial que durante muchos años se ha utilizado como sinónimos para referirse al informe del auditor la palabra informe u opinión. Finalmente debe indicarse el nombre y la firma del auditor y la fecha de su informe.

Figura 6. Modelo corto de informe u opinión del auditor de cuentas independiente (1939)

Modelo corto de informe u opinión del auditor de cuentas independiente
[Extensions of Auditing Procedures - SAP núm. 1 (1939)]

To the Board of Directors (or Stockholders) of the XYZ Company:

We have examined the balance-sheet of the XYZ Company as of April 30, 1939, and the statements of income and surplus for the fiscal year then ended, have reviewed the system of internal control and the accounting procedures of the company and, without making a detailed audit of the transactions, have examined or tested accounting records of the company and other supporting evidence, by methods and to the extent we deemed appropriate.

In our opinion, the accompanying blanace-sheet and related statements of income and surplus present fairly the position of the XYZ Company at April 30, 1939, and the results of its operations for the fiscal year, in conformity with generally accepted accounting principles applied on a basis consistent with that of the preceding year.

Modelo 2

Fuente: Gironella (2002).

Figura 7. Carta Bennett & Bennett (1967)

BENNETT & BENNETT

Contadores Públicos Titulados
First National Bank Building
Cincinnati, Ohio 45202

1o. de marzo de 1967

Consejo de Administración y Accionistas de
Multi-Products, Incorporated
Cincinnati, Ohio

Muy señores nuestros:

Hemos examinado el balance general de Multi-Products, Incorporated, al 31 de diciembre de 1966, y los estados de pérdidas y ganancias y de utilidades retenidas por el año terminado en esa fecha. Nuestro examen se efectuó de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, consecuentemente, se incluyen pruebas sobre los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que estimamos necesarios en las circunstancias.

En nuestra opinión, el balance general, y los estados de pérdidas y ganancias y de utilidades retenidas que se acompañan, presentan razonablemente la situación financiera de Multi-Products, Incorporated, y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados sobre bases semejantes a las del año anterior.

Bennett and Bennett

Modelo 3

Fuente: Holmes (1968).

Es importante indicar que el último paso de la auditoría es la emisión del informe y la expresión de la opinión del auditor. En auditoría hablamos de opinión del auditor y no de una afirmación de certeza o garantía absoluta. La razón de ello es que la actuación del auditor se rige por el seguimiento de unas normas, pero teniendo en cuenta que para ello es primordial la aplicación de su criterio profesional, es decir, sus conclusiones están basadas en su propio criterio.

Un aspecto que ha generado amplia controversia a lo largo de los años es que cuando el auditor en su informe indica "en mi (nuestra) opinión", subyace el riesgo de que pudiera darse el caso que unos estados financieros auditados, conforme a las reglas establecidas y con un trabajo realizado correctamente, no estuvieran presentados razonablemente. La auditoría en ningún caso puede ofrecer una seguridad total y absoluta al estar sujeta a una serie de limitaciones. La primera es que la contabilidad tampoco pretende proporcionar una certeza absoluta, ya que está sujeta a estimaciones, a la utilización del criterio profesional en la aplicación de los principios y criterios contables y en su interpretación, y a las incertidumbres de hechos futuros que puedan impactar a la fecha de los estados financieros. Por otro lado, existen limitaciones derivadas del propio trabajo del auditor. El auditor no puede, por amplitud, coste o tiempo llevar a cabo una revisión total y absoluta de todas las transacciones de la entidad y aun así tampoco podría certificar que no existen otras que no haya registrado la compañía y que se las hubieran ocultado. En este sentido el auditor no puede, ni sería deseable para el usuario por el coste que supondría, llevar a cabo un examen exhaustivo de todas las transacciones de la entidad así que sus métodos de obtención de evidencia para la emisión de su informe, no se basan en la obtención de una evidencia total y absoluta sino en el concepto de "evidencia necesaria y suficiente" para poder obtener una base razonable de evidencia que le permita manifestar su opinión y todo ello sujeto a su criterio profesional.

Otra de las características importantes de la información financiera es que ésta depende de forma muy importante del control interno de la entidad y de la revisión y supervisión de éste por parte de la Dirección y de los Órganos de Gobierno. En ocasiones, la Dirección puede saltarse estos controles. Generalmente son situaciones de fraude con intentos de ocultación de información al auditor. En estos casos, el auditor puede haber verificado y evaluado el control interno como aceptable como para descansar una parte de su trabajo en él y haber realizado todos los demás procedimientos de auditoría de forma adecuada, y como consecuencia de la actitud de ocultación y engaño por parte de la Dirección, los estados financieros pueden ser engañosos y no ofrecer la imagen fiel. Estos casos son aspectos insalvables por parte del auditor y la responsabilidad de estas situaciones recae en los órganos de gobierno de la Dirección[49].

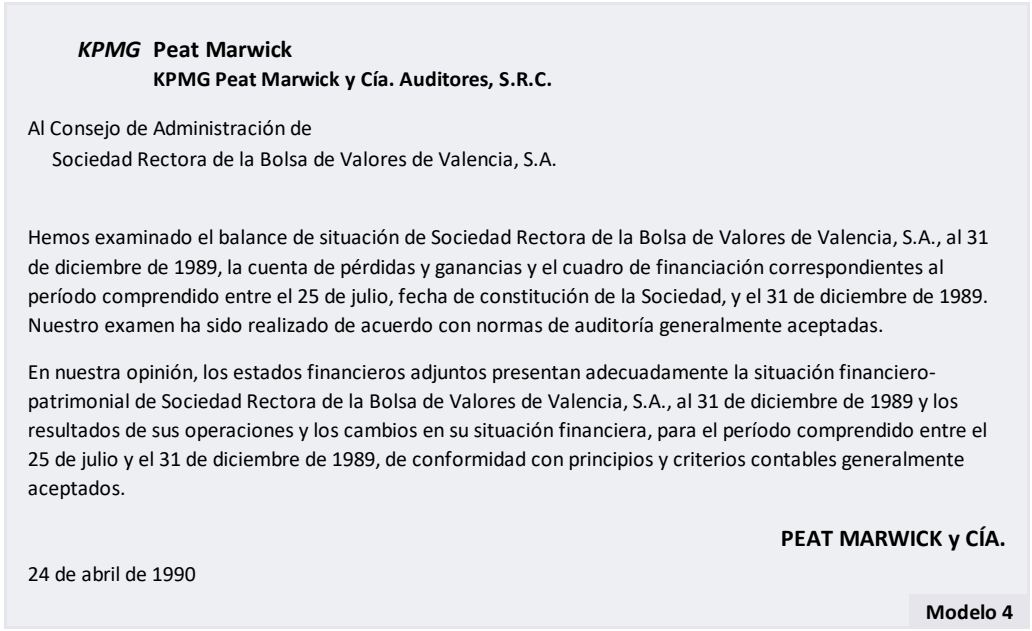
Como ya hemos mencionado uno de los aspectos más discutidos en relación con la auditoría moderna, es el verdadero alcance y objetivos de la auditoría y sobre estas discusiones aparece el llamado "Gap de Expectativas" del que hablaremos en un capítulo posterior. Lo que sí es evidente y cierto, es que la auditoría, aún incluso con las limitaciones a las que hemos hecho

[49] López Casuso (1995, p. 26) indica que la responsabilidad del auditor sobre la información contable está condicionada por las limitaciones de la propia contabilidad y por otras vinculadas al estado de las normas técnicas de auditoría. También manifiesta y estoy totalmente de acuerdo con ello, que la auditoría es una obligación de "medios". Es claro que la auditoría y la responsabilidad del auditor radica en la obligación de medios y no en la de resultados. Puede haber aplicado los medios y recursos adecuados y el resultado no ser el satisfactorio por causas ajenas a su actuación profesional.

referencia, proporciona un alto nivel de seguridad y satisfacción a los usuarios y se constituye en la actualidad como uno de los controles esenciales sobre la información empresarial.

Ahora pasamos a exponer un modelo de informe de una auditoría realizada en España antes de la ley de 1988, para ver sus características y su semejanza con los modelos y criterios de confección que aquí hemos ido exponiendo.

Figura 8. KPMG Peat Marwick (1989)



KPMG **Peat Marwick**
KPMG Peat Marwick y Cía. Auditores, S.R.C.

Al Consejo de Administración de
Sociedad Rectora de la Bolsa de Valores de Valencia, S.A.

Hemos examinado el balance de situación de Sociedad Rectora de la Bolsa de Valores de Valencia, S.A., al 31 de diciembre de 1989, la cuenta de pérdidas y ganancias y el cuadro de financiación correspondientes al período comprendido entre el 25 de julio, fecha de constitución de la Sociedad, y el 31 de diciembre de 1989. Nuestro examen ha sido realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan adecuadamente la situación financiero-patrimonial de Sociedad Rectora de la Bolsa de Valores de Valencia, S.A., al 31 de diciembre de 1989 y los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, para el período comprendido entre el 25 de julio y el 31 de diciembre de 1989, de conformidad con principios y criterios contables generalmente aceptados.

PEAT MARWICK y CÍA.

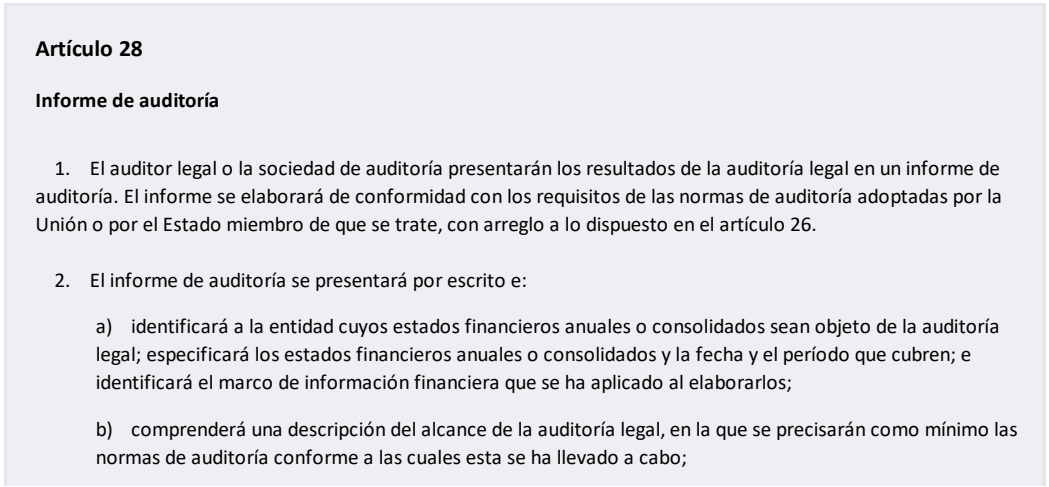
24 de abril de 1990

Modelo 4

Fuente: CNMV, Informes de Auditoría de empresas emisoras del ejercicio 1989.

A los efectos de dar a conocer lo que debe contener cualquier informe de auditoría en la UE, creemos conveniente detallar el artículo 28 de la Directiva 2014/56/UE en donde se relacionan los diferentes requisitos a incluir en los informes.

Figura 9. Artículo 28. Informe de auditoría (2014)



Artículo 28

Informe de auditoría

1. El auditor legal o la sociedad de auditoría presentarán los resultados de la auditoría legal en un informe de auditoría. El informe se elaborará de conformidad con los requisitos de las normas de auditoría adoptadas por la Unión o por el Estado miembro de que se trate, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 26.

2. El informe de auditoría se presentará por escrito e:

a) identificará a la entidad cuyos estados financieros anuales o consolidados sean objeto de la auditoría legal; especificará los estados financieros anuales o consolidados y la fecha y el período que cubren; e identificará el marco de información financiera que se ha aplicado al elaborarlos;

b) comprenderá una descripción del alcance de la auditoría legal, en la que se precisarán como mínimo las normas de auditoría conforme a las cuales esta se ha llevado a cabo;

c) comprenderá un dictamen de auditoría, que podrá ser sin reservas, con reservas o desfavorable, y que recogerá de forma precisa la opinión del auditor legal o de la sociedad de auditoría en cuanto a:

i) si los estados financieros anuales ofrecen una imagen fiel de conformidad con el marco pertinente de información financiera, y

ii) en su caso, si los estados financieros anuales cumplen los requisitos legales. Si los auditores legales o sociedades de auditoría se ven en la incapacidad de emitir una opinión de auditoría, el dictamen será denegado;

d) hará referencia a las cuestiones sobre las que los auditores legales o sociedades de auditoría deseen llamar la atención a fin de enfatizarlas, sin por ello formular reservas;

e) incluirá un dictamen y una precisión, que se basarán en los trabajos realizados durante la auditoría, según se menciona en el artículo 34, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2013/34/UE;

f) ofrecerá una declaración sobre posibles incertidumbres significativas relacionadas con hechos o condiciones que puedan suscitar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar sus actividades en calidad de empresa en funcionamiento;

e) señalará el lugar de establecimiento del auditor legal o la sociedad de auditoría.

Los Estados miembros podrán establecer requisitos adicionales acerca del contenido del informe de auditoría.

3. Cuando la auditoría legal haya sido realizada por más de un auditor legal o sociedad de auditoría, los auditores legales o sociedades de auditoría aprobarán los resultados de la auditoría legal y presentarán un informe y un dictamen conjuntos. En caso de discrepancia, cada auditor legal o sociedad de auditoría presentará su opinión en un apartado distinto del informe de auditoría y expondrá los motivos de la discrepancia.

4. El informe de auditoría irá firmado y fechado por el auditor legal. Cuando realice la auditoría legal una sociedad de auditoría, el informe de auditoría estará firmado al menos por el auditor o los auditores legales que la hayan realizado en nombre de la sociedad de auditoría. Cuando se hayan contratado simultáneamente los servicios de más de un auditor legal o sociedad de auditoría, el informe de auditoría irá firmado por todos los auditores legales, o al menos por los auditores legales que realicen la auditoría legal en nombre de cada una de las sociedades de auditoría. En circunstancias excepcionales, los Estados miembros podrán disponer que no haya que divulgar dichas firmas si la divulgación pudiera suponer una amenaza inminente e importante para la seguridad personal de cualquier persona.

En cualquier caso, se dará a conocer a las autoridades competentes pertinentes el nombre de la persona o personas afectadas.

5. El informe del auditor legal o de la sociedad de auditoría sobre los estados financieros consolidados cumplirá los requisitos establecidos en los apartados 1 a 4. Al informar de la concordancia del informe de gestión y los estados financieros con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2, letra e), el auditor legal o sociedad de auditoría considerará los estados financieros consolidados y el informe de gestión consolidado. En caso de que los estados financieros anuales de la sociedad matriz figuren adjuntos a los estados financieros consolidados, podrán combinarse los informes del auditor legal o la sociedad de auditoría requeridos por el presente artículo

Cuadro 4

Fuente: Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas. Art. Nº28.

2.3 La figura del auditor contemporáneo

Los primeros auditores independientes, en el sentido como hoy entendemos a estos profesionales, fueron los que surgieron en la época de la revolución industrial llevada a cabo en La Gran Bretaña. También hemos señalado que el colectivo empezó a asociarse y formar organizaciones de auditores (las llamadas PAO), principalmente de carácter nacional también en esos mismos años. Posteriormente el colectivo al darse cuenta de que la globalidad afectaba a su actividad decidió que era más apropiado unirse en una entidad de carácter supranacional que fue la IFAC, para así representarse a escala internacional favoreciendo la homogeneidad de su actuación profesional.

Esta introducción viene al caso ya que, a través de esta institución, podemos cuantificar al colectivo y darnos cuenta de la importancia que tiene en sí mismo. La IFAC engloba dentro de sus filas alrededor de 3 millones de profesionales. No todos los contables forman parte de la IFAC y se estima que solo un tercio están afiliados a ella. Esto hace que cifremos al colectivo mundial de contables (acreditados, es decir cualificados) en unos 9 millones de personas. Esta cifra nos da una idea de la importancia que de por sí mismo tiene este colectivo de contables que trabaja a escala mundial. Fijémonos en la cifra de actividad económica que generan, la cual asciende a unos 600 mil millones de dólares. Este volumen de actividad se desarrolla principalmente en los Estados Unidos con alrededor de 240 mil millones de dólares y en Europa con 200 mil millones de dólares[50].

Hemos mostrado los volúmenes de actividad de los *accountants o de las firmas de éstos*, y ahora pasamos a dar una idea de lo que representa únicamente los que corresponden al colectivo de auditores, que como ya hemos dicho se encuentra dentro del paraguas de los contables. Las firmas internacionales más grandes del mundo y las mayores redes de auditores, según el *ranking* elaborado por el International *Accounting Bulletin* (2019), generan unos ingresos anuales alrededor de unos 200 mil millones de dólares y emplean a 1,6 millones de personas. Estas son sólo las cifras de las grandes firmas y redes, por lo que la actividad del total del colectivo de firmas de auditoría es superior. Estamos hablando de cifras que pueden compararse con el PIB de algunos países o del de las comunidades autónomas más representativas e importantes de España.

También es importante mencionar que existen estudios (principalmente de la IFAC o de *Accountancy Europe*) que demuestran que en los países donde hay mayor proporción de contables con respecto a la población total, se dan mejores índices de nivel de vida y bienestar social, mayor estabilidad económica y por supuesto menores índices de fraudes y corrupción. Precisemos que los contables engloban diferentes colectivos como son los auditores (públicos y privados), los asesores, los profesionales que trabajan en las empresas y en el sector público y los contables que trabajan en el ámbito académico.

[50] España es un país con poca dimensión en cuanto a actividad de la profesión contable o auditora. Las auditoras facturan alrededor de unos 3.300 millones de euros y toda la actividad de consultoría en España se sitúa alrededor de los 10.000 millones de euros.

Llegado a este punto queda puesto de manifiesto la enorme importancia que tiene el colectivo de *accountants* en el mundo y en concreto el de los auditores. Vamos a centrarnos en la figura del auditor. En Europa los auditores tienen diferentes nombres por ejemplo en Alemania son los *Wirtschafsprüfer*, en Francia los *Commissaire aux Comptes*, en Reino Unido los *Chartered Accountant*, en Bélgica los *Reviseur d´Entreprises*, en Italia los *Revisore Ufficiale dei Conti*, etc. y en España los "Auditores de Cuentas" y en la Directiva 2014/56/UE se denomina a los auditores "Auditor legal". Una característica importante de los auditores es que se agrupan en corporaciones nacionales, como también se hace en otras profesiones, pero estas juegan un papel mucho más importante, ya que no sólo tienen la función de ayudar, formar e informar, sino que están constantemente aportando metodología y normativa para el desarrollo de su actuación profesional.

El auditor ante todo es un profesional y por ello está condicionado a las exigencias que la sociedad impone a los profesionales. La sociedad en general ha impuesto condiciones más exigentes a los profesionales que a otros miembros de la sociedad y cuando se produce un escándalo que afecta a un profesional la repercusión mediática es mucho mayor. El público en general reprocha más intensamente los delitos cometidos por profesionales y también sus negligencias y errores, pensemos en los médicos, arquitectos, abogados, jueces o los mismos auditores. Cualquier situación anómala de estos profesionales genera en la sociedad una disminución automática de la confianza que depositan en ellos que tiene efectos sobre toda la profesión y que produce un daño de muy difícil reparación. El prestigio en los profesionales es una labor de años, cuesta ganarlo, es fácil de perder y difícil de recuperar. Los auditores lo sabemos muy bien y, en ocasiones, cuando se han dado determinados escándalos económicos e independientemente de que tuviéramos o no una participación en ellos, la sociedad se preguntaba ¿dónde estaban los auditores? La sociedad exige de los profesionales un nivel de responsabilidad que va más allá de lo que pueda estar regulado en las leyes, reglamentos o normas de actuación y ello es debido a la necesidad que tienen los profesionales de ganarse un atributo fundamental para su colectivo que es la "confianza pública".

Esta confianza pública, a depositar a nivel individual de cada profesional, no se otorga mediante el análisis y valoración de la calidad de su trabajo ya que difícilmente el usuario de los informes de auditoría tiene los conocimientos necesarios para ello, como tampoco los tiene un enfermo sobre el tratamiento recibido de su médico, si no que requiere, además de realizar el trabajo de forma rigurosa, eficaz y diligente, que en definitiva es lo genera los resultados esperados, que deba desarrollar su actividad con altos niveles de conducta ética y moral. Esta práctica de conducta es lo que impacta de forma más contundente en la sociedad en general, en el colectivo profesional y en los usuarios del servicio y es la que, en definitiva, le otorga la "confianza pública".

En los auditores además existe otro problema añadido, que no tienen otros profesionales y que se deriva de que los usuarios de su informe son en principio una serie de personas con las que el auditor no tiene relación directa, no los conoce y también es la sociedad en general, lo que aún amplía más el problema. El médico y el abogado tratan con su cliente, pueden mostrarle un trato correcto además de prestarles el servicio adecuado y de calidad y el cliente lo percibe directamente. Para los auditores el tema es un poco más complejo y por ello debemos mostrar al público, de forma contundente y clara, que somos unos profesionales altamente cualificados

pero que también somos profesionales leales, honrados, íntegros y justos, y que buscamos en todo momento desarrollar nuestro trabajo con un comportamiento ético ejemplar que implica una obligación personal de autodisciplina y diligencia y llevar a cabo todas nuestras actuaciones con la debida independencia y objetividad.

Concretando podríamos decir que el auditor debe practicar la virtud moral en donde, como persona, no sólo debe actuar con la razón, sino que debe cultivar la inteligencia que es un concepto más amplio y que le proporcionara la sabiduría necesaria para alcanzar la verdad, es decir ver los hechos en su total amplitud con todos sus condicionantes, pensando y sintiendo, que es lo que, en definitiva, le permite establecer su juicio profesional con la garantía necesaria. Virtudes como la paciencia, la templanza, la humildad, la honradez y la prudencia deben ser practicadas por el auditor, además de saberse conocedor que debe abstraerse de sí mismo ya que su actuación debe ir encaminada al beneficio de los demás.

Además de las virtudes morales, el auditor debe practicar los valores éticos. La ética es una obligación para el auditor y exige una responsabilidad individual para que, en todo momento, su comportamiento se rija por la honestidad y una conducta intachable. Los auditores estamos sometidos a nuestros particulares "Códigos Éticos o de Conducta", que son especialmente rigurosos y extensos (principalmente en Europa seguimos el Código de Conducta de la IFAC y en los EE.UU el Código de Conducta Profesional del AICPA).

Los códigos de conducta de los auditores consisten en el establecimiento de una serie de principios generales y unas normas o reglas de actuación específicas, que sirven de guía para la aplicación en nuestra práctica diaria de estos principios generales y que nos presentan y aclaran las conductas que en todo caso no son aceptables. Estos códigos además gozan de más documentos de apoyo, así la AICPA posee "interpretaciones" y "resoluciones". Las interpretaciones son desarrollos de las reglas de conducta y las resoluciones son respuestas a consultas que plantean los auditores que no tienen carácter de norma pero que orientan a los auditores ante determinadas situaciones.

Los principales principios éticos podemos establecerlos de forma resumida en los siguientes:

- Responsabilidad. El auditor debe ejercer su actividad de acuerdo con su juicio profesional, que debe ser responsable y serio y basado en una conducta adecuada.

- Interés Público. Los auditores deben ser conscientes y aceptar que su actividad es de interés público y por ello deben estar absolutamente comprometidos con el objetivo de preservar la confianza que deposita en ellos el público en general.

- Integridad. El auditor debe actuar con una rectitud intachable y ser honesto y sincero, tanto en la realización de su trabajo como en la emisión de su informe.

- Objetividad. La objetividad es una actitud mental que implica que en todo momento debe actuar con imparcialidad y ser justo. Es una especial habilidad que han de tener los auditores que se constituye como un elemento de aportación de valor añadido a su trabajo y que es absolutamente característica de esta actividad profesional y que constituye un rasgo distintivo de los auditores.

- Independencia. Es otro de los pilares fundamentales de la auditoría y podríamos decir que es su piedra angular. La independencia es uno de los principios más discutidos y desarrollados por parte de los auditores. La independencia se nutre de la integridad, de la objetividad e imparcialidad, es decir que es la capacidad para actuar de esta forma. Pero, además, no sólo se debe ser independiente, sino que también hay que parecer ser independiente y evitar cualquier tipo de situación que origine la más mínima duda. La independencia del auditor le ha de proporcionar en cada momento una situación de absoluta tranquilidad de no estar sometido a influencia de intereses que no sean los absolutamente profesionales y que le permita expresar su opinión con absoluta libertad.

- Diligencia debida. La diligencia es un principio general de todas las profesiones que requiere que en cada momento el profesional exija de sí mismo el mayor esfuerzo posible para el desarrollo de su trabajo y lo haga preservando el cumplimiento estricto de las normas de su profesión. En el caso concreto de los auditores el quebranto de este principio implicaría una negligencia grave e inexcusable que le haría incurrir en una responsabilidad importante por la condición de interés público de esta actividad.

Para redondear todos estos principios generales las corporaciones de auditores y también las normas regulatorias de la actividad, obligan cumplir y acatar los códigos profesionales de conducta.

Llegados a este punto vamos a intentar concretar un poco más el perfil del auditor. El auditor tiene que actuar bajo dos perspectivas, una como persona de cualidades relacionales amplias y que demuestre su personalidad y profesionalidad para que sea aceptado. Ello implica actuar con buen comportamiento y conducta intachable. Y por otro lado, su trabajo debe ser ejecutado con absoluta diligencia, que exige unos conocimientos y experiencia adecuados, a los efectos que sus opiniones sean también aceptadas y respetadas y estén conformes a lo que la práctica profesional exige en cada momento. Así, podemos decir que la profesionalidad del auditor está ligada a actuar con responsabilidad, tener un comportamiento adecuado siguiendo los códigos de conducta, ejercer su actividad en libertad y no estar sujeto a presiones o amenazas, respetar las leyes y regulaciones específicas de su actividad profesional, tener la preparación y, en definitiva, actuar en todo momento con respeto a la profesión a lo que representa y favoreciendo su desarrollo y prestigio social.

Los auditores en la actualidad se pueden catalogar como personas altamente responsables, preparadas y con la capacitación necesaria para el desarrollo de su trabajo, con enormes habilidades para las relaciones humanas y para la generación de confianza, prudentes y organizados (son características necesarias para su trabajo), ágiles y proactivos y con la capacidad para desarrollar un adecuado asesoramiento y apoyo a sus clientes, pero siempre dentro del ámbito de su independencia. El ser justos, ecuánimes, magnánimos e íntegros, además de responsables y cualificados constituye el perfil del auditor de hoy en día. Únicamente queremos hacer un apunte más, que sin duda lo ampliaremos cuando lleguemos al análisis de la auditoría en el momento actual que desarrollaremos en los últimos capítulos de la tesis, que hace referencia al enorme cambio que está viviendo la actividad hoy, debido a la tecnología y a las características del entorno (VUCA dicen los Ingleses), que hace que los despachos de auditores se transformen, que adquieran nuevos perfiles profesionales para el desarrollo de su

actividad como pueden ser matemáticos, físicos, ingenieros, informáticos, etc. y que se exija más resiliencia, más aceptación y predisposición a la innovación y al cambio, orientándose a la mejora continua y a una forma de gestión de los despachos mucho más participativa y orientada a la creación de valor y a lo que hoy se denomina el pensamiento integrado. Hay que hacer partícipe de la estrategia y de su ejecución a todo el capital humano de los despachos y firmas de auditoría para así contribuir de forma más eficiente a la generación de valor. Por otro lado, la innovación y la propensión al cambio garantizarán la sostenibilidad de las firmas de auditoría. Los cambios no generan problemas por realizarlos anticipadamente o de forma temprana, sino que generalmente se fracasa cuando llegan tarde.

Segunda Parte:
Los inicios de la Auditoría regulada en España

Capítulo 3: España en un entorno europeo que exige nuevas regulaciones

Introducción

En los dos capítulos anteriores hicimos un recorrido desde los inicios de la auditoría hasta 1988 y dentro de este recorrido comentamos los principales aspectos de la evolución mundial de la auditoría. Pudimos ver que España, comparativamente con la Gran Bretaña o los EE.UU y, en general, con los países europeos más desarrollados (Alemania, Francia e Italia), estaba muy en desventaja con relación a la práctica de la auditoría. Además, la auditoría no tenía una legislación como la que poseían los diferentes países de la UE en los años 80 (siglo pasado). En este capítulo nos vamos a centrar en describir muy someramente el entorno inmediatamente anterior a la primera ley de auditoría, reseñar el marco regulatorio de la auditoría y centrarnos, posteriormente, en la primera ley y su reglamento. Para cubrir este contenido hemos establecido los siguientes apartados:

3.1 La Reforma Mercantil en nuestro país fruto de la entrada en la Unión Europea: La primera ley de Auditoría.

3.2 El marco regulatorio de la auditoría en España.

3.3 La primera Ley de Auditoría de Cuentas.

3.4 El primer Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas.

3.1 La Reforma Mercantil en nuestro país fruto de la entrada en la Unión Europea: La primera Ley de Auditoría

En España, tanto los gobernantes como los políticos tuvieron escaso interés por la regulación en materia de auditoría hasta prácticamente el último cuarto del siglo XX. Exceptuando alguna referencia legislativa principalmente sobre empresas públicas o alguna pequeña regulación en

la Ley de Sociedades Anónimas de 1951 no se encuentra ninguna legislación seria en favor de la actividad de la auditoría.

Entrados los años 50 ya empiezan a instalarse compañías internacionales de auditoría en nuestro país que estaban gobernadas principalmente por profesionales extranjeros. Los jóvenes españoles empiezan a iniciarse en esta actividad profesional trabajando en estas empresas y aprendiendo a través de la formación práctica (no había estudios sobre auditoría en las universidades españolas). La mayoría de los trabajos que efectuaban estas compañías de auditoría eran los correspondientes a verificaciones de filiales extranjeras. De todas formas, por estas fechas, la legislación sobre auditoría era muy desordenada, con normas de diferentes rangos, poco claras e incluso difíciles de entender y aplicar.

Sobre 1970 se empieza a producir una mayor concienciación sobre la auditoría y sobre la información financiera en general, no sólo por parte de los gobernantes sino también por parte de la sociedad en general. Así, podemos destacar, en primer lugar, el plan general de contabilidad de 1973. También podemos hablar de diversos proyectos legislativos que tenían por objeto adoptar las regulaciones que tenían otros países de nuestro entorno en materia de contabilidad y de auditoría que principalmente se basaban en las Directivas europeas.

Podemos destacar los proyectos legislativos del "Borrador de Anteproyecto de la Ley de Sociedades Anónimas de 1979", el "Anteproyecto de Ley sobre Auditorías" de 1983, el "Anteproyecto de Ley de Reforma Contable y de Auditoría" de 1986. Según Larriba y Serrano Moracho (1999) "todos estos proyectos intentaban articular un derecho contable autónomo al estilo de la experiencia francesa, pero que por diversos motivos fracasó".

Es interesante hacer una pequeña referencia a lo que fue el "Anteproyecto de Ley sobre Auditorías" de 1983. Este anteproyecto fue promovido por el Ministerio de Economía y Hacienda siendo el ministro Boyer, quien afirmó que sería aprobado antes de final del año 1984, pero la verdad es que a partir de esa fecha no se habló más de este tema. La Ley que se intentaba aprobar era muy sencilla[51] pero ya empezaba a establecer unos precedentes que luego se vieron proyectados en la ley de 1988. Entre estos podemos destacar:

- La creación de un órgano supervisor se le denominaba "Instituto de Auditores de España", que estaría bajo la tutela del Ministerio;
- La catalogación de la auditoría como una actividad profesional y no como una profesión;
- La obligatoriedad de la auditoría para ciertas sociedades mercantiles en función de su tamaño y/o número de trabajadores o las sociedades cotizadas o con emisiones de deuda o que captasen fondos con determinadas modalidades y todas las entidades de seguro y capitalización;
- La creación de un registro de auditores denominado "Registro Oficial de Auditores y Sociedades de Auditoría". Para acceder a este registro se necesitaba una titulación y pasar un examen oficial; y

[51] Constaba únicamente de 25 artículos, no muy extensos, una disposición adicional, dos transitorias y una final. No podemos decir que era un Anteproyecto sin sentido, pero sí que tenía carencias importantes.

- Se introducían los aspectos más característicos para el desarrollo de la actividad: independencia, las normas profesionales, controles por parte del regulador, etc.

Si se hubiera seguido tramitando este Anteproyecto de ley, somos de la opinión que, hubiera requerido de cambios y mejoras de gran calado, ya que en él había muchas lagunas, era demasiado simple e incluía algunos artículos que eran totalmente equivocados o fuera de lugar.

Abandonado este Anteproyecto de Ley, el hito más importante para el desarrollo de la auditoría en nuestro país fue la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea (hoy la Unión Europea- UE) que fue firmada en Madrid el 12 de junio de 1985 y que entró en vigor el 1 de enero de 1986. La UE era consciente del fenómeno económico mundial de la globalización. Ello implicaba libertades de movimiento, eliminación de fronteras y, para ello, era necesario unificar las normativas dentro del espacio común europeo. En lo que respecta a la normativa de auditoría las principales regulaciones fueron la Octava Directiva (84/253/CEE) que regulaba los requerimientos para ser auditor en la UE y posteriormente la Directiva (89/48/CEE) de reconocimiento mutuo de titulaciones entre las que figuraba la de los auditores.

Pues bien, la necesidad de adopción a nuestra legislación de las Directivas Europeas, entre ellas la de auditoría, trajo consigo la llamada Reforma Mercantil que cambió completamente la regulación mercantil, contable y de auditoría, a través de la siguiente normativa:

- Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas;
- Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores;
- Ley 26/1988, de 29 de julio, de disciplina e intervención de Entidades de Crédito;
- Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y de adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la CEE en materia de sociedades;
- Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas;
- Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre, por el que aprueba el Reglamento del Registro Mercantil;
- Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Auditoría;
- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad; y
- Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas de formulación de las cuentas anuales consolidadas.

Toda esta reforma modificó profundamente la información que debían suministrar las empresas en aras a una mayor transparencia y, en consecuencia, a una mayor protección de los usuarios de esta información. Queremos destacar que la primera ley en aprobarse fue la de auditoría, circunstancia que indicó que la actividad era considera, por fin, como de suma importancia y que los auditores, que participamos y ayudamos en el desarrollo de esta primera ley, siempre estamos muy proactivos a los cambios y a los avances en la legislación que regula nuestra actividad profesional, como posteriormente iremos viendo.

3.2 El marco regulatorio de la auditoría en España

Como Estado Miembro de la UE, España está sujeta a las Directivas de la Unión Europea, que no constituyen una normativa directamente aplicable a los Estados Miembros, pero que deben trasponerse obligatoriamente a la legislación nacional en un tiempo fijado.

Las principales Directivas que en 1988 estaban relacionadas con la auditoría eran las siguientes:

- IV Directiva (78/660/CEE) que regulaba las cuentas anuales de las sociedades europeas y que regulaba la obligatoriedad de la auditoría, permitiendo a los Estados Miembros dejar fuera de esta obligación a las sociedades de pequeño tamaño;
- VII Directiva (83/349/CEE) que regulaba las cuentas consolidadas y que también incluyó la obligatoriedad de ser auditados determinados grupos; y
- VIII Directiva (84/253/CEE) que regulaba las condiciones para ser auditor y sociedad de auditoría en la Comunidad Europea.

Aunque éstas eran las principales también podemos reseñar otras que incluían aspectos en los que expertos independientes, que podían ser también los auditores, debían realizar ciertas actuaciones profesionales. Éstas eran la II Directiva sobre constitución y modificaciones de capital, la III Directiva sobre fusiones y la VI Directiva sobre escisiones. En todas ellas se precisaba de informes de experto para formalizar y perfeccionar determinadas operaciones societarias.

Los contenidos de estas normativas comunitarias fueron trasladados a nuestra legislación nacional a través de las Leyes y los Reales Decretos que hemos expuesto en el apartado 3.1 anterior.

Fruto de este proceso de trasposición a nuestra legislación nacional de las Directivas Europeas, el marco legal de la auditoría en España[52] quedaría establecido en base a las siguientes disposiciones:

- Código de Comercio, con su modificación fruto de la Ley 19/1989;
- Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas (BOE 15-7-1988);
- Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y de adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas, en materia de sociedades;
- Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas;
- Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre, por el que aprueba el Reglamento del Registro Mercantil;
- Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Auditoría (BOE 25-12-1990);

[52] Exponemos la normativa que afectaba a la auditoría de cuentas, una vez acabado el proceso de armonización con las Directivas Europeas. Unas normas afectan directamente (por ejemplo, la Ley 19/1988 y su reglamento) y otras en sus disposiciones incluyen aspectos que afectan a la auditoría. Como estamos describiendo el marco regulatorio en su etapa inicial nos detenemos en 1991 con la publicación de las primeras normas de auditoría por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Únicamente hay que añadir que en 1995 se publicó la Ley de Sociedades de Responsabilidad limitada y que en 1996 se publicó un nuevo Reglamento del Registro Mercantil.

- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad;
- Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas de formulación de las cuentas anuales consolidadas;
- Normas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) que se publican en el Boletín (BOICAC) de este Instituto, siendo las primeras las publicadas mediante Resolución del Presidente del ICAC el 19 de enero de 1991[53]; y
- Las consultas publicadas por el ICAC en su Boletín, que tienen un carácter informativo.

La auditoría está estrechamente vinculada con la legislación mercantil y muy directamente con los marcos de información financiera, llámese Plan General de Contabilidad o Normas Internacionales de Información Financiera, etc. En este sentido cuando existan situaciones no reguladas por la normativa contable española, el auditor debe tomar la referencia con otros marcos, nacionales o internacionales (AECA, IFRS, etc.) que sean de aceptación general y solventes.

Por otro lado, en la introducción de las normas técnicas de auditoría se indica lo siguiente "En todo caso, y para lo no establecido en las normas técnicas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tendrán la consideración de éstas los usos o prácticas habituales de los auditores de cuentas, entendidos como actos reiterados, constantes y generalizados observados por aquéllos en el desarrollo de su actividad. A estos efectos la Corporación Profesional elaborará Guías de procedimientos de Trabajo en las que se recopilen los usos u prácticas habituales en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas". Así, debemos tener presente que las guías y los documentos técnicos de las corporaciones de auditores también constituyen una referencia normativa para los auditores, como también en esa primera época lo eran las Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC, en aquello que no estuviera contemplado en las propias Normas Técnica de Auditoría del ICAC.

[53] Son un conjunto de normas de obligado cumplimiento por parte de los auditores. Se las denominó "Normas Técnicas de Auditoría" y se las definía como "los principios y requisitos que debe observar necesariamente el auditor de cuentas en el desempeño de su función para expresar una opinión técnica responsable"

Figura 10. Marco normativo de auditoría



Fuente: Elaboración propia (2023).

Con este marco normativo, que ni por asomo tenía algo en común con el anterior, se empieza una nueva etapa en nuestro país en el que la normativa mercantil, que incluye el llamado derecho contable y la regulación de auditoría, está en línea con el de los países de nuestro entorno económico. Esta nueva regulación, sin lugar a duda permitió dotar a nuestra economía de una mayor transparencia con respecto a la información financiera de las empresas españolas y, por lo tanto, garantizar condiciones de credibilidad y confianza que son necesarias para conseguir un desarrollo económico sostenible.

La adaptación de nuestra normativa mercantil a las Directivas Europeas constituye un antes y un después que no tiene parangón con nada de lo sucedido anteriormente en nuestro país en este campo. Posteriormente, se han llevado a cabo multitud de reformas, algunas de ellas de gran calado como veremos, pero ninguna de tanta repercusión. Ricardo Bolufer, primer Presidente del ICAC, en septiembre de 2018 en una entrevista concedida al REA (News REA, 2018) indicaba "La Reforma Mercantil, por la que se adaptaba nuestra legislación a las Directivas Comunitarias implicó una profunda transformación, jurídica y práctica, en la consideración de la transparencia y fiabilidad de la información económico-financiera que tienen que suministrar las empresas al conjunto de la sociedad" y añadía "supuso la reforma mercantil más importante surgida el siglo pasado".

Ana Martínez Pina, Presidenta del ICAC de febrero de 2012 a Noviembre de 2016, en un acto con motivo de la celebración de los 30 años de la primera ley de auditoría, indicó: "que si bien había anteriormente normativa en materia de información financiera, como era el Código de Comercio, el Plan General de 1973 o la orden del Ministerio de Hacienda de 1982 sobre cuentas anuales consolidadas, esta era con carácter general de aplicación voluntaria y España no había incorporado las Directivas comunitarias a nuestro Derecho". Y añadió "… se transpuso la

normativa europea y con ello se dio un gran paso en cuanto a la auditoría de cuentas, la obligación de llevanza de contabilidad y la publicación de información financiera, sobre la base en ambos casos de un conjunto robusto de principios contables que tienen como objetivo que las cuentas anuales suministren la imagen fiel de la actividad empresarial" (News REA, 2018).

3.3 La primera Ley de Auditoría de Cuentas

3.3.1 El proceso de tramitación y la valoración inicial de la Ley

Se llega a la primera Ley de auditoría en España por la necesidad de adoptar la VIII Directiva Comunitaria y esta Ley se incluye como parte de la reforma de la legislación mercantil en materia de sociedades para nuestra adaptación a las Directivas Comunitarias.

Por la importancia que esta Ley ha tenido para la auditoría en nuestro país, vamos a dar un breve repaso a lo que fue su evolución, desde el "Anteproyecto de Ley", pasando por todo el proceso de trámites parlamentarios, para finalizar con su aprobación definitiva el 23 de junio de 1988. Ya hemos mencionado que en 1983 surgió un primer "Anteproyecto de Ley sobre Auditorías", que a finales de 1984 desapareció por completo y nadie supo más de él. En el verano de 1987 surge de forma inesperada[54] un nuevo Anteproyecto de Ley de Auditoría con la pretensión de aprobarse en julio de ese año, circunstancia que no se dio y fue aprobado por el Consejo de Ministros en su reunión del 4 de septiembre de 1987[55].

El Proyecto de Ley aprobado en septiembre no entró en las Cortes hasta octubre de 1987, es decir, con cierto retraso y probablemente por la indecisión del Gobierno en cuanto a considerar si era adecuado o debería modificarse en ciertos extremos. Con la entrada del proyecto en las Cortes, que fue presentado por el entonces Ministro de Hacienda, señor Solchaga, se inició el debate político y la presentación de enmiendas por parte de los diferentes Grupos Parlamentarios.

[54] Calificado como de forma inesperada, ya que algunas Corporaciones de auditores se enteraron de esta iniciativa legislativa con la publicación del anteproyecto, circunstancia que es bastante atípica y que lo normal debería haber sido que se comentará e incluso se trabajará conjuntamente la preparación del primer borrador del mencionado Anteproyecto de Ley. Esta circunstancia trajo como consecuencia el malestar general de alguna de las Corporaciones de auditores. Tampoco el Gobierno pidió consenso a los estamentos económicos y sociales interesados, ni al resto de grupos parlamentarios. Podemos afirmar que se empezó por mal camino y si el proceso se hubiera llevado a cabo de otra forma, la Ley se habría visto ampliamente beneficiada. Aunque es de justicia manifestar que no fue en absoluto una mala Ley y de hecho funcionó de forma muy razonable durante un amplio período de tiempo. Ello no impide decir que muchos de los aspectos controvertidos de la Ley podrían haberse solucionado de haber operado de otra forma para beneficio de la actividad. Esta fue la primera vez, y la última, que como consecuencia de la mayoría parlamentaria de un grupo se aprueba una legislación importante sobre auditoría, sin el consenso del resto de grupos parlamentarios -y más bien con la total oposición de ellos- y de espaldas a la opinión y peticiones de las Corporaciones Profesionales de los auditores.

[55] Magín Pont (1991) afirma que no consiguió aprobarse el anteproyecto en julio por ciertas dificultades entre las que figuraban las protestas efectuadas por las Corporaciones de Auditores-igual solo eran de los censores a los que Pont representaba-. El anteproyecto tuvo que reformarse incluyendo algunas de las peticiones solicitadas por los auditores.

Al proyecto de la "Ley de Auditoría de Cuentas", así se le denominó, se presentaron tres enmiendas a la totalidad de los Grupos Parlamentarios de Coalición Popular y Mixto, de las Agrupaciones del PDP y del Partido Liberal. Las tres enmiendas a la totalidad fueron rechazadas por el Pleno del Congreso por 51 votos a favor, 170 en contra y 14 abstenciones. A parte de estas tres enmiendas a la totalidad, fueron presentadas un total de 177 enmiendas parciales por parte de los diferentes Grupos Parlamentarios que fueron discutidas en el seno de la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda del Congreso de los Diputados, ya que correspondía a esta Comisión la tramitación del citado Proyecto de Ley. Después de las pertinentes discusiones sobre todo el articulado de la Ley, la Comisión, el día 13 de abril de 1988 procedió a la aprobación definitiva del Proyecto de Ley, en el que la mayoría de las enmiendas parciales fueron rechazadas por el Grupo Socialista, que era mayoritario en el Congreso. El proyecto de Ley pasó al Senado, quien lo devolvió con escasas modificaciones a la Cámara Baja, donde se aprobó por mayoría el 23 de junio de 1988, convirtiéndose en la Ley 19/ 1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, que fue publicada el día 15 de julio en el BOE y entró en vigor al día siguiente de su publicación.

El pasado 12 de julio de 2018, la Ley cumplió 30 años de historia y con motivo de esta efeméride se celebró, en el Consejo General de Economistas, una reunión de los siete presidentes que había tenido el ICAC hasta la fecha y varios representantes del Consejo General de Economistas y del REA, entre ellos, sus respectivos presidentes los Sres. Pich y Puig de Travy respectivamente. No se había producido con anterioridad ningún encuentro de todos los presidentes del ICAC y el acto tuvo una importante resonancia en todo el mundo de la auditoría de nuestro país. Con motivo de este encuentro se editó un número especial de la *Revista News REA* en septiembre de 2018, que recogía un resumen de esta jornada conmemorativa y las siete entrevistas que se hicieron a los presidentes del ICAC. Celebrar la aprobación de esta primera Ley implica un reconocimiento especial de los auditores hacia la misma y a la gran aportación que hizo a la actividad de la auditoría en nuestro país.

Sobre esta Ley cabe decir que, si bien había un gran desconocimiento por parte de los políticos de lo que era la auditoría y también escaso interés al ser una ley de carácter muy técnico, finalmente se aprobó un texto que pudo permitir la organización de la actividad de la auditoría de cuentas en nuestro país de una forma razonable, útil y válida durante casi una década después de su publicación. Sin entrar a fondo en el debate del alcance de la Ley, sus virtudes y sus defectos, sus excesos o sus vacíos de regulación, sí que hay que destacar que: a) se optó por un sistema de supervisión pública de la actividad a cargo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), sucesor del anterior Instituto de Planificación Contable; b) se estableció una regulación amplia sobre la independencia del auditor basada en reglas y prohibiciones, en detrimento de otorgar un mayor peso al sistema de amenazas y salvaguardas; c) se dio cabida inicialmente a un amplio número de auditores al pensar, de forma errónea, que por ser una actividad de suma importancia debía distribuirse entre muchos profesionales y así evitar la concentración (esta medida no favoreció en absoluto la apertura del sector) y d) se asignó un papel más reducido de lo que hubiera sido deseable a las Corporaciones de Auditores y por contra un papel más amplio al ICAC.

Entremos ahora con un poco de más detalle en cuales fueron las mayores críticas que recibió la Ley y la forma en que se llevó a cabo su tramitación. La Directiva Europea recogía en su artículo

nº30 que debía realizarse su adaptación por parte de los Estados Miembros antes del 1 de enero de 1988 y que debería entrar en vigor antes del 1 de enero de 1990. Si bien la adaptación se produjo con retraso, puesto que la Ley se aprobó en abril de 1988, su entrada en vigor cumplió con el plazo establecido por la Directiva. Esta circunstancia de presión, en cuanto a plazo, pudo ser un hecho que motivara que el proceso de tramitación fuera apresurado y poco abierto. En este sentido cabe decir que fue una Ley poco discutida, que se inició por parte de unos funcionarios del Ministerio y con pocas consultas a otros colectivos. Probablemente estos funcionarios no poseían amplios conocimientos sobre lo que se había de legislar o como mínimo tenían lagunas importantes. Era normal que no los poseyeran ya que había un desconocimiento en la administración de lo que era la práctica de la auditoría y un desconocimiento casi absoluto de la auditoría por parte de la sociedad en general.

Según Pont (1991), las conversaciones que se tuvieron con los funcionarios del ministerio sobre el Anteproyecto de Ley fueron, cuento menos, difíciles. Los funcionarios demostraban un gran apego a lo que habían redactado y creían que no era necesario efectuar ningún cambio, ya que veían el texto, por ellos elaborado, casi perfecto y en donde los auditores nada podían aportar al mismo. Este fue el primer gran problema de la Ley que radica en el mismo método de elaboración de los proyectos de Ley en los que se produce una defensa a ultranza por parte del Ministerio que presenta el proyecto protegiendo a capa y espada lo elaborado por sus funcionarios y cargos del propio Ministerio. Si a ello unimos la existencia de una mayoría Parlamentaria, en la que se protege y defiende al ministro que propone la Ley (por disciplina de partido), no se deja ningún tipo de margen para introducir modificaciones y la ley acaba aprobándose sin prácticamente cambios. Estas mismas circunstancias fueron las que rodearon a esta ley.

Es bastante ilustrativa la mención de Ortiz González, defendiendo la enmienda a la totalidad de la Ley por parte de la Agrupación de Partido Demócrata Popular, cuando manifiesta "… las discrepancias con el proyecto son sustanciales. En una síntesis rápida y con la triple perspectiva de análisis que entendemos que procede- técnica, jurídica y política-, podíamos resumir nuestra valoración diciendo que el proyecto nos parece técnicamente inadecuado a la realidad española y europea, e insuficiente para sus exigencias; jurídicamente, en exceso formalista y, por paradoja, impreciso e incompleto; políticamente intervencionista y poco respetuoso con la realidad corporativa y profesional española e internacional". También afirma que desde el punto de vista técnico "el proyecto incurre, a nuestro juicio, en tres deficiencias graves; no garantiza la independencia de los auditores de modo adecuado; no asegura el secreto profesional de sus actuaciones y no resuelve, de modo satisfactorio el acceso a la profesión de auditor".

Hemos seleccionado las palabras del Sr. Ortiz dadas en el Congreso de los diputados, ya que recogen las principales críticas al proyecto de Ley. Dejemos de lado los temas que pueden ser muy subjetivos -cuando se afirma que el proyecto es formalista, impreciso, incompleto, etc.- y vayamos directamente a la calificación de intervencionista y poco respetuoso. Esta es la principal crítica que se achacó a la ley y nos vienen a la memoria unas palabras de Larriba y Serrano (1999) "…han tachado la Ley de intervencionista, como queriendo denunciar con ello un pecado de origen que apreciaban en la misma y que prácticamente invalidaba su existencia".

Todas las leyes son intervencionistas, pero este no es el problema de fondo, sino que es el grado de intervencionismo que poseen, que se mide con relación a la participación que en ella se deja a los colectivos implicados, es decir, en este caso a los auditores. Como puede verse en la Ley el papel de las Corporaciones está muy subordinado al Regulador (ICAC) quien asume casi la totalidad de funciones[56]. Mientras que los auditores eran partidarios de una Ley que facilitara la autorregulación del sector, circunstancia que estaba más en línea con el derecho comparado de los países de la Unión Europea, la Ley optó por una postura totalmente apuesta lo que llevó a multitud de críticas.

Compartimos la opinión de Larriba y Serrano (1999), cuando afirman: "que no se discute la justificación del intervencionismo en la Ley, sino que el fuerte espíritu intervencionista debería haberse sustituido por un talante más abierto en el que las fuerzas sociales concurrentes tuvieran una mayor participación" y lanzan el concepto de "autorregulación supervisada", el cual compartimos en su totalidad, ya que los auditores somos profesionales liberales y en nuestro ADN buscamos desarrollarnos profesionalmente en libertad, atendiendo a nuestro criterio profesional y siguiendo principalmente las guías de actuación de nuestras Corporaciones Profesionales, que están amparadas por la Ley de Colegios Profesionales y por la propia Constitución.

Críticas más duras fueron las que propició el Pont Mestres (1991) cuando cuestionaba "¿Cómo es posible que alguien se le haya ocurrido que el control técnico de las auditorías haya de realizarse de entrada por un centro directivo ministerial en lugar de hacerlo los propios auditores a través de sus organizaciones?" o cuando expresó en el Congreso "Finalmente, aquí el problema, no nos engañemos ni nos confundamos, parece de carácter político y no debería serlo. Es decir, quizá se quiere politizar una Ley que es eminentemente técnica. La alternativa es: más Estado o más sociedad. La ley da respuesta y dice: Más Estado y menos sociedad…". Resulta claro que para muchos la respuesta era la opuesta, es decir, "Más sociedad y menos Estado", pero dentro de un margen lógico de intervención administrativa y no con posturas extremistas como la que defendía el Sr. Pont y los censores, que por su poca lógica y poco sentido de la oportunidad fracasaron rotundamente.

Volviendo a las críticas expuestas por el Sr. Ortiz (Pont Mestres, 1991), nos encontramos con la afirmación de que la Ley no garantiza la independencia de los auditores. Esta crítica está relacionada también con el excesivo intervencionismo, pero en concreto está centrada en el régimen "cuasi administrativo" al que se somete a los auditores estando bajo la tutela y control estricto y riguroso del regulador. Bravo (1999)[57] también se refiere a este punto concreto cuando afirma "- y en eso coincidimos con otros intervinientes anteriores- en un exceso de intervención administrativa y un paso más de burocratización de una actividad profesional". El sentimiento de los auditores, compartido por los principales grupos parlamentarios de la oposición, era que entre las diversas opciones que podía plantearse el legislador se eligió la de crear un organismo administrativo (ICAC), que venía a interferir de forma muy profunda a una actividad de carácter

[56] El ICAC asume, entre otras, las funciones del Registro de auditores y por tanto del acceso a la actividad, la de aprobación de la normativa de auditoría y también de la normativa contable y la potestad sancionadora, dejando sin ningún contenido facultativo a las Corporaciones y sin la posibilidad de delegarles ninguna función de control de la actividad.

[57] Defendió en el Congreso la enmienda a la totalidad de la Ley por parte de la Agrupación parlamentaria del Partido Liberal.

eminentemente profesional -cuyo ejercicio, en la mayoría de los países, está basado en altos niveles de independencia- y volvemos al concepto de la "autorregulación supervisada". En derecho comparado existían en aquella época multitud de ejemplos de niveles más compartidos de regulación o incluso de autorregulación en la actividad de la auditoría.

Otra de las críticas fue la relativa a la poca observancia o mejor dicho a la vulneración del secreto profesional de los auditores. Los auditores tienen acceso a toda clase de información de las compañías auditadas y como ocurre con otras profesiones (por ejemplo, los abogados) deben guardar el debido secreto profesional. La Ley otorgaba al ICAC, en contra de la praxis internacional de salvaguarda del secreto profesional de los auditores, la facultad de acceder a todas las informaciones recabadas por los auditores a las empresas auditadas, ya sean papeles de trabajo, documentos y registros. Se entendía que esta facultad contravenía gravemente la condición de secreto profesional de los auditores que era uno de los pilares básicos en los que se fundamentaba la auditoría. Pensemos por un momento lo que representaba esta situación desde la perspectiva de la entidad auditada, en la que ofrecían a sus auditores información relevante de su empresa (estratégica, de mercado, técnica, fiscal, etc.) y que ésta en lugar de estar reservada se comparte con un estamento ministerial, con vinculación a la Hacienda Pública. Esta situación vulneraba la relación de confianza entre auditor y auditado, tan necesaria para que no se produzcan ocultaciones de información.

Por último, en cuanto a aspectos generales nos encontramos con una crítica muy relevante en cuanto al acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Los principales puntos sobre esta cuestión eran: a) requerimiento de titulación universitaria; b) recoger la vía profesional de acceso al Registro permitida por la Directiva; y c) alcance del acceso por vía de la disposición transitoria primera.

La ley en cuanto a titulación universitaria se decantó por cualquier titulación, eliminando la posibilidad que habían apuntado algunos sectores de que fuera únicamente una titulación de carácter económico-financiero, como por ejemplo la titulación en ciencias económicas y empresariales. Desde la perspectiva actual en la que la auditoría requiere de una amplia gama de perfiles y no solo económicos (matemáticos, físicos, ingenieros, informáticos, etc.) podríamos decir que la opción escogida es acertada. Otra discusión sería si en el año 1988, en que este argumento esencial no se daba, hubiera sido oportuno o no exigir una titulación más coincidente con la práctica profesional tal y como postulaban muchos expertos, académicos y profesionales. Entendemos que no aporta valor en las actuales circunstancias discernir más sobre este aspecto concreto.

El segundo punto es muy interesante y sobre el que podemos encontrar variedad de opiniones entre los expertos. La Directiva permitía el acceso por la llamada vía profesional y bajo dos modalidades en las que se exigía unas condiciones mínimas de experiencia y/o formación, además del correspondiente examen de acceso. La Ley optó por permitir el acceso por la vía profesional y exigir un mínimo de 8 años de experiencia en trabajos de ámbito financiero y contable de los cuales al menos 5 hubieran sido realizados con un auditor de cuentas. Creo que no podemos criticar la opción escogida, ya que aportaba muchas ventajas, como por ejemplo la de que muchos profesionales con titulaciones no comunitarias o empleados de firmas con experiencia provenientes de formación profesional u otros estudios no universitarios pudieran

acceder y enriquecieran con su talento la actividad. Por lo tanto, con esta medida no se dejó fuera una enorme cantidad de tejido profesional auditor que contaba con mucha experiencia y no poseía un título universitario de la UE. Los detractores de esta vía argumentaban que se desprestigiaba la profesión y que íbamos por la vía de exigencia de los mínimos de la Directiva y se corría el riesgo de convertir la actividad en una *practiconería* contable en lugar de perseguir un mayor nivel y evitar el riesgo de cierta mediocridad. Como conclusión, la vía profesional resolvió los problemas de entrada de profesionales competentes y, de hecho, fue y es una vía minoritaria, ya que la mayoría de los auditores tienen la titulación. Por otro lado, al estar sometidos por la vía profesional a un examen de entrada se garantizaba la preparación y conocimientos de los candidatos, además de la obligatoriedad de contrastar el requisito de experiencia práctica.

Un tema controvertido fue lo estipulado en la Disposición Transitoria Primera, en la que se daba entrada con criterios muy laxos a una multitud de personas, que en algunos casos buscaban una salida profesional sin tener los conocimientos y la preparación necesaria. Por un lado, se buscó facilitar la entrada a los profesionales miembros de las Corporaciones Profesionales que era una medida muy razonable, ya que estos colectivos poseían la formación teórica y práctica exigida, al haber superado los requisitos de entrada de las Corporaciones y tener que acreditar el ejercicio profesional desde su entrada en la Corporación. Por otro, el Ministerio tenía la falsa idea que la obligatoriedad de la auditoría traería un inmenso negocio para los profesionales y mediante la apertura del mercado se conseguiría una sana competencia y evitar cualquier tipo de abusos por parte de unos pocos si se les concedía una reserva de actividad basada en criterios muy restrictivos de entrada. En este sentido, la Disposición Transitoria Primera de la Ley, con excesiva manga ancha, permitió el cumplimiento de la formación práctica de entrada acreditando únicamente la experiencia de un año en trabajos del ámbito financiero y contable. Esta acreditación fue muy fácil de cumplir por parte de gran cantidad de personas e inundó el Registro de Auditores de personas que se equipararon con los auditores profesionales -que habían estado ejerciendo la actividad y que conocían como practicarla- sin tener tan siquiera conocimientos rudimentarios de auditoría. Este acceso facilitado por la Ley representó un enorme riesgo, que afortunadamente no tuvo una gran magnitud, pero que pudo tenerla, ya que nos podría haber llevado a grandes escándalos con informes de auditoría favorables emitidos por auditores sin experiencia.

Larriba y Serano (1999) indicaban que en los primeros años de auditorías legales obligatorias algunos informes que nos atrevemos a calificar de bochornosos, formulados por flamantes auditores sin ningún conocimiento de su importancia, y que los emitían creyendo (debemos suponer de buena fe) que se trataba de simples certificados administrativos sin mayor transcendencia. Esta situación afortunadamente solo se dio por la aplicación de la transitoria y no constituyó un gravísimo riesgo, ya que estos auditores sin experiencia reconocieron rápidamente que el riesgo de emitir informes sin los conocimientos adecuados era muy alto en compensación a los honorarios a percibir. De hecho, aún hoy muchos de estos auditores figuran en el registro, principalmente como no ejercientes y esperemos que, una vez pasado más de treinta años, en breve se corrija esta absurda situación y dejen de formar parte del colectivo.

Como última reflexión de tipo general sobre la Ley, cabe decir que se asienta sobre dos pilares fundamentales que son: la independencia y la responsabilidad del auditor. El primero se articula

mediante un sistema de incompatibilidades ignorando completamente el principio fundamental que inspira la independencia y que se centra en el propio criterio del auditor en establecer un sistema de amenazas y salvaguardas para protegerla. Este aspecto fue uno de los más criticados por los auditores. Y con respecto al segundo pilar, si bien la Ley es bastante parca en concretar la responsabilidad del auditor (civil y penal), establece en su capítulo III (artículos 15 a 21) un régimen de infracciones y sanciones extenso (ocupa un tercio del articulado de la Ley) que concreta la responsabilidad administrativa. Este segundo aspecto fue y sigue siendo muy criticado, ya que el espíritu de la Ley es más sancionador que favorecedor de la calidad a través de las actividades de control y de supervisión. Por otro lado, como hemos dicho no se concreta de forma clara la responsabilidad y se extiende, sin ninguna justificación, de forma solidaria a todos los socios de una sociedad de auditoría[58].

Hemos llevado a cabo un análisis de los aspectos más relevantes y críticos de esta primera Ley y en el apartado siguiente se analizará su contenido. Como conclusión, a este primer análisis de tipo general de la ley, diríamos que tuvo muchas luces y también muchas sombras, las cuales hemos ido desgranando, pero si tuviéramos que expresar una evaluación de lo que fue esta Ley lo justo sería decir que fue una Ley positiva teniendo en cuenta las circunstancias que había en aquel momento y la poca tradición legislativa en esta materia. Cumplió con la función por la que fue promulgada y contribuyó a la creación de un sector con un amplio elenco de profesionales, que posteriormente, fruto de su importante dedicación y rigor, adquirieron un gran prestigio profesional. Podía haber sido una Ley más discutida, más participativa y con mayor consenso, también menos intervencionista y con mayores atribuciones para las Corporaciones de auditores y, en definitiva, con un papel de mayor libertad e independencia para el auditor, pero en todo caso no fue así. Mirando hacia atrás sí que es lógico afirmar que con algunas mejoras que se podían haber introducido se hubiera desarrollado de forma más favorable el sector y generado una mayor credibilidad y confianza sobre la auditoría.

Se escoge para finalizar este apartado la manifestación efectuada, sobre el inicio de la auditoría legal en España, por una gran investigadora de nuestro país, la Profesora García Benau (1996): “La instauración legal de la auditoría fue aceptada socialmente con gran optimismo al ver que iba a cubrirse una necesidad existente y al ver nacer una profesión que asumía la responsabilidad de realizar dicho trabajo. No hacía falta emplear más tiempo en husmear en los números que contiene la información financiera empresarial, ¿los auditores lo hacían por nosotros y no había que preocuparse, las cuentas anuales estaban auditadas” (p. 48).

[58] Afortunadamente esta aberración normativa se modificó y el resto de los socios de una sociedad de auditoría no responden de forma individual frente una infracción de otro socio.

3.3.2 Aspectos principales de la Ley de Auditoría de Cuentas

La ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas fue la primera de la llamada reforma mercantil de finales de los años 80 del siglo anterior. La Ley consta de una amplia exposición de motivos donde indica, entre otros, la necesidad por la que se promulga (expositivo I), define lo que es la auditoría y para quien se presta el servicio (expositivo II) y nos habla de las Directivas Comunitarias (expositivo III). En el expositivo IV relaciona los diferentes capítulos en que se divide la Ley y en el V se indica el alcance de la Ley que, por un lado, cumple con lo que estipula la VIII Directiva y, además, incluye otros aspectos adicionales a la Directiva. Por su gran interés, recordemos que es la primera aportación legislativa, se transcribe a continuación el preámbulo a la Ley:

I

"La exigencia de dotar de la máxima transparencia a la información económico-contable de la empresa, cualquiera que sea el ámbito en que realice su actividad, ha determinado que existan a lo largo del tiempo diversas técnicas de revisión mediante las que se puede obtener una opinión cualificada sobre el grado de fidelidad con que la documentación económico-contable representa la situación económica, patrimonial y financiera de la empresa.

Esta transparencia en la información económico-contable de la empresa es un elemento consustancial al sistema de economía de mercado, recogido en el artículo 38 de la Constitución.

Por otra parte, la reciente integración de España en las Comunidades Europeas aconseja, también, potenciar al máximo dicha transparencia informativa, para lo cual, la presente Ley, a la vez que vendrá a cubrir un relativo vacío legal existente en nuestro Ordenamiento Jurídico, permitirá un mejor funcionamiento de la empresa española, dado que éste depende, muy principalmente, de un preciso y riguroso conocimiento de su situación económica, patrimonial y financiera; y, al mismo tiempo, permitirá equipararla a las empresas de la CEE, revirtiendo todo ello en un mejor funcionamiento de la economía de mercado".

Se resaltan los conceptos de la exigencia de transparencia sobre la información empresarial de carácter financiero y que para ello una opinión cualificada (del auditor) es un elemento esencial. Se deja constancia del vacío legal que se tenía, que con la Ley viene a cubrirse y lleva a la adaptación a la Directiva Comunitaria.

II

La auditoría de cuentas se configura en esta Ley como la actividad que, mediante la utilización de determinadas técnicas de revisión, tiene por objeto la emisión de un informe acerca de la fiabilidad de los documentos contables auditados; no limitándose, pues, a la mera comprobación de que los saldos que figuran en sus anotaciones contables concuerdan con los ofrecidos en el balance y en la cuenta de resultados, ya que las técnicas de revisión y verificación aplicadas permiten, con un alto grado de certeza y sin la necesidad de rehacer el proceso contable en su totalidad, dar una opinión responsable sobre la contabilidad en su conjunto y, además, sobre otras circunstancias que, afectando a la vida de la empresa, no estuvieran recogidas en dicho proceso.

La auditoría de cuentas es, por lo tanto, un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta e interesa no sólo a la propia empresa, sino también a terceros que mantengan relaciones con la misma, habida cuenta que todos ellos, empresa y terceros, pueden conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas.

Se define la auditoría como actividad, que utiliza técnicas de revisión, con el objeto de emitir un informe sobre la información económica auditada. También nos indica que es un servicio que se presta a la entidad auditada y a terceros interesados, lo que configura a la auditoría de cuentas un estatus de interés público.

III

Las anteriores consideraciones han tenido su reflejo legal en otros países donde la auditoría de cuentas posee un mayor enraizamiento, regulándose tradicionalmente, por un lado, la obligación que determinadas empresas tienen de ofrecer unos estados revisados por un auditor de cuentas independiente y, por otro, los requisitos exigidos a dicho auditor para el ejercicio de su función, así como sobre la forma de expresar su opinión.

Asimismo, las Directivas Comunitarias se han ocupado de estas mismas cuestiones, bien a través de aquellas Directivas que afectan a las empresas, bien a través de la VIII Directiva del Consejo (84/253/CEE), referida específicamente al ejercicio de la auditoría de cuentas.

En el primer caso, se establecen normas para las empresas en todo lo referente a elaboración, revisión y publicación de sus cuentas, bien sean estas individuales o se refieran a un grupo de empresas que las represente de manera consolidada. Es decir, además del efecto deseado sobre la propia empresa, se ofrece a los auditores de cuentas el marco de principios generales a seguir por la empresa de forma que las cuentas de esta sean inteligibles y susceptibles de comparación con otros ejercicios anteriores o con las de otras unidades económicas.

En el segundo caso, la VIII Directiva del Consejo (84/253/CEE) regula en su artículo 1, entre otros aspectos tales como el acceso a la condición de auditor de cuentas o a las normas relativas a la integridad y a la independencia del auditor, su ámbito de aplicación, y éste comprende tanto lo referente a las personas, físicas o jurídicas, que se habilitan para el ejercicio de la auditoría de cuentas, como las empresas o grupos de éstas que tienen la obligación de auditarse.

Nos indica que en otros países ha habido un mayor enraizamiento de la auditoría y han regulado la formulación y revisión de los estados financieros de las empresas y grupos consolidados. Y, por otro, se refiere a las Directivas Comunitarias que regulan tanto la formulación de las cuentas como la VIII Directiva que lo hace sobre la propia actividad de auditoría. La VIII Directiva regula el acceso y las normas a las que debe sujetarse el auditor.

IV

En España el proceso de revisión de cuentas no ha sido ajeno a la actividad empresarial y a él se refieren tanto el Código de Comercio como la Ley de Sociedades Anónimas, pero, por un lado, el propio desarrollo empresarial con el incremento paralelo de la demanda de servicios de auditoría

de cuentas y, por otro, las normas comunitarias han puesto de manifiesto la necesidad de regular de manera específica la auditoría de cuentas.

La presente Ley de Auditoría de Cuentas, dividida en cuatro capítulos, consta de veintidós artículos, cuatro disposiciones adicionales, cinco disposiciones transitorias, cinco disposiciones finales y una disposición derogatoria.

En el Capítulo I se recoge el concepto de la actividad de auditoría de cuentas, en la línea indicada en los apartados anteriores y, junto a otros aspectos relacionados con las condiciones a las que se sujeta el ejercicio de la actividad, se especifica de forma pormenorizada el contenido del informe de auditoría, haciendo hincapié en el alcance de la opinión técnica, elemento primordial de dicho informe.

En el Capítulo II se establecen las normas que regulan el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, fijándose los correspondientes requisitos y condiciones que permiten el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, a través del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, así como el régimen de incompatibilidades y el de responsabilidad de los auditores de cuentas en el ejercicio de su actividad.

En el Capítulo III se regula el régimen sancionador, ajustándose a los principios exigidos por la Constitución respecto de la potestad sancionadora de la Administración.

El Capítulo IV se refiere al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en el único artículo de que consta se regulan las competencias que en materia de auditoría de cuentas se atribuyen a este Organismo.

En las Disposiciones Adicionales se recogen, entre otros aspectos, la enumeración de las empresas o entidades que, además de lo que dispongan otras normas, deberán someterse a la auditoría de cuentas.

En las Disposiciones Transitorias se regula el régimen de inscripción inicial en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y la aplicación provisional de las normas de auditoría y de los principios y normas contables actualmente existentes. También se concretan los principios y normas contables que necesariamente deberán utilizarse en el ejercicio de la actividad auditora.

Nos indica que Ley consta de veintidós artículos distribuidos en cuatro capítulos y una serie de disposiciones adicionales, transitorias, finales y una derogatoria. Y hace una breve descripción del contenido de cada uno de los capítulos de la Ley.

V

Así pues y sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales en materia de auditoría de cuentas, en la presente Ley se recoge, además de lo establecido en la VIII Directiva (84/253/CEE), otros aspectos no contenidos en la misma, con la finalidad de regular y establecer las garantías suficientes para que las cuentas anuales o cualquier otro documento contable que haya sido verificado por un tercero independiente sea aceptado con plena confianza por la persona que trata de obtener información a través de ellos."

En este expositivo V únicamente se afirma que se cumple con la VIII Directiva Comunitaria y que la Ley incluye otros aspectos adicionales a los efectos de dar a la auditoría la garantía de credibilidad necesaria.

La Ley de Auditoría de Cuentas reguló por primera vez -de forma seria- la actividad de auditoría de cuentas en España y contribuyó satisfactoriamente a la mejora de la transparencia y de la fiabilidad de la información financiera de las empresas españolas. La actividad de auditoría de cuentas no sólo presta un servicio a la empresa, sino también a los terceros que tengan relación con la misma, habida cuenta de que todos ellos tienen interés en conocer la calidad de la información económica financiera auditada sobre la cual versa la opinión de auditoría emitida.

La Ley para dar las suficientes garantías a la auditoría definió la actividad, se establecieron las condiciones que se deben cumplir para acceder al Registro Oficial de Auditores de Cuentas y poder así ejercer tal actividad, se indicaron las normas que regulan su ejercicio, el contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas anuales, el régimen de incompatibilidades y de responsabilidad de los auditores de cuentas, el régimen de infracciones y sanciones y la atribución al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del control de la actividad y de la potestad disciplinaria de los auditores de cuentas. En la figura 11 se expone el contenido de la Ley.

Figura 11. Ley de Auditoría de Cuentas (1988)

LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS
19/1988 de 12 de julio

ARTICULADO DE LA LEY
CAPÍTULO I (Arts. 1 a 5) DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS Concepto de auditoría de cuentas, contenido del informe de auditoría, el deber de información, la auditoría de cuentas consolidadas y las normas técnicas de auditoría. CAPÍTULO II (Arts. 6 a 14) DEL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS Requisitos, Registro Oficial de Auditores de Cuentas, las sociedades de auditoría, independencia, responsabilidad, fianza, el secreto profesional y custodia de la documentación. CAPÍTULO III (Arts. 15 a 21) DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES Régimen sancionador, potestad sancionadora, clases de infracciones y sanciones, procedimiento sancionador, prescripciones. CAPÍTULO IV (Art. 22) DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS[1] Órgano de control, funciones, control técnico, corporaciones representativas de los auditores.
[1] Ver Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba la estructura orgánica y el estatuto de funcionamiento del ICAC.

Cuadro 6

Fuente: Elaboración propia (2023).

A continuación, iremos destacando los aspectos más importantes de la Ley y lo haremos siguiendo el orden de los cuatro capítulos en los que se divide la Ley.

Capítulo I. DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS - Artículos 1 a 5

En el artículo 1 (apartado 1) de la Ley se define lo que se entiende por auditoría de cuentas, que no sólo hace referencia a las cuentas anuales, sino que también puede ejercerse sobre otros documentos contables. Lo característico de esta definición es que se cataloga la auditoría como una "actividad" y no como una "profesión". Este fue un aspecto de amplio debate en la gestación de la Ley, en el que una parte de los auditores (los Censores), por cierto, no mayoritaria, defendían que se considerara como una profesión, pretensión que escondía un interés evidente de obtener una reserva de actividad que les pusiera en una posición de privilegio para el desarrollo de la auditoría en España. Esta discusión fue una absoluta pérdida de tiempo y estaba sustentada por una serie de argumentos muy débiles y, de hecho, interesados. Para dar luz sobre esta cuestión, es interesante recordar la contestación que dio el Moreno Monrové (Pont Mestres, 1991), en nombre del Grupo Parlamentario Socialista, en el debate parlamentario del proyecto de la Ley "El contenido del proyecto de Ley conceptúa una actividad: la auditoría que se plasma o formaliza en un documento determinado: el informe de auditoría y que se ejerce como actividad por una serie concreta de personas: los auditores, bajo control de un ente público que es el Instituto de Planificación Contable. Estamos, por tanto, ante una actividad y no una profesión, porque diferentes profesionales pueden realizar esta actividad. Por tanto, los auditores de cuentas no tienen que estar necesariamente en un colegio profesional; cuestión aparte es que los más importantes de los existentes pretendieran una colegiación obligatoria que incrementase, no solamente su número de miembros afiliados, sino, probablemente, el mercado que posteriormente a la aprobación definitiva de este proyecto de Ley se abre para este conjunto de auditores."[59]. Ni que decir tiene, que los economistas y su corporación representativa de los auditores, el REA no apoyó esta pretensión en ningún momento.

Únicamente para zanjar la cuestión traemos la sentencia del Tribunal Constitucional 386/1993, de 23 de diciembre en la que se decía "el objetivo de la Ley de Auditoría no es regular una profesión, sino, como su propio nombre indica, la actividad auditora de cuentas. Todo el contenido de la Ley está encaminado a regular los requisitos que ha de revestir, para surtir los efectos que de ella son propios, una auditoría de cuentas, requisitos entre los cuales figura, como no podía ser de otra forma, que quienes la realicen cumplan determinadas condiciones, ni los profesionales han de realizar sólo esa actividad, ni ésta ha de constituir en exclusiva el objeto de una única profesión, pues tan posible es que quien realice auditorías ejerza también otras actividades profesionales, como que las auditorías sean realizadas por profesionales con otras titulaciones"[60].

[59] Nótese que hace referencia al "Instituto de Planificación Contable". Este Instituto ya existía y era el que en un primer momento del proyecto de Ley se le asignaba el papel de Regulador de la auditoría de cuentas. En una enmienda al proyecto de Ley introducida por el Grupo Socialista en el Senado se suprimió este Instituto y se regula la creación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para desempeñar el papel de Regulador.

[60] Esta sentencia tiene su importancia ya que resolvía un recurso de inconstitucionalidad de la Ley 19/88 de Auditoría de Cuentas Anuales. Y vemos que deja absolutamente claro porque es una actividad y no una profesión.

El artículo 1 también hace referencia a lo que consiste la auditoría de cuentas anuales y establece una precisión sobre que también incluirá la verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas. Nos indica también que la calificación legal de auditoría de cuentas exige que esta sea realizada exclusivamente por un auditor de cuentas reconocido por la ley.

El artículo 2 cita el contenido que debe tener en cuanto a datos el informe de auditoría y lo califica de documento mercantil. Lo relevante de este artículo son las referencias que se hacen sobre la opinión del auditor cuando indica que ha de manifestarse de forma clara y precisa sobre si las cuentas expresan la imagen fiel y si se formulan de conformidad con los principios y normas contables que establezca el ICAC[61]. También indica que en caso de no emitir la opinión debe exponerse la razón de esta abstención y acaba diciendo que el informe deberá estar firmado por el auditor, que no puede publicarse parcialmente o en abstracto y que debe ir acompañado de las cuentas examinadas.

El artículo tercero nos indica la obligación de las empresas auditadas a suministrar al auditor cuanta información necesite, el cuarto hace referencia a las cuentas consolidadas y el quinto nos introduce la sujeción del auditor a las normas de técnicas de auditoría, indicando que serán de próxima elaboración (las primeras se publicaron en 1990).

Capítulo II. DEL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS - Artículos 6 a 14

Este capítulo recoge las normas para el ejercicio de la actividad. Se establecen en el artículo 7 los requisitos (titulaciones, formación práctica, teórica, examen, etc.) para acceder al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).

El artículo 8 regula la independencia del auditor y, en lugar de establecer el principio general de independencia y cómo debe observarlo el auditor, va directamente a decir que el auditor de cuentas ha de ser independiente de la entidad auditada y a relacionar una serie de incompatibilidades[62]. Lo mínimo deseable hubiera sido mostrar en este artículo una definición de independencia, luego reseñar los principios éticos (integridad, objetividad, diligencia, etc.) y comentar las amenazas a la independencia[63]. A título de ejemplo exponemos la definición que ya en 1985 daba el AICPA sobre la independencia del auditor que decía "Independencia es la capacidad de actuar con honradez y objetividad". Bastante sencillo hubiera sido poner esta simple frase que no ocupa ni dos líneas. Por suerte en 1990 se incluyó una definición de independencia en las normas técnicas de auditoría de carácter general y también se incluyó en el reglamento que desarrollaba la ley (artículo 36 del RD 1636/1990, de 20 de diciembre).

En el artículo 8 apartado 4 se estableció que la contratación inicial del auditor debía de ser de como mínimo de 3 años y máximo de nueve. Este requisito también fue muy discutido, pero

[61] No existía el Plan General de Contabilidad de 1990 y por ello no se podía identificar el marco contable, ya que el Plan del 73 no gozaba del suficiente desarrollo.

[62] Las incompatibilidades hacían referencia, entre otros, a no ostentar cargos en la entidad auditada, tener intereses financieros, la llevanza de la contabilidad, prestación de determinados servicios como abogacía o de valoración y la elevada concentración de honorarios. También regulaba los periodos de cómputo de estas incompatibilidades.

[63] Las amenazas a la independencia son: interés propio, auto revisión, abogacía, familiaridad e intimidación. Ante este tipo de amenazas el auditor puede oponer salvaguardas para proteger su independencia. Este sistema de amenazas y salvaguardas es el recomendado por la IFAC y la Ley ni lo mencionó, posteriormente si se incorporó a la Ley.

actualmente con unos cambios sigue vigente para las auditorías que no sean de interés público. Para las auditorías de entidades de interés público y de entidades de más de 30 millones de euros de cifra de negocio obligaba la Ley a la rotación del socio y del equipo a los siete años del inicio del contrato.

El artículo 11 indicaba la responsabilidad del auditor y la extendía al socio firmante del informe, a la sociedad y al resto de socios. Afortunadamente la extensión al resto de socios se eliminó posteriormente, dada la barbaridad que implicaba y la inseguridad jurídica que representaba para estos socios no intervinientes en el trabajo. La ley regula la responsabilidad civil y administrativa del auditor, pero nada dice de la penal y para ello deberemos ir directamente al Código Penal. Otra característica es que la responsabilidad civil en la Ley del 88 se establecía con carácter ilimitado, sin establecer ninguna pauta y extendiéndola ante la sociedad auditada y ante los terceros afectados. Evidentemente para que haya responsabilidad debe haberse producido un daño o perjuicio y una relación de causalidad entre ese daño y la actuación del auditor, es decir, entre el daño o perjuicio y el incumplimiento de obligaciones del auditor. Nada se dice al respecto en la Ley -en una reforma posterior se incluyó- y constituye un enorme fallo legislativo.

Los artículos 13 y 14 se referían al secreto profesional y a los papeles de trabajo del auditor respectivamente. Como ya se ha mencionado, la regulación que se hacía sobre el secreto profesional fue objeto de debate y de amplia controversia. La discusión sobre este tema podía tener cierto sentido en aquellos primeros tiempos en los que se pensaba que estas facultades pondrían en peligro a las empresas auditadas y, por otro lado, que no se equiparaba a los auditores con el mismo tipo de protección -de su secreto profesional- que a los abogados. Otro foco de discusión fue la facultad, que posteriormente se otorgó, de dar acceso a los reguladores (Banco de España, CNMV y Dirección General de Seguros) a los papeles de trabajo del auditor. Lo cierto es que, a través del paso del tiempo, más de treinta años, se puede decir que finalmente estas situaciones no han traído una especial problemática y hoy sigue vigente en los mismos términos. Lo verdaderamente relevante y preocupante fueron las interpretaciones agresivas y direccionadas de los preceptos de la ley -cubrir otras finalidades aprovechando que el Pisuerga pasa por Valladolid- sobre la extensión de las obligaciones de los auditores a informar a determinados entes públicos de determinadas situaciones o irregularidades de la entidad auditada. Así, algunos[64] pensaban que el auditor debía suministrar información a la agencia tributaria si ésta se la requería, invocando de forma errónea el artículo 14 de la Ley General Tributaria vigente en esa época.

Otro tema controvertido fue la regulación -tanto en la legislación que se incorporó posteriormente como la disposición final primera y en las propias normas técnicas- de las obligaciones de información a los reguladores sobre "la existencia de irregularidades o situaciones que, por su gravedad y transcendencia, puedan afectar su estabilidad, solvencia o continuidad". Este requerimiento fue muy criticado por los auditores en el sentido que no indicaba cuándo se debía comunicar ni qué se consideraba grave y transcendente y la relevancia

[64] Principalmente la Administración y el propio ICAC. Incluso se pretendía que las propias corporaciones profesionales fueran las que dieran relevancia a estos aspectos y portaran la bandera de la responsabilidad de información de los auditores frente a terceros, haciendo caso omiso de nuestras propias normas de ética y de conducta profesional.

sobre si el auditor debía ser juez de estas situaciones y sobre qué cobertura podía tener el auditor ante posibles reclamaciones al realizar esa función.

Afortunadamente todas estas cuestiones, gracias al esfuerzo de las Corporaciones, se fueron resolviendo poco a poco y se fue eliminado el riesgo de perjudicar el estatus de secreto profesional del auditor y sobre todo de la relación cliente-auditor, regulada por un contrato de arrendamiento de servicios que otorga garantías en este aspecto a la empresa auditada.

Para concluir y aclarar esta cuestión cabe decir que la administración es quien debe obtener por sus propios medios la información y lo que considere oportuno de los sujetos obligados; no utilizando a los auditores para estos fines, circunstancia que pudiera poner en peligro su figura. El secreto profesional de los auditores, además de por las leyes, está regulado por las normas de las profesiones y es uno de los pilares fundamentales de la relación cliente/profesional y estas normas de ética y conducta son globales (en nuestro caso de la IFAC) no pudiendo un país determinado vulnerarlas a su libre albedrío.

Capítulo III. DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES - Artículos 15 a 21

Regula el régimen sancionador y establece que la potestad sancionadora le corresponde al ICAC (artículo 15). En el artículo 16 se clasifican las infracciones en muy graves, graves y leves y se le da el contenido a cada uno de estos tipos de infracción. En el artículo 17 se establecen las sanciones correspondientes, que podían ser bajas temporales o definitivas del registro, multas con diferente escalado o simples amonestaciones. Las sanciones a las empresas auditoras eran tanto al socio firmante como a la sociedad de auditoría.

El artículo 18 indicaba que las sanciones graves y muy graves, una vez hubieran adquirido firmeza en vía administrativa, se publicarían en el Boletín del ICAC.

La crítica que recibe el articulado no es directamente contra el contenido del régimen de infracciones y sanciones, sino más bien contra el enfoque de la función de control y supervisión de la actividad por parte del Regulador. Se entendía que se orienta más a la sanción que a la mejora de la calidad, siendo este un error fundamental, ya que la calidad es una circunstancia vital y necesaria para el funcionamiento adecuado del sector. Aún hoy en la legislación sigue habiendo un desequilibrio entre lo que sería la labor supervisora orientada a la mejora de la calidad y la potestad sancionadora, aunque en menor proporción que inicialmente.

Capítulo IV. DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS - Artículo 22

Este capítulo únicamente constaba de un artículo e incluía principalmente las competencias del ICAC con relación a la actividad de la auditoría de cuentas. Como es sabido el control de la actividad y la función disciplinaria recae directamente en el ICAC. Este importante rol otorgado al ICAC fue bastante criticado por la mayor parte de los auditores y otros sectores y parte de la sociedad civil (más partidaria de normativas menos intervencionistas). De todas formas, la justificación de ello era debida a la enorme transcendencia que tenía la actividad para la

economía y a que el informe del auditor no solo tenía efectos ante la entidad auditada sino ante terceros y, por lo tanto, la atribución del control de ésta no podía dejarse en manos privadas -de las Corporaciones- sino que debía atribuirse a un Organismo Público.

El articulado de la Ley se acaba con este artículo 22, pero además contaba con una serie de disposiciones. De las disposiciones adicionales destacamos la disposición adicional primera que regulaba las entidades obligadas a auditarse y la segunda que incluía los órganos de gobierno del ICAC.

Las entidades obligadas a auditarse eran las sociedades cotizadas, las emisoras de obligaciones, las de intermediación financiera, las entidades financieras registradas, las entidades de seguro, las que reciban subvenciones del estado dentro de los límites que reglamentariamente se fijen e igualmente aquellas entidades que superen unos límites (activos, cifra de negocio y empleados) que reglamentariamente se fijaba por el Gobierno en el Real Decreto[65].

Las disposiciones transitorias de la Ley regulaban, por un lado, el régimen inicial de inscripción al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) y, por otro, la aplicabilidad transitoria de las normas de auditoría existentes en la fecha de publicación de la Ley, que habían sido emitidas por las Corporaciones de Auditores. Los primeros datos de auditores ejercientes que suministró el ICAC arrojaban una cifra de 4.963 que estaba muy lejos de las más de 60.000 solicitudes que se presentaron atendiendo a la manga ancha de la disposición transitoria -ya hemos hecho referencia a esta desacertada medida- y también de los aproximadamente 13.000 auditores definitivamente inscritos en el ROAC por esta vía. En cuanto a su distribución geográfica, en Madrid había 768 auditores y en Barcelona 728, siguiendo Valencia con 446, Andalucía con 375, Galicia 248, País Vasco con 226 y el resto con cifras inferiores a cien.

De las diferentes disposiciones finales de Ley hay que destacar que en la disposición final segunda se atribuyen todas las funciones, que previamente estaban otorgadas a los miembros del Instituto de Censores de Cuentas de España (ICJCE), a los auditores de cuentas inscritos en el ROAC. Por esta disposición desaparece cualquier reserva de actividad que tuvieran en esa fecha los miembros del ICJCE.

Con esta Ley se dota de un marco legal a la auditoría de cuentas en España, ciertamente necesitado y esperado, que vino a cumplir con el plazo de entrada en vigor previsto por la VIII Directiva Comunitaria. Como resumen se puede resaltar que lo más característico de la Ley y de su aportación fue:

- Dotar del amparo jurídico necesario a una actividad de interés público;
- Homologar y dar acreditación a sus ejercientes creando un registro oficial para ello y unas normas de acceso;

[65] Los primeros límites que se establecieron – RD Legislativo 1564/1989 de 22de diciembre, artículo 181.1 – fueron 480 millones de pesetas de cifra de negocio, 230 millones de pesetas de total activo y 50 trabajadores. Para incurrir en la obligación de auditarse habían de superarse dos de estos tres límites durante dos años consecutivos. Para grupos consolidados eran de 1.920 millones de pesetas de cifra de negocio y 920 millones de activo y 250 trabajadores. Posteriormente se fueron ampliando.

- Establecer un proceso de creación e implementación de las normas de actuación para el ejercicio de la actividad;

- Definir el alcance y contenido del informe del auditor y calificarlo de documento público;

- Establecer como pilar fundamental del auditor su independencia;

- Establecer, aunque de forma muy general, la responsabilidad del auditor (artículos 12 a 14 inclusive). Además de que se les exige la constitución de una fianza;

- Establecer un régimen de infracciones y sanciones, con poca orientación a la mejora de la calidad;

- Creación de un nuevo Organismo Oficial al que se le asignan amplias competencias dejando en un papel muy mermado a las Corporaciones de Auditores; y

- Exigir la obligatoriedad de la auditoría a determinadas entidades, es decir instaurar la auditoría legal o estatutaria prescrita por la Comunidad Europea.

Con esta Ley y terminado el proceso normativo que regulaba la actividad (reglamento y las primeras normas técnicas) y con el primer ejercicio de auditoría obligatoria que fue 1990, se empiezan a ver claros los primeros datos del mercado. Según datos del ICAC, la facturación de 1990 fue de 23.061 millones de pesetas y se llevaron a cabo 9.173 trabajos. Tuvieron facturación un total de 1.075 auditores individuales y 317 sociedades de auditoría. El 92% de la facturación era a través de sociedades de auditoría. Existían, además 2.557 auditores individuales y 325 sociedades que no facturaron.

Ya este primer ejercicio se mostró la enorme concentración que había en el sector, ya que del total de la facturación el 84% era de 14 sociedades (recordemos que en esas fechas las *Big 4* eran las Big 8). El REA era la Corporación con más facturación del sector y sus miembros absorbían el 52,5% del total de la facturación de las sociedades de auditoría y el 23,5% de los individuales.

En este primer año, puede que algunos auditores no hubieran declarado correctamente los datos o se hubiesen omitido algunos, por lo que a continuación se muestran los datos del año siguiente (1991). La facturación del sector de 1991 se situó en 38.171 millones de pesetas, correspondieron a sociedades de auditoría la cantidad de 33.697 millones de pesetas y a auditores individuales 4.474 millones de pesetas. Es importante destacar que de un año a otro la facturación del sector pasa de veintitrés mil millones de pesetas a treinta y ocho mil, es decir, un incremento del 65%, porcentaje de crecimiento que no es razonable de un año a otro, sino que denota algún error en la cifra inicial de 1990. Con respecto a la concentración, 6 sociedades tenían el 67,8% y las siguientes 14 sociedades tenían un 8% adicional. Se relaja un poco la concentración, pero sigue siendo excesiva y continúa siéndolo en la actualidad.

El sector se dibujaba como un sector bastante estable y cautivo (por el requerimiento de la contratación inicial mínima de tres años) en cuanto a la auditoría legal y con un crecimiento esperado importante en trabajos especiales que vendrían regulados por la legislación mercantil.

3.4 El primer Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas

El Consejo de Ministros del día 20 de diciembre de 1990, haciendo uso de la autorización que le confería la disposición final tercera de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobó el Reglamento que desarrollaba la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (Real decreto 1636/1990, de 20 de diciembre). El citado Reglamento entraba en vigor al día siguiente de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado", es decir el 26 de diciembre de 1990. También fue publicado en el boletín del ICAC – BOICAC nº3 de diciembre de 1990.

Lo primero que cabe decir es que en 1990 había una preocupación por el hecho de que la Ley de Auditoría fue la primera ley de la Reforma Mercantil y que después vinieron un conjunto de leyes y reglamentos que cambiaron sustancialmente la regulación societaria que existía en el momento de la aprobación de la Ley de Auditoría y se planteaba "si era necesaria o no una reforma de la Ley". Finalmente se determinó que, como la Ley únicamente tenía un par de años, no era necesario hacer una modificación de esta[66] y, por lo tanto, se procedió a su desarrollo reglamentario.

El Reglamento que fue aprobado contaba de siete capítulos, que constaban de 76 artículos y once disposiciones adicionales y cuatro transitorias. El reglamento tenía más extensión que la Ley y sobre todo más artículos, pero no hizo honor a aquella célebre frase del Conde de Romanones que decía más o menos así "ocúpense ustedes de la Ley y a mi déjenme el Reglamento", ya que se limitó a repetir lo estipulado en la Ley y únicamente a realizar algunas precisiones, siendo la mayoría de poco calado y utilidad. A continuación, vamos a ir destacando los aspectos más relevantes del Reglamento y se mencionarán las aportaciones más interesantes.

CAPÍTULO PRIMERO - Artículos 1 a 12

El Capítulo primero en cuanto a contenido trata de la auditoría de cuentas, en su artículo 1 se incluye una definición de auditoría, más completa de la de la Ley, que dice así "Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad, realizada por una persona cualificada e independiente, consistente en analizar, mediante técnicas de revisión y verificación idóneas, la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados, y que tiene como objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto su opinión responsable sobre la

[66] Posteriormente se fue modificando, aunque la primera modificación fue previa al Reglamento y se hizo mediante la Ley 37/1988 por la que se modificó la disposición final primera.

fiabilidad de la citada información, a fin de que se pueda conocer y valorar dicha información por terceros".

Como podemos apreciar de la definición anterior se incluyen elementos muy definitorios y esenciales de lo que es la auditoría: es una actividad, la realiza una persona cualificada e independiente (introduce la independencia), es una técnica, examina la contabilidad, el objetivo es el informe, opina de forma responsable (introduce la responsabilidad), sobre la fiabilidad de las cuentas y lo hace para terceros. En tan pocas líneas se introducen todos los conceptos esenciales de la auditoría que para explicarlos con rigor necesitaríamos la amplitud de un libro entero.

En el articulado pone de manifiesto también una serie de aspectos importantes: se indica que la auditoría debe ser realizada por un auditor de cuentas, explica la diferencia entre la auditoría de las cuentas anuales y los otros trabajos de verificación, muestra el contenido del informe de auditoría y describe el alcance de la opinión de auditoría haciendo una referencia específica a la correspondiente a las cuentas consolidadas, desarrolla los trabajos de revisión y verificación contable y las características de sus informes- esta era una necesidad regulatoria- y por último se refiere al depósito, publicación y emisión del informe.

Lo verdaderamente novedoso y de gran utilidad son los desarrollos que hacen los artículos 6 y 7 sobre los trabajos e informes de revisión y verificación contable. También es destacable la ampliación de la definición de auditoría, que incluye los elementos esenciales.

CAPÍTULO SEGUNDO. DE LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA - Artículos 13 a 20

Todo el capítulo segundo hace referencia a las normas técnicas de auditoría e indica, además de su definición, que versarán sobre las de carácter general, las de ejecución del trabajo y las de informes. En el artículo 14,15 y 16 respectivamente se desarrollan cada una de ellas[67].

El artículo 17 regula el proceso de elaboración de las normas, estableciendo que es función de las Corporaciones representativas de los auditores (REA, ICJCE y REGA). Los artículos 18 y 19 se refieren a los trámites de información pública y publicación de estas normas. Finalmente, el artículo 20 faculta al ICAC a que en caso de que las Corporaciones no elaboren normas requeridas por el Instituto, éste podrá proceder a su elaboración.

Cabe indicar que todo el proceso de elaboración de las normas de auditoría y sus posteriores trámites para su publicación definitiva no estaba regulado en la Ley, por ello, el Reglamento lo desarrollo y definió el marco legal para todos estos trámites.

[67] Mediante Resolución del presidente del ICAC de fecha 28 de marzo de 1990 se habían publicado estas primeras normas técnicas de auditoría.

CAPÍTULO TERCERO. DEL REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS - Artículos 21 a 35

En este capítulo se hace referencia a los requisitos que debe cumplirse para el ejercicio de la actividad, es decir, para formar parte del Registro Oficial de Auditores de cuentas. Estos requisitos se establecen en los artículos 22 a 28 (titulación, formación teórica y práctica, examen de aptitud y requisitos para las sociedades de auditoría). En los artículos 29 a 34 se desarrollan los temas específicos del Registro (ROAC) como son inscripciones, secciones del registro, situaciones de los auditores, publicación anual de los datos del registro por parte del ICAC, bajas del registro e informaciones a remitir por los auditores al ICAC. El artículo 35 trata de las fianzas obligatorias a constituir por los auditores de cuentas.

En este articulado se desarrollan temas esenciales como las convocatorias de los exámenes de aptitud, la constitución y composición del tribunal y el contenido y forma de los exámenes. En una primera etapa, el Reglamento estipulaba que los exámenes los realizarían cada una de las Corporaciones por separado y subsidiariamente el ICAC. En todo caso, todo el proceso del examen debería realizarse bajo la aprobación previa del ICAC. Un aspecto que llama la atención -sobre todo por su absurdo- es la parcelación del examen por Corporaciones, es decir se realizaban tres exámenes diferentes. Esta circunstancia se subsanó posteriormente y en la actualidad el examen es unificado y único.

CAPÍTULO CUARTO. DE LAS INCOMPATIBILIDADES Y RESPONSABILIDADES - Artículos 36 a 44

Este capítulo se divide en dos secciones, la primera hace referencia a las incompatibilidades (artículos 36 a 41) y la segunda a las responsabilidades (artículos 42 a 44).

El artículo 36 por fin introduce una definición de independencia “Se entiende por independencia la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad”. Recordemos que la Ley no incluía ninguna definición, cuando era bastante oportuno y fácil incluirla. De todas formas, no se hace referencia tampoco a los principios generales de ética, ni tampoco al enfoque general de protección de la independencia que es el sistema de amenazas y salvaguardas.

El reglamento, como hacia la ley, va directamente a las situaciones que generan incompatibilidad del auditor. Desarrolla algunos aspectos concretos de las incompatibilidades de la ley, las extensiones y los plazos. También regula la prohibición de ocupar cargos en la entidad auditada por parte del auditor, indicando que necesitará un período de enfriamiento de tres años para que deje de aplicarse.

El artículo 40 regula los plazos de contratación del auditor y las revocaciones. Añade algunos supuestos y esclarece varios aspectos de la Ley.

Con respecto a la responsabilidad del auditor no se añade en el artículo 42 ninguna precisión sobre lo regulado por la Ley y, como mínimo, podría haber incluido alguna precisión para determinar la proporcionalidad entre el daño causado y la responsabilidad ilimitada que le atribuye la ley al auditor. No añade tampoco nada significativo con relación al secreto profesional.

Si que añade dos precisiones en cuanto al deber de custodia de la documentación de la auditoría, la primera es que en caso de litigio debe conservarse la documentación hasta la finalización de este y la segunda que cualquier extravío de documentación debe ser comunicada al ICAC.

CAPÍTULO QUINTO. DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES - Artículos 45 a 63

Este capítulo se desarrolla en cuatro secciones: de las disposiciones generales (responsabilidad civil y penal y régimen sancionador), de las infracciones, de las sanciones y de la prescripción.

Introduce una referencia a la responsabilidad penal e indica que al igual que la civil estará sujeta a lo que determinen las leyes (referencia de poco calado y poca utilidad). Sobre las infracciones relaciona las graves e incluye algún caso adicional a las de la Ley.

En cuanto a sanciones, además de especificar sus clases -no aporta nada adicional a la Ley- sí que desarrolla el procedimiento sancionador, que no lo hacía la Ley. En cuanto a prescripciones de la infracciones y sanciones tampoco se aporta nada especial y se incluye un artículo 63 relativo a los procedimientos para la cancelación de la inscripción de las sanciones en el ROAC.

CAPÍTULO SEXTO. DEL CONTROL TÉCNICO - Artículos 64 a 73

Indica que el ICAC es el organismo encargado de llevar a cabo el control técnico de los auditores y este se referirá tanto al control de los trabajos como de otros aspectos relacionados con la práctica de la actividad. El inicio de un control técnico puede ser de oficio o por instancia de partes legalmente interesadas siempre que exista causa suficiente para ello -a juicio del ICAC-. El artículo 67 desarrolla el plan de control que debe llevar a cabo el ICAC y que deberá depender del grado de control llevado a cabo por parte de las Corporaciones de datos objetivos sobre informaciones que pueda tener el ICAC o de criterios estadísticos.

Los artículos 68 a 72 desarrollan los procedimientos y actuaciones relacionadas con los controles técnicos. En estos artículos, se describen con detalle tanto las actuaciones previas como las del propio procedimiento de control, los informes de control, el procedimiento de alegaciones y la resolución que dicta el presidente del ICAC sobre el control practicado. El artículo 73 nos indica que contra la resolución de un expediente sancionador cabe recurso de alzada ante el Ministerio de Economía.

CAPÍTULO SÉPTIMO. DE LAS CORPORACIONES REPRESENTATIVAS DE LOS AUDITORES - Artículos 74 a 76

Este Capítulo versa sobre quienes pueden considerarse Corporaciones representativas de los auditores -se establecen las condiciones que deben cumplir- y de las funciones que pueden desempeñar y, en especial, el artículo 76 desarrolla el alcance y contenido del control de calidad a cargo de las Corporaciones.

A continuación, se exponen las funciones que el Reglamento reservaba a las Corporaciones:

- Elaboración y revisión de las normas técnicas;
- Realización de los exámenes de acceso al ROAC;
- Cursos de formación teórica homologables para el acceso al ROAC;
- Formación permanente de los auditores;
- Impulsar la formación práctica para el acceso al ROAC;
- Control de calidad de la actividad a sus miembros;
- Vigilancia del cumplimiento de las normas deontológicas;
- Proponer al ICAC la iniciación de expedientes sancionadores;
- Colaborar con el ICAC; y
- Cualquier otra que esté en sus estatutos que se relacione con el mejor cumplimiento de la Ley de Auditoría y del Reglamento que la desarrolla.

Las Corporaciones fueron críticas en cuanto al papel que la legislación les daba y, sobre todo, los Censores que habían estado muy apartados de los procesos de deliberación de la ley y del Reglamento. Los economistas y su órgano representativo, el REA, vivieron más de cerca todo el proceso legislativo y supieron ponderar mejor "que es lo que podía o no pedirse" y que era lo no adecuado de los textos finales y, por lo tanto, se debería trabajar para posteriores reformas legislativas. La crítica principal de los Censores se relacionaba con la petición de la "autorregulación" del sector y, que todas las funciones que se asignaban al ICAC debieran haber correspondido a las Corporaciones. Esta petición estaba fuera del contexto y muy alejada de lo que el Gobierno, de aquella época, entendía que debería enmarcar la actividad de la auditoría de cuentas en España. Estaba muy claro que la actitud era la de supervisión pública de la actividad, y la razón fundamental era que la Ley dotaba al auditor de unas competencias de "cuasi de fe pública" y lo razonable es que para velar por el mejor cumplimiento de esta importante actividad se le encomendara la función de control a un organismo de la administración pública[68]. Tampoco ayudaba el que los auditores no estuvieran agrupados en una sola Corporación. De todas formas, en la actualidad la actividad sigue estando bajo supervisión pública, al igual que muchos de los países de nuestro entorno, y no se cuestiona el modelo, sino únicamente el grado de supervisión y la necesidad de una mayor participación de las Corporaciones en el control de la actividad.

A continuación, y para mejor entendimiento exponemos el articulado de la Ley con el correspondiente al Reglamento (ver figura 12):

[68] Muñoz López Carmona (Interventor General de la Administración del Estado) en el Libro Blanco de la Auditoría de Cuentas en España del ICJCE (1997).

Figura 12. Esquema del contenido de la Ley y Reglamento de Auditoría de Cuentas

ESQUEMA DEL CONTENIDO DE LA LEY Y REGLAMENTO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

ARTICULADO DE LA LEY	ARTICULADO DEL REGLAMENTO
CAPÍTULO I (Arts. 1 a 5) DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS * Concepto y clases de auditoría de cuentas. * El informe y su contenido. * El deber de requerir y suministrar información. * Auditoría de cuentas consolidadas. * Normas Técnicas de Auditoría.	CAPÍTULO I (Arts. 1 a 12) DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS
CAPÍTULO II (Arts. 6 a 14) DEL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS * Quiénes y con qué requisitos pueden realizarla. * Registro Oficial de Auditores de Cuentas, requisitos para la inscripción, situaciones y relación con el mismo. * Sociedades de auditoría. * Independencia e incompatibilidades de los auditores. * Responsabilidad de los auditores. * Fianza para garantizar la responsabilidad. * Secreto profesional. * Custodia de los papeles de trabajo.	CAPÍTULO II (Arts. 13 a 20) DE LAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA
CAPÍTULO III (Arts. 15 a 21) DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES * Régimen sancionador. * Clases de infracciones. * Clases de sanciones. * Procedimiento sancionador. * Ejecución e inspección de las sanciones. * Prescripción de las infracciones y sanciones. * Órgano de control y disciplina del ejercicio de la auditoría de cuentas. * Sus funciones y resoluciones. * Control interno. * Corporaciones representativas de los auditores.	CAPÍTULO III (Arts. 21 a 35) DEL REGISTRO OFICINAL DE AUDITORES DE CUENTAS CAPÍTULO IV (Arts. 36 A 44) DE LAS INCOMPATIBILIDADES Y RESPONSABILIDADES CAPÍTULO V (Arts. 45 a 63) DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES
CAPÍTULO IV (Art.22) DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS[1] * Órgano de control y disciplina del ejercicio de la auditoría de cuentas. * Sus funciones y resoluciones. * Control técnico. * Corporaciones representativas de los auditores.	CAPÍTULO VI (Arts. 64 a 73) DEL CONTROL TÉCNICO CAPÍTULO VII (Arts. 74 a 76) DE LAS CORPORACIONES REPRESENTATIVAS DE LOS AUDITORES

[1] Ver Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba la estructura orgánica y el estatuto de funcionamiento del ICAC.

Cuadro 7

Fuente: Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España. Auditoría, Tomo I. Madrid, 1998. Industrias Gráficas Caro, S.L.

El Reglamento que se aprobó incluía once disposiciones adicionales (DA) y cuatro transitorias (DT), que se relacionan a continuación:

Disposiciones Adicionales

- Primera: indica que las Corporaciones deben recoger en sus estatutos que una de las funciones de sus miembros es la de auditoría de cuentas;
- Segunda: los auditores pueden pertenecer a varias Corporaciones, pero deben escoger una a los efectos de lo dispuesto en este Reglamento;
- Tercera: incluye unas precisiones sobre la aplicación y elaboración de las normas técnicas;
- Cuarta: establece cuales son los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados. Tiene toda su lógica ya que, cuando se publicó la Ley, la reforma mercantil y los nuevos marcos de información financiera estaban por venir;
- Quinta y Sexta: precisan temas sobre auditorías de entidades de seguro y de sociedades cooperativas respectivamente;
- Séptima: modificación del estatuto del ICJCE para cumplir con lo indicado en la DA primera;
- Octava y Novena: regula el ingreso en el Registro oficial del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles y en el del Consejo General de Colegios de Economistas de España respectivamente;
- Décima: regula el procedimiento de consultas al ICAC; y
- Undécima: trata determinados aspectos del Boletín del ICAC.

Disposiciones Finales

- Primera: regula las solicitudes de inscripción en el ROAC;
- Segunda: establece el procedimiento de constitución de la fianza;
- Tercera: dicta el plazo para la remisión de información al ICAC del ejercicio 1990; y
- Cuarta: establece que hay tres Corporaciones reconocidas.

Las disposiciones transitorias y finales, como se ha visto proporcionaban elementos necesarios para el ejercicio de la actividad y para el desarrollo y observancia de la Ley y del Reglamento.

Como conclusión podemos decir que el Reglamento desarrolló algunos aspectos de la Ley, no muchos, ya que al ser la primera Ley y sobre una actividad algo desconocida y con un articulado más bien reducido y no muy complejo no se vio la necesidad de una regulación mayor. Al igual que la Ley, el reglamento necesitó de mejoras y futuras adaptaciones a los cambios de la Ley, una de las cuales fue mediante el Real Decreto 180/2003. De todas formas, el texto del primer Reglamento con estas modificaciones estuvo vigente hasta el 5 de noviembre de 2011. No se dieron sobre el Reglamento excesivas críticas, ya que este intentó, en la medida de lo posible, subsanar algunos aspectos de la Ley y esclarecer otros, pero siempre con los límites impuestos por la Ley. La Ley sí que fue objeto de mayores críticas, aunque tuvo un recorrido amplio. Con algunas modificaciones sirvió para impulsar una actividad que no era precisamente la de un sector consolidado pero que posteriormente lo fue y en muy breve plazo de tiempo.

Capítulo 4: El papel del regulador y el de las Corporaciones de auditores

Introducción

Hasta 1988 existían varias organizaciones profesionales en las que se integraban los profesionales que practicaban la auditoría y las sociedades que se dedicaban a ella. Estas organizaciones fomentaban la práctica de la actividad y hacían un importante trabajo para el desarrollo de ésta, en unos momentos en los que no gozaba de un adecuado marco legal. Con la Ley 19/1988 los auditores cambian de estatus y para la práctica de la actividad están obligados a inscribirse en un registro oficial (ROAC) dependiente del Regulador (ICAC) y la pertenencia a las organizaciones profesionales no se exige por Ley y, por la tanto, es de carácter voluntario.

Con la Ley, las organizaciones de auditores vieron supeditado y condicionado su papel a la existencia del ICAC, quien asumía la supervisión y control de la actividad. De todas formas, las organizaciones de auditores adquirieron el estatus de "Corporaciones de Derecho Público" en la Ley de Auditoría y siguieron y siguen desarrollando un importante papel dentro de la actividad y se constituyen lo que se denomina "la voz del sector". Unos simples datos que demuestran su importancia son, por ejemplo, en 1996, de 1.936 auditores con facturación sólo 12 no estaban adscritos a ninguna Corporación y de 699 sociedades sólo 7 no estaban adscritas. Lo mismo pasa en la actualidad, en 2019 de 902 auditores individuales con facturación, 29 no estaban adscritos y de 1.405 sociedades sólo 18 no estaban adscritas. Es decir, prácticamente la totalidad de los auditores han sido, lo son y seguirán siendo miembros de alguna de las corporaciones de auditores. Para cubrir este contenido hemos establecido los siguientes apartados:

4.1 El Regulador de la auditoría en nuestro país.

4.2 Las Corporaciones de auditores.

4.1 El Regulador de la auditoría en nuestro país

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) se creó mediante la Ley de Auditoría de Cuentas y vino a sustituir al Instituto de Planificación Contable, que existía desde 1976[69] y que únicamente desarrollaba funciones relacionadas con desarrollos contables. Con la Ley el ICAC pasa a tener, además de las competencias en materia de contabilidad, las propias de la auditoría de cuentas. Este nuevo Organismo se encuadró principalmente por lo estipulado en el marco legal de la Ley 19/1988 (LAC), en el del Real Decreto 302/1989 y en el Reglamento de la

[69] El Instituto de Planificación Contable se creó por el Real Decreto 1982/1976, de 24 de agosto con el objetivo principal de llevar a cabo un desarrollo del Plan de Cuentas y quedó extinguido al incorporarse al ICAC en virtud de la primera Ley de Auditoría de Cuentas (LAC).

LAC (RLAC), además de las correspondientes leyes y disposiciones que afectan a los Organismos Autónomos de la Administración del Estado.

El Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo (BOE núm. 77 de 31/3/1989), que consta de siete artículos, una disposición adicional, dos transitorias, una derogatoria y dos finales, fue por el que se aprobó el Estatuto y la estructura orgánica del ICAC. En su artículo primero se define al ICAC "como un Organismo autónomo de la Administración del Estado, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, que tiene personalidad jurídica, patrimonio propio y capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines".

Las funciones del ICAC se desarrollan en el artículo 2º del Real Decreto 320/1989 donde se aprecia que son las correspondientes al marco regulatorio contable -incluido el desarrollo del Plan General de Contabilidad- y al control y disciplina del ejercicio de la auditoría de cuentas[70]. Debe velar también por el perfeccionamiento y actualización permanente de la planificación contable y de la actividad de auditoría. También se recoge la dependencia del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) al ICAC, la función de publicación de las normas técnicas de auditoría (con la colaboración de las Corporaciones), además de otras funciones de investigación, difusión y publicación de desarrollos de estas disciplinas y de coordinación y cooperación con otras Instituciones u Organismos nacionales o internacionales, especialmente con la CEE (UE).

El artículo 3º establece que sus órganos rectores son el Presidente y el Comité Consultivo. El presidente, ostenta la categoría de Director General y, por ello, debe ser nombrado por el Consejo de Ministros a propuesta del Ministerio. Al presidente se le atribuyen unas funciones bastante amplias de representación, dirección, potestad sancionadora, relaciones internacionales, etc. El Comité Consultivo es un órgano de asesoramiento, que preside el propio presidente del ICAC y que consta de diez vocales, cuatro nombrados por el Ministerio y el resto por las Corporaciones.

El presidente del ICAC debe someter a consulta del Comité, entre otros, las normas para los exámenes de acceso al ROAC, la publicación en el Boletín del Instituto de las normas técnicas de auditoría, los desarrollos y adaptaciones del PGC, las propuestas de modificaciones regulatorias y las imposiciones de sanciones por infracciones graves. Para el mejor desarrollo de las funciones del Comité, se crean en su seno dos comisiones que son la de Auditoría y la de Contabilidad. Estas comisiones deben estar formadas por expertos y tienen que guardar la misma proporcionalidad que el Comité entre miembros del Ministerio y de las Corporaciones. Entre los miembros ministeriales se cuenta con opiniones autorizadas de personas provenientes de órganos tales como la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV), el Banco de España (BE), la Dirección General de Seguros (DGS), etc. También se establece que podrán crearse grupos de trabajo para el análisis y estudio de tema concretos.

[70] Una de las críticas importantes que ha recibido esta Institución hace referencia a esta duplicidad de funciones. El mismo Gonzalo Angulo (1995) -por cierto, posteriormente fue presidente del ICAC- afirmaba que "…la duplicidad de competencias del ICAC, en el que confluyen los máximos poderes en materia contable y de auditoría. Es una situación rara, en un mundo, …" y continua "… que lleva a ser juez y parte al mismo organismo, lo que puede traer no pocas consecuencias desastrosas por la imposibilidad de independizar ambos cometidos". ¡¡¡Cómo evoluciona el pensamiento!!! Después ejerció de presidente del ICAC y tuvo bajo su potestad la función de ser juez y parte de ambos cometidos.

El ICAC, según se establece en el artículo 6º contará con una Secretaría General y tres Subdirecciones Generales, que son la de Normalización y Técnica Contable, la de Normas Técnicas de Auditoría y la de Control Técnico[71].

Se les asignan a las Corporaciones, mediante este Real decreto, funciones y un papel específico dentro de la estructura orgánica del ICAC. Así, el marco de relación que se constituye para la actividad de la auditoría se basa en tres componentes que son el ICAC, las Corporaciones y los propios auditores.

Posteriores leyes y decretos han ido variando algunas partes del estatuto y de la estructura orgánica del ICAC. La visión de la situación actual del ICAC la tenemos en la Ley 12/2015, de 20 de julio, en la que en los artículos 56 a 61 se hace referencia al ICAC. Los aspectos principales que han sufrido variación desde esa situación inicial hasta la actualidad han sido los siguientes:

- El Ministerio del que depende es del de Economía y Transformación Digital;

- Los órganos rectores son: El Presidente, El Comité de Auditoría de Cuentas y el Consejo de Contabilidad;

- Al presidente se le establecen unas incompatibilidades por las que en los tres años precedentes a su designación no haya realizado auditorías de cuentas y no haya tenido relaciones con sociedades de auditoría. También se le prohíbe lo mismo en los dos años posteriores a la finalización de su mandato;

- Las funciones que tenía el Comité Consultivo ahora están divididas en dos Comités diferentes, el de Auditoría de Cuentas y el Consejo de Contabilidad[72];

- El Consejo de Contabilidad posee a su vez un órgano de asesoramiento que recibe el nombre de Comité Consultivo de Contabilidad. Este Comité está integrado por expertos contables de reconocido prestigio en la información económico-financiera, tanto pertenecientes a la administración pública como a los distintos sectores implicados en la elaboración, uso y divulgación de esta información;

- Se introduce una incompatibilidad en relación con los miembros pertenecientes al Comité de Auditoría de similares características a la que se ha expuesto sobre el presidente del ICAC. Esta incompatibilidad, si bien afecta a todos los miembros, ya sean de la administración como de otros sectores, es especialmente perjudicial para los miembros que les corresponden a las Corporaciones de auditores (cuatro representantes de un máximo de 13 que puede tener el Comité). Los altos cargos de las Corporaciones ya sean los presidentes como los miembros de sus órganos de gobierno,

[71] Las funciones de estas Subdirecciones Generales son la de desarrollo de la normativa contable, la de desarrollo de la normativa de auditoría y la del control técnico de la actividad de auditoría. La Secretaría General ostenta funciones de gestión de personal, del material bibliográfico y documental, de los recursos y de la gestión contable, presupuestaria y administrativa. También deberá organizar y mantener el ROAC.

[72] El artículo 58 de la LAC regula los asuntos que debe someter al Comité de Auditoría el presidente del ICAC y el artículo 59 desarrolla lo que incumbe al Consejo de Contabilidad. Estos dos artículos también regulan la composición de estos órganos.

son principalmente, por no decir en su totalidad, auditores ejercientes ya que representan al sector y se dedican a esa actividad. Por este motivo, se ven privados de asistir a este Comité y tienen que proponer otras personas que en ningún caso pueden tener las mismas características y representación que sus principales responsables. Con esta medida pierden las Corporaciones y también afecta a la calidad del Comité; y

- Otra precisión que se incluye es la confidencialidad y deber de secreto (artículo 60 de la LAC) con respecto a todas las informaciones o datos que el ICAC posea relacionados con su actividad de supervisión y control de la actividad. Las personas que hayan tenido acceso a esta información deben someterse a estos requisitos de confidencialidad.

El Registro Oficial de Auditores (ROAC)

La LAC establece que toda persona que cumpla los requisitos para el acceso al examen de aptitud y lo supere tiene el derecho de solicitar su inscripción en el ROAC y ello conlleva la acreditación para el ejercicio de esta actividad regulada.

En la sección de personas físicas del ROAC se estipulan tres categorías que son: la de ejercientes, la de prestando servicios por cuenta ajena y la de no ejercientes. Los auditores inscritos en la situación de ejercientes son los que pueden ejercer la actividad (es decir firmar informes) pero previamente a su inscripción deben acreditar la constitución de la fianza o seguro requerido por la LAC. Los ejercientes por cuenta ajena son los que prestan servicios o son empleados de otro auditor ejerciente o de una sociedad de auditoría. Los no ejercientes son los que no ejercen la actividad, pero pueden en cualquier momento pasar a otra situación cumpliendo los trámites y requisitos que sean precisos.

Además de la sección de las personas físicas, se encuentra otra sección correspondiente a las sociedades de auditoría. Para la inscripción de estas sociedades en el registro debe presentarse la correspondiente solicitud al ICAC, aportando la documentación acreditativa y especialmente la que justifique que la mayoría del capital y de los derechos de voto están en manos de auditores inscritos en el ROAC que también ostentan la mayoría del Órgano de Administración. En el caso de auditores, sociedades de auditoría u otras entidades de auditoría de terceros países deberán figurar de forma separada en el ROAC.

La LAC dispone en su artículo 8.6 que la inscripción en el ROAC no faculta para el ejercicio de otras actividades distintas a las previstas en la Ley que, en todo caso, requerirán las titulaciones y colegiación exigidas por la legislación aplicable en cada caso. Con la primera ley de auditoría se produce una importante separación entre las actividades que realizan los profesionales y que están al amparo de los Colegios Profesionales y la actividad de la auditoría de cuentas que no necesita colegiación.

El ICAC es el responsable de las altas, bajas y, en general, del mantenimiento del ROAC, cada año publica un anuario donde aparece la lista de auditores y sociedades de auditoría. Paralelamente para los ejercientes, sean individuales o sociedades, se indica su domicilio y la Corporación a la que pertenecen. Una sociedad y un auditor individual puede pertenecer a las dos Corporaciones

y, de hecho, es una situación bastante normal. En estos casos se debe indicar cual es la *Primera Corporación* y esta será la que figure en el Registro.

Las listas de auditores y sociedades de auditoría son muy útiles, tanto para los usuarios de la auditoría, ya que así pueden disponer de información abierta que les permite la selección de su auditor, como para los distintos organismos que necesitan acudir a procedimientos de insaculación de auditores (Jueces, Registradores Mercantiles, etc.). El ICAC envía estas listas anualmente a la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (antes Dirección General de Registros y Notariado) y al Decanato (organismo que las distribuye a los jueces).

Otra de las obligaciones de los auditores y de las sociedades de auditoría ejercientes es la de suministrar anualmente, en el mes de octubre y con relación a los doce meses anteriores, datos relativos a su actividad y a sus empleados (Reglamento de la LAC). Las sociedades de auditoría además deberán informar al ICAC de las variaciones o cambios que se produzcan en algunos de los datos suministrados (por ejemplo, cambio de domicilio o de Corporación) y siempre dentro del período de quince días tras la variación o cambio. Para el suministro de los datos de actividad el ICAC, mediante resolución, suministra regularmente los modelos a cumplimentar y los plazos de remisión. Los modelos de información deben ser cumplimentados por los auditores y remitidos al ICAC mediante medios electrónicos.

Funciones actuales del ICAC

El título II de la actual Ley de auditoría que trata de la "Supervisión Pública" de la actividad de auditoría, en su artículo 46 "Ámbito de supervisión pública" indica que el ICAC es la autoridad responsable de sistema de supervisión pública de la actividad y en particular de:

- La autorización e inscripción en el ROAC de los auditores y de las sociedades de auditoría;
- La adopción de las diferentes normas (ética, control de calidad y técnicas de auditoría) en los términos descritos en la LAC;
- La formación continuada de los auditores de cuentas;
- El sistema de inspecciones y de investigación;
- La vigilancia regular de la evolución del mercado de servicios de auditoría de cuentas en al caso de entidades de interés público; y
- El régimen disciplinario.

También el citado artículo indica que corresponde al ICAC la participación en los mecanismos de cooperación internacional en el ámbito de la auditoría de cuentas, que son los que se recogen en la misma LAC (Capítulo IV de Cooperación Internacional).

El artículo 49 sobre “Facultades de supervisión” en su apartado 1 indica que el ICAC podrá efectuar las actuaciones de comprobación, inspección, investigación y disciplina que estime necesarias, con relación a los auditores de cuentas. Esta facultad la concreta en:

- Acceder a cualquier información de los auditores de cuentas que tenga relación con la actividad y obtener o recibir copias de esta;

- Efectuar las inspecciones e investigaciones que crea necesarias;

- Acceder a cualquier tipo de dato o información (distinta de la mencionada en el punto primero) que obre en poder de los auditores y de las personas o entidades relacionadas a ellos (personal y entidades vinculadas, otros en los que hayan externalizado alguna actividad, entidades auditadas y sus relacionadas);

- Requerir que se ponga fin a cualquier práctica contraria a la normativa; e

- Imposición de sanciones o cualquier medida administrativa que corresponda a los fines de la supervisión.

Un tema que debe precisarse es la diferenciación entre investigaciones e inspecciones, que son dos elementos del control de la actividad y que se realizan de oficio. Las investigaciones están reguladas en el artículo 52 de la actual LAC y se refieren a actuaciones que realiza el ICAC al objeto de determinar la existencia de posibles incumplimientos de la normativa reguladora. Es decir, se inician ante la sospecha de indicios de estos incumplimientos. Por el contrario, las inspecciones, que se regulan en el artículo 54 de la LAC, consisten en la revisión periódica de los auditores y sociedades de auditoría al objeto de evaluar sus sistemas de control de calidad interno y, para ello, también deben revisar algunos de sus trabajos, todo ello, con la finalidad de verificar que cumplen con la normativa reguladora y concluir sobre la eficacia de sus sistemas de calidad. El objeto principal de las inspecciones, cuyo resultado se plasma en un informe, lo constituye la puesta a disposición a los auditores inspeccionados de las conclusiones de la revisión de sus sistemas y establecer unos requerimientos de mejora, que deben acatarse e implementase y que deberán ser objeto de una posterior evaluación y revisión por parte del ICAC.

Una de las quejas principales de los auditores que se han vertido sobre el carácter de las inspecciones consiste en que, en ciertos casos y más de los que sería razonable esperar, han desembocado en un expediente sancionador, lo que contraviene el espíritu y finalidad de las inspecciones. Todos entendemos que si del resultado de una inspección se ponen de manifiesto actuaciones contrarias a la normativa por parte de los auditores que revistan gran magnitud y gravedad, debe requerirse la iniciación de un expediente sancionador, entendiendo que estas circunstancias son de carácter especial, por no decir de carácter excepcional.

La problemática radica en la evaluación de este carácter de especialidad o excepcionalidad. El hecho principal es que cuando se inicia un procedimiento de inspección, se debe garantizar al auditor la naturaleza del procedimiento administrativo emprendido por el regulador. La inspección, no es más que una actuación encaminada a evaluar la eficacia de los sistemas de

control de calidad internos de los auditores y al establecimiento de unos requerimientos de mejora que les permita progresar adaptándose más adecuadamente a la normativa y a avanzar en el objetivo principal que persigue la LAC que es la credibilidad, prestigio y sostenibilidad de la actividad. Estos objetivos se consiguen en base al desarrollo de un trabajo diligente, riguroso y de carácter profesional por parte de los auditores, que es lo que se pretende mejorar con estas actuaciones. Si rompemos su finalidad principal y encaminamos las inspecciones a los expedientes disciplinarios y a las sanciones posteriores, se vulnera el sentido jurídico de fondo que el legislador otorga a esta actuación administrativa y se pone en peligro la efectividad y virtud de las inspecciones, que son un elemento esencial para el progreso, adaptación a los cambios y modernización de la actividad.

Desde la creación del ICAC ha habido 7 presidentes hasta llegar al presidente actual que es Santiago Durán que fue nombrado el pasado mes de febrero del año 2020. Los anteriores presidentes son:

- Ricardo Bolufer Nieto – (octubre 1988 a septiembre 1996).
- Antonio Gómez Ciria – (septiembre 1996 a octubre 2000).
- José Luis López Combarros – (octubre 2000 a mayo 2004).
- José Ramón González García – (mayo 2004 a junio 2009).
- José Antonio Gonzalo Angulo – (junio 2009 a febrero 2012).
- Ana María Martinez-Pina – (febrero 2012 a noviembre 2016).
- Enrique Rubio – (noviembre 2016 a febrero 2020).
- Santiago Durán Domínguez – (febrero 2020).

Las personas que ostentan los principales cargos dentro del Instituto, bajo la dependencia del del actual presidente del ICAC son:

- Secretaria General: Montserrat Rubio Berezo.

- Subdirección General de Normalización y Técnica Contable: Doña María Dolores Urrea Sandoval.

- Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría: Doña Ana Manzano Cuadrado.

- Subdirección General de Control Técnico: Álvaro Urrutia Santos.

4.2 Las Corporaciones de auditores

4.2.1 Definición y funciones de las Corporaciones de derecho público representativas de los auditores

La definición de las Corporaciones de auditores viene recogida en el artículo 104 del Reglamento de la Ley de auditoría de cuentas – RLAC[73]:

"Se consideran corporaciones de derecho público representativas de auditores las entidades de derecho público de las que formen parte los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría que cumplan cada uno de los siguientes requisitos:

a) Que en sus estatutos figure como única, o una de las actividades de sus miembros la auditoría de cuentas.

b) Que al menos un 10 por ciento de los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas pertenezcan a la corporación.

c) Que al menos un 15 por ciento de los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en la situación establecida en el artículo 27.a), sean miembros de la corporación."

Estas exigencias, que son las mismas que existían en los inicios de la regulación de la actividad, limitaron y limitan la existencia del número de corporaciones. El primer Reglamento de la LAC (Real decreto 1636/1990 de 20 de diciembre) en su disposición transitoria primera estableció el reconocimiento de la existencia de sólo tres Corporaciones representativas de auditores, las cuales las relaciono en el mismo orden que se detallan en la citada disposición: el Consejo General de Economistas de España (CGE), el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España (CSTM) y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE).

El CGE en 1982 creó el Registro de Economistas Auditores (REA). El CGE y los Colegios Profesionales de Economistas "son el paraguas y el marco bajo el cual se amparan los Economistas Auditores de todo el Estado Español" y para los economistas "los Colegios profesionales son el marco asociativo, corporativo o de unión de la profesión, y dentro de la profesión de Economistas ocupa una parcela muy singular y cada vez más transcendente, la del Auditor"[74]. Los Colegios de Economistas y el CGE, en 1982, analizando el contexto internacional y el entorno europeo decidieron que era necesario fortalecer la actividad de la auditoría de cuentas y contactaron con las principales firmas de auditores que ejercían en ese momento la auditoría en España y las convencieron para crear una corporación de auditores en el seno del CGE y vincularla a los Colegios a través de la creación de secciones de auditoría en ellos. Las primeras fueron Barcelona, Madrid y Murcia.

En 1985 el CSTM llevó a cabo un proyecto de las mismas características que los economistas, pero de mucho menor calado y dimensión y fundó el Registro General de Auditores (REGA).

También existía una cuarta asociación de auditores antes de la Ley de Auditoría que era el Registro de Actuarios Auditores (RAA), pero que por su escasa representación no pudo acceder

[73] Todas las referencias al RLAC son las del RD 1517/2011 de 31 de octubre.

[74] Palabras que pronunció Gonzalo Ortiz Amor, el entonces presidente del CGE, durante el acto de apertura de las IV Jornadas de Técnicas de Auditoría celebradas en Bilbao el 14 y 15 de noviembre de 1991.

a alcanzar los mínimos exigidos por la regulación para optar a la categoría de Corporación de derecho público representativa de los auditores.

Con motivo de la unificación de los Consejos de Economistas y de Titulares Mercantiles que se llevó a cabo en 2013, se procedió a la automática unificación del REA y del REGA, creando una única Corporación bajo el nombre inicial de REA+REGA, en la actualidad ha tomado el nombre de REA y que recoge en sus filas la mayoría de los auditores y sociedades de auditoría de España. Por este motivo sólo existen en la actualidad dos Corporaciones de derecho Público representativas de auditores que son: el Consejo General de Economistas, en cuyo seno está el REA y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas.

Las funciones que corresponden a las corporaciones de derecho público representativas de los auditores se recogen en el artículo 105 del RLAC:

Artículo 105. Funciones

"Corresponde a las corporaciones de derecho público representativas de los auditores desarrollar las siguientes funciones:

- Elaborar, adaptar y revisar las normas de auditoría, de ética y de control de calidad interno, por propia iniciativa o a instancia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

- Proponer y realizar de forma conjunta los exámenes de aptitud profesional a que se refiere el artículo 36, y conforme a lo previsto en el artículo 37.

- Organizar y en su caso impartir cursos de formación teórica de los referidos en el artículo 34.2, una vez que sean homologados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

- Organizar y en su caso impartir actividades de formación continuada, que deben realizar los auditores de cuentas, en los términos establecidos en el artículo 41, así como realizar las verificaciones y comunicaciones a que se refiere dicho artículo y el 42.

- Impulsar la colaboración de sus miembros en la formación práctica requerida para el examen de aptitud, vigilando su adecuado cumplimiento, de acuerdo con lo previsto en el artículo 35, debiendo dar el visto bueno en los certificados que expidan sus miembros, cuando así se prevea en las disposiciones normativas.

- Elaborar las normas deontológicas y códigos de conducta que deben seguir sus miembros.

- Verificar la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, si su inobservancia lleva aparejadas medidas disciplinarias en sus respectivos Estatutos.

- Proponer al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la incoación del procedimiento sancionador, en los términos a que se refiere el artículo 78.5 o, en su caso, comunicar aquellas cuestiones o asuntos detectados en el ejercicio de sus funciones que puedan suponer el incumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

- Colaborar con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en todas aquellas cuestiones relacionadas con la actividad de auditoría de cuentas. En particular, podrán ejecutar, bajo la supervisión y dirección del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, el control de calidad de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría cuando así lo acuerde dicho Instituto, siempre y cuando las personas encargadas directamente de una actuación de control de calidad sobre un auditor de cuentas o sociedad de auditoría no hayan colaborado en la implementación y diseño del sistema de control de calidad interno de los mismos auditores de cuentas o sociedades de auditoría durante los tres años inmediatamente anteriores a la ejecución del control de calidad.

- Cualesquiera otras previstas en sus Estatutos que tengan por objeto el mejor cumplimiento de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en el presente Reglamento".

4.2.2 Las Corporaciones de derecho público representativas de los auditores: entorno y situación actual

Una vez establecido el marco legal en el que se mueven las corporaciones representativas de los auditores conviene llevar a cabo un análisis crítico de cómo se llega a esta situación, evaluar el alcance y contenido del papel que la ley les atribuye, las posibles mejoras que podían darse sobre el mismo y, en definitiva, orientar todo ello para concluir sobre su futuro rol, siempre bajo la premisa de proteger y buscar el desarrollo sostenible de la actividad.

En el apartado 1.5 del capítulo 1 se ha explicado la creación y evolución de las asociaciones profesionales de contables y auditores en España que desembocó en la situación que se dio en el momento de promulgación de la primera ley de auditoría en 1988. Los auditores y también los contables a los efectos de proteger y desarrollar sus profesiones se unieron bajo los paraguas de las asociaciones profesionales. En España, principalmente se aglutinaron bajo los Colegios Profesionales y, en el caso de los auditores, estas asociaciones fueron las que dieron los primeros pasos en el camino de introducir la auditoría de una forma más abierta en nuestro país. Uno de los aspectos más positivos fue que lograron sacarla de una situación en la que sólo un número muy reducido de firmas, principalmente de carácter internacional, la practicaba y la monopolizaba.

Es justo decir, que estas firmas que empezaron a desembarcar en nuestro país alrededor de los años 50 del siglo pasado, fueron desarrollándose sin ningún amparo legal y aun así crearon poco a poco un colectivo de auditores experimentado en las técnicas de auditoría y que nada tenía

que ver con lo que se había venido desarrollando bajo la llamada "censura de cuentas". Muchos de los profesionales que contribuyeron a crear los despachos o firmas nacionales de auditoría iniciaron su andadura profesional en estas firmas internacionales.

También es de justicia reconocer que se involucraron en las asociaciones profesionales y compartieron su "Know-How" en el seno de estas, lo que llevó a la emisión de una gran variedad de documentos técnicos y guías de actuación profesional que fueron de gran ayuda para los profesionales que se iniciaban en este terreno desconocido de la auditoría. Muchos de los auditores que empezaron en esta práctica antes de 1988, por no decir la mayoría, tenían como documentación indispensable los "Boletines naranjas del REA" que constituían una herramienta de gran ayuda y, no sólo para el ejercicio de la auditoría, sino también para el desarrollo de otros trabajos o servicios relacionados con la auditoría (revisiones limitadas, procedimientos acordados, etc.).

La aparición de la ley de auditoría en España vino a convertir estas asociaciones de auditores en Corporaciones de derecho público representativas de los auditores y reconocidas oficialmente. Los Colegios profesionales y principalmente los de los economistas, seguían y siguen teniendo un papel relevante en el ejercicio libre de la profesión y de hecho la propia ley establece que la inscripción en el ROAC no faculta para el ejercicio profesional de otras actividades diferentes a las establecidas en la LAC. También precisa la Ley que en todo caso estas otras actividades requerirán de la titulación y de la colegiación exigidas por la legislación correspondiente. Esta precisión que introduce la Ley es importante, ya que las Corporaciones de auditores no son Colegios profesionales, quedando bajo la tutela de estos el desarrollo y potenciación de multitud de otras actividades que requieren, en su caso, titulación específica y que sus practicantes se agrupan en sus respectivos Colegios profesionales para la defensa de su profesión.

Además de las funciones que la legislación atribuye a las Corporaciones, estas realizan otras de carácter corporativo. En general las funciones que debe desempeñar una corporación de auditores son:

- Servir al desarrollo de la práctica de la auditoría;
- Ofrecer a los auditores el apoyo técnico que necesiten;
- Velar por el prestigio de la actividad, de forma rigurosa atendiendo a su catalogación de interés público, fomentando la prestación de servicios de calidad;
- Acercar la auditoría a la sociedad; y
- Fomentar la cooperación con el ICAC con relación a la auditoría de cuentas y, con el resto de las instituciones, para la cooperación público-privada en el ámbito de la auditoría del sector público.

Diferentes autores han expresado sus opiniones sobre la situación del sector en el momento de abordar la primera legislación sobre la auditoría y como la división de los auditores en tres diferentes corporaciones impactó en el modelo de supervisión escogido por la Ley. Lo primero que hay que decir y que muchas veces se obvia por la mayoría de los autores, es que la primera

escisión que se produjo fue la separación y posterior creación del Instituto de Censores Jurados de Cuentas. Esta escisión dividió al colectivo de los futuros auditores en dos (los Titulares Mercantiles y los Censores). Posteriormente la creación del REA, dentro del Consejo General de Economistas, produjo la creación de un tercer colectivo representativo de los auditores. En este sentido, debemos manifestar que fue el ICJCE el que puso la primera piedra que desembocó a la división de la representación del sector de la auditoría.

Es ilustrativo conocer y hacer un pequeño repaso a alguna de las manifestaciones que se efectuaron al respecto sobre esta cuestión. Empezamos por una de amplio contenido del profesor Cea: "El producto histórico del devenir de la auditoría de cuentas en España, donde la organización profesional ha sido tradicionalmente bastante débil y, por si fuera poco, fragmentada y en continua pugna entre distintos núcleos o esferas corporativas, lo cual conjugado con una consustancial inclinación intervencionista de parte de la Administración Pública en todos los órdenes del quehacer social… (Yubero, 2015)". Aquí se toca un primer aspecto que hace referencia a que los profesionales poseían una organización débil y que además estaba fragmentada y en pugna. Esta afirmación es absolutamente cierta, aunque deben hacerse algunos matices. Es cierto que históricamente era débil, ya que la práctica de la auditoría era casi inexistente en nuestro país. En 1982 se produjo un hito muy importante y poco o nada mencionado por la mayoría de los autores, que fue la creación de una nueva corporación llamada REA que logró aglutinar en sus filas a la totalidad de las firmas más importantes del país y fomentar el trabajo en común con el resto de los Economistas auditores. Así pues, todas las compañías multinacionales de auditoría se incorporaron en bloque al REA, constituyéndose en la Corporación española mejor articulada y mejor orientada para la práctica de la auditoría en nuestro país, ya en su creación.

En este sentido hay que decir que con la creación del REA la organización profesional de los auditores en España dejó de ser débil y empezó a tomar cuerpo y a tener un papel importante dentro de las esferas de la administración, del Gobierno y de los partidos políticos. Este papel se veía reforzado por el peso que el REA tenía al estar bajo el paraguas del Consejo General de Economistas. Gerardo Ortega fue la figura principal en la creación del REA y además tuvo un papel relevante y esencial en los primeros intentos legislativos de la actividad. Esta afirmación de la potencia del sector viene también corroborada por el Profesor Gonzalo Angulo (1995) cuando hablando de la situación de los auditores en el momento de promulgación de la primera Ley afirma: "Además, como el colectivo profesional tenía gran entidad, la proliferación de asociaciones…". La reflexión que procede ante todos estos hechos es que, si bien es cierto que se venía de una situación anterior de debilidad organizacional de los auditores, a partir de 1982 ya dejaba su debilidad y concretamente en 1988 gozaba de una representatividad de gran alcance y notoriedad.

Pareciera desprenderse de las palabras del profesor Cea que, si la profesión fuera fuerte y unificada, podría haberse logrado un menor intervencionismo o incluso la autorregulación. De forma más contundente se manifestó el Sr. Soto cuando dijo[75]: "Mi propuesta sobre este particular va encaminada a que, de acuerdo con la opción de la Octava Directiva, la profesión sea controlada por asociaciones profesionales, en lugar de serlo por entes gubernamentales

[75] Soto y Muñoz López Carmona (1997).

como sucede en la actualidad. Para ello, un primer paso que considero imprescindible es lograr la unificación de la profesión bajo una asociación profesional única…". En cambio, el Sr. Muñoz López Carmona era absolutamente contrario a esta postura cuando afirmaba: "…las normas atribuyen al auditor unas competencias que se podrían denominar de "cuasi-fe pública" parece no sólo razonable, sino obligado, que el velar por el cumplimiento de esa finalidad esté encomendado a un órgano administrativo…". Estos ejemplos de posiciones encontradas no son los únicos y podríamos reseñar muchos más de uno y de otro lado, en las que la autorregulación es defendida principalmente por auditores (no todos, pero si una mayoría en esas fechas) y por ciertos políticos y académicos y la supervisión publica lo es por políticos, académicos, funcionarios, etc.

Profundizando en los inicios de la incorporación de las firmas a las asociaciones de auditores hay que resaltar que el ICJCE desde el año 1978 hasta 1982 intentó aproximarse a las firmas e hizo ingentes esfuerzos para conseguir que se integraran en su institución, pero no lo logró y, definitivamente, tal como hemos dicho, las firmas se integraron en bloque en el REA, ante la mirada desoladora de los censores y su gran decepción.

El REA, aunque recientemente constituida, iniciaba sus primeros pasos como una Corporación potente, la mejor dotada en recursos y con gran representatividad de los auditores y, por ello, como ya se ha dicho participó intensamente, tanto en el primer intento de regulación de la actividad del año 1983 (que no fraguó), como en la gestación de la Ley 19/1988, de 12 de julio por parte del Grupo Socialista. El resto de las Corporaciones tuvieron un papel menor, por no decir rozando a lo insignificante. Durante el tiempo que medió entre los años 1986 a 1988, se produjeron una serie de movimientos de algunas firmas importantes que optaron por abandonar el REA e incorporarse en el ICJCE y esta situación fue la que verdaderamente debilitó y fragmentó de forma importante la representación del sector, que en el año 1982 estaba integrado en una proporción absolutamente significativa en el REA. En 1986 se incorporaron al Instituto tres de las *Big Eight* (hoy se han reducido a cuatro, las llamadas *Big Four*) que fueron Peat Marwwick, Price Waterhouse y Coopers & Lybrand. También se incorporó una firma nacional de gran tamaño llamada Espacontrol y posteriormente Ernst & Whinney. Así pues, fue este el inicio de lo que podríamos llamar la "efectiva división del sector". Desde 1982 hasta hoy ninguna corporación ha tenido el nivel de representatividad que tuvo el REA en su creación y que mantuvo hasta el año 1986.

Es bien cierta la afirmación de que, en el año 1987, año en el que se empezó a gestar la primera ley, el sector estaba dividido y en pugna, principalmente entre el REA y el ICJCE. Gonzalo Angulo (1995), que después fue presidente del ICAC, afirmaba cuando se refería al período en que surgió la primera Ley lo siguiente: "Por entonces, los grupos profesionales asociados a los diferentes Registros jugaban a la descalificación mutua, no sabiendo que era la totalidad de la profesión la que salía perjudicada con los dicterios". La falta de entendimiento entre estas dos organizaciones y el resentimiento que también había entre el ICJCE y los Titulares Mercantiles, fruto de su pasado histórico, evidentemente no ayudaba al fomento de una autorregulación del sector.

Sigamos con la pregunta ¿si la representación de la actividad hubiera estado unificada, se hubiera dado la autorregulación? En 1983, cuando apareció el borrador del primer

"Anteproyecto de Ley sobre Auditorías", el gobierno (este proyecto lo lideró el ministro Boyer) promovía la unificación de todos los auditores bajo un organismo de nueva creación llamado "Instituto de Auditores de España" (IAE) que pondría bajo sus filas a todos los auditores. Ello implicaba la desaparición del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y el traspaso de todas sus funciones y de sus miembros a este nuevo Instituto. Se creaba un Registro Oficial de Auditores y Sociedades de Auditoría, dependiente del IAE y ya se catalogaba la auditoría como una actividad profesional y no como una profesión. Si se hubiera querido catalogar la auditoría como profesión hubiese implicado que este nuevo órgano (IAE) fuera un Colegio Profesional, pretensión que manifestaba el ICJCE en esas fechas[76] y no un organismo tutelado por la administración. El Anteproyecto creaba este Instituto bajo la tutela del Ministerio de Economía y Hacienda, aunque gozaría de personalidad jurídica propia. La respuesta a esta pregunta es que la intención política de los gobernantes, pertenecientes al Grupo Socialista, tanto en 1983 como en 1987, cuando se inició el proceso de la primera Ley, era la de tutelar la actividad bajo una institución que aglutinara a todos los auditores y dependiente de la administración. Es claro concluir que esta posibilidad que barajaban los censores no era viable.

Este borrador de Anteproyecto de Ley quedó paralizado y nunca más se supo nada de él. Pero a mediados de 1987 surge otro nuevo proyecto completamente diferente y que ya deja clara la situación regulatoria de las Corporaciones representativas de los auditores y la posterior Ley ya instaura las tres Corporaciones que fueron: *Consejo General de Economistas de España* (CGE) a través de su órgano especializado REA, el *Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España* (CSTM) a través de su órgano especializado REGA y el *Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España* (ICJCE). Gonzalo Angulo cuando se refiere a la Ley afirma "se vio como una clara vejación a los derechos adquiridos por los profesionales" y añade "fue un duro golpe para los Registros y también contra el ICJCE que gestionó con cierta torpeza la transición desde una época que se creía que el auditor era una especie de fedatario público financiero hasta la concepción moderna de profesional que emite un juicio basado en la evidencia que le dan sus averiguaciones...".

Esta fue la situación de partida de las Corporaciones en el momento de la publicación de la primera Ley de Auditoría. Desde 1988 hasta hoy ha habido varios intentos de unificación de las Corporaciones y sólo uno de ellos fructificó que fue cuando en 2013 el REA y el REGA se constituye en un único órgano especializado dependiente del Consejo General de Economistas. Los intentos de unificación de las tres Corporaciones han fracasado por diversas razones y a continuación se exponen una serie de hechos y reflexiones al respecto:

- En un principio los colectivos del ICJCE y del REGA eran muy similares, pero las organizaciones estaban en malas relaciones fruto de su proceso de división anterior. El REA en 1982 era una Corporación totalmente diferente a las otras dos, tanto por su esquema organizativo como por el colectivo que lo formaba, mucho más preparado y vinculado a la verdadera práctica de la auditoría de la época. No había conversaciones entre ellas para ningún acuerdo de unificación.

[76] En la Asamblea Extraordinaria de enero de 1984 del ICJCE en el que se trató el Anteproyecto de Ley, el acuerdo primero decía: "Que la institución que agrupe a los auditores sea un colegio profesional, en razón a que la auditoría constituye una profesión, conforme se halla reconocido en el mundo entero".

- En 1983 se inicia un primer intento de regulación de un proyecto de ley de auditoría promovido por el Gobierno. El REA participó en su desarrollo y el resto de las corporaciones estuvieron muy al margen El citado proyecto contemplaba la propuesta de creación del Instituto de Auditores de España que unificaría a los auditores bajo el mismo, aunque con tutela del Ministerio. No cuajó la iniciativa gubernamental y el proyecto de unificación no prosperó. Desde 1984 hasta 1988, que surgió la Ley, no se dieron intentos de unificación entre las Corporaciones. El ICJCE bajo la presidencia del Magín Pont estaba enfrascado en sus privilegios, en su categoría de Colegio Profesional bajo la dependencia del Ministerio de Comercio y quería que la adaptación a la Directiva comunitaria le pusiera en una posición de liderazgo, solicitando que el nuevo organismo partiera y se creara a partir de su institución. Eran condiciones inaceptables y esa poca habilidosa estrategia le condujo al fracaso y a la enemistad con los otros dos registros. ¿Como podía pretender el ICJCE, que no gozaba de la mayor representación de los auditores -la tenía el REA- que el futuro organismo de control se creara en su seno?

- Con la Ley 19/1988, muchos auditores pensaron que se había perdido una gran oportunidad de autorregularse y que si las corporaciones se unieran podría cambiar el modelo. Otros pensaban diferente y se concienciaron de que en España por las circunstancias que se daban, por la gran importancia que se le daba a la actividad que requería cierto control público y, también, por una cierta desconfianza que mostraba el sector financiero hacia los auditores, esta opción no era posible y no lo sería en el futuro, aunque las Corporaciones se unieran. En el primer grupo estaban mayoritariamente miembros de los censores y en el segundo de las otras dos Corporaciones. De hecho, la Directiva 2006/43/CE lo dejó claro y exigía que el órgano supervisor fuera independiente (no estrechamente vinculado a auditores) o estuviera bajo la tutela y control de las autoridades. Con lo cual podemos establecer que el tiempo da la razón y que, si los censores hubieran planteado un esquema más colaborativo con la administración y de control tutelado y no de máximos, igual se hubiera conseguido una mayor representatividad de las Corporaciones en la Ley. El REA en cambio tenía una posición más abierta y colaborativa y era otro punto por el cual resultaba difícil llegar a un entendimiento mutuo.

- Por otro lado, es cierto que, desde la promulgación de la Ley, en la mayoría de las reuniones de auditores (congresos, jornadas, etc.) y en muchas publicaciones y artículos de expertos en la materia (por ejemplo, las IV jornadas técnicas de auditoría del REA-1991, II Jornadas de Trabajo ASEPUC -1997, el Libro Blanco de la auditoría del ICJCE-1997, etc.) se hablaba de la necesidad de la unificación y que esta daría un mayor control de la actividad a los auditores. Pero a medida que va pasando el tiempo se deja de hablar de autorregulación y se habla de una especie de “autorregulación supervisada” en la que las Corporaciones puedan desempeñar un mayor papel.

- Es cierto que se hablaba mucho y mucho de la unificación, pero en las conversaciones que mantenían las Corporaciones se ponían de manifiesto diferencias importantísimas que impedían llegar a cualquier tipo de acuerdo. Hubo durante estos años declaraciones sobre inicios de conversaciones, intentos de negociación o incluso predicciones de

unificación, pero muy dispersos, de poco calado y lo que verdaderamente ocurría es un gran enroscamiento en posiciones divergentes que denotaban diferencias insalvables. Son muy ilustrativas las palabras pronunciadas por Francisco De Quinto en 1991 durante la celebración de las IV Jornadas Técnicas del REA (Presidente del REA en esas fechas) "…creo que haríamos un flaco favor a nuestra profesión si fuéramos a un proceso de unión entre corporaciones a espaldas o en contra del Consejo General de Economistas, repitiendo el mismo error que cometió el ICJCE cuando hace 25 o 30 años salió del Consejo de Titulares Mercantiles…". Aquí introduce otro elemento distorsionador más, que es la posible confrontación o diferencias entre algunos auditores y el Consejo General de Economistas, sin duda instigada por los que querían debilitar al REA. De todas formas, acaba añadiendo "Estamos convencidos de que a corto plazo el proceso de unión es posible y para ello mantenemos contactos abiertos con el ICJCE desde hace cuatro meses, sin plantear condiciones irrenunciables sobre la mesa de negociación, al margen de lo que luego aparece en los periódicos. Yo creo que en el plazo de un año el proceso de unión puede ser una realidad". Que alejado de la realidad estaba este posible anuncio de unificación dado por el presidente del REA, pero de todas formas se han incluido estas declaraciones ya que demuestran que había intentos, incluso con cierto grado de avance, pero que finalmente quedaban frustrados.

- Otras conversaciones serias sobre la unificación vinieron propiciadas por el interés de las grandes firmas que estaban divididas entre las dos Corporaciones y veían que, tal como se estaba desarrollando la auditoría en el mundo -empezaron a darse algunos escándalos sonados-, era mucho mejor unificarse y tener una única voz. En el mismo Libro Blanco de la Auditoría (1997) ya se concluía que la unificación era absolutamente imprescindible y que era necesario olvidarse de lo ocurrido en el pasado y mirar hacia el futuro si se quería llegar a buen puerto e incluso se instaba al ICAC para que mediara entre ellas. Se empezaron a tener las primeras aproximaciones entre las corporaciones en los años 2000 y 2001. Pero desafortunadamente concluyeron sin acuerdo y tanto Fernando González Moya como Lorenzo Lara, presidentes de dos de las tres Corporaciones decidieron no seguir adelante con el proyecto de crear una nueva institución gobernada por las tres instituciones que aglutinara a todos los auditores para ser representados bajo una única voz. Betrián (2001), elegido presidente del REA en 2001 manifestó con relación a las diferencias entre las Corporaciones, en una entrevista que le hicieron en abril de 2001, lo siguiente: "Hasta ahora las corporaciones no hemos consensuado una solución. Antes he puesto de manifiesto discrepancias técnicas sobre la naturaleza y funciones de las corporaciones y que estas son una de las razones fundamentales que impiden un dialogo fluido". Las discrepancias a las que alude hacen referencia a la insistencia por parte del ICJCE de que la auditoría sea reconocida como una profesión y que los auditores se reúnan en un colegio profesional. Que idea más fuera de contexto pretendían defender. De hecho, los censores lograron crear dos Colegios Profesionales (Cataluña y Valencia) y esta fue una disputa insalvable para proseguir con cualquier tipo de conversaciones. Y, por si lo dicho fuera poco, continúa añadiendo: "Lo que sí afirmo, es que cualquier posibilidad de unión será como consecuencia de la previa cooperación y que, en lo que a mi dependa, no se producirá mientras existan enfrentamientos, agresiones sistemáticas o invasiones de

competencias- distintas a las de auditoría que compartimos- como las que hasta el momento hemos soportado, silenciosamente, por cierto, los economistas". Qué clara deja la situación en la que estaban las relaciones entre los economistas auditores y los censores.

- Después de estos sucesos en el año 2002, José María Gassó Vilafranca (entonces presidente del ICJCE, desde 1998) anuncia que el ICJCE se refunda y se denominará *Instituto de Auditores-Censores de Cuentas de España* con el doble objetivo de que esta nueva institución sea capaz de recoger todas las sensibilidades de los auditores, ser una Corporación exclusivamente de auditores y paralelamente conseguir la unificación, pese a que las otras dos corporaciones ya le habían anunciado su negativa a tal unificación (Gassó, 2002). No podemos dejar de decir que la actitud, una vez más anti diplomática y desacertada, no contribuyó en absoluto al acercamiento de las Corporaciones principalmente entre el REA y el ICJCE; mientras que REA y REGA iban encontrando día a día mayores puntos de encuentro. Esta, podríamos decir, ilusión utópica, de Gassó no tuvo ningún efecto de los deseados y durante su Presidencia sus relaciones con el REA y REGA fueron excesivamente frías y distantes.

- El 24 de octubre de 2006 el ICJCE nombró presidente a Rafael Cámara Rodriguez-Valenzuela. Este abogado economista y auditor, con una dilatada trayectoria tanto dentro de la administración como de la política y, por supuesto, en el campo de la auditoría, trajo nuevos aires al ICJCE. En ese tiempo desempeñaba el cargo de socio de regulación en Deloitte, pero había iniciado su andadura en PWC (1989). Bajo su mandato se estrechó la colaboración entre el REA y el ICJCE. En esas fechas el presidente del CGE era Valentí Pich Rosell y del REA Carlos Puig de Travy. Los tres iniciaron una nueva etapa en la que se colaboraba estrechamente en temas técnicos, de regulación e incluso se organizaban actos y congresos de forma conjunta. Lorenzo Lara, presidente del REGA, después de estas primeras aproximaciones también veía con buenos ojos esta nueva etapa de colaboración entre corporaciones y se unió al proyecto. Se trabajó durante años de forma muy intensa y sobre todo se consiguió sacar adelante la aprobación de la Ley 12/2010, de 30 de junio, que el Congreso aprobó por unanimidad y que las corporaciones la calificaron de "Una buena Ley". No es de extrañar que este trabajo realizado durante cinco años desembocara en un nuevo intento de constituir una voz única de los auditores.

- En 2011 se firmó un acuerdo entre las tres Corporaciones para formar una nueva asociación que recibiría el nombre de "*Instituto de Auditores de España*". Este acuerdo abría un proceso de dos años de plazo para que se procediera a la modificación de los estatutos de las Corporaciones con el fin de crear el nuevo Instituto. El acuerdo contemplaba la creación de una comisión gestora, formada por las tres Corporaciones, que trabajaría para la consecución de los fines propuestos. El proceso no fue desarrollándose al ritmo previsto, el plazo de los dos años se vio superado y definitivamente cuando en 2013 Cámara dejó la presidencia del ICJCE, surgieron nuevos aires en dicha Corporación que anularon cualquier vía de seguir con la iniciativa emprendida y esta quedó en el completo olvido.

- Accedió en 2013 a la Presidencia del ICJCE, Mario Alonso Ayala y si bien al inicio hubo un período de enfriamiento de las relaciones, se fueron reemprendiendo de forma paulatina y podemos decir que la colaboración entre las Corporaciones fue desarrollándose de forma razonable, pero nunca llegó al nivel de lo alcanzado en la etapa anterior. Dentro del ICJCE había una cierta pugna por el control de la institución entre las firmas y, si bien en la etapa anterior la posición de Deloitte era predominante, se abría una nueva etapa en la que PWC empezaba a ejercer un mayor protagonismo y de hecho posteriormente en 2017 accedió a la Presidencia del ICJCE un socio de esta firma, Ferrán Rodríguez Arias. Esta situación de cierta rareza por la que atravesaba el ICJCE no favoreció a fomentar ni a iniciar ningún otro proceso de conversaciones sobre la posible unificación. De hecho, los Economistas y los Titulares Mercantiles estaban en medio de su proceso de unificación y de la posterior creación de la Corporación REA+REGA, que dejaba la actividad de auditoría en manos de sólo dos Corporaciones representativas de auditores. En este sentido el CGE y el REA+REGA rechazaban y rechazan, cualquier intención de unificación de las dos Corporaciones, por las grandes diferencias que existen que hacen referencia a un punto fundamental "El REA quiere y defiende una corporación en la que no existan privilegios ni situaciones de control excesivo por parte de unos colectivos sobre otros y para decirlo más claro de las grandes firmas sobre el resto".

- Hasta la fecha no se ha tenido ninguna otra aproximación seria de unificación de las dos Corporaciones.

Como ya se ha mencionado, las Corporaciones que en su inicio eran tres, en la actualidad sólo existen dos, la primera el "Consejo General de Economistas" a través de su órgano especializado REA Auditores y la segunda el "Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España".

REA Auditores del Consejo General de Economistas (REA)

Organización profesional que representa a los economistas auditores en nuestro país. Desde su fundación en el año 1982 su lema ha sido "estar al servicio de la actividad de la auditoría y por ello velar por su prestigio dentro de la sociedad y ser garantía de calidad en el ejercicio de esta". El REA cumplió en el 2022 sus 40 años de existencia y publicó un libro que repasa la historia de la auditoría en España y el papel ejercido en el REA en todos esos años (Consejo General Economistas-REA Auditores, 2022).

El REA es una organización que se orienta principalmente a responder de forma firme y rigurosa a lo que la sociedad exige y al interés público y está muy alejada de cualquier tipo de interés particular. Dentro de este objetivo general se incluye contribuir a reducir la comúnmente denominada *Expectation Gap* o *Diferencia de Expectativas.*

En la actualidad es la primera Corporación en cuanto a representatividad, tanto de auditores individuales como de firmas de auditoría y auditores ejercientes. Cuenta con la importante ventaja competitiva de pertenecer al CGE, por ser un Órgano especializado de esta institución, lo que le permite tener una visión mucho más amplia del mundo económico y empresarial con

relación a la otra Corporación. Por otro lado, la capacidad de representación del CGE no es comparable con la otra Corporación, ya que posee alrededor de 60.000 miembros a través de los más de 50 Colegios profesionales a los que representa.

Los objetivos del REA son los siguientes[77]:

- Ofrecer a los auditores el mejor apoyo técnico;
- Buscar la apertura del sector;
- Ser garantía de calidad;
- Acercar la actividad de la auditoría a la Sociedad y velar por su prestigio;
- Responder de forma rigurosa al interés público; y
- Desempeñar el papel pionero en el desarrollo de la cooperación de los auditores privados en ámbito del sector público.

Estos objetivos, uno a uno, se van trabajando desde la institución, se van paulatinamente adaptando a las diferentes circunstancias del mercado y evaluando su desempeño de forma continua. Ello hace que la Corporación día a día adquiera mayor prestigio y notoriedad en todos los ámbitos.

Si bien el REA es una organización más joven, con 40 años de diferencia con respecto al ICJCE, la intensidad en la que ha vivido hace que el *output* transmitido a sus miembros y a la sociedad no sea en nada inferior. El ICJCE se fundó en 1942 pero los primeros años de su existencia no pueden compararse a los vividos posteriormente, desde 1982 hasta la actualidad, ya que la actividad de auditoría era prácticamente inexistente y la censura de cuentas era una actividad muy alejada de lo que es la auditoría. Desde su creación en 1982 y durante una veintena de años posterior el REA ejerció el liderazgo de los auditores y su dominio fue absoluto y no comparable al de las otras dos Corporaciones.

Un hito importante fue la unión en 2013 con el REGA, por la cual recuperó el liderazgo perdido y volvió a su posición de ser la Corporación con la representación más amplia del sector.

El REA representa los intereses del colectivo en general y sin ningún sesgo o preferencia y en sus miembros se encuentran auditores individuales de todos los tamaños, la mayoría de las firmas de auditoría españolas con tamaños de todo tipo, es decir, grandes (varias firmas dentro del top ten mundial), medianas y pequeñas.

La organización está gobernada por un Comité Directivo formado por 10 o más miembros, entre los que se encuentran auditores de todos los territorios de España y varios decanos de colegios profesionales de economistas. El presidente actual es Emilio Álvarez que viene ejerciendo el cargo desde noviembre de 2021. La presidencia de honor la ostenta Lorenzo Lara, actual vicepresidente del CGE y el registro cuenta con el apoyo incondicional del presidente del CGE, Valentí Pich (economista auditor, fiscalista y experto contable).

La organización cuenta con múltiples comités de trabajo, entre los que se encuentra el "Comité de Normas y Procedimiento del REA" que desde sus inicios adquirió una fama impresionante

[77] Se plasman en el folleto del REA que incluye dos frases muy definitorias de su perfil: "Una organización a tu servicio" y "Trabajamos para ayudarte". Se puede localizar el folleto en la web de REA: www.rea.es.

entre los auditores con la publicación de los famosos “Boletines Naranjas” que fueron seguidos incluso después de la publicación de la ley de auditoría por la mayoría de los auditores españoles y hasta que aparecieron las normas técnicas de auditoría (1990). Otros comités como el del Sector Público, el de Responsabilidad Social Corporativa, el de Desarrollo y Práctica Profesional, el de Formación o el de Tecnología completan la organización del REA, junto a un número muy destacado de profesionales que forman el equipo humano interno del REA.

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE)

El ICJCE fue creado el 15 de diciembre de 1942, en el seno del Consejo Superior de Colegios de Titulares Mercantiles de España. Inició sus actividades en el año 1943 y sus estatutos fueron aprobados en 1945, por lo que algunos autores toman esa fecha como la de su creación. Según Pont Mestres (en Pérez Sigüenza, 1991) la creación del ICJCE “Vino a llenar el vacío que se observaba en nuestro país, en abierto contraste con lo que se apreciaba en los países de Europa y Estados Unidos”. Es acertada la manifestación ya que anteriormente no había ninguna organización que se preocupara de la actividad de auditoría y este proyecto fue el pionero. El principal problema de esta institución es que generó un conflicto por la escisión de una agrupación de colegios profesionales, circunstancia que marcó durante muchos años un clima de desavenencia importante con el colectivo de los Titulares Mercantiles.

El ICJCE es una institución privada con personalidad jurídica propia y que, como ya se ha mencionado, está reconocida como una Corporación de Derecho Público representativa de los auditores y que opera en España.

Sus objetivos son (ICJCE, 2023):

- La promoción y divulgación de la relevancia del papel de los auditores en la actividad económica y social y en el incremento de la transparencia;
- El mantenimiento de la alta calidad profesional de sus miembros;
- El cumplimiento de las normas deontológicas y de los valores que son inherentes a la profesión: integridad, independencia y competencia profesional;
- La oferta de una amplia gama de servicios de calidad técnica a sus miembros;
- La colaboración en el desarrollo empresarial de sus miembros;
- La defensa de los intereses colectivos; y
- La máxima representatividad de la Corporación en todos los organismos reguladores públicos y privados para colaborar en el perfeccionamiento de la normativa y funcionamiento de la actividad en España y a nivel internacional.

En el ICJCE, se encuentran albergadas las *Big Four* y tanto en los órganos de gobierno del Instituto como en las diferentes comisiones, comités, grupos de trabajo, etc. hay una representación muy influyente de profesionales de estas grandes firmas. También en todas las tareas que se relacionan con las regulaciones, la representación del instituto está ostentada en una proporción aplastante o en ocasiones únicamente de representantes de estas 4 grandes firmas. Esta es una de las características principales de esta Corporación, en la que estas 4 grandes firmas -que aportan tanto medios económicos como técnicos, esto es un activo importante- gozan de una supremacía con respecto al resto de firmas y a los miembros de la institución. Podemos decir que es uno de los institutos en los que el control que ejercen las grandes firmas es superior en comparación con otros países. Esta situación es percibida en muchas esferas, tanto del gobierno como de la administración, como de los reguladores e incluso en la sociedad civil. Además, al ser una institución que representa únicamente a alrededor de 4.000 miembros y a poco más de 500 firmas y con una influencia muy marcada de las *Big Four*, su capacidad de influencia es muchísimo menor a la de la otra Corporación, que cuenta con el amparo del CGE, institución de gran prestigio y notoriedad en todos los ámbitos empresariales, de las finanzas y de la administración.

El ICJCE debe cambiar radicalmente su mensaje, sus estrategias y abrirse a los intereses más generales de la mayoría de los auditores y abandonar posturas interesadas de los miembros de gran poder que tiene en sus filas y que se atrincheran en la institución para ejercer su control e influencia. En la actualidad el ICJCE está viviendo los momentos de mayor control ejercido por parte de las *Big Four* y especialmente de una de las firmas, que curiosamente es la que mayor apuesta está efectuando, tanto a nivel español como a nivel mundial, en los temas de la auditoría. Mientras que sigan por este rumbo será imposible ningún tipo de aproximación seria a la otra corporación[78].

[78] Como posteriormente desarrollaremos, el mundo de la auditoría está cambiando fruto de la aparición de los grandes escándalos (Enron, Parmalat, etc.), de la crisis financiera y posterior crisis económica del 2007/2008 y de la actual crisis por la covid-19. Esta situación de privilegio y "casi monopolio" de las grandes firmas está altamente cuestionada y se prevé, principalmente en Europa, regulaciones y medidas tendentes a la apertura del mercado.

Tercera Parte:
Desde la Primera Ley hasta su modificación por la Ley 12/2010

La ley 19/1988, de 12 de julio mantuvo un largo período de vigencia (hasta 2015) y en parte es debido a las sucesivas modificaciones que fue teniendo y que la iban adaptando a las nuevas necesidades que el mercado iba demandando. Con motivo de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, se inició un importante proceso de transposición que desembocó en la Ley 12/2010, de 30 de junio. En esta parte desarrollamos los diferentes hechos relevantes que se han producido desde la publicación de la primera ley y su reglamento hasta la aparición de la Ley 12/2010. Este período es uno de los más importantes y ricos en avances, regulaciones, cambios, evoluciones, transformaciones, etc. en el campo de la auditoría y de la información financiera de los tratados en la tesis. Además, cubre un período muy extenso de 22 años en los que el mundo, que ya era muy global, empieza a experimentar grandes cambios e inicia un período de gran volatilidad, de mayor incertidumbre, complejidad y de una condición casi anodina, tal como expresa el término acuñado por los británicos -VUCA- para definir nuestra economía a partir del inicio del siglo XXI.

Para cubrir este amplio período y los aspectos que lo han caracterizado es necesario, en primer lugar, reseñar y hacer un análisis de los cambios que se han producido en la Ley y en su Reglamento (Capítulo 5). Durante este período se publicaron las primeras normas técnicas de auditoría en nuestro país (1990). No fue un marco completo por lo que tuvieron que ir ampliándose posteriormente (Capítulo 6). El principal producto de la auditoría es el informe del auditor, que tiene unas características, alcance y contenido específicos y que utiliza un lenguaje "auditor" que es característico y a veces criticado por su complejidad y falta de claridad. Describiremos todos estos aspectos en el Capítulo 7. Durante estos años se fueron produciendo multitud de hechos y circunstancias que afectaron muy profundamente a la auditoría como fueron: a) los escándalos económicos de los primeros años del siglo XXI, que motivaron la reacción instantánea de los auditores y empezaron a trabajar de forma intensa en modificaciones de gran calado, también trajo como consecuencia una nueva Directiva de auditoría (Capítulo 8); b) el Plan General de Contabilidad del 90 tuvo que ser modificado en su totalidad y se constituyó un potente grupo de trabajó que publicó el "Libro Blanco de la Contabilidad en España" y que desembocó en la publicación del nuevo Plan General de Contabilidad del 2007 -un muy buen plan- que permanece vigente en la actualidad (Capítulo 9); y c) en 2007 se inicia una época muy dura en el plano económico con la crisis financiera y con la posterior crisis económica que, evidentemente, tuvo sus efectos en la información financiera de las empresas y en la auditoría de cuentas y que motivó la publicación de un importante documento "Política de auditoría: lecciones de la crisis" que fue el inicio de un proceso de reflexión importante de la normativa comunitaria sobre la auditoría (Capítulo 10).

Capítulo 5: Las modificaciones efectuadas en la Ley 19/1988

Introducción

La ley de auditoría 19/1988, de 12 de julio, fue la primera de nuestro país y fue una ley en cuanto a intensidad de regulación no muy extensa, debido a nuestra escasa tradición reguladora que requirió, solo por este motivo, de posteriores adaptaciones y mejoras. En este capítulo describiremos todas las modificaciones hasta la aparición de la Ley 12/2010 y las repercusiones que estas modificaciones fueron teniendo, como es lógico, en su Reglamento. Cubriremos este capítulo en dos únicos puntos:

5.1 Las modificaciones de la Ley 19/1988.

5.2 Las modificaciones del Reglamento.

5.1 Las modificaciones de la Ley 19/1988

5.1.1 Reseña de las modificaciones que afectaron a la Ley

El texto original de la Ley se ha visto modificado a lo largo del tiempo por diferentes normas legales, con el objeto de mejorar su aplicación práctica. Las modificaciones de esta Ley hasta la publicación de la Ley 12/2010, de 30 de junio, han sido las siguientes:

- La Ley 4/1990 de 29 de junio de Presupuestos Generales del Estado, en su disposición adicional decimotercera, incorporó una vía específica de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas para determinadas personas. También se establecieron determinadas reglas particulares a los efectos de acreditar la formación práctica;

- La Ley 31/1991 de Presupuestos Generales del Estado para el año 1992, en su artículo 104, modificó la composición del Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas;

- La Ley 13/1992, de 1 de junio, sobre recursos propios y supervisión en base consolidada de las entidades financieras, en su disposición adicional tercera, dio nueva redacción a los artículos en los que se regula el régimen de infracciones y sanciones. Asimismo, añadió un párrafo a la disposición final primera para establecer la obligación para los auditores de cuentas de entidades sometidas al régimen de supervisión previsto en la citada Ley 13/1992 de emitir inmediatamente el informe de auditoría de cuentas anuales cuando conocieran la existencia de presuntas irregularidades o situaciones que

pudieran afectar gravemente a la estabilidad, solvencia o continuidad de la entidad auditada;

- La Ley 3/1994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de entidades de crédito a la segunda directiva de coordinación bancaria, en su disposición adicional sexta, añadió un apartado cuarto a la disposición adicional primera de la Ley de Auditoría de Cuentas para incorporar la obligación, para las sucursales en España de entidades de crédito extranjeras cuando no tengan que presentar cuentas anuales de su actividad en España, de someter a auditoría las informaciones contables que con carácter anual deben hacer públicas;

- La Ley 2/1995, de 23 de marzo modificó el apartado 4 del artículo 8 de la Ley de Auditoría de Cuentas, para introducir la posibilidad de prorrogar anualmente el contrato de auditoría una vez finalizado el período inicial contratado;

- La Ley 37/1998, de 16 de noviembre, daba una nueva redacción al párrafo final de la disposición final primera de la Ley de Auditoría de Cuentas, relativa a la obligación de información a los reguladores (Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores y la Dirección General de Seguros) en caso de que se pongan de manifiesto ciertos aspectos relevantes en las auditorías de estas entidades sometidas a supervisión.

- La Ley 41/1999, de 12 de noviembre, sobre sistemas de pagos y liquidación de valores, en su disposición adicional tercera, estableció el plazo de un año como período específico para resolver y notificar la resolución en los procedimientos sancionadores derivados de la comisión de infracciones cometidas por auditores;

- La Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, en sus artículos 48 a 53, introdujo modificaciones sustanciales que afectaron a diversos aspectos como son: el examen unificado del sistema de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, la obligación de seguir cursos de formación continuada de los auditores de cuentas, la incorporación de vías de acceso específicas al Registro Oficial de Auditores de Cuentas para funcionarios pertenecientes a determinados cuerpos de la administración, el deber de independencia y las causas de incompatibilidades, el deber de rotación del auditor con relación a determinadas entidades auditadas, la responsabilidad civil de los auditores de cuentas, el deber de custodia de la documentación de los trabajos de auditoría y el acceso a dicha documentación, el régimen de infracciones y sanciones, las competencias del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas relacionadas con el control de la actividad de auditoría de cuentas y la creación de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas;

- La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, en su artículo 104, modificó la normativa reguladora a la que se encuentra sujeto el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en lo referente a la composición y funciones de sus órganos rectores; y

- La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, dio una nueva redacción al párrafo primero del apartado 4 del artículo 8 de la Ley de Auditoría de Cuentas, con relación a los plazos de contratación de los auditores de cuentas, para posibilitar la renovación del contrato de auditoría por periodos sucesivos de hasta tres años una vez finalizado el período inicial de contratación.

5.1.2 Modificaciones que afectaron a la Ley antes de la Ley Financiera (Ley 44/2002)

Ley 4/1990, de Presupuestos Generales del Estado

La primera modificación fue mediante la Ley 4/1990, de 29 de junio, Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1990 que en su disposición adicional decimotercera amplió las posibilidades de acceso al ROAC. Así, se añadió un apartado 6º al artículo 7 de la LAC, dando la posibilidad de acceder al ROAC a personas que, no teniendo título universitario, pero habiendo cursado estudios u obtenidos títulos que faculten para el ingreso a la Universidad, acreditarán una experiencia práctica importante y contrastada -mínimo de 8 años y 5 con auditor de cuentas- en trabajos del ámbito financiero y contable referidos a control de cuentas. También añadió un apartado séptimo en el que se consideró cumplido el requisito de formación práctica a la adquirida como miembros de las Corporaciones de Auditores antes de la entrada en vigor de la Ley. Esta reforma respondía a la necesidad de no dejar fuera del sector a gran parte de profesionales que durante años -antes de la Ley- habían estado trabajando en firmas practicando la auditoría y tenían grandes conocimientos y que por no poseer un título académico no podían acceder al ROAC. Esta medida fue muy criticada por unos -los que consideraban que el auditor para su prestigio tenía que poseer una calificación universitaria- y muy aplaudida por otros -los que consideraban que no se podía apartar de la actividad y más en sus inicios a profesionales que tenían los conocimientos adquiridos y que podían favorecer al desarrollo la auditoría-.

Como vemos este primer cambio se hizo dos años más tarde de la publicación de la Ley, pero solo unos meses más tarde del inicio del primer ejercicio (1990) de auditoría obligatoria para determinadas entidades. La cuestión es: ¿era una medida necesaria o no lo era? ¿la medida proporcionaría más potencia y mejor desarrollo al sector o no? Digamos que se consiguió incorporar a un colectivo -en su mayoría gente preparada y buenos profesionales -que ya estaba trabajando, pero a los que se les negaba la posibilidad de firmar informes cuando algunos de ellos ya los firmaban antes de la entrada en vigor de la Ley. Fue una medida que tuvo su impacto, que en absoluto perjudicó a la actividad y que en general perseguía una apertura -menor grado de reserva de actividad- y en lo que respecta a los miembros de las Corporaciones era transitoria, es decir, puntual y no se extendía para el futuro.

Ley 31/1991 de Presupuestos Generales del Estado

La Ley 31/1991 de Presupuestos Generales del Estado para el año 1992, de 30 de diciembre en su artículo 104, modificó la disposición adicional segunda de la Ley 19/1988 en lo referente a la composición del Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas quedando redactado como sigue:

"B) El comité consultivo del instituto de contabilidad y auditoría de cuentas es un órgano de asesoramiento que estará presidido por el presidente de dicho instituto y compuesto, en la forma que reglamentariamente se determine, por un máximo de once miembros designados por el ministro de economía y hacienda, de los cuales cinco serán representantes del ministerio de economía y hacienda y el resto a propuesta de las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas y expertos contables".

No es una modificación esencial, prácticamente es el mismo redactado y únicamente se aumenta en un miembro el comité y ahora el ministerio nombraría 5 en lugar de cuatro, que era lo establecido en la Ley antes de la modificación[79].

Ley 13/1992 sobre Recursos propios y supervisión en base consolidada de las Entidades Financieras

La Ley 13/1992, de 1 de junio, sobre recursos propios y supervisión en base consolidada de las entidades financieras, en su disposición adicional tercera, dio nueva redacción a los artículos 16 a 18 de la LAC. en los que se regula el régimen de infracciones y sanciones.

Con respecto al artículo 16 se añade como infracción grave la no comunicación a los reguladores de determinadas informaciones que se detecten durante la auditoría.

Las modificaciones del artículo 17 son mucho más relevantes y constan tanto de eliminaciones como de adiciones. Las eliminaciones son de dos temas específicos de bajas temporales, uno de baja definitiva por la comisión de cuatro infracciones graves y dos circunstancias de amonestaciones públicas. Las adiciones consistían:

- Multas pecuniarias para las infracciones graves y muy graves, recordemos que en la LAC sólo había amonestaciones y bajas temporales y definitivas;

- Se distinguen las sanciones entre auditores individuales y sociedades, es un tema relevante, ya que hay aspectos muy diferenciados como, por ejemplo, que al auditor individual se le puede imponer una baja temporal y a una sociedad no tiene sentido ya que afectaría también al resto de socios por una situación que ellos puede que estén al margen;

[79] Resaltar que posteriormente se ha ido modificando la estructura del ICAC y en el Capítulo cuarto se ha expuesto la estructura actual del citado organismo, por lo que no tiene objeto comentar modificaciones parciales y sin mucha importancia de las estructuras del ICAC.

- Se separan las sanciones a las sociedades entre las que van directamente a la sociedad y las que van al socio firmante del informe; y a este último se le puede imponer una sanción de baja temporal;

- Se extiende la responsabilidad a los socios que han firmado el informe en caso de las infracciones sobre trabajos realizados por sociedades de auditoría; y

- Cuando se ha sancionado sobre un encargo concreto y la sanción ha adquirido firmeza administrativa, se incompatibiliza ese trabajo durante un período de tres ejercicios.

Con respecto a la modificación del artículo 18 se eliminan dos aspectos de este y únicamente quedan dos apartados que el primero hace referencia a la firmeza de las sanciones y a su publicación en el BOICAC y el segundo a que en caso de baja temporal o definitiva de auditores el ICAC adoptará las medidas que sean necesarias para la salvaguarda de papeles de trabajo que estuvieran relacionados con algún tipo de demanda civil.

Asimismo, en la disposición adicional cuarta se añadió un párrafo a la disposición final primera de la LAC para establecer la obligación para los auditores de cuentas de entidades sometidas al régimen de supervisión previsto en la citada Ley 13/1992 de emitir inmediatamente el informe de auditoría de cuentas anuales cuando conocieran la existencia de presuntas irregularidades o situaciones que pudieran afectar gravemente a la estabilidad, solvencia o continuidad de la entidad auditada.

Todas estas modificaciones sí que aportaban mejoras -necesarias- al mecanismo sancionador. De hecho, la distinción entre auditores individuales y sociedades de auditorías a los efectos de la imposición de sanciones era un tema absolutamente necesario. La imposición de sanciones pecuniarias tenía toda la lógica a los efectos de tener un régimen sancionador que permitiera la adecuada graduación de las sanciones y así respetar la proporcionalidad entre el daño causado o el incumplimiento detectado y la sanción atribuida.

Ley 3/1994 de Entidades de Crédito

Ley 3/1994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de entidades de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria añade un apartado 4º a la disposición adicional primera de la LAC, por la que obliga a las sucursales de entidades de crédito en el exterior, que no presenten cuentas anuales en España, a someter a la revisión por parte del auditor de cuentas la información pública que anualmente deban presentar y la reservada que remitan al Banco de España.

Es una medida con toda la lógica y venía a cubrir un hueco de la LAC, es decir las sucursales extranjeras de las entidades de crédito debían someterse a la auditoría de cuentas.

Ley 2/1995 de las Sociedades de Responsabilidad Limitada

La Ley 2/1995, de 23 de marzo, que aprobó la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, vino a modificar el apartado 4 del artículo 8 de la Ley de Auditoría de Cuentas, para introducir la posibilidad de prorrogar anualmente el contrato de auditoría una vez finalizado el período inicial contratado. El apartado cuarto quedó redactado de la siguiente forma:

"4. Los auditores serán contratados por un período de tiempo determinado inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados anualmente una vez haya finalizado el período inicial.

No obstante, cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias, no serán de aplicación las limitaciones establecidas en el párrafo anterior."

Vamos a detenernos un poco sobre esta modificación ya que tiene su interés. La LAC establecía en su primera redacción un período mínimo de contratación para las auditorías de carácter obligatorio de 3 años y un máximo de 9 años. La regulación de la contratación de los auditores es un tema que ha suscitado muchas controversias a lo largo del tiempo -no sólo nivel de España sino a nivel internacional- y que incluso en la última Directiva europea (2014) fue uno de los temas fundamentales en cuanto al plazo de contratación para EIP y su alargamiento mediante la "coauditoría" o "auditoría conjunta".

Lo más curioso o mejor dicho relevante de este cambio es que no fue un tema de debate importante en 1987 y 1988 durante el proceso de promulgación de la Ley o en la valoración de la Ley por parte de los múltiples interesados, entre ellos los propios auditores (en la Ley se optó por poner un máximo de contratación de 9 años). Es decir, se introdujo esta medida y nadie mostró reparos a la misma.

Con respecto a la contratación hay que precisar dos aspectos fundamentales:

- La contratación mínima es un seguro para el auditor en el sentido de que pone un freno a la amenaza de rescisión de contrato ante desavenencias o discrepancias entre auditor y cliente, especialmente en cuanto a temas relacionados con el informe de auditoría (inclusión de salvedades no bien recibidas por el cliente) o con relación al alcance de los trabajos del auditor (en ocasiones los clientes del auditor cuestionan ciertas peticiones de información, las exigencias de colaboración con el auditor para realizar su trabajo, el acceso a documentaciones o a determinados interlocutores, etc.).

- El período máximo se instaura para hacer frente a posibles amenazas de familiaridad que se derivan de una relación extensa en el tiempo entre cliente y auditor. Algunos piensan que esta relación en el tiempo puede afectar a la independencia del auditor. Otros en cambio piensan que la amenaza de familiaridad se puede reducir introduciendo las adecuadas salvaguardas. También es necesario destacar que existen bastantes estudios, principalmente en los EE.UU que indican que los cambios de auditor es una circunstancia que en ocasiones es aprovechada por el personal de las entidades auditadas -principalmente de alto rango- para la comisión de fraudes. Este último

aspecto hay que ponerlo también en la balanza a la hora de introducir regulaciones al respecto.

No hay un consenso general ni en cuanto a período mínimo ni en cuanto a período máximo de contratación de los auditores y mucho menos en el año 1988 cuando se publicó la LAC o en 1995 cuando se produjo esta modificación. Despejemos la primera incógnita ¿Por qué se produjo esta modificación? Es fácil de entender, habían transcurrido ya 6 años de contratos (1990 a 1995 inclusive), dentro de tres ejercicios finalizaría el plazo máximo de 9 años, y:

- Los auditores empezaban a estar inquietos al pensar "dentro de tres años he de renovar toda mi clientela por un absurdo legislativo de poco consenso";

- A los clientes también les afectaba de forma importante. El auditor es también asesor y da servicio creando valor ¿porque perderlo? Por otro lado, las entidades auditadas querían tener el derecho a elegir su auditor; y

- El Regulador (ICAC) también pensaba que en Europa no había el suficiente consenso en cuanto a plazos máximos y menos para todo tipo de auditorías. Otro tema diferente son las consideraciones sobre entidades de interés público o de cierto tamaño, tal como posteriormente se ha ido regulando tanto en la rotación del socio y equipos o la rotación obligatoria del encargo.

Como es natural todas estas inquietudes, que se consideraban muy razonables, llevaron a un consenso claro de modificar la LAC permitiendo año a año la renovación sin límite máximo alguno[80]. Ello produjo cierta tranquilidad en el sector, los auditores ya no tenían sobre ellos la espada de Damocles de tener que empezar a gestionar un riesgo de negocio de tanta magnitud como era este de pasar de la noche a la mañana de tener una cartera de clientes a tener que renovarla en un porcentaje elevadísimo. Las entidades auditadas eran conscientes de que sus auditores ya tenían una buena información de su empresa, que un cambio, sobre todo en entidades de poco tamaño, llevaría a tener que invertir más tiempo en la auditoría -las PYMES no deben cargase de trabas- por otro lado, a perder el Know-How adquirido del auditor y el valor añadido que podía representarles.

Para dar una idea de cómo estaba la situación sobre los períodos máximos y mínimos de contratación en Europa, cabe decir que de los 15 países que se analizaron en el Informe MARC[81], nueve no había ni período mínimo ni máximo de contratación. Los contratos podían renovarse sin especificar plazo, excepto el Reino Unido que era por el período de un ejercicio, cuatro países tenían un período inicial de contratación y todos permitían la renovación y dos -España y Portugal- que tenían plazo mínimo y máximo inicial y con la modificación los dos podían renovarse[82].

[80] Posteriormente se ha establecido limitación de plazos máximos para entidades de interés público, ya que vienen impuestas por la Octava Directiva de 2014, circunstancia que se analizará cuando se trate la LAC del 2015.
[81] El Informe MARC fue publicado en marzo de 1996 bajo el título "Estudio sobre la función, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la Unión Europea".
[82] De estos 15 países, antes de la modificación de la LAC, el único país que tenía un límite máximo sin posibilidad de renovación era España, lo que aceleró llevar a cabo esta reforma.

Por todo ello, podemos afirmar que fue una modificación de consenso y con poca o ninguna oposición por la oportunidad y sentido común de la medida. No era cuestión de revolucionar el sector con una regulación que no contaba con ningún apoyo.

Ley 37/1998 de Reforma de la Ley 24/1988 del Mercado de Valores

La Ley 37/1998, de 16 de noviembre, daba una nueva redacción al párrafo final de la disposición final primera de la Ley de Auditoría de Cuentas, relativa a la obligación para los auditores de cuentas de entidades sometidas al régimen de supervisión del Banco de España, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y de la Dirección General de Seguros, en los términos previstos a estos efectos, de comunicar rápidamente a dichas Instituciones supervisoras cualquier hecho o decisión sobre la entidad auditada de los que tuvieran conocimiento en el ejercicio de sus funciones y, que pudieran afectar de forma relevante al ejercicio de su actividad, a su continuidad, estabilidad o solvencia, o en los casos en que la opinión en su informe fuera denegada o desfavorable o en los que se impidiese la emisión del informe de auditoría.

Esta modificación fue objeto de múltiples críticas por parte de los auditores que la tachaban de imprecisa ya que no definía el término "comunicar rápidamente" o que la obligación de comunicar "cualquier hecho o decisión sobre la entidad…" es absolutamente falta de concreción y, por lo tanto, de difícil cumplimiento. Las obligaciones de información a los reguladores deben ser concretas y no traspasar la responsabilidad de su valoración al auditor, cuando por otro lado están sometidos a un riguroso secreto profesional.

Ley 41/1999 sobre el Sistema de pagos y liquidación de valores

La Ley 41/1999, de 12 de noviembre, sobre sistemas de pagos y liquidación de valores, en su disposición adicional tercera, estableció el plazo de un año como período específico para resolver y notificar la resolución en los procedimientos sancionadores derivados de la comisión de infracciones previstas en la LAC cometidas por auditores, ampliable de acuerdo a lo previsto en la Ley 30/1992 de 26 de diciembre de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Con esta precisión se clarifica y concreta el plazo de duración máxima del procedimiento sancionador a los auditores y en este sentido se evita que se eternice y cause perjuicios a los auditores.

5.1.3 Modificaciones que afectaron a la Ley introducidas a través de la Ley Financiera (Ley 44/2002) y entorno en el que se produjeron

Este apartado lo dividiremos en varios subapartados que son los siguientes:

- Entorno en el que se producía la modificación de la ley.
- Referencia especial al entorno europeo.
- Informe MARC.
- Informe de la FEE.
- El Libro Verde de la Unión Europea.
- Opinión de las organizaciones de auditores.
- Modificaciones introducidas por la Ley Financiera.

Entorno en el que se producía la modificación de la Ley

Mediante la ley 44/2002, de 22 de diciembre, de Medidas de Reforma del sistema financiero (la llamada Ley financiera y en adelante LF) se llevó a cabo la reforma más importante de la LAC - hasta la fecha- y ello fue debido a varias razones entre las que cabe mencionar:

- La ley ya tenía 14 años y era evidente que necesitaba una actualización ya que el mundo y España habían evolucionado enormemente.
- En Europa se estaba dando la tendencia de homogeneizar y armonizar todos los temas relacionados con la información financiera a los efectos de tener un sistema uniforme y común para todos los Estados Miembros.
- Con relación a lo mencionado en el punto anterior se habían llevado a cabo muchos estudios, análisis, informes sobre la auditoría en Europa y también en España que mostraban la necesidad de cambios en las regulaciones[83].
- También influyó de forma importante los escándalos que desde 1994 se habían producido en España. Al igual que en otros países, estas situaciones ponían en duda el trabajo que realizaban los auditores y era necesario hacer actuaciones para generar una mayor confianza[84].

[83] Informe MARC (1996), el Documento de la FEE (1996) *The role, position and liability of the statutory auditor in the European Union* y el *Libro Verde sobre la Función, Posición y Responsabilidad del Auditor Legal en la Unión Europea (*1996). En España tanto el REA como el ICJCE emitieron también documentos evaluando el estado actual de la Ley y comparándola con otras regulaciones europeas y analizando los diferentes *papers* y desarrollos que se iban llevando a cabo a nivel internacional y principalmente en Europa.

[84] García Benau (1996): "Los escándalos financieros vividos han sido tan impactantes, desde el punto de vista social, que han conducido a la auditoría a una situación de gran inestabilidad" añadía "sin duda, escándalos financieros de la resonancia de Banesto, PSV y Grupo Torras, han socavado el prestigio de la profesión auditora".

Referencia específica al entorno europeo

Europa y principalmente los Estados Miembros de la UE, tenían como objetivo la armonización de la información financiera y, con ello, la homogeneización de la regulación sobre la auditoría legal o estatutaria.

La importancia de la armonización era evidente y, de hecho, en Europa las empresas se daban cuenta que con la globalización debían conseguir una mayor internacionalización y, para ello, debían obtener recursos del exterior y acudir a cotizar en diferentes países lo cual implicaba la necesidad de una mayor transparencia y homogeneidad.

En 1983 se creó el *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO) a los efectos de buscar la cooperación de todos los organismos de supervisión de los mercados, así como de buscar una mayor armonización de las regulaciones de los diferentes países. También en Europa estaba el *Forum of European Securities Commissions* (FESCO) que en 2001 pasó a denominarse *Committee of European Securities Regulators* (CESR) y posteriormente se convirtió en el organismo actual la *European Securities and Markets Authority* (ESMA), inició sus operaciones el 1 de enero de 2011. Este organismo desde sus inicios también tenía la doble misión de fomentar la cooperación entre los diferentes reguladores y la de buscar la armonización. Una de las principales misiones que emprendió fue la de fomentar la uniformidad de las cuentas de las empresas cotizadas y proponían la adopción de las normas contables del IASC (las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF).

Otro hecho relevante y relacionado con todo este proceso de armonización fue la creación en 1995 de un Comité de auditoría en la Unión Europea. Viendo los objetivos que se marcaron para este Comité queda claro que en la Unión Europea se perseguía una importante armonización en el campo de la auditoría. Las principales tareas de este Comité de auditoría son las siguientes (Yubero Hermosa, 2015):

- "La evaluación de las normas de auditoría internacionales existentes y de su aplicación en la Unión Europea, al objeto de determinar si dicha aplicación responde satisfactoriamente a la necesidad de normas de auditoría de la Unión Europea o si por el contrario existen aún lagunas a rellenar.

- La contribución a los trabajos del Comité de normas internacionales de auditoría de la IFAC, incluida la coordinación de las respectivas posiciones sobre los proyectos de mejora de sistemas.

- El análisis de los sistemas de control de calidad de las auditorías empleados en los Estados Miembros y de las posibles propuestas de mejora de dichos sistemas.

- El análisis de un núcleo esencial de principios de independencia desarrollados por la profesión contable."

Este Comité empezó a prestar servicio en todo lo relacionado con el marco legal de la auditoría en Europa y especialmente en el contenido del informe de auditoría para dar un mejor cumplimiento a las expectativas de los usuarios con respecto a este.

Informe MARC

La Dirección General de Información Financiera y Normas Contables de la Unión Europea en 1994 solicitó al Centro de Investigación de Contabilidad y Auditoría de Maastricht un informe sobre las diferentes regulaciones de la auditoría en los Estados Miembros. El llamado "Informe MARC" que fue publicado en marzo de 1996 bajo el título[85] "Estudio sobre la función, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la Unión Europea". El objetivo del estudio era conocer las diferentes regulaciones (leyes, reglamentos, códigos, normas técnicas, etc.) que estaban en vigor en los 15 Estados Miembros y así poder analizar sus diferencias en aras a conseguir una homogeneización que facilitara el desarrollo de un mercado interior para la auditoría en Europa. Se intentaba concluir sobre los puntos más importantes relacionados con la necesidad de un mercado único y con la calidad de la auditoría en Europa.

El informe constaba de tres bloques, en el primero se describía la regulación de la auditoría estatutaria en los diferentes países objeto del estudio tocando temas como el nombramiento, independencia, responsabilidad etc.

El segundo bloque estaba relacionado con la libre circulación de los auditores dentro del mercado interior de la Unión y con la calidad de la auditoría. La búsqueda de la calidad era uno de los aspectos en los que más dedicación y esfuerzo se pusieron en el informe. Sobre este tema se establece que los pilares fundamentales sobre los que tiene que descansar la calidad son la independencia, la claridad en cuanto al alcance y contenido de la auditoría legal para reducir el "gap de expectativas" tratando también los temas de acceso y formación de los auditores y, por último, definir bien la responsabilidad del auditor.

El tercer bloque y más importante expone, además de un resumen a modo de conclusiones de lo tratado en el cuerpo del informe, las recomendaciones finales que fueron las siguientes[86]:

- "Liberación de las restricciones sobre alcance de servicios, fijación de precios no correspondientes con el trabajo real efectuado, oferta de servicios no solicitados y publicidad, y rotación y duración del contrato.

- Control de la independencia del auditor en asuntos como su contratación para la dirección de las empresas auditadas y como su implicación en la administración de dichas empresas.

- Formación flexible y continuada del auditor para conseguir su adaptación a los cambios de las empresas.

[85] El alcance del informe se extendía sobre los 15 países de la Unión más Noruega, y debía cubrir los aspectos de las entidades que debían someterse a auditoría obligatoria de acuerdo con la normativa de la Unión, los auditores habilitados para realizar la actividad y todas las normas y regulaciones que les regían. La recopilación de los datos para la elaboración del informe se efectuó con la participación de Arthur Andersen, Price Waterhouse, Ernst & Young y Coopers & Lybrand.

[86] Libro Blanco de la Auditoría de Cuentas en España (1997).

- Conseguir un equilibrio, por un lado, tratando de motivar suficientemente al auditor para que ofrezca servicios de alta calidad y, por otro mantener la auditoría como una actividad rentable, dado el elevado nivel de riesgo que comportarán dichos servicios."

El riesgo es uno de los aspectos que siempre ha estado presente en la actividad de los auditores y que requiere una regulación clara sobre sus responsabilidades. El estudio deja patente que la regulación era muy dispar en los diferentes Estados Miembros, que no era clara ni precisa y, por desgracia, no aportaba soluciones sobre este tema. Por el contrario, sí que se mencionan en el informe los principales problemas con relación a la responsabilidad civil (no habla de la penal ni de la administrativa). Sobre ello nos viene a decir que: a) hay que clarificar la capacidad de exigencia de reclamaciones por parte de terceros, la auditoría establece un contrato entre auditor y empresa auditada; b) No es lógica la responsabilidad conjunta y solidaria de los auditores con los administradores, la responsabilidad del auditor debe ser proporcional a la participación que haya tenido sobre el asunto concreto; c) los auditores suelen tener seguro obligatorio -o constitución de fianzas- establecidos por las propias legislaciones nacionales y este tema encarece el servicio ya que finalmente ha de repercutirse al cliente tanto si es de riesgo como si no lo es, es decir pagan justos por pecadores; y d) los diferentes tratamientos de la responsabilidad en los Estados Miembros es una traba al mercado único.

En España, sobre este tema concreto, es preciso decir que existía un mayor grado de responsabilidad que en muchos de los países de nuestro entorno el auditor se constituía casi como un asegurador total del riesgo empresarial, lo que frontalmente iba en contra de las mismas bases de lo que constituía una auditoría.

El informe MARC fue un gran documento, bien elaborado y preciso, con conclusiones y recomendaciones acertadas y que proporcionó una base muy sólida para la elaboración del Libro verde de la Unión Europea.

Estudio de la FEE

En enero de 1996 la FEE[87], actualmente denominada *Accountancy Europe*, publicó un informe bajo el título "El papel, posición, y responsabilidad del auditor legal en la Unión Europea".

Las líneas generales de las conclusiones que aporta el estudio son:

- La multidisciplinariedad de las firmas de auditoría es un elemento que aporta valor y por ello se manifiesta en contra de restricciones excesivas y fuera de medida en la prestación de servicios por parte de los auditores. En la actualidad es uno de los temas más

[87] La *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) es una de las organizaciones supranacionales que engloba a distintas organizaciones de auditores europeas. No es la única, por ejemplo, podemos destacar también a la EFAA dentro del ámbito europeo. La FEE en lugar de pensar primero a pequeña escala, muestra una línea muy marcada en cuanto a las preocupaciones que afectan a las grandes auditorías. En los últimos 3 años, en esta organización de relevancia y prestigio, se percibe una mayor apertura en sus planteamientos y una mayor implicación en los temas relacionados en los pequeños y medianos auditores, lo cual la hace mucho más útil para el sector y para promover avances en temas de auditoría. Evidentemente este cambio de tendencia viene motivado por los tiempos actuales que vivimos en Europa, en los que se está prestando una mayor atención a los problemas de las PYMES, ya que constituyen más 95% de las empresas europeas. Hemos de apoyar a las PYMES si queremos buscar la estabilidad y el crecimiento económico en nuestro continente.

debatidos -dicotomía entre firmas puras o multidisciplinares, establecimiento de barreras de separación entre divisiones de auditoría y consultoría, etc.- y que permanece sin resolver;

- Concreta el alcance y contenido de la auditoría -considerando los temas como responsabilidad ante fraudes e irregularidades, empresa en funcionamiento etc.-;

- Se pronuncia también sobre temas del nombramiento de los auditores y se decanta por la postura que estas decisiones recaen en los accionistas y no en la dirección;

- Trata los temas de independencia y objetividad indicando que deben ser un pilar fundamental pero que no obstaculiza para la prestación de otros servicios;

- Se decanta por la responsabilidad proporcional e insta a que se definan bien los distintos marcos de responsabilidad en cuanto a la información financiera (administradores, otros órganos de la empresa, Dirección y los auditores, etc.). También se decanta por el seguro de responsabilidad profesional obligatorio para cubrir el riesgo que puedan plantear los diferentes litigios que puedan surgir con relación a la actuación del auditor;

- Se manifiesta abiertamente respecto a la autorregulación de la actividad;

- Promueve el control de calidad entendido como un procedimiento de mejora continua de los auditores que tiene que ser asumido por ellos mismos y apoyado y reforzado por las entidades sobre las que recaiga la responsabilidad del sistema de autorregulación en cada país; y

- Eliminar trabas y restricciones innecesarias en cuanto a las estructuras de propiedad y gobernanza de las firmas de auditoría- en el bien entendido que deben ser gobernadas por auditores-.

Como puede apreciarse son unos planteamientos muy al estilo de la filosofía de las grandes auditoras en los que la mayoría de los puntos son planteamientos muy razonables pero que como se ha ido demostrando en el transcurso del tiempo gozan de dos problemas principales. El primero y más importante es que se defienden unas posiciones muy poco balanceadas dando un peso muy importante a sus propios intereses y obviando que los políticos, los gobiernos y las administraciones también tienen su particular opinión. Esta hay que tenerla en cuenta si se quiere llegar a consensos válidos por todas las partes. Y el segundo, ya introducido, se refiere a que no toman en cuenta los intereses de los pequeños y medianos auditores y tampoco se preocupan o resuelven los posibles problemas de las PYMES auditadas. De todas formas, el informe tuvo su peso, muchos de sus planteamientos fueron observados y debe reconocerse el valor que aportó.

El libro Verde de la Unión Europea (Boletín del ICAC-BOICAC nº27 noviembre 1996)

En julio de 1996 se publicó y presentó el llamado "Libro Verde: función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea". Este importante documento respondía a la preocupación existente en muchos ámbitos y sectores -no sólo el auditor sino también el sector empresarial y los políticos- sobre lo que debía ser la auditoría legal en la Unión Europea en el futuro, es decir, su función y alcance, la posición del auditor y su responsabilidad. También fue propiciado por las repercusiones que tuvieron los grandes escándalos que aparecieron en esas épocas; estos requerían plantear soluciones concretas para prevenirlos y remediarlos en el futuro. En este entorno y con el precedente del Informe MARC y otros estudios, se publica este libro verde de la auditoría que evidentemente repercutió en la reforma de nuestra LAC.

El Libro verde incluía una introducción en la cual planteaban las razones que conducían a una necesidad de llevar a cabo una modificación de determinados aspectos de la normativa reguladora de la auditoría en la Unión Europea para armonizarla y hacerla más homogénea y para, sobre todo, favorecer la mejora de su calidad y reforzar la independencia del auditor. A lo largo de los diferentes capítulos del Libro Verde se trataban los principales temas que afectaban a la actividad, los cuales a continuación trataremos, y sobre cada uno de ellos se establecían propuestas de solución o mejora que intentaban dar solución a las carencias existentes y a las demandas de los diferentes colectivos interesados. Estos temas son:

- La regulación de la auditoría legal.
- La función del auditor legal.
- La posición del auditor legal.
- La responsabilidad civil de los auditores.
- La auditoría legal en las pequeñas sociedades.
- Sistemas de auditoría de grupos.
- Libertad de establecimiento y libre prestación de servicios.

El primer aspecto de los tratados es el relacionado con las diferentes regulaciones dentro de la Unión Europea y de cómo proceder para favorecer a una mayor y necesaria uniformidad. Este aspecto es muy importante ya que es necesario para abordar de forma sería el tema de la libre circulación de los auditores dentro de los países de la Unión. Se reconoce que la Directiva 89/48 de la CEE aportó grandes avances en cuanto a requisitos de acceso y capacitaciones pero que debe profundizarse más en cuanto a libertades de establecimiento en otros países de la Unión y en las condiciones para la prestación de los servicios regulados a los diferentes países. Otro tema de muy especial significación era ofrecer una uniformidad que permitiera resolver el problema que se estaba acrecentando con relación a la presencia internacional de las compañías europeas en otros mercados internacionales que exigía que sus regulaciones contables y de

auditoría fueran aceptadas para no tener que cumplir con otros criterios y normativas diferentes. Aquí se reconocía la enorme labor que se estaba haciendo y que debería continuarse en cuanto a la armonización contable dentro de la Unión Europea, destacando el papel del IOSCO y del IASC, pero, por otro lado, se planteaba la necesidad de armonizar los temas de auditoría. Al respecto se establecía que el camino a seguir pasaba por dar apoyo al Comité de Normas de la IFAC (IAASB) que ya tenía un amplio conjunto de normas de auditoría y favorecer la adopción de estas en el ámbito de la UE.

Otro de los aspectos fundamentales del Libro Verde era el relacionado con la función del Auditor, que se subdividía en dos que eran la definición, alcance y contenido de la auditoría y por otro, el informe de auditoría. Se recoge la definición de la IFAC en la que establece que el objetivo de la auditoría es que "el auditor dictamine si los estados financieros se han elaborado, en todos los aspectos significativos, de conformidad con un marco determinado de presentación de informes financieros". Seguidamente habla de que muchos estudios han puesto de manifiesto el llamado "Gap de expectativas" indicando que es un tema al que debe prestarse atención y concreta que el auditor debe tranquilizar a los usuarios de su informe con relación a[88]:

- La exactitud de los estados financieros.
- Continuidad de funcionamiento o solvencia de la sociedad.
- Existencia de fraude.
- El respeto por parte de la sociedad en temas medioambientales y sociales.

En el capítulo 3 párrafos 3.8 a 3.38 va desgranando cada uno de estos aspectos. Con respecto al primer punto desgrana los principales problemas que inducen a errores en las expectativas de los usuarios que son, por un lado, que los estados financieros no pueden ser exactos, que no se puede garantizar este extremo y, por último, que los auditores no son los responsables de su preparación.

En cuanto al segundo extremo se clarifica el hecho de que el auditor no puede garantizar la existencia o solvencia de las compañías auditadas, si bien sí reconoce que los administradores deben pronunciarse sobre estos extremos y clarificarlos al menos en un período temporal de un año y que los auditores deben aplicar procedimientos sobre los juicios emitidos al respecto por los administradores.

En cuanto al fraude se constata que tras los recientes escándalos se pone sobre la mesa la cuestión de si los auditores realmente pueden dar seguridad en la detección del fraude -circunstancia que hasta los años 80 no figuraba en las legislaciones de los países-. Indica que en una encuesta efectuada en el Reino Unido en 1989 mostraba que el 75% de la opinión pública piensa que la misión del auditor es detectar fraudes de todo tipo y que el 61% cree además que debe ocuparse activamente de investigar dónde hay fraude. El libro verde haciendo uso de las regulaciones que al respecto existen ya en algunos países viene a concluir que, si bien los

[88] Libro Verde (2000, párr. 3.7).

administradores son los responsables en cuanto a la existencia y control de estas situaciones, los auditores tienen la obligación de que ante sospechas de existencia de fraude se debe investigar hasta que esas sospechas desaparezcan o se vean confirmadas y, en su caso, proceder a la comunicación oportuna a la alta dirección. Un aspecto importante en el que se concluye es que la opinión pública espera que se reduzcan al mínimo las posibilidades de fraude y que en caso de existir este se ponga de manifiesto cuanto antes. Por ello, los administradores deben implantar unos sistemas de control interno que prevengan y detecten el fraude y las irregularidades significativas. Parecería razonable que los auditores confirmaran la existencia de estos controles internos y dijeran si están diseñados para cumplir con su propósito. Todos estos temas han sido y son muy discutidos, ya que no es fácil establecer cuál es la responsabilidad objetiva de los auditores al respecto, lo que sí deja claro el Libro Verde es que, ante la evidencia de fraudes, así como de cualquier otro acto ilegal, el auditor debe evaluar el impacto de estas circunstancias sobre los estados financieros y verificar que están adecuadamente reflejados.

En cuanto a temas medioambientales y sociales, se constata la cada vez mayor preocupación por estos temas y que las empresas deberían someterse a controles al respecto. Lo que sí deja claro es que "Aunque no es razonable esperar que el auditor se pronuncie sobre temas que van más allá de sus competencias y especialización, puede alegarse que los auditores deberían admitir que sus responsabilidades tenderán a aumentar a medida que lo hagan las expectativas del público".[89]

Con relación al informe de auditoría lo que hace el Libro Verde es definirlo y señala que sería conveniente una redacción del informe similar en todos los países, destacando que muchos de ellos siguen la norma de la IFAC al respecto. Lo que sí constata es que hay unanimidad en cuanto al contenido mínimo que debe contener todo informe de auditoría.

Establecer claramente la posición legal del auditor es otro de los objetivos buscados por la Unión Europea. Para ello, considera que se han de tratar los temas de aptitud, siendo aspectos fundamentales la formación, la independencia, la gobernanza de las sociedades de auditoría y la función y responsabilidades de los organismos gubernamentales y de las organizaciones profesionales. En cuanto a independencia se pone de manifiesto el enorme vacío existente sobre este tema concreto en la Octava Directiva Europea y trata los aspectos de honorarios, período de contratación, prestación de otros servicios y la no intervención del auditor en la dirección y en la toma de decisiones en la entidad auditada. Lo que sí se constata es que el camino a seguir debe ser la aprobación de un conjunto de normas que regule la independencia a escala comunitaria, que consistiría en unos principios básicos aplicables para todos países miembros y que podrían ser desarrollados por las organizaciones profesionales. Como punto importante señala que es perentorio establecer mecanismos de control adecuados que garanticen la calidad de las auditorías y el ejercicio profesional respetando los principios de independencia. El problema principal que se detecta para el desarrollo de este sistema de control de calidad es que debe haber un conjunto convenido de normas por las cuales se rijan las auditorías legales estatutarias. Como posible solución se apunta que debería estudiarse la aplicación generalizada de las normas de auditoría de la IFAC y obtener las garantías de que estas normas sean

[89] Libro Verde (2000, párr. 3.35).

realmente aplicadas en cada país. Es evidente que este objetivo no se puede alcanzar sin el necesario respaldo jurídico, es decir, la regulación por medio de una Directiva.

La responsabilidad civil es otro de los temas importantes que se tratan en el libro verde y que dónde, desafortunadamente, no se ofrecen soluciones concretas al mismo. El libro verde reseña que hay sobre la mesa propuestas al respecto como son establecer un tope legal, la posibilidad de limitarla por contrato, el establecimiento de la responsabilidad proporcional o el establecimiento del seguro obligatorio. El Libro Verde no se decanta por dar una respuesta concreta y reconoce que la ausencia de un consenso en este sentido produce efectos negativos en el mercado interior de la auditoría e incluso puede favorecer a la concentración ya que la responsabilidad puede hacerse muy pesada para las PYMES auditoras.

El libro Verde, como hemos anticipado, trata otros temas como son las auditorías de pequeñas empresas y de grupos y la libertad de establecimiento y de prestación de servicios. En el primer caso se constata que no hay razón para regular en mayor medida la obligatoriedad o excepción de la auditoría estatutaria y deja el margen de actuación existente sobre esta cuestión a los diferentes Estados Miembros. Con respecto al segundo de los temas se constata la enorme complejidad que está adquiriendo la auditoría de grupos y concluye que debería examinarse más a fondo esta cuestión e intentar dar soluciones a través de las normas de auditoría, sin necesidad de recurrir a legislar sobre este asunto. Es decir, establecer una serie de principios generales comunes a toda la Unión que orienten las auditorías de los grupos de sociedades. Con respecto al tercero se concluye que no hay ninguna razón específica para que no pueda plantearse la libre circulación y prestación de servicios en el seno de la UE.

El Libre Verde finaliza con un pequeño apartado de conclusiones (apartado 9 párrafo 9.1 a 9.5), que indica que dados los numerosos temas que afectan a la función de la auditoría en el Libro Verde no pueden tratarse exhaustivamente todos ellos y se han tratado únicamente los más relevantes, que al proponer prioridades se han contemplado los principios de subsidiariedad y proporcionalidad reconocidos en el tratado de Maastricht y que el objetivo esencial de esta iniciativa es contribuir a la mejora de la calidad de las auditorías.

Muchos de los aspectos del Libro Verde fueron tratados a finales de 1996 en la llamada “Conferencia de Bruselas” promovida por la Dirección General XV de Información Financiera y Principios de Contabilidad de la Comisión Europea. En esta conferencia se debatió sobre el mercado único, sobre la adaptación de las normas de auditoría, sobre el régimen de independencia, sobre el modelo de supervisión y se concluyó también que había de estudiarse el régimen de responsabilidad de los auditores.

Posteriormente se siguió trabajando en todos estos temas y un hecho importante fue la creación en 1998 del Comité de Auditoría, que dependía de la Dirección General XV de la Comisión Europea y que tenía la función de estudiar y promover la armonización de la auditoría en el seno de la Unión Europea. Las declaraciones del Presidente del Comité dadas en 1999 esclarecen el camino que aún había que recorrer en este sentido “Si se comparan los informes de auditoría de una empresa española, una francesa y una alemana, se ve que no son comparables, y que no contribuyen a mantener un mercado único” (Yubero Hermosa, 2015).

Opinión de las organizaciones de auditores

Las organizaciones representativas de los auditores ya venían proponiendo desde tiempo atrás una batería amplia de cambios a la Ley de auditoría del año 1988 y estos no se producían ni había intención de llevarlos a cabo por parte del legislador. Algunos de los cambios ya tenían su raíz en el mismo momento de la publicación de la LAC en 1988[90] por no estar ésta bajo consenso algunos puntos importantes; otros, se fueron promoviendo a través del tiempo. Es necesario recordar que la Ley ya tenía en estos momentos más de 14 años y que fue la primera que se promulgó en España, lo cual no dejaba de ser una primicia y sobre algunos de los temas no se tenía el conocimiento y la experiencia necesaria.

Muchos eran los temas que manifestaban los auditores al respecto y la mayoría de ellos ya estaban puestos de manifiesto en los Informes MARC y FEE, así como también en el libro verde de la Unión Europea.

Podemos decir que había una serie de temas centrales que eran comunes a las tres Corporaciones representativas de los auditores y otros que no gozaban del consenso general de los auditores, siendo los *Censores* quienes instaban a una serie mayor de reformas, algunas de las cuales estaban muy fuera del contexto en el que podían plantearse los cambios a la LAC.

Es necesario recordar que las Corporaciones tienen que representar a todos los auditores, es decir, a una masa amplia de ejercientes de la actividad y no sólo a unos pocos que, por su capacidad de influencia generalmente fuerzan y promueven cambios bajo intereses muy particulares[91]. Las cuestiones que los profesionales de forma generalizada solicitaban podemos resumirlas en:

- Una mayor intervención de las Corporaciones en el control de la actividad, es decir, un menor intervencionismo por parte del ICAC y del Gobierno y un papel más destacado para las Corporaciones.

- Una mayor concreción de la función del auditor que defina claramente su rol, sus derechos, sus obligaciones y sus responsabilidades.

- Una regulación más cercana a la de los países de nuestro entorno sobre la independencia que se base en mayor medida en sus principios fundamentales y no tanto en reglas concretas. Se solicita que se cambie el modelo sobre el que tanto la ley y el reglamento descansan y que se potencie en mayor medida el sistema de amenazas y salvaguardias y el criterio y juicio profesional del auditor.

[90] Bolufer (2018) indica que las corporaciones de auditores y diversos sectores profesionales cuestionaron a través de los medios de comunicación el modelo de auditoría implantado por la Ley; en concreto se indicaba: el protagonismo del ICAC, ya que se establecía un modelo intervencionista frente a otro basado en la autorregulación; la ruptura del secreto profesional de los auditores; la falta de independencia del ICAC; y la amplitud y flexibilidad de las normas y, por lo tanto, la inseguridad jurídica de los auditores que provocaba la indefensión de los auditores.

[91] Ésta ha sido siempre una de las cuestiones fundamentales de las divergencias entre las Corporaciones. A fecha de hoy una de las Corporaciones engloba las cuatro firmas dominantes del sector y proyectan de forma muy contundente sus influencias en el rumbo de la Corporación.

- El informe de auditoría debería ser objeto de discusión y de amplio debate. Si bien el modelo sigue, en líneas generales, el impuesto por las normas de la IFAC se debería profundizar en una serie de temas de gran profundidad. El informe de auditoría recaba el resultado final de la actuación del auditor y en él convergen muchos de los problemas que afectan a la función y responsabilidad de los auditores. Los temas por discutir sobre el informe eran muy variados y a título de ejemplo podemos reseñar los siguientes: clarificar el informe para reducir las expectativas, el tratamiento sobre fraudes e infracciones legales, la actual consideración en el informe de las incertidumbres, la manifestación sobre el control interno de la entidad auditada, etc.

- La responsabilidad y el secreto profesional.

- El control de calidad en el que se hacía una petición de una mayor autonomía de las Corporaciones.

- Una reforma del régimen sancionador que estaba muy enfocado a la sanción en lugar de a una aportación de calidad y de mejora de la actividad. Muchas de las sanciones administrativas que el ICAC imponía se basaban en meras interpretaciones de las normas reguladoras de la profesión que eran, por tanto, muy discutibles y que en todos los casos prevalecía la postura del ICAC, haciendo muy difícil la defensa del criterio seguido por el auditor.

Para no dejar de reseñar las otras reformas que se solicitaron por una de las Corporaciones, a continuación, exponemos las cuestiones principales que el *Libro Blanco de la Auditoría* de Cuentas en España (1997) exponía:

- La autorregulación.

- La unificación de las Corporaciones.

- El reconocimiento de la auditoría como profesión.

- El ámbito de actuación del auditor.

- El régimen de acceso a la profesión.

- El informe de auditoría de cuentas.

- La independencia del auditor.

- La responsabilidad frente a terceros.

- El secreto profesional.

- El control de calidad y el régimen sancionador.

- La colegiación obligatoria.

Ya han sido expuestos en otros apartados los argumentos que suscitan controversia sobre algunos de los aspectos que en esta lista se incluyen y que no estaban avalados por las otras dos corporaciones.

Modificaciones introducidas por la Ley Financiera (BOICAC nº 53 marzo 2003)

La ley financiera fue la reforma más exhaustiva que se produjo de la Ley 19/1998 tras sus 14 años de vigencia. ¿Qué es lo que pretendía esta reforma? Según Cándido Gutiérrez la Ley Financiera pretendía: a) Coordinar de forma lógica el acceso al ROAC; b) Favorecer la calidad de los trabajos estableciendo la formación continua; c) Regular legalmente el control de calidad obligatorio para las Corporaciones de Auditores; d) Profundizar en las competencias del control de calidad del ICAC mediante la asignación de medios financieros; y e) Fomentar la transparencia de la labor del auditor fijando supuestos de incompatibilidad, publicación de honorarios, rotación de equipos, establecimiento de los comités de auditoría, etc. (Revista Partida Doble, 2003).

De todas formas, hay que recordar que en esta época se estaba viviendo la reacción de los diferentes escándalos que se habían producido en todo el mundo, principalmente en los EE.UU, debido a ello se estaban revisando las regulaciones mercantiles y dentro de ellas las que afectaban a los auditores. En este sentido la reforma de la ley tuvo muy presente estos escándalos y sus reacciones, que se concretaban en solicitar un mayor control sobre el trabajo del auditor y reforzar la regulación sobre independencia. Europa estaba inmersa también en un proceso de reflexión sobre su Directiva de auditoría. En nuestra opinión, la reforma de la ley tuvo muy seriamente en cuenta y muy presente la situación motivada por esta ola de escándalos como fueron ENRON, WorldCom, Tyco, Parmalat, etc. También algunos de los que había habido en España como Banesto, Gescartera o Grupo Torras.

Ahora pasamos a ver los ámbitos en los que la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero (LF) modificó la Ley de auditoría (LAC). La LF en sus artículos 48 a 53, introdujo las siguientes modificaciones sustanciales a la LAC, que afectaron a diversos aspectos:

- El artículo 48 de la LF modificaba el apartado 5 del artículo 7 de la LAC y se instaura el examen unificado de acceso al ROAC. Anteriormente se realizaban tres exámenes, uno por cada Corporación representativa de auditores, lo cual era un verdadero sin sentido, una complicación innecesaria y no aportaba ningún valor a los examinandos ni por supuesto a la actividad. La modificación fue oportuna y muy bien vista por todo el sector, y a partir de esa fecha los exámenes de aptitud para el acceso al ROAC se realizan mediante convocatoria única. ¿Qué representó esta modificación? a) una mayor lógica, más transparencia y una calidad uniforme por la razón de haber un solo examen; b) un mayor aprovechamiento de recursos y mejor coordinación; y c) un mayor control de su periodicidad.

- El artículo 49 de la LF incluye un nuevo apartado 4 en el artículo 6 de la LAC sobre la obligación de seguir cursos de formación continuada por parte de los auditores de cuentas. El nuevo apartado indica que reglamentariamente se establecerán la forma y condiciones que regulen la citada obligación. Esta reforma vino a establecer una regulación similar a la existente en los EE. UU o en la Gran Bretaña y, con ella, se vino a garantizar el control de la formación sobre los auditores ejercientes. En principio el sector lo tomó como un exceso más del intervencionismo por parte del ICAC, pero la realidad es que el sistema que se implementó (horas exigibles y período sobre el que se extiende) no ha generado ningún conflicto y sigue operativo en la actualidad. El control se ejerce por parte del ICAC y se han instaurado unos sistemas de homologación de cursos que funciona razonablemente bien a través de la colaboración ICAC-Corporaciones. El no cumplimiento del requisito de la formación continua la LAC lo considera una infracción y es sancionable.

- El artículo 50 de la LF modifica los apartados 6 y 8 del artículo 7 de la LAC. La modificación del apartado 6 es más formal que de contenido y en el apartado 8 se regulan las vías de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas específicas para funcionarios pertenecientes a determinados cuerpos de la administración, con ello se solucionaba un problema jurídico que había con respecto a este colectivo.

- El artículo 51 de la LF introduce modificaciones importantes al artículo 8 de la LAC con relación al deber de independencia, las causas de incompatibilidades y el deber de rotación del auditor en determinadas entidades auditadas. Esta modificación intentaba seguir las líneas generales marcadas por la Recomendación de independencia comunitaria. La ley 19/1988 en su redacción antes de esta modificación únicamente incluía 4 aspectos concretos de incompatibilidades que estaban relacionados con la ostentación de cargos en la entidad auditada o la condición de accionistas o relaciones familiares con cargos de la auditada y una genérica que hacía referencia a cualquier incompatibilidad que establezcan otras disposiciones legales. El reglamento en su artículo 36 apartado 3, ya introducía la circunstancia genérica de incompatibilidad sobre la prestación de servicios a la entidad auditada y, en concreto, hacía referencia a la ejecución material de la contabilidad.

  Es mediante esta reforma donde se introduce uno de los aspectos más controvertidos de la LAC y, de los más criticados por el sector que hace referencia a una regulación exhaustiva de incompatibilidades y extensiones, además posteriormente se ha ido incrementando y complicando hasta hacerla según opiniones de muchos "farragosa, complicada, de difícil entendimiento y cumplimiento y generadora de inseguridad jurídica"[92].

[92] El Consejo de Estado en sucesivos informes con motivo de diferentes modificaciones de la Ley definió los diferentes artículos del régimen de independencia e incompatibilidades como farragoso. El sector, además de estar en desacuerdo con el sistema escogido y su planteamiento, se ha mostrado siempre en contra del alcance de la norma por causar una enorme sobrerregulación, causando en consecuencia enormes problemas para su cumplimiento y por otro lado el enfoque y la redacción es enormemente compleja -mucho más la actual que la que estamos comentando- y generadora de inseguridad jurídica por su extensión y dificultad de cumplimiento. Posteriormente también se

Los cambios principales que se introducen se refieren principalmente a temas de incompatibilidades y son los siguientes: a) se indica que el ICAC es el organismo encargado de velar por el cumplimiento del deber de independencia; b) se precisan las condiciones de incompatibilidad por ostentación de cargos; c) se incluye la incompatibilidad por llevanza de la contabilidad -ya figuraba en el reglamento de la LAC-; d) se incorporan nuevas incompatibilidades de prestaciones de servicios a la entidad auditada relacionadas con trabajos de diseño y puesta en práctica de sistemas de información, de valoración, de auditoría interna, de abogacía, de contratación de altos cargos, de otros servicios distintos al de auditoría prestados por el auditor firmante. Estas incompatibilidades contienen en su redacción algunas precisiones sobre su alcance y, en su caso, sobre su no aplicación; e) se incluye una nueva incompatibilidad relacionada con el mantenimiento de relaciones empresariales con el cliente; y, por último, se introduce la incompatibilidad sobre la concentración de honorarios diciendo que lo será cuando "constituyan un porcentaje indebidamente elevado del total de ingresos anuales del auditor de cuentas, considerando la media de los últimos cinco años".

Como puede apreciarse las incorporaciones al régimen de independencia -principalmente las incompatibilidades- son exhaustivas y sin parangón con otras regulaciones de los países de nuestro entorno en esas fechas. Los principales problemas y críticas al sistema introducido son: a) se obvia totalmente la mención al sistema de amenazas y salvaguardas, principal garantía de los auditores para el cumplimiento de su deber de independencia; b) se aplica el sistema de forma igual para todas las auditorías y auditores sin observar el principio de "pensar primero en pequeña escala", con los problemas que entraña para los pequeños auditores; y c) se introducen incompatibilidades muy discutibles que, de hecho, lo han sido y lo siguen siendo en la actualidad como la de "abogacía" o "concentración de honorarios".

Otra modificación que se introduce es la obligación de rotación del socio del encargo y del equipo en determinadas auditorías -compañías reguladas o por tamaño- una vez transcurridos siete años desde la contratación inicial. Como puede apreciarse es una medida totalmente discriminatoria para los auditores individuales, ya que estos no tienen socio al que rotar y las sociedades de auditoría sí. La medida es lógica, pero con unos matices, que al no tenerse en cuenta la hacen totalmente criticable. Lo primero es en cuanto a su alcance, ¿a cuantas auditorías hace referencia? A todas las sociedades sometidas a supervisión publica a las que sus valores están admitidos a cotización y a las de cifra de negocio superior a 30 millones de euros (posteriormente se incrementó a 50 millones). El espectro es muy amplio y al ser discriminatorio para un determinado colectivo hace que la norma sea contraría al libre mercado y a la sana competencia en el sector. Posteriormente, en la Ley 12/2015 se aplica solo a Entidades de Interés Público y por consiguiente se reduce de forma amplísima su alcance, haciendo que la regulación no tenga un efecto claramente perjudicial y discriminatorio. El segundo aspecto es también en cuanto a su alcance, ¿quién tienen que rotar? El socio del trabajo tiene su

pronunció sobre el régimen de independencia de la actual LAC la CNMC indicando que es muy susceptible de mejora, que debería reformarse y que constituía un freno a la competencia.

lógica ¿y el equipo? ¿aporta beneficios a la independencia esta obligación? Lo que sí aporta es dificultades y pérdida de conocimiento del cliente y valor añadido. La contestación es simple y clara "En la actualidad solo se exige al socio del encargo".

¿Por qué esta avidez a sobre regular? Es una pregunta que nos hemos ido haciendo en múltiples y repetidas ocasiones y que, por desgracia, nos la seguimos haciendo en la actualidad.

- El artículo 52 de la LF modifica los apartados 1 y 2 del artículo 11 de la LAC relacionados con la responsabilidad civil de los auditores de cuentas. El apartado primero incluye una nueva redacción que esclarece la responsabilidad en cuanto la circunscribe a las reglas generales del derecho privado -la nueva redacción aporta una mayor claridad, pero no la suficiente con relación a la proporcionalidad de su responsabilidad-. La modificación del apartado 2, ya comentada, es fundamental y elimina una aberración jurídica de extender la responsabilidad al resto de los socios de una sociedad de auditoría. En caso de sociedades de auditoría, con la nueva redacción, la responsabilidad por la realización de una auditoría recae de forma solidaria en el auditor que haya firmado el informe y en la sociedad. Ello constituye una reforma muy solicitada por los auditores, que como vemos tardó 14 años en producirse ¡Qué barbaridad!

- El artículo 53 de la LF modifica el artículo 14 de la LAC sobre el deber de custodia de la documentación de los trabajos de auditoría y el acceso a dicha documentación. La LAC inicialmente solo daba acceso a los papeles de trabajo y documentación del auditor, al ICAC, a quienes fueran designados por resolución judicial y a quienes estuvieran autorizados por ley. Con esta reforma se añaden dos nuevos apartados al artículo 14, así en el nuevo apartado 2. d) se da también acceso a otros reguladores (Banco de España, CNMV, DGS, es casos especiales) y al Tribunal de Cuentas. Esta modificación fue muy criticada y con razón, ya que estos organismos pueden recabar la información por sus propios medios y no descansar sus actuaciones en los auditores, circunstancia que provoca inseguridad a las compañías auditadas y disminuye el amparo que tienen los auditores a su secreto profesional. Por otro lado, el apartado 2.e) incluye a las corporaciones de auditores a los exclusivos efectos del ejercicio del control de calidad de los trabajos de sus miembros.

- El mismo artículo 53 de la LF en sus apartados segundo a noveno establecen las modificaciones al régimen de infracciones y sanciones (artículos 16 a 20 de la LAC), a las competencias del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas con relación al control de la actividad de auditoría de cuentas (artículo 22 de la LAC) y la creación de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión de informes de auditoría de cuentas (se incluye un nuevo artículo 23).

  Sobre el régimen de infracciones y sanciones, las principales modificaciones introducidas se pueden resumir, según Cándido Gutiérrez (Partida Doble, 2003) en los siguientes:

- Se establecen tres tipos de infracciones (muy graves, graves y leves) en concordancia con la Ley 30/92 de 26 de noviembre

- En las infracciones muy graves se refuerza la labor de control y supervisión del ICAC tipificándose de forma muy clara y contundente la obstrucción de dicha labor

- Se tipifican nuevas infracciones

- Se incrementan los plazos de prescripción de las infracciones y de las sanciones

- Se incrementan, en algunos casos, las sanciones sobre todo para las infracciones muy graves

- Se desliga la comisión de infracciones por incumplimiento de normas técnicas a la acusación de perjuicios a los terceros

- Se establecen un conjunto de infracciones leves sancionables con amonestación privada y así se reestablece este concepto que había sido suprimido

- Se profundiza en el sistema de poner sanciones pecuniarias y se abandona definitivamente el modelo anterior de bajas y amonestaciones y en la diferenciación, dentro de un cierto equilibrio, entre sociedad de auditoría y auditor individual.

Con respecto a las competencias del ICAC y al sistema de control de la actividad en general, las modificaciones introducidas surgen principalmente como consecuencia de recoger los aspectos que introducía la Recomendación Comunitaria sobre Control de Calidad. Hay que recordar que las recomendaciones comunitarias no tienen fuerza jurídica, pero establecen o sientan unas bases que generalmente los Estados Miembros intentan seguir, como hizo en este caso España procediendo a reformar el artículo 22 de la LAC. Para describir las modificaciones seguimos también los argumentos esgrimidos por Cándido Gutiérrez (Partida Doble, 2003):

- Se profundiza en los criterios e ideas de un control eclíptico. Consiguientemente mantiene y eleva de rango -antes solo eran a nivel reglamentario- las competencias de las Corporaciones sobre control de calidad de sus miembros, pero de forma adicional a las del ICAC que son amplias. Por ello se elimina de la Ley la referencia a control técnico y se sustituye por una más amplia que se denomina “control de la actividad”. Lo que pretende la reforma es dar mayor amplitud de funciones al ICAC dentro de un marco de flexibilidad.

- En concreto a las Corporaciones de auditores se les asigna un control adicional al del ICAC y lo pueden practicar sobre sus miembros y circunscrito a los trabajos regulados por la LAC. Las Corporaciones deberán comunicar anualmente los resultados de estos trabajos al ICAC. Se regula para este cometido una excepción al régimen de secreto profesional de los auditores que permita el acceso a los papeles de trabajo del auditor. Este control paralelo de las Corporaciones se vino practicando de forma muy

irregular y fue objeto de muchas críticas por parte de los presidentes del ICAC. En actualidad, es casi inexistente, además de que su regulación es totalmente diferente y con muchas menores atribuciones que las conferidas en esta modificación de la LAC.

- El control de la actividad por parte del ICAC en lo que hace referencia a la revisión de la independencia consiste en velar por el principio general, vigilar que no se realicen trabajos de auditoría incurriendo en incompatibilidad o incluso en la falta de apariencia de independencia. La metodología de la revisión de centra en la valoración del cumplimiento sobre trabajos concretos y sobre los procedimientos establecidos por los auditores que deben estar alineados con lo estipulado en las normas técnicas y en la recomendación comunitaria.

- En lo que hace referencia a las revisiones o verificaciones de calidad de los trabajos el ICAC podrá recabar cuanta información necesite, podrá efectuar cuantas inspecciones considere necesarias y determinar el lugar que considere más conveniente para practicarlas. El auditor deberá poner a disposición del ICAC cuanta documentación e informaciones le sean requeridas y prestar la colaboración necesaria bajo pena de infracción por obstrucción a la actividad de control de la actividad; la infracción se considera tipificada como muy grave.

- La Ley no restringe a un solo control de la actividad revisora del ICAC, por lo que se podrán establecer diferentes metodologías de revisión, ya sean propias del ICAC o la utilización de las efectuadas por las Corporaciones. Según Cándido Gutiérrez (Partida Doble, 2003) esta obligación impuesta a las Corporaciones por la Ley, ya en su inicio, planteaba dudas sobre su fiabilidad y adecuación por eso se plantea de forma complementaria e incluso no se esperaba que diera sus frutos de forma inmediata, en virtud de los antecedentes que se tenían hasta la fecha.

Como conclusiones a la reforma implementada a través de la Ley Financiera cabe decir:

- El sector pedía una reforma bajo otra orientación, con una menor intervención del ICAC o incluso con una eliminación y/o sustitución por otro tipo de organismo sin tanta dependencia del ministerio o incluso un organismo mixto compartido con las Corporaciones. En esos momentos el presidente del ICAC, era un “ex-arturo” y se había posicionado claramente a favor de un menor nivel de supervisión pública de la actividad y una mayor intervención de las Corporaciones. Se pedía una mayor participación de las Corporaciones en el control y supervisión de la actividad de los auditores. Esta petición iba a contracorriente ya que los escándalos recientes hicieron cambiar de opinión a países que siempre habían apoyado y establecido la autorregulación de la actividad, como eran los EE.UU y Gran Bretaña.

- El sector solicitaba una nueva Ley o, en todo caso, una reforma con cara y ojos y no una reforma a través de otra Ley como sucedió con la Ley Financiera.

- Se introducen mayores exigencias sobre la independencia del auditor, que no son necesarias ni coherentes y, lo que es peor, que construye un modelo que se tomará

como base para posteriores reformas que nos llevará a un sistema totalmente complejo, difícil de operar, ineficiente, lleno de reglas y falto de principios.

- Se solucionan algunos problemas como por ejemplo la responsabilidad, el examen único, la incorporación al ROAC de determinados funcionarios, etc., pero también se crean otros nuevos, principalmente relacionados con temas de independencia y de mayor regulación del sector y menor libertad de mercado que favorecería a una mayor sostenibilidad. Se pedía menor intervención y por el contrario se potencia la regulación y el papel del ICAC.

- Se pedía una Ley que debiera potenciar la actividad de la auditoría de cuentas y fomentara su mayor eficacia en la internacionalización de la economía, proceso que se estaba viviendo en los años anteriores a la reforma y que exigía un papel de mayor relevancia para los auditores. Ello no era posible con la ley actual y la reforma que requería era de profundo calado y no solo potenciar la función y atribuciones del regulador.

- Se pedía también una mayor armonización, en línea con lo que reflejaban el Informe MARC y la propuesta de Libro Verde de la Unión Europea.

- Debería haberse prestado mayor atención a una serie de cuestiones como, entre otras, el alcance y contenido de la auditoría -el mercado no percibía bien su misión y objetivos-, la responsabilidad civil y penal de los auditores que se centró sólo en profundizar en la administrativa o en el llamado "Gap de expectativas" tema crucial en esa época en la que los escándalos económicos golpeaban al mundo financiero y a la sociedad en general.

- Se pedía una reforma en la que se escuchara y se dejara tener una participación mucho mayor a las Corporaciones de auditores que la que tuvieron en los procesos normativos anteriores y ello no fue así. Principalmente la petición de una mayor autorregulación del sector no fue atendida.

Todas estas carencias se fueron constatando y se pusieron de mucho mayor manifiesto cuando, por fin, se publicó la nueva Directiva Europea sobre la auditoría en el año 2006 (Directiva 2006/43/CE). Las preguntas que surgen son ¿por qué no se procedió a una reforma de mayor calado? ¿qué fue lo que la impidió? ¿por qué se escogió un rumbo de mayor intervención? Y muchas más que podrían plantearse ante la evidente precariedad de la Ley y de la debilidad y falta de adecuada orientación de la reforma planteada.

5.1.4 Modificaciones posteriores a la Ley Financiera y hasta la Ley 12/2010

Las modificaciones a la LAC posteriores a las efectuadas en la Ley Financiera únicamente fueron a través de dos leyes que fueron las siguientes:

Ley 62/2003 de Medidas fiscales, administrativas y del orden social

La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, en su artículo 104, modificó la normativa reguladora a la que se encuentra sujeto el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en lo referente a la composición y funciones de sus órganos rectores. No comentamos esta modificación ya que en el Capítulo 4 apartado 1 hemos reseñado la estructura y funciones actuales del Regulador.

Ley 16/2007 de Reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, dio una nueva redacción al párrafo primero del apartado 4 del artículo 8 de la Ley de Auditoría de Cuentas, con relación a los plazos de contratación de los auditores de cuentas, para posibilitar la renovación del contrato de auditoría por periodos sucesivos de hasta tres años una vez finalizado el período inicial de contratación.

Esta modificación fue muy solicitada por los auditores y finalmente fue atendida por el legislador. Con ella se evitaba la excesiva carga administrativa de la renovación anual y sobre todo el punto más importante que era eliminar la amenaza de estar cada año sometido el auditor a una nueva designación por parte del cliente.

5.2 Las modificaciones del Reglamento

Al igual que la Ley, este reglamento fue objeto de diferentes modificaciones que fueron las siguientes:

- Real Decreto 180/2003. Introdujo en primer lugar la modificación relativa a la obligación de someter a auditoría las cuentas formuladas por razón de tamaño y actividad. También modificó los procedimientos de coordinación entre los órganos e instituciones públicas con competencias atribuidas legalmente de control y supervisión sobre empresas y entidades que someten sus cuentas anuales a auditoría. Y, por último, incluyó la obligatoriedad de someter a auditoría a aquellas empresas que realizaran obras o gestión de servicios públicos o servicios a las administraciones públicas por

importe de 600.000 euros al año y que representasen más del 50% de su cifra de negocio.

- Real Decreto 1156/2005 que incorporó las normas de periodicidad de la convocatoria del examen de acceso al ROAC.

Capítulo 6: Las primeras normas técnicas de auditoría

Introducción

Mediante la LAC al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se le asignaron las competencias de supervisión y control de la auditoría de cuentas y de los auditores. Dentro de estas competencias posee la de establecer, mediante resolución, las nuevas Normas Técnicas de Auditoría. Estas normas son las que iban a regular las actuaciones de los auditores. Podríamos decir que son sus protocolos de actuación y que debían estar en consonancia con las de los países de nuestro entorno y especialmente de la CEE (hoy UE). De todas formas, la definición que nos proporciona de ellas del artículo 13 del RLAC es: "Los principios y requisitos que deben observar necesariamente el auditor de cuentas en el desempeño de su función y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable".

Así pues, al marco central de la auditoría, formado por la Ley 19/1988 (LAC) y su Reglamento (RLAC) se vinieron a añadir las Normas Técnicas de Auditoría (en adelante NTA). Con ello podemos afirmar que las NTA son parte del Derecho de auditoría, es decir, que son una fuente formal de ese derecho.

En la introducción a las normas técnicas de auditoría se indica que la ejecución de los trabajos de los auditores se regirá por la LAC y por las disposiciones que se dicten en el desarrollo de esta (RLAC) y a las normas técnicas de auditoría, que son de obligado cumplimiento para los auditores. Posteriormente añade "En todo caso, y para lo no establecido en las Normas Técnicas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, tendrán la consideración de éstas los usos o prácticas habituales de los auditores de cuentas, entendidos como los actos reiterados, constantes y generalizados, observados por aquéllos en el desarrollo de su actividad". Tal como se aprecia claramente en este texto se añade otra nueva fuente perteneciente al derecho de auditoría.

Un tema interesante fue el momento de su primera aplicación. La Ley de auditoría se publicó en 1988 y contemplaba la obligatoriedad de la auditoría en los ejercicios que se iniciaban a partir del 1 de enero de 1990. Durante el período que mediaba desde la publicación de la ley hasta la publicación de las primeras normas técnicas de auditoría con carácter provisional en marzo de 1990, los auditores iban practicando auditorías y, tal como establecía la disposición transitoria de la Ley, seguían las que ya estaban elaboradas por las Corporaciones.

La resolución del presidente del ICAC de 28 de marzo de 1990, Bolufer Nieto, somete a información pública durante un plazo de seis meses las primeras Normas Técnicas de Auditoría adaptadas a la Ley 19/1988, que sustituían a las previamente elaboradas por las Corporaciones. Estas normas, aunque publicadas de forma provisional, ya eran de obligado cumplimiento y sólo con respecto a los modelos de informes de auditoría que incorporaban se indicaba que eran de aplicación para trabajos de auditoría referidos a cuentas anuales cerradas con posterioridad a

30 de junio de 1990. Para las cuentas anuales anteriores a esa fecha eran de aplicación los modelos del REA y del ICJCE, aunque precisaba que los informes deberían ser firmados por el auditor de cuentas o socio responsable del trabajo de auditoría. Cabe recordar que en épocas anteriores los informes no tenían este requisito y muchos iban firmados en nombre de la firma de auditoría sin especificar el socio.

Así, con esta publicación ciertamente tardía y de carácter provisional se instauraron las primeras NTA de obligado cumplimiento para que fuesen seguidas en los encargos relativos al ejercicio 1990, primer ejercicio sometido a auditoría obligatoria. Las normas definitivas se publicaron el 19 de enero de 1991. Hay que indicar que no era un cuerpo completo de normas por lo que los auditores aún deberían tomar como referencia las formuladas por las corporaciones para algunas facetas de su trabajo o las normas emitidas por la IFAC.

Para tratar las primeras normas técnicas de auditoría instauradas en nuestro país se ha dividido este capítulo en los siguientes apartados:

6.1 El procedimiento de elaboración de las normas de auditoría.

6.2 Las primeras Normas de Auditoría.

6.3 Las normas posteriores hasta el 2010.

6.4 Las normas técnicas referidas a trabajos especiales.

6.1 El procedimiento de elaboración de las normas de auditoría

Tanto en la LAC (artículo 5.2) como en el RLAC (artículos 17 a 20) se regula el sistema aplicable a la elaboración de las normas técnicas de auditoría y conviene destacar un punto importante al respecto. La propia LAC atribuye a las corporaciones profesionales la función de la elaboración de la normativa técnica que deben observar los auditores. El artículo 75 del RLAC donde se regulan las funciones que corresponden a las Corporaciones indicaba en su apartado a) lo siguiente: “Elaborar, adaptar y revisar las normas técnicas de auditoría, por propia iniciativa o a instancia de Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”.

El artículo 5.2 de la LAC indicaba:

“Las normas técnicas de auditoría de cuentas se elaborarán, adaptarán o revisarán. Debiendo estar de acuerdo con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los países de la Comunidad Europea, por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, previa información pública durante el plazo de seis meses, y serán válidas a partir de su publicación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

En el caso en que las corporaciones de derecho público representativas a que se refiere el párrafo anterior, previo requerimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, no elaborarán, adaptasen o revisaran alguna de las normas técnicas de auditoría, en la forma establecida anteriormente, éste procederá a la elaboración, adaptación o revisión de las mismas, informando de ello a las citadas corporaciones de derecho público representativas y cumpliendo el requisito de información pública durante el plazo de seis meses"

El proceso de elaboración de las normas técnicas por parte de las Corporaciones empezó antes que se publicara el RLAC (el RLAC se publicó el 25 de diciembre del 1990 y las primeras normas técnicas fueron puestas a información pública mediante resolución del ICAC el 28 de marzo de 1990), en este sentido decir que el proceso de elaboración empezó únicamente bajo lo prescrito por la LAC y que se acaba de reseñar. Posteriormente el RLAC desarrolló el proceso mediante los artículos 17 al 20. Estos artículos desarrollaban algunos aspectos del proceso de elaboración, de información pública y de la publicación definitiva de las normas. También incluía algún matiz sobre el hipotético caso de que el ICAC subsidiariamente se viera en la obligación de la elaboración de una norma.

En síntesis, el procedimiento ordinario se basaba en:

- Las Corporaciones elaboran, adaptan o revisan las normas, ya sea a requerimiento del ICAC o por propia iniciativa.

- Una vez elaboradas se discuten con los equipos internos del ICAC, se pasan por el Comité de auditoría (en la actualidad, anteriormente se pasaba a la Comisión de auditoría y al Comité consultivo) y se publican en el Boletín del ICAC para exposición pública.

- Una vez transcurrido el período de exposición pública y de ser aceptadas por las Corporaciones las modificaciones, que en su caso se hayan efectuado, se publicarán por parte del ICAC como definitivas (la norma definitiva también se somete al Comité de auditoría).

Si bien este es el procedimiento ordinario hay que hacer algunas precisiones sobre algunas situaciones particulares:

- En el caso de que las Corporaciones no elaborasen, adaptasen o revisasen una norma una vez transcurridos dos meses desde el requerimiento efectuado por el ICAC, este subsidiariamente procederá a su realización, informando de ello a las Corporaciones y sometiendo la norma al proceso de información pública.

- El artículo 19 del RLAC indica que en el plazo máximo de tres meses desde la conclusión del plazo de información pública el ICAC procederá a su publicación en el Boletín del Organismo o en su caso comunicará a las Corporaciones los motivos por los que no procede a su publicación, proponiendo las modificaciones pertinentes si hubiera lugar a ellas. En este último caso si las Corporaciones las aceptaran se procedería a su publicación.

- Otro tema que suscitó polémica es el procedimiento de información pública y publicación de las normas que, en principio, se efectuaba únicamente por medio del BOICAC y que al ser este Boletín de características muy diferentes en cuanto a su publicación que el BOE, estos procedimientos se efectúan a través del BOE y las normas surten sus efectos en cuanto se publican en el BOE.

Una vez hecha la referencia a las normas (se ha expuesto su definición y establecido su alcance y objetivo) y descrito su proceso de elaboración, es preciso comentar algunas cuestiones:

- Nada se dice con relación a si las Corporaciones pueden elaborar sus propias normas y, en su caso qué implicaría esta situación. Compartimos la opinión de Jesus Urías Valiente y José Juan Blasco Lang[93] en el sentido que no sería lógico ya que se perdería la uniformidad al haber tres Corporaciones (actualmente dos). De hecho, el procedimiento seguido hasta la fecha ha dado sus resultados e implica que tenemos un extenso cuerpo normativo elaborado por esta vía. Las corporaciones han seguido elaborando sus guías, circulares técnicas, documento de apoyo, etc. pero que no constituyen normas técnicas de auditoría de generalizado y obligado cumplimiento.

- El procedimiento no es muy explícito y depende en gran medida de la voluntad y buen hacer de las partes involucradas (ICAC y Corporaciones), aunque existe la supervisión y control por parte de la Unión Europea. Pero la fluidez, efectividad y proactividad en la publicación de las normas depende de las estructuras nacionales y en este caso podemos decir que España en la actualidad está cumpliendo de forma razonable y en línea con los países más avanzados de la Unión Europea. Posteriormente mencionaremos la evolución de las normas y veremos que ha habido algún período de poca actividad que posteriormente se subsanó y la situación fue de un cumplimiento muy razonable.

- Otro tema polémico es el rango legal de estas normas y sus posibles controversias en su aplicación. El rango es de una normativa publicada bajo resolución de un Organismo dependiente del Ministerio, es bastante claro que tiene sus efectos y que es de obligado cumplimiento para el colectivo de auditores. Cuando se dan situaciones en las que un informe de auditoría elaborado con arreglo a las normas técnicas es rechazado por un organismo, circunstancia que se ha suscitado en el pasado con algún Registro Mercantil; chocan normas en las que no hay prevalencia clara de unas y otras y en las que los emisores (en este caso ICAC y Dirección General de Registros y Notariado) no tienen una relación de subordinación y en las que es necesario un consenso. Esta es una problemática que no está resuelta y que debería tratarse ya que pone en inseguridad jurídica a los auditores, que ven como en ocasiones un informe legalmente confeccionado es rechazado por un organismo de carácter público.

Como conclusión podemos establecer que el proceso de elaboración de las normas de auditoría que existe en la actualidad, y es el que ha venido funcionando desde la primera LAC, es un proceso que ha dado sus resultados y está respondiendo a lo que de él se espera.

[93] II Jornadas de Trabajo de ASEPUC (1997).

6.2 Las primeras Normas de Auditoría

El ICAC mediante resolución de su presidente (Ricardo Bolufer), de fecha 28 de marzo de 1990, somete a información pública durante un plazo de seis meses las primeras Normas Técnicas de Auditoría adaptadas a la Ley 19/1988 que sustituían a las previamente elaboradas por las Corporaciones. Estas normas, aunque publicadas de forma provisional, ya eran de obligado cumplimiento para los auditores y tenían la finalidad de asegurar que las auditorías se realizaran con un nivel de calidad razonable. Estas primeras normas se publicaron desde el punto de vista de que eran un conjunto inicial de normas para posteriormente ir regulando otros temas más específicos e ir equiparando nuestras normas a las de otros países de la UE, sin duda iban por delante en este tipo de regulaciones.

Las definitivas fueron publicadas por el ICAC en su resolución de 19 de enero de 1991 y hacían referencia a tres grupos de normas bajo los títulos de: Normas de Carácter General, Normas sobre la Ejecución del Trabajo y Normas sobre los Informes[94].

En la introducción se especificaba que las normas Técnicas de Auditoría constituyen los principios y requisitos que debe observar necesariamente el auditor de cuentas en el desempeño de su función para expresar una opinión técnica responsable. Se dividen en tres grandes grupos que son las Normas técnicas de carácter general, las de ejecución del trabajo y las de informes. También en la introducción se incluyen dos apartados de gran importancia que hacen referencia al objetivo de la auditoría y a su alcance.

En el apartado del objetivo, además de definirlo, incluye dos puntos fundamentales relacionados con la acotación de la responsabilidad ante irregularidades y fraudes y con la garantía sobre la viabilidad futura de la entidad auditada. Son dos aspectos a los que ya hemos ido haciendo referencia y que siempre han constituido elementos de discusión y que forman parte del llamado gap de expectativas.

Normas Técnicas de carácter general

Las normas de carácter general estaban más enfocadas al propio auditor y trataban temas de formación técnica y capacidad profesional, de independencia, integridad y objetividad, de diligencia profesional, de responsabilidad del auditor, del secreto profesional, de los honorarios y comisiones y de la publicidad. En definitiva, se refieren a la cualificación del auditor, a la calidad de su trabajo en el ejercicio de su profesión y a su conducta. El contenido se muestra a continuación (figura 13):

[94] Estas normas como ya se ha mencionado fueron desarrolladas por las Corporaciones de auditores (REA, REGA y ICJCE) y se inspiraron en las NIAs emitidas por la IFAC.

Figura 13. Normas técnicas de carácter general

NORMAS TÉCNICAS DE CARÁCTER GENERAL

1.1. Naturaleza
Referente a la cualificación, calidad del trabajo y ética profesional.

1.2. Formación técnica y capacidad profesional
Adecuada formación técnica, experiencia y capacidad profesional.

1.3. Independencia, integridad y objetividad
Se debe mantener una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad.

1.4. Diligencia profesional
Diligencia profesional en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe.

1.5. Responsabilidad
El auditor tiene la responsabilidad de que se cumplan las Normas de Auditoría estrablecidas.

1.6. Secreto profesional
Se debe mantener la confidencialidad de la información obtenida.

1.7. Honorarios y comisiones
Los honorarios deben tener justo el precio del trabajo realizado.

1.8. Publicidad
No se podrá realizar publicidad con objeto de captar clientes.

Cuadro 8

Fuente: Elaboración propia (Normas Técnicas de Auditoría, 2023).

Como vemos se compone de siete normas en las que conviene resaltar que el auditor debe actuar con integridad, objetividad e independencia, debe ser diligente -implica ser organizado, cumplir las normas y trabajar con calidad- y debe estar sometido a secreto profesional. Todo ello implica que tiene una responsabilidad asociada que está directamente vinculada al cumplimiento de las normas que rigen su actuación profesional.

Normas Técnicas sobre ejecución del trabajo

Las normas técnicas sobre la ejecución de los trabajos estaban más enfocadas a la obtención de la calidad y para ello establecían como debería ser el proceso para llevar a cabo por los auditores con el objetivo de garantizar la calidad de éstas. Este grupo de normas regulaba temas como pueden ser la carta de encargo, la planificación de la auditoría, el estudio y evaluación del control interno de la entidad auditada, la obtención de evidencia, la documentación del trabajo y la supervisión de éste.

Figura 14. Normas técnicas sobre ejecución del trabajo

NORMAS TÉCNICAS SOBRE EJECUCIÓN DEL TRABAJO

2.1. Introducción
Con objetivo de determinar los procedimientos de auditoría que deben ser aplicados.

2.2. Carta de encargo y aceptación del trabajo
Acuerdo escrito entre el auditor y el cliente del objetivo y alcance del trabajo. La aceptación se realizará atendiendo las cuestiones éticas y técnicas.

2.3. Planificación
Planificación, supervisión, documentación adecuada

2.4. Estudio y evaluación del sistema de control interno
Como base fiable para determinar el alcance, naturaleza y momento de realización de pruebas

2.5. Evidencia
Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada mediante realización y evaluación de pruebas.

2.6. Documentación del trabajo
Conjunto de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución del trabajo.

2.7. Supervisión
Dirigir el equipo de auditoría para lograr objetivos del examen de la situación.

Cuadro 9

Fuente: Elaboración propia (Normas Técnicas de Auditoría, 2023).

Como se ha descrito anteriormente, constan de 6 normas y nos vienen a decir que la auditoría se debe planificar, debe incluir el estudio y evaluación del control interno, que de los procedimientos efectuados se ha de obtener la evidencia requerida la cual debe plasmarse en los papeles de trabajo. La dirección del trabajo es esencial en el proceso de auditoría y tiene que informar, coordinar y revisar a los equipos que participan en la auditoría.

Normas Técnicas sobre Informes

Las normas sobre los informes estaban orientadas al producto final de la auditoría que es el informe independiente del auditor. Estas normas regulan la preparación del informe, los elementos básicos que debe contener, los tipos de opinión, las circunstancias que originan posibles efectos en el informe, los otros elementos del informe de auditoría -como son los párrafos de énfasis o sobre el informe de gestión-, la publicidad del informe, las cuentas anuales consolidadas y los modelos normalizados del informe.

Figura 15. Normas técnicas sobre informes

NORMAS TÉCNICAS SOBRE INFORMES

3.1. Introducción
El alcance y resultado del trabajo del auditor se presenta en el informe de auditoría.

3.2. Elementos básicos del Informe de auditoría independiente de cuentas anuales
Debe manifestar si las cuentas anuales contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y si han sido formuladas de conformidad con los principios y normas.

3.3. Hechos posteriores a la fecha de las cuentas anuales
Pueden producirse hechos con posterioridad a la fecha de cierre pero antes de la fecha de emisión del informe, que tengan, o pudieran tener, un efecto significativo sobre las cuentas anuales.

3.4. Hechos posteriores a la fecha de emisión del informe de auditoría y antes de su entrega
Información siginifcativa entre la fecha de emisión del informe y la de entrega al destinatario.

3.5. El informe de gestión
Contiene la exposición fiel sobre la evolución de los negocios y la situación de la entidad.

3.6. La opinión del auditor
Los informes de auditoría pueden contener distintos tipos de opinión: sin salvedades, con salvedades, adversa, denegada.

3.7. Circunstancias con posible efecto en la opinión del auditor
Cuando el auditor no puede aplicar la totalidad de los procedimientos técnicos requeridos.

3.8. Publicación del informe de auditoría de cuentas anuales
El informe deberá ir acompañado de la totalidad de las cuentas anuales y desgloses.

3.9. Modelos normalizados de informes de auditoría independiente de cuentas
Se deberá seguir el formato y terminología de estos modelos.

Cuadro 10

Fuente: Elaboración propia (Normas Técnicas de Auditoría, 2023).

En el apartado 3.1.1 de la introducción a la norma de informes se indica que la preparación del informe debe tener presente y cumplir con cinco normas, a saber:

- El auditor manifestará si las CCAA contienen la información necesaria y si se presentan de acuerdo con los PCGA.

- Expresará si los PCGA se han aplicado uniformemente; esta regla se eliminó posteriormente ya que complicaba sin necesidad situaciones en las que las compañías pasaban de un principio aceptado a otro, lo cual es razonable y el auditor tenía que hacerlo constar.

- Si las CCAA representan la imagen fiel.

- El auditor debe expresar su opinión sobre las CCAA o en caso contrario indicar las causas que se lo impiden. Cuando exprese una opinión con salvedades o adversa debe indicar las razones que le llevan a ello.

- Debe indicar si la información del informe de gestión concuerda con las CCAA.

Como se aprecia, estas reglas son las básicas que orientan sobre la forma en que debe confeccionarse un informe de auditoría de CCAA.

Debido a que el capítulo 7 está destinado al informe de auditoría no nos extendemos más sobre este apartado.

Estas primeras normas técnicas fueron muy esperadas y permitieron a los auditores tener una normativa que les diera una cierta seguridad jurídica a sus actuaciones. Como veremos en el apartado 6.3 siguiente, estas primeras normas de auditoría proporcionaban una regulación muy escasa y que nada tenía que ver en amplitud y detalle con las normas internacionales de auditoría de la IFAC, que sí se podía considerar un cuerpo completo de normas.

De todas formas, la mayoría de los auditores en tanto en cuanto no se emitieron el resto de las normas técnicas de auditoría, seguían principalmente los boletines del REA, los cuales se relacionan a continuación:

Figura 16. Boletines del REA

BOLETINES DEL REA

Nº	Descripción
4	Normas de auditoría y consideraciones en relación con el principio de gestión continuada.
5	Informes especiales.
6	Normas de auditoría en relación con hechos posteriores.
7	Hechos existentes a la fecha del informe del auditor y descubiertos con posterioridad a su emisión.
8	Normas básicas sobre control de calidad.
9	Normas en relación con un cambio de auditores.
10	Obligación de comunicar las debilidades significativas identificadas del control interno contable.
11	Normas en relación con el uso público inadecuado del nombre del auditor.
12	Carta de encargo.
13	Informes especiales sobre estados financieros presupuestados.
14	Importancia Relativa.
15	Normas de auditoría en relación con confirmaciones por escrito de los abogados y asesores legales de la entidad al auditor.
16	Transacciones entre partes relacionadas.
17	Carta de manifestaciones de la dirección de la entidad.

Cuadro 11

Fuente: Elaboración propia (2023).

Los boletines 0 a 3 no estaban en vigor al ser sustituidos por las Normas Técnicas de auditoría publicadas por el ICAC. Estos Boletines "de color naranja" del REA fueron una verdadera herramienta de trabajo antes de la publicación de la primeras Normas Técnicas de Auditoría hasta que el resto de las normas que detallaremos en el apartado 6.3 posterior no fueron

emitidas. Algunos auditores también tomaban como referencia las normas de la IFAC y las guías y documentos técnicos del ICJCE.

6.3 Las normas posteriores hasta el 2010

Posteriormente a estas primeras normas las Corporaciones, bajo la supervisión y tutela del ICAC fueron desarrollando otro conjunto de normas a los efectos de completar la normativa y adaptarse lo más posible a las Normas Internacionales de la IFAC. También se revisaron e introdujeron algunos cambios en los tres grupos de normas emitidas en el año 1991. Las Normas Técnicas de Auditoría que se publicaron desde 1991 hasta el 2010 fueron las siguientes:

- Norma sobre Control de Calidad en marzo de 1993, publicada en Boletín del ICAC-BOICAC nº 12 marzo 1993.
- Norma sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento en mayo de 1993.
- Norma sobre la obligación de comunicar las debilidades significativas de control interno en septiembre de 1994.
- Norma sobre utilización del trabajo de expertos independientes por el auditor de cuentas en diciembre de 1996.
- Norma sobre la importancia relativa en junio de 1999.
- Norma sobre la Carta de manifestaciones a la dirección en junio 1999.
- Norma sobre el Contrato de auditoría de cuentas o carta de encargo en junio 1999.
- Norma sobre el Efecto 2000 en junio 1999.
- Norma sobre errores e irregularidades en junio 2001.
- Norma sobre el cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada de septiembre de 2001.
- Norma sobre estimaciones contables en septiembre de 2001.
- Norma sobre procedimientos analíticos en septiembre de 2001.
- Norma sobre la consideración del trabajo de la auditoría interna en septiembre de 2002
- Norma sobre hechos posteriores en marzo de 2003.
- Norma sobre auditoría de cuentas en entornos informatizados en junio de 2003.
- Norma sobre evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas en septiembre de 2003.
- Norma sobre los saldos de apertura en la primera auditoría en marzo 2004.
- Norma sobre consideraciones relativas a la auditoría de entidades que exteriorizan los procesos de administración en marzo 2004.
- Norma sobre la utilización de técnicas de muestreo y otros procedimientos de comprobación selectiva en diciembre de 2004.
- Norma sobre otra información incluida en documentos que acompañan a las cuentas anuales en diciembre de 2004.

Podemos decir que nuestro país desarrolló hasta el 2004 una regulación que cubría razonablemente las necesidades normativas que debía tener la actividad de la auditoría de

cuentas en ese momento y en las circunstancias en que nos encontrábamos. Hay que recordar que antes de 1988 no teníamos casi regulación y ni una sola norma de auditoría.

Lo que se percibe es un desarrollo desigual en el tiempo, es decir, hubo un período de gran actividad que fue del 1999 al 2004 en el que se publicaron 16 normas, en cambio, del 1991 al 1999 únicamente se publicaron 4 normas. Ello se debió a las presiones de la UE sobre España de cara mejorar la información financiera de las empresas que se tradujo en la armonización contable implantando las normas Internacionales de Contabilidad (hoy NIIF), en la publicación del PGC de 2007, la emisión de todas estas normas técnicas de auditoría y la mejora en la actividad supervisora de los reguladores (Banco de España, CNMV y DGS). También podemos destacar la creación de los Comités de Auditoría Independientes, que hoy en día constituyen un elemento esencial de la transparencia de la información financiera de las empresas. Todos estos cambios se llevaron a cabo a través de la Ley 44/2002 de 22 de noviembre de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.

Puede sorprender que a partir del 2004 no haya ninguna otra norma de auditoría hasta septiembre del 2010 que se publicó la "Norma Técnica de Auditoría sobre el valor razonable". Las razones de ello fueron:

- Ya teníamos un cuerpo bastante completo de normas, aunque comparando con las de la IFAC había normas sobre las que no existía su homóloga en España.

- La Directiva 2006/43/CE preveía la adopción de las Normas de la IFAC y la idea era esperar hasta saber qué proceso iba a seguirse para incorporarlas a los Estados Miembros.

- La IFAC debido a ciertos escándalos y a la previsión de que la UE adoptara sus normas, emprendió en 2004 (fue acordado en una reunión en Túnez en el año 2003) un macroproyecto de revisión de sus normas llamado *Clarity Project* -duró más de cuatro años y se extendió hasta finales del 2007-.

- España esperó a que la IFAC terminará su proyecto e iba únicamente sacando alguna norma concreta y procediendo a pequeñas revisiones de las existentes[95]. Finalmente, en 2013 se incorporarán las NIAS-ES y podemos decir que fue un poco tardía, pero nos anticipamos a su obligatoriedad que fue mediante la Directiva de 2014.

6.4 Las normas técnicas referidas a trabajos especiales

La legislación mercantil y otros requerimientos, principalmente provenientes de los reguladores (CNMV, Banco de España, etc.) establecían determinadas actuaciones a los auditores, ya sea en

[95] Posteriormente al 2004 y hasta la publicación de las nuevas normas NIA-ES, sólo se publicaron la Norma Técnica de Auditoría sobre el Valor Razonable (septiembre 2010, BOICAC 83) y la Norma Técnica de Auditoría sobre Relación entre auditores (junio 2011, BOICAC 86). También se publicó la Norma de Control de Calidad interno de los auditores y sociedades de auditoría (diciembre 2011, BOICAC 88).

calidad de auditores o de expertos independientes. Estos requerimientos implicaban la necesidad de establecer unas normas de actuación específicas y sobre todo un tipo de informe bien definido, que vinieron a llamarse “Informes Especiales”.

Las Normas técnicas referidas a estos trabajos especiales fueron confeccionándose a través de los años por las Corporaciones y publicadas por el ICAC, estando todas ellas aún vigentes (con alguna modificación que se ha introducido en el tiempo). Las normas publicadas fueron las siguientes:

- Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre exclusión del derecho de suscripción preferente en el supuesto del artículo 159 del TRLSA (1991).

- Norma Técnica de elaboración del Informe Especial en el supuesto establecido en el artículo 292 del TRLSA, de emisión de obligaciones convertibles (1991).

- Norma Técnica de elaboración del Informe Especial en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del TRLSA de valoración de acciones (1991).

- Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre aumento de capital por compensación de créditos, supuesto previsto en el artículo 156 del TRLSA 1992).

- Norma Técnica de elaboración del Informe Especial sobre ampliación de capital con cargo a reservas, en el supuesto establecido en el artículo 157 del TRLSA (1992).

- Norma Técnica de elaboración del Informe Especial requerido por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de septiembre de 1992 sobre información pública periódica de las Entidades Emisoras de valores admitidos a negociación en Bolsas de Valores ((1994).

- Norma Técnica de elaboración del Informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de entidades de crédito (1994).

- Norma Técnica de elaboración del Informe especial y complementario al de auditoría de las cuentas anuales de entidades de seguro (1994).

- Norma Técnica de elaboración del Informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Cooperativas de Crédito (1995).

- Norma Técnica de elaboración del Informe complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Cooperativas con Sección de Crédito (1995).

- Norma Técnica de elaboración del Informe especial y complementario al de auditoría de las cuentas anuales de las Sociedades y Agencias de Valores y sus Grupos (1998).

- Norma Técnica de elaboración del Informe Especial requerido por el RD 1251/1999, sobre sociedades anónimas deportivas (2003).

- Norma Técnica de elaboración del Informe relativo a determinada información semestral de las sociedades anónimas deportivas (2003).

Algunas de estas normas se han ido modificando, sobre todo para hacer referencia a los nuevos artículos de la Ley de Sociedades de capital, pero el fondo de ellas es totalmente vigente y aún están en vigor todas ellas.

Capítulo 7: Los informes de auditoría regulados

Introducción

Los informes de auditoría reflejan el resultado final del trabajo del auditor y tal como indican las normas de auditoría el objetivo principal de la auditoría es la emisión de un informe que exprese la opinión técnica del auditor sobre las CCAA examinadas. El informe de auditoría se define como un documento mercantil que tiene como finalidad ser la principal vía de comunicación con los usuarios de las auditorías y, por ello, debe transmitir de forma clara y comprensible la información que deba ser necesaria para los usuarios aportando credibilidad y confianza.

Prácticamente desde los primeros tiempos en que empezaron a emitirse informes de auditoría empezaron a surgir polémicas en cuanto a un gran número de aspectos del informe y bajo la óptica de que el informe debe cumplir con la finalidad principal de informar a los usuarios y hacerlo de la forma más idónea para así responder a sus expectativas. Los principales puntos que han sido, son y serán objeto de debate hacen referencia a aspectos tales como la estandarización y homogeneidad internacional del informe, su alcance y contenido, su extensión -informes largos o cortos- y su estructura, la identificación de los colectivos a quien va dirigido, el lenguaje y su claridad y sobre todo cómo otorgar más credibilidad y confianza al mismo. Todas estas discusiones, que evidentemente vienen de la propia evolución de la economía y de los requerimientos del mercado y de las expectativas de los usuarios, han impactado fuertemente en los informes de auditoría y se han ido produciendo una gran cantidad de cambios en ellos.

El informe de auditoría se rige por lo establecido en la Ley y el Reglamento de auditoría, que le confiere el marco general y los criterios fundamentales a los que debe someterse la emisión de los informes de auditoría. Como se ha expuesto, la auditoría de cuentas es una actividad profesional con un enorme componente técnico, que ha exigido el desarrollo de una gran práctica profesional. En este sentido el informe también ha sido objeto de amplia regulación desde el ámbito de su perspectiva técnica y, a través de los años, se han ido instaurando diversos requerimientos que se han ido plasmando en diversas normas de auditoría[96], ya sea en los EE.UU, en el Reino Unido, la IFAC, en España, etc. Para investigar sobre los informes de auditoría, su contenido, alcance y su evolución el camino más idóneo es seguir las diferentes normas de auditoría que los han ido regulando través del tiempo.

En este capítulo abordaremos la evolución de los informes desde 1991 -cuando surgen las primeras normas técnicas de auditoría y la primera regulación normativa sobre ellos en España- hasta la modificación de la LAC con la aparición de la Ley 12/2010. Para el desarrollo de este capítulo se han considerado los siguientes apartados:

7.1 La primera norma sobre el informe de auditoría en España.

[96] Las primeras regulaciones sobre informes que tuvieron lugar en los EE. UU. tienen casi un siglo y sobre todo con la publicación del SAS Nº1 en 1939 ya se clarificó de forma muy amplia el contenido y alcance del informe de auditoría.

7.2 Tipos de opinión.

7.3 Circunstancias con posible efecto en la opinión del auditor.

7.4 Modelos normalizados de informe de auditoría independiente de cuentas anuales.

7.5 Cómo interpretar un informe de auditoría.

7.6 Otras consideraciones y conclusiones.

7.1 La primera norma sobre el informe de auditoría en España

Antes de abordar el desarrollo del tema concreto de la primera regulación sobre informes en España que fue publicada por el ICAC en su resolución de 19 de enero de 1991 bajo el título "Normas Técnicas sobre Informes"[97], conviene que de forma muy general expongamos unos antecedentes a esta primera norma.

Antecedentes a la primera norma sobre informes[98]

En el momento de empezar a elaborar la norma de informes por parte de las corporaciones se tomó como referencia el *Statement on Auditing Standards* Nº2 (SAS-2) de octubre de 1974, que era la norma que había sido un importante referente en todos los países en cuanto al informe de auditoría hasta la aparición del SAS-58 en abril de 1988 bajo el título *Reports on Audited Financial Statemennts* cuya fecha de aplicación se fijó a partir del 1 de enero de 1989.

La no utilización del SAS-58 como referencia supuso no poder introducir en nuestra normativa los avances que se habían plasmado en esta norma y, por otro lado, seguir con algunos requerimientos que ya habían sido descartados en la norma americana como, por ejemplo, suprimir el párrafo referido a la uniformidad o considerar las incertidumbres como salvedades y no como circunstancias que no afectaban a la opinión sino que únicamente en su caso sí eran de significación; se revelaban como párrafos de énfasis. Estas dos circunstancias las fue arrastrando la norma española durante muchos años – no se modificaron hasta que se produjo una modificación de la sección 3 de la norma de informes mediante resolución del ICAC de fecha 21/12/2010- y trajeron como consecuencia que los informes modificados en España fueran más

[97] Esta norma se publicó para su exposición pública en el BOICAC Nº1 de marzo de 1990 y en su versión definitiva en el BOICAC Nº4 de enero de 1991.

[98] En el apartado 2.2 del Capítulo 2 se ha hecho un repaso de la evolución de los informes de auditoría y se incluyen ejemplos de los primeros informes. También se exponen aspectos que han sido discutidos sobre los informes y finalmente el alcance y contenido que indica la VIII Directiva de la UE del 2014 que nos proporciona el marco general de los informes aplicable a todos los Estados Miembros. En este capítulo y a través de sus diferentes apartados nos referiremos a los primeros informes regulados en nuestro país, que actualmente no están en vigor puesto que han sido objeto de varias modificaciones posteriores.

numerosos que en otros países donde estos requerimientos no eran exigidos, que eran la mayoría de los países de nuestro entorno.

Si bien también se tomó como referencia la Norma Internacional de Auditoría 700 de la IFAC (NIA 700) en cuanto a estructura y algunos criterios, tampoco se atinó en efectuar los cambios necesarios para aproximarse lo más posible a esta norma. La NIA 700 ya había recogido muchos de los aspectos novedosos de la SAS-58 americana y, en especial, el tratamiento de las incertidumbres que hemos mencionado en el párrafo anterior.

La norma de informes española podemos anticipar que fue una norma bastante completa, que se decantó por la imposición de un modelo de informe obligatorio -no era lo usual en muchos países en 1991- y que, si bien cumplió su función en el momento que se publicó, debería haberse modificado mucho antes del año 2010 ya que provocaba impactos negativos en las compañías auditadas.

Aspectos introductorios a la norma

La Ley de Auditoría[99] ya indicaba los siete apartados básicos que el informe de auditoría debía contener:

- Identificación de la entidad auditada.
- De las personas que lo encargaron o, en su caso a las que va destinado.
- De los documentos sujetos a examen.
- De las normas técnicas de auditoría aplicadas.
- Manifestación explicita de que la memoria incluye toda la información necesaria y suficiente para comprender e interpretar la situación de la empresa auditada.
- La opinión técnica del auditor – se desarrolla más en el apartado 2 del artículo 2.
- En su caso, manifestación de la concordancia de las CCAA con el informe de gestión.

Estos aspectos se desarrollaban con mucha mayor amplitud en el apartado 3.2 de la norma que lleva por título "Elementos básicos del Informe de auditoría independiente de cuentas anuales"[100].

Tanto el apartado 2 del artículo 2 de la LAC, como el epígrafe 3.1.1 de la norma técnica de Auditoría sobre informes, indicaban una serie de cuestiones que deben comentarse:

- El auditor debe manifestarse sobre si las CCAA expresan en todos sus aspectos significativos la imagen fiel.

En primer lugar, vayamos al término "imagen fiel". Hubo en esa época muchas discusiones sobre este concepto y podemos decir que no había un claro consenso sobre lo que representaba y sobre todo en cuanto a lo que pudieran entender personas un poco alejadas del conocimiento sobre los marcos de información financiera, que en la mayoría de los casos eran los principales usuarios del informe. En España, al concepto e implicaciones de la imagen fiel, se le dio una gran

[99] Artículo 2 apartado 1 de la Ley 18/1988 de 12 de julio.
[100] BOICAC Nº1.

importancia y se le trató de forma muy seria perfilándose como el primer objetivo que debían cumplir las CCAA de las entidades.

El concepto de imagen fiel se instauró por primera vez en la UE a través de la IV Directiva, pero su origen nos viene del concepto de *True and Fair View* acuñado en la Gran Bretaña (Cañibano, 2006) y que equivale al cumplimiento de un conjunto de convenciones, consensos tácitos y de los principios de contabilidad generalmente aceptados. La UE, en la citada Directiva, incorporó el concepto de imagen fiel y a través de esta Directiva se introdujo en todos los Estados Miembros por lo que ya no puede dejarse su interpretación a los británicos, sino que su dimensión, alcance y contenido debe ser una atribución de la UE.

La imagen fiel es un concepto estrechamente ligado a los principios contables, pero a su vez también proporciona cierta flexibilidad sobre la aplicación estricta de los principios contables. Así, cuando la aplicación de un principio contable atenta contra la imagen fiel, este puede dejar de aplicarse suministrando la correspondiente información sobre el hecho en los estados financieros. También permite que los diferentes Estados Miembros puedan tener principios contables diferentes sin que ello atente a la comparabilidad de los estados financieros. Esta relación entre el cumplimiento de los principios y convenciones contables y la flexibilidad es lo que caracteriza al concepto de imagen fiel. Lo que sí debe desterrarse es que el concepto de imagen fiel se vincule a que los estados financieros deban ser exactos o que nos den una imagen real de la situación económica de las empresas o su valor (recordemos que en muchas ocasiones se respeta el coste de adquisición). En muchos casos debido al desconocimiento por parte de los usuarios de las características cualitativas y cuantitativas que deben tener los estados financieros (relevancia, integridad, comparabilidad, utilidad, etc.) se dan interpretaciones erróneas de la imagen fiel y se la saca de contexto. En este sentido es muy acertada la expresión "en todos sus aspectos significativos" ya que nos introduce el aspecto de flexibilidad y de razonabilidad versus exactitud.

- El auditor manifestará si las CCAA contienen la información necesaria y suficiente y si se presentan de acuerdo con los PCGA.

¿Qué significa estar de acuerdo con los PCGA? En nuestro país está bien definido y hace referencia a los principios establecidos en el Código de Comercio y el resto de legislación mercantil que sea de aplicación -por ejemplo, la Ley de Sociedades de Capital-, al Plan General de Contabilidad, a las normas establecidas por el ICAC y, en aquellos casos en los que estemos frente a un aspecto no contemplado en estas normativas, podemos acudir a normativa emitida por entidades nacionales (p. ej. AECA) o internacionales que sean solventes.

También el concepto información necesaria y suficiente está estrechamente ligado al cumplimiento de los principios contables generalmente aceptados que nos indican cómo deben aplicarse, sus métodos de aplicación y las revelaciones que deben contener los estados financieros.

- Expresará si los PCGA se han aplicado uniformemente.

La uniformidad es un elemento esencial ya que, para la adecuada evaluación de la evolución de la situación patrimonial de una entidad y su comparabilidad, es necesario que se utilicen los

mismos criterios o, en su caso se informe de las variaciones experimentadas y sus efectos. Si bien el concepto es claro, tal como se ha manifestado anteriormente no es tan claro el tratamiento que se dio en la norma de informes a los cambios en los principios contables que afectan a la uniformidad.

- El auditor debe expresar su opinión sobre las CCAA o en caso contrario indicar las causas que se lo impiden. Cuando exprese una opinión con salvedades o adversa debe indicar las razones que existan para ello.

Es tan importante el concepto opinión que en muchas ocasiones se emplea como sinónimos los términos informe y opinión, siendo dos elementos totalmente diferentes. El informe es un documento mercantil que emite el auditor a través del cual expresa su opinión profesional. La opinión profesional está estrechamente unida a la actuación de un profesional cualificado y con experiencia y de forma diligente y responsable realiza un trabajo bajo el cumplimiento estricto de las normas establecidas.

Con relación a este punto enumeramos las causas por las que la norma sobre informes indicaba que el auditor debía expresar una opinión diferente a la favorable -llamada también por muchos de forma coloquial "opinión limpia"-: a) limitaciones al alcance en el trabajo del auditor; b) errores o incumplimientos de principios y normas contables; c) Incertidumbres; y d) cambios en principios y normas contables.

Estructura del informe de auditoría de cuentas anuales

El informe de auditoría debe reflejar todos los elementos básicos que marca la LAC, el RLAC y las Normas Técnicas de Auditoría. Para ello se estructuraba en una serie de modelos normalizados - sobre los cuales posteriormente haremos referencia- que incluyen una serie de informaciones identificativas (de los destinatarios, de la entidad auditada, del auditor, etc.) y unos párrafos que son los que conforman la información fundamental del informe.

La estructura del informe se configuraba de acuerdo con los siguientes elementos:

- Título
- Identificación de los destinatarios
- Identificación entidad auditada
- Párrafo de alcance
- Párrafo legal (*)[101]
- Párrafo de énfasis (*)
- Párrafo de salvedades (*)
- Párrafo de opinión
- Párrafo sobre el informe de gestión (*)
- Nombre, dirección y datos registrales del auditor

[101] Este párrafo no figuraba en la norma de informes publicada en 1991, pero se incluyó posteriormente fruto de la resolución del ICAC de fecha 1 de diciembre de 1994, BOICAC 19.

- Firma del auditor y fecha

(*) Sólo se incluirán cuando fueran necesarios.

Pasemos ahora a explicar el contenido y funciones de los diferentes párrafos que hemos relacionado y que se incluían en los informes de auditoría:

- Párrafo de alcance: es el primer párrafo del informe e identifica los estados auditados y los periodos a que hacen referencia. Indica que la formulación es responsabilidad de los administradores. Se debe hacer referencia muy general de las normas de auditoría aplicadas y, en su caso, a aquellos procedimientos que no hubieran podido aplicarse -este supuesto genera automáticamente una salvedad-.

- Párrafo legal: es un párrafo explicativo acerca de las cuentas comparativas que se presentan del ejercicio anterior, de si fueron auditadas y, en su caso, del tipo de opinión que se emitió sobre las cuentas anuales del ejercicio x-1.

- Párrafo de énfasis: el epígrafe 3.2.7 de la norma de informes nos indicaba que "En circunstancias excepcionales, el auditor debe poner énfasis en su informe sobre algún asunto relacionado con las cuentas anuales, a pesar de que figure en la Memoria, pero sin que ello suponga ningún tipo de salvedad en su opinión". También la norma nos da una serie de ejemplos de situaciones en las que se utilizan estos párrafos (transacciones con vinculadas, hechos posteriores significativos, etc.). Y nos hace dos reflexiones: al no ser una salvedad no se ha de hacer referencia a estos párrafos en el párrafo de opinión y que, en ningún, caso estos párrafos pueden ser sustitutivos de salvedades.

- Párrafo de salvedades: es un párrafo intermedio que aparece sólo cuando existe una o varias circunstancias significativas o muy significativas con relación a las CCAA en su conjunto que se relacionan con limitaciones al alcance, errores o incumplimientos de PCGA, incertidumbres o cambios en los PCGA.

- Párrafo de opinión: es el párrafo donde el auditor debe expresar de forma clara y precisa (epígrafe 3.2.5 de la norma de informes) si las CCAA expresan la imagen fiel y si los principios contables se aplicaron de forma uniforme. En este párrafo se hará constar la naturaleza de cualquier salvedad introducida por el auditor en su informe. Como es natural, el párrafo de opinión es uno de los más importantes ya que es donde el auditor concluye sobre su examen de las CCAA auditadas.

- Párrafo sobre el informe de gestión: es un párrafo dónde el auditor manifiesta el alcance de su trabajo con respecto al informe de gestión y si la información que incluye concuerda con la revelada en las cuentas anuales.

7.2 Tipos de opinión

El epígrafe 3.6.1 de la norma técnica sobre informes nos relacionaba los tipos de opinión que puede emitir el auditor que son los siguientes:

- Opinión Favorable: sólo puede emitirse cuando las CCAA expresan la imagen fiel, se han formulado de acuerdo con los PCGA y el auditor no ha tenido ningún tipo de limitación en el alcance de su trabajo.

- Opinión con salvedades: este tipo de opinión se da cuando el auditor concluye que hay una serie de circunstancias (se explican en el apartado 7.3 siguiente) que impactan significativamente en las CCAA de la entidad tomadas en su conjunto. Cuando se emite este tipo de opinión se necesita incluir un párrafo intermedio de salvedad -entre el párrafo del alcance y el de opinión- en el que se describirán las razones de la salvedad. En el párrafo de opinión el auditor deberá incluir la expresión "excepto por". En el caso de un cambio de principios que afecta a la uniformidad, el párrafo intermedio no es necesario y únicamente se hace referencia al cambio en el párrafo de opinión donde el auditor manifiesta su conformidad con el cambio del PCGA.

- Opinión desfavorable: implica que las CCAA en su conjunto no representan la imagen fiel. Para concluir que es necesario emitir este tipo de opinión es preciso que se den incumplimientos de principios, errores o faltas de información en las CCAA de carácter muy significativo, que afecten a epígrafes o capítulos altamente importantes de las CCAA o a un número elevado de los mismos. Al igual que en la opinión con salvedades, el auditor en este caso debe incluir también uno o unos párrafos intermedios explicando las salvedades que ha detectado y que le conducen a emitir este tipo de opinión. Si hubiera además incertidumbres o cambios en PCGA debería también detallar estas salvedades.

- Opinión denegada: esta opinión se emitirá cuando el auditor no ha obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las CCAA sujetas a su examen y, en consecuencia, no le es posible emitir una opinión sobre la mismas. Las razones para este tipo de opinión son limitaciones al alcance o incertidumbres, ambas, de carácter muy significativo. Evidentemente se exige un párrafo o párrafos intermedios explicativos de estos hechos y el párrafo de opinión indicará "Debido a la importancia de la limitación al alcance de nuestro trabajo descrita en la salvedad anterior, no podemos expresar una opinión sobre…" o "Debido a la importancia de la incertidumbre descrita en la salvedad anterior, no podemos expresar una opinión…".

La norma también hace referencia a la opinión parcial no permitida y establece que no se permite una opinión parcial sobre alguna o varias partidas de las cuentas anuales cuando se haya expresado una opinión desfavorable o denegada sobre las CCAA en su conjunto.

7.3 Circunstancias con posible efecto en la opinión del auditor

Las circunstancias que pueden dar lugar a posibles efectos en la opinión del auditor estaban descritas y explicadas muy detalladamente en el epígrafe 3.7 de la norma técnica de auditoría sobre informes y se refieren a cuatro aspectos: limitaciones al alcance, errores o incumplimientos de principios y normas contables generalmente aceptados, incertidumbres y cambios en los principios y normas contables aplicados.

Limitación al alcance

Una limitación al alcance se da cuando el auditor se ve imposibilitado a aplicar uno o varios procedimientos de auditoría requeridos por las normas técnicas de auditoría o aquellos otros que, a su criterio, debería aplicar para que las CCAA presenten la imagen fiel.

Las limitaciones al alcance pueden venir impuestas por la propia entidad o por las circunstancias. Un ejemplo de las primeras puede ser la negativa de la entidad al envío de cartas de confirmación de saldos de clientes. De las impuestas por las circunstancias podría ser el caso de la pérdida o destrucción accidental de archivos o documentos. Las limitaciones al alcance impuestas por la entidad auditada tienen una consideración más especial y el auditor debe aplicar en mayor grado su escepticismo profesional ya que supone una negativa impuesta a su trabajo. En el caso de que las limitaciones impuestas por la entidad sean muy significativas el auditor deberá siempre denegar la opinión. Para evaluar, ante limitaciones al alcance, qué tipo de opinión emitir si con salvedad o denegada dependerá de la naturaleza y magnitud del efecto potencial de los procedimientos omitidos, así como de la importancia relativa de los epígrafes de las CCAA a los que afecta.

Cuando se dan limitaciones al alcance, además de incluir el párrafo intermedio descriptivo de la limitación y de modificar el párrafo de opinión, se debe mencionar el hecho en el párrafo de alcance introduciendo lo siguiente “Excepto por lo indicado en el párrafo siguiente, el trabajo ha sido realizado de acuerdo con las normas de…”.

Error o incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptadas

Los epígrafes 3.7.5 a 3.7.8 de la NTA sobre informes detallaban estas circunstancias. Lo primero que nos indica es que el auditor durante su trabajo puede identificar una serie de situaciones que suponen que las CCAA no representan la imagen fiel de acuerdo a los PCGA como pueden ser: a) utilización de principios distintos a los PCGA; b) errores intencionados o no en las CCAA; c) las CCAA no revelan la información necesaria y suficiente o esta es errónea; y d) hechos posteriores cuyo efecto no se hubiera corregido en las CCAA o que no estuvieran adecuadamente descritos en la memoria.

En estos casos, si las circunstancias son significativas requerirían un párrafo intermedio de salvedad explicando adecuadamente el hecho. La decisión sobre si estas circunstancias llevan al auditor a emitir una opinión con salvedades o a una desfavorable, depende de la magnitud de la circunstancia en cuanto al efecto sobre las CCAA. En el caso de que afecte de forma muy significativa a un epígrafe muy material de las CCAA o que haya efectos significativos sobre varios epígrafes importantes y/o revelaciones de la memoria, se emitirá una opinión desfavorable.

Un tema para destacar es sobre la cuantificación de los efectos que producen estas circunstancias. Si el auditor puede cuantificar el efecto o conseguir información para hacerlo, sin incurrir en un incremento sustancial de su trabajo, está obligado a hacerlo. Si no es factible hacerlo debe requerir a los administradores que lo hagan y si no se le facilitara la información, la norma de informes en su epígrafe 3.7.8 nos indica que estaríamos ante un incumplimiento y/o una limitación al alcance según procediera.

Incertidumbre

Una incertidumbre es una circunstancia cuyo desenlace no se tiene una certeza a una fecha determinada ya que puede depender de que ocurran o no determinados hechos futuros. Hechos difíciles o imposibles de determinar o estimar de forma razonable y, por lo tanto, no puede establecerse de forma razonable el impacto que tienen sobre las CCAA auditadas. No es función del auditor estimar estos hechos futuros si la compañía no puede hacerlo.

Situaciones de este tipo se plantean ante litigios, juicios, dudas sobre la continuidad de la compañía, contingencias fiscales, etc. La covid-19 planteó sobre las CCAA del ejercicio 2020 muchas situaciones de este tipo.

Una de las precisiones que indica la norma hace referencia a que el auditor no puede calificar de incertidumbres las estimaciones normales que pueden hacerse sobre determinados hechos y circunstancias como pueden ser planes de pensiones, provisiones para garantías, devoluciones o para morosos, etc. Es decir, si puede hacerse la estimación de forma razonable ha de hacerse. Si el auditor estima que una estimación puede hacerse de forma razonable y la compañía auditada no la hace o la realiza erróneamente, estaremos ante una salvedad por incumplimiento de principios y no ante una incertidumbre.

Cuando el auditor estima que está en un caso en el que el desenlace de una incertidumbre no es susceptible de ser estimado de forma razonable y el hecho es significativo por su posible efecto potencial sobre las CCAA de la entidad auditada, en general, emitirá una opinión con salvedad y sólo en casos excepcionales emitirá una opinión denegada.

La salvedad por incertidumbre debe reflejarse en un párrafo intermedio y en el párrafo de opinión con salvedad se incluirá “En nuestra opinión, excepto por los efectos de cualquier ajuste que pudiera ser necesario si se conociera el desenlace de la incertidumbre descrita en el párrafo anterior, las cuentas anuales expresan… “. En el caso excepcional de emisión de una opinión denegada se redactaría de la siguiente forma “Debido a la importancia de la incertidumbre descrita en el párrafo anterior, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales de…”.

La norma también indicaba que las incertidumbres además de ser consideradas por el auditor en su informe deben requerir si son materiales y el desglose adecuado en la memoria por parte de los administradores explicando con detalle la situación.

Cambios en principios y normas contables aplicados

La uniformidad es un objetivo que persigue que las CCAA no deben estar afectadas adversamente por cambios en los principios contables que pudieran alterar su imagen fiel. Cuando las CCAA incluyen cuentas comparativas el auditor según la norma sobre informes debe pronunciarse sobre la uniformidad[102], así, en el párrafo de opinión se indica "…de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados aplicados uniformemente".

Cuando se produce en el año un cambio en un principio en el que el auditor está de acuerdo, es una circunstancia que afecta a la uniformidad y, además, de que los administradores deben revelar esta circunstancia en sus cuentas anuales. El auditor indicará en el párrafo de opinión lo siguiente "…de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados, excepto por el cambio con el que estamos de acuerdo de (se describe brevemente), según se describe en la nota X de la Memoria, que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior".

En el caso de que se produzca un cambio no razonable y, en consecuencia, el auditor no esté conforme con el mismo, nos encontraremos ante un incumplimiento de principios y se expresará esta circunstancia en un párrafo intermedio y motivará una opinión con salvedad en su redacción normal.

7.4 Modelos normalizados de informe de auditoría independiente de cuentas anuales

Como hemos visto en el apartado de estructura del informe, se optó por un modelo, que asumía las recomendaciones de la IFAC y que se trataba de un informe corto en el que se incluyen una serie de párrafos a través de los cuales se configura y da forma al párrafo de opinión. La norma de informes incluía requisitos muy estrictos acerca de cómo redactar los informes, cómo ha de ser su estructura y, además, incluía un epígrafe 3.9.4 final en el que se exponen una serie de modelos normalizados. Podemos decir que la norma obligaba al auditor a seguir tanto el formato como la terminología expuesta.

La norma nos indica que se incluyen una serie de ejemplos de informes a los efectos de orientar al auditor de cuentas y conseguir la máxima uniformidad en la redacción que facilite la

[102] Ya hemos indicado que fueron derogadas posteriormente todas estas precisiones sobre la uniformidad que no fue más que una entelequia y una complicación innecesaria para los auditores, para las entidades auditadas y sobre todo para los usuarios de la información financiera, a los que les hacía participes de unas reflexiones y aspectos excesivamente técnicos que no aportaban ningún valor, sino por el contrario una excesiva complicación.

comprensión de los informes a los usuarios[103]. En la norma se muestran ocho modelos de informe, pero aquí se hará referencia únicamente a seis de ellos que nos permitirán ver lo que se ha ido describiendo en los apartados anteriores. En el siguiente apartado 7.5 se expondrá la forma en que debe leerse e interpretarse un informe de auditoría.

Figura 17. Informe de auditoría de cuentas anuales

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.)

Informe de auditoría de cuentas anuales.

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A., por encargo de (**):

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A., que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX.

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras.)

En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Sociedad XYZ, S.A., al 31 de diciembre de 19XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generlamente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX, contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este informe.

Fecha.

(**) Esta mención puede ser omitida cuando el nombramiento del auditor haya sido efectuado por la Junta de Accionistas de la Sociedad.

Modelo 5

Fuente: Ministerio de Economía – Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC): Normativa Sobre Auditoría de Cuentas en España (2000).

[103] Es aquí donde precisamente se incluye la obligación de utilización por parte de los auditores de estos modelos.

Figura 18. Informe de auditoría de cuentas anuales

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.)

Informe de auditoría de cuentas anuales.

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A., por encargo de (*):

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A., que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX.

Con fecha … emitimos (otros autores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 19XX-1 en el que expresamos (expresaron) una opinión…

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras.)

En este(os) párrafo(s) se describirá(n) claramente la(s) razón(es) de la(s) salvedad(es) y la cuantificación del efecto(s) que el error(es) o el incumplimiento(s) de los principios y normas contables haya(n) producido en las cuentas anuales, o en su caso, se identificará la información omitida en las cuentas anuales que sea neceraria para su interpretación y comprensión adecuada.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad anterior, las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Sociedad XYZ, S.A., al 31 de diciembre de 19XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generlamente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX, contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este informe.

Fecha.

(*) Esta mención puede ser omitida cuando el nombramiento del auditor haya sido efectuado por la Junta de Accionistas de la Sociedad.

Modelo 6

Fuente: Ministerio de Economía – Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC): Normativa Sobre Auditoría de Cuentas en España (2000).

Figura 19. Informe de auditoría de cuentas anuales

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.)

Informe de auditoría de cuentas anuales.

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A., por encargo de (*):

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A., que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX.

Con fecha … emitimos (otros autores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 19XX-1 en el que expresamos (expresaron) una opinión…

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras.)
En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) incertidumbre(s).

En nuestra opinión, excepto por los efectos de cualquier ajuste que pudiera ser necesario si se conociera el desenlace final de la incertidumbre descrita en la salvedad anterior, las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Sociedad XYZ, S.A., al 31 de diciembre de 19XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generlamente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX, contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este informe.

Fecha.

(*) Esta mención puede ser omitida cuando el nombramiento del auditor haya sido efectuado por la Junta de Accionistas de la Sociedad.

Modelo 7

Fuente: Ministerio de Economía – Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC): Normativa Sobre Auditoría de Cuentas en España (2000).

Figura 20. Informe de auditoría de cuentas anuales

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.)

Informe de auditoría de cuentas anuales.

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A., por encargo de (*):

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A., que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada en el párrafo 3, el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX.

Con fecha … emitimos (otros autores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 19XX-1 en el que expresamos (expresaron) una opinión…

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras.)

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) limitación(es) al alcance, mencionando los procedimientos de auditoría que no ha sido posible aplicar.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiéramos podido verificar... (hacer una referencia explícita a la(s) limitación(es) expuesta(s) en el párrafo anterior...), las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Sociedad XYZ, S.A., al 31 de diciembre de 19XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generlamente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX, contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este informe.

Fecha.

(*) Esta mención puede ser omitida cuando el nombramiento del auditor haya sido efectuado por la Junta de Accionistas de la Sociedad.

Modelo 8

Fuente: Ministerio de Economía – Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC): Normativa Sobre Auditoría de Cuentas en España (2000).

Figura 21. Informe de auditoría de cuentas anuales

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.)

Informe de auditoría de cuentas anuales.

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A., por encargo de (*):

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A., que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada en el párrafo 3, el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX.

Con fecha … emitimos (otros autores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 19XX-1 en el que expresamos (expresaron) una opinión…

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras.)

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) limitación(es) al alcance, mencionando los procedimientos de auditoría que no ha sido posible aplicar.

Debido a la gran importancia de la limitación al alcance de nuestra auditoría descrita en el párrafo(s) anterior(es), no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX, contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este informe.

Fecha.

(*) Esta mención puede ser omitida cuando el nombramiento del auditor haya sido efectuado por la Junta de Accionistas de la Sociedad.

Modelo 9

Fuente: Ministerio de Economía – Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC): Normativa Sobre Auditoría de Cuentas en España (2000).

Figura 22. Informe de auditoría de cuentas anuales

(Membrete de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.)

Informe de auditoría de cuentas anuales.

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A., por encargo de (*):

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A., que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 19XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas.

De acuerdo con la legislación mercantil, los administradores presentan, a efectos comparativos, con cada una de las partidas del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del cuadro de financiación, además de las cifras del ejercicio 19XX, las correspondientes al ejercicio anterior. Nuestra opinión se refiere exclusivamente a las cuentas anuales del ejercicio 19XX.

Con fecha … emitimos (otros autores emitieron) nuestro (su) informe de auditoría acerca de las cuentas anuales del ejercicio 19XX-1 en el que expresamos (expresaron) una opinión…

(Incluir, en su caso, mención a la comparabilidad de las cifras.)

En este(os) párrafo(s) intermedio(s) se describirá(n) claramente la(s) razón(es) de la(s) salvedad(es) y la cuantificación del efecto(s) que el error(es) o el incumplimiento(s) de los principios y normas contables haya(n) producido en las cuentas anuales o, en su caso, se identificará la información omitida en las cuentas anuales que sea necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.

En nuestra opinión, dada la importancia de los efectos de la salvedad(es) anterior(es), las cuentas anuales del ejercicio 19XX adjuntas no expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Sociedad XYZ, S.A., al 31 de diciembre de 19XX y del resultado de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con principios y normas contables generlamente aceptados.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 19XX, contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 19XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.

Firma del Auditor o del Socio Responsable de este informe.

Fecha.

(*) Esta mención puede ser omitida cuando el nombramiento del auditor haya sido efectuado por la Junta de Accionistas de la Sociedad.

Modelo 10

Fuente: Ministerio de Economía – Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC): Normativa Sobre Auditoría de Cuentas en España (2000).

7.5 Cómo interpretar un informe de auditoría

Uno de los aspectos más importantes sobre los informes de auditoría es saber cómo deben leerse e interpretarse. En muchas ocasiones, tanto en los medios de comunicación como en conversaciones cotidianas, se habla de auditorías, de informes de auditoría, de salvedades o excepciones, de lo que dicen los auditores sobre una determinada empresa, etc. sacando fuera de contexto los informes o con interpretaciones erróneas de lo que representan que son debidas al desconocimiento del objetivo y alcance de la auditoría (Puig de Travy, 2010).

El informe de auditoría es un documento que acostumbra a tener una extensión reducida, es decir, en algunos casos puede constar de tres o cuatro párrafos. Conjuntamente al informe de auditoría se adjuntan las cuentas anuales de la entidad auditada y, en su caso, el informe de gestión siendo estos documentos responsabilidad única de los administradores y no del auditor. Esta primera reflexión es importante ya que en ocasiones se atribuyen como opiniones del auditor las informaciones que figuran en las cuentas anuales que, aunque se adjunten, no forman parte del informe del auditor.

En cuanto al significado de los diferentes tipos de opinión conviene volver a indicar que pueden ser de cuatro tipos: opinión favorable, con salvedades, opinión desfavorable y denegada. La opinión favorable sólo puede darse cuando el auditor, en función del trabajo efectuado, concluye que las cuentas anuales expresan la imagen fiel. La opinión con salvedades implica que el auditor ha detectado una o varias circunstancias significativas que pueden afectar, bien a las cuentas anuales objeto de auditoría (errores, incumplimientos de principios contables o incertidumbres no susceptibles de estimación), o bien al alcance de su trabajo (existencia de una limitación o imposibilidad a realizar alguna parte de su trabajo). Cuando los errores o incumplimientos de principios son de gran magnitud (muy significativos y que impactan a gran parte de los capítulos de las cuentas anuales) que hacen que las cuentas anuales no presenten la imagen fiel, el auditor deberá emitir una opinión desfavorable. Por otro lado, si las limitaciones al alcance de su trabajo o las incertidumbres son de tal magnitud (muy significativas y que impactan fuertemente a su trabajo o a un elevado número de capítulos de las cuentas anuales) que el auditor no ha obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión, deberá entonces expresar una opinión denegada.

Cuando se emiten opiniones distintas a la favorable debe explicarse de forma clara y detallada las razones que han motivado a ello y se hace a través de la inclusión de lo que se denomina un párrafo intermedio.

Otro aspecto muy característico de los informes de auditoría es que se informa por excepción. En los casos en que el auditor ha concluido que las CCAA representan la imagen fiel y no hay ningún otro aspecto significativo a destacar, su informe recogerá una opinión favorable y únicamente incluirá los párrafos estándar. Debido a ello y en un lenguaje informal, a las opiniones favorables se las llama “opiniones limpias”.

Lo primero que ha de hacerse es leer atentamente el párrafo de opinión (acostumbra a ser el penúltimo párrafo del informe). En el párrafo de opinión podremos ver si nos encontramos en un caso de opinión favorable, se indicará que las cuentas anuales expresan la imagen fiel o que

estamos en un caso de opinión con salvedades, veremos que se indica “En nuestra opinión excepto por...”. En un caso de opinión desfavorable, el auditor indicará que las cuentas anuales no expresan la imagen fiel o, por último, si nos encontramos en un caso de opinión denegada, el auditor indicará que no puede expresar opinión sobre las cuentas anuales de la entidad.

En los casos de opiniones diferentes a la favorable, hemos de acudir a los párrafos intermedios donde se explicarán las circunstancias por las que el auditor ha emitido una opinión distinta a la favorable. Estos párrafos intermedios suelen situarse en el párrafo número tres o siguientes (en el caso de que haya más de una salvedad) y, en todo caso, antes del párrafo de opinión. Si detectamos párrafos antes del párrafo de opinión y después de los dos primeros párrafos del informe (que son estándares) lo normal es que sean párrafos de salvedades.

Sólo existe un caso en el que pueden introducirse párrafos intermedios que no constituyen salvedades, se llaman párrafos de énfasis. Estos párrafos son utilizados por los auditores sólo en circunstancias excepcionales cuando se debe poner énfasis sobre algún asunto relacionado con las cuentas anuales, a pesar de que figure en ellas sin que ello suponga ninguna una salvedad en su informe. Para saber si un párrafo intermedio constituye o no una salvedad la forma más fácil y clara es ver si en el párrafo de opinión se hace referencia a él o no. En el caso de que no se haga referencia nos encontramos ante un párrafo de énfasis, de lo contrario, será un párrafo intermedio de salvedad.

Los párrafos de salvedad han de estar redactados de forma clara e indicar el efecto que la circunstancia descrita tiene sobre las cuentas anuales; si éste es cuantificable y la naturaleza del hecho si su efecto no fuese susceptible de ser estimado razonablemente.

Por último, hay que precisar que, en los informes de auditoría, al estar sujetos a modelos normalizados, muchos párrafos son estándares (p.ej. los dos primeros, el de opinión y el relativo al informe de gestión) y recordar que nunca deben mostrarse parcialmente o en extracto y tampoco separados de las cuentas anuales y, en su caso, del informe de gestión.

7.6 Otras consideraciones y conclusiones

La norma sobre informes incluía otros apartados con la finalidad de guiar a los auditores ante situaciones especiales. Estos apartados hacen referencia a:

- Hechos posteriores a la fecha de las cuentas anuales (epígrafe 3.3) y los hechos posteriores hasta la fecha de emisión del informe y antes de entrega (epígrafe 3.4). La norma nos indica las diferentes casuísticas que pueden darse y cómo debe actuar el auditor.

- En el epígrafe 3.5 se desarrolla las responsabilidades del auditor con relación al informe de gestión. La responsabilidad del auditor únicamente es con relación a la comprobación de que la información del informe de gestión y de las CCAA es concordante. Si no lo

fuera o existiera algún error evidente el auditor tendría que describir en su informe las contradicciones o errores observados.

- Se dan instrucciones sobre cómo proceder en casos de informes de cuentas anuales de un ejercicio y de varios ejercicios.

- Trata el tema del primer año de auditoría o primer ejercicio social de una entidad. En estos casos se dan especialidades en cuanto a la uniformidad o también pueden darse casos de faltas de evidencia y/o limitaciones al alcance sobre los saldos de apertura.

- Se refiere también a las CCAA consolidadas diciendo que se deben identificar estas como CCAA Consolidadas y que los diferentes estados que forman las cuentas anuales consolidadas hay que denominarlos añadiendo la palabra "consolidado".

Como conclusiones podemos establecer los siguientes puntos:

- La norma técnica de auditoría sobre informes fue una norma que vino a guiar de forma clara a los auditores en la emisión de sus informes.

- Se basó en la norma americana anterior a la SAS-58 y por ello incluyó algunos aspectos que estaban desfasados y que, de hecho, pusieron a las compañías españolas en una situación de desventaja con respecto a sus homologas de la UE ya que calificaba por incertidumbres y por cambios de principios cuando otras normas en Europa ya se habían adaptado y estas circunstancias no eran objeto de salvedades.

- De todas formas, la norma era muy precisa, incluía modelos estandarizados que facilitaron la confección de los informes y les otorgó una total comparabilidad y uniformidad en beneficio de los usuarios.

- Si bien la norma cumplió muy razonablemente con su finalidad estuvo vigente muchos años y, de hecho, sobre finales de los años 90 del siglo pasado estaba muy desfasada y ya se pedían cambios. Se decidió esperar a que la UE publicará la nueva Directiva en el 2006 y aun así tardaron en producirse los cambios esperados que vinieron de la mano de la nueva norma de informes del 2010. Así, la norma de informes del año 1991 estuvo vigente durante unos 19 años sin apenas muchos cambios (solo uno en 1993 que modificó el epígrafe 3.9.3 de la norma), la norma de hechos posteriores de 1992 y su posterior modificación en 2003 y la norma de empresa en funcionamiento de 1993 introdujeron más claridad a la norma de informes.

- Además de temas técnicos como los que ya se han ido mencionado se achacaban a la norma problemas de claridad en la terminología -es de difícil solución al ser el informe un documento muy técnico- y de contenido y con relación a la necesidad de responder de forma más contundente a las expectativas de los usuarios, con más información y

mejor acotamiento de la responsabilidad del auditor y de las limitaciones de la auditoría así como de las responsabilidades de los administradores en la formulación de las CCAA.

- En muchas ocasiones se achacaban a los informes el poco margen de flexibilidad que tenían al estar muy normalizados y ello hacía que casi todos fueran iguales y permitían muy poca diferenciación de una a otra compañía. Esta es una de las debilidades del informe corto de auditoría que achacan muchos autores y que se muestran a favor del informe largo como, por ejemplo, el Profesor Urías y los profesores García y Vico. De hecho, muchos autores nos indican que el informe largo contribuye a reducir el gap de expectativas de los usuarios. Un estudio empírico elaborado por Duréndez (2004, p. 328) concluía que los usuarios solicitan que los auditores incluyan información que facilite la toma de decisiones.

- El libro verde de la UE de 1996 sobre el informe de auditoría ya nos indicaba que había un consenso general en cuanto a dar más amplitud al contenido del informe de auditoría proporcionando más información sobre el alcance y la naturaleza del trabajo del auditor. López Casuso (1995) también expresó que el mensaje del informe no es claro y que lo deja a que los usuarios extraigan sus propias conclusiones. En definitiva, nos viene a decir que no es del todo útil. El entonces presidente del REA José Luis Díez en 1999 indicó que se debía comenzar a plantearse la ampliación del contenido del informe, aunque añadía que la ampliación comporta un mayor riesgo y responsabilidad para el auditor[104].

Por su interés y claridad queremos compartir la conclusión que sobre el informe de auditoría manifiesta Yubero Hermosa (2015, p. 196):

"La claridad en la redacción del informe es un elemento esencial en la función de la auditoría, ya que se trata de conseguir una información económico-financiera más comprensible y fiable. Sin la claridad no se alcanza el efecto pretendido, quizás una cierta eliminación de la rigidez con que se concibe la actual redacción del informe podría favorecer su comprensión. No obstante, somos conscientes que, por mucho esfuerzo que realicen los auditores en la redacción de sus informes, es utópico pensar que puedan ser comprendidos por la totalidad de sus posibles usuarios, ya que sin, al menos, elementales conocimientos contables no es posible entenderlos convenientemente".

La reforma del informe de auditoría era un proyecto esencial para acometer en España ya que no se podía seguir con una estructura y contenidos que se fijaron el 1991 y que casi no se habían modificado, más aún cuando tanto en los EE.UU como en Europa (siguiendo la norma 700 de la IFAC revisada como consecuencia del *Clarity Project*) ya había estructuras y formatos de informes con contenidos mucho más avanzados.

[104] Artículo publicado en Expansión el 22 de abril de 1999.

Capítulo 8: Los escándalos financieros y su repercusión

Introducción

Escándalos económicos ha habido siempre y será difícil que no sigan apareciendo en el futuro. En la primera parte de la tesis ya hemos expuesto alguno de los casos sonados, como el de McKesson & Robbins que desencadenó una reforma importante de los procedimientos de auditoría en los EE.UU y que posteriormente se trasladó a la mayoría de los países.

En este apartado vamos a centrarnos en los escándalos que fueron apareciendo a partir de la década de los 90, y a algunos les debemos otorgar mayor consideración por su mayor importancia. Recordemos que en el año 2001 se produjo el escándalo Enron, pero hubo también otros como Parmalat que se destapó en diciembre de 2003, o WorldCom que se declaró en quiebra en 2002 que han sido los que produjeron mayor expectación. Estos casos dispararon una gran alarma y se empezó a oír otra vez el dicho "¿Dónde estaban los auditores?", para referirse a que no habían avisado con antelación suficiente o no habían detectado irregularidades de gran magnitud en compañías que posteriormente a su informe se abalanzaban a quiebras fulminantes.

Todo ello produjo una serie de movimientos a escala internacional para reforzar tanto las normas contables como las de auditoría en casi todos los países. En la UE llevó a iniciar un proceso importante de reflexión sobre la auditoría de cuentas que desembocó en varias recomendaciones sobre la independencia de los auditores y la nueva Directiva del 2006. Anticipamos que la Directiva introdujo la adopción de las NIAS de la IFAC ya revisadas fruto del *Clarity Project*, circunstancia que contribuyó a una mayor armonización en la forma de trabajar de los auditores europeos.

Para cubrir el capítulo se han establecido los siguientes apartados:

8.1 Los escándalos que produjeron la alarma

8.2 La reacción de la IFAC y el *Clarity Project*

8.3 La Directiva 2006/43/CE de Auditoría

8.1 Los escándalos que produjeron la alarma

Es evidente que entre todos estos casos el de "Enron-Andersen" dio la gran alarma y puso al descubierto la facilidad con que las compañías hacían uso abusivo de las malas prácticas de la llamada "contabilidad creativa" también denotó la vulnerabilidad de los "cancerberos" que no detectaron con la suficiente anticipación todos estos casos[105].

La auditoría, que es un elemento fundamental del sistema económico-financiero y que da seguridad sobre la información corporativa de las empresas, se vio profundamente afectada por la llamada "enronitis" que provocó una importante desconfianza por parte de los usuarios de la información corporativa. Se dieron cuenta que ésta era fácilmente manipulable por administradores desleales sin que los otros eslabones de la cadena (auditores, analistas, bancos de negocios, reguladores, prensa económica, etc.) desvelaran estas situaciones con la debida anticipación. De hecho, la SEC afirmó en el año 2002 que, para devolver la confianza, además de un mayor control y/o supervisión sobre las compañías y los auditores, había que dotar de mayor rigor al modelo contable de la época. En los EE.UU estaba regentado por un sistema de autorregulación a cargo del FASB, habían adoptado un modelo basado en reglas; el sistema basado en reglas era fácilmente manipulable. Se había olvidado el enfoque tradicional contable basado en principios que siempre daba mayor preponderancia al fondo sobre la forma y que no permitía apartarse de forma fácil del concepto de la imagen fiel.

En los últimos años la fórmula mágica (la auditoría) inventada por los ingleses que sometían a las empresas a un control externo realizado por un experto independiente (auditores) estaba en crisis. Se les cuestionaba su independencia bajo la premisa de "quien paga manda"; el mercado opinaba que los auditores se habían convertido en vendedores de trabajos y servidores de las empresas para asegurarse la renovación y los ingresos. Así, se les acusaba de pérdida de independencia, de la rebaja en la calidad de sus servicios, es decir, de auditorías poco fiables y por todo ello se imponía la necesidad de un mayor control de la actividad y bajo tutela.

Los escándalos acarrean una pérdida de confianza y sobre todo desengaño en cuanto a las expectativas sobre su trabajo. El fenómeno de la defraudación de expectativas no es un hecho que estalle en un momento dado, sino que se va desarrollando como un proceso a lo largo del tiempo y se va alimentando con noticias sobre fraudes y quiebras fulminantes de la noche a la mañana donde los auditores no las han sabido detectar a tiempo. También la prensa, al ser los escándalos una noticia que vende fomenta estas situaciones y las potencia a los efectos de mantener la llama encendida (Gonzalo Angulo, 1995). El problema de cómo nace la llamada defraudación de expectativas puede ser derivado de las relaciones cliente-auditor por falta de entendimiento, por honorarios bajos, por la auditoría obligatoria, etc. Sin embargo, el denominador común es la insatisfacción del usuario que además genera una pérdida de confianza en el auditor y su trabajo. El centro de estas situaciones radica en una serie de cuestiones como son: la detección de fraudes, la independencia, la verificación de la hipótesis

[105] El Profesor John C. Coffee de la Universidad de Columbia, estudioso del caso Enron en un artículo titulado "Understanding Enron: It´s About the GateKeepers, Stupid" indicaba que fallaron más los cancerberos, refiriéndose a los auditores y analistas financieros que los propios consejos de administración -aunque precisa que éstos también tenían gran parte de su responsabilidad (Chuliá, 2003)-.

de empresa en funcionamiento y la alianza entre el administrador o gerente y el auditor. Estas son cuestiones que siempre están bajo debate y se van arrastrando en el tiempo sin darles la adecuada solución.

Los escándalos tienen una serie de características que los definen y que conviene detallar[106]:

- Se dan en compañías con altas concentraciones de poder. Esta situación les otorga a los directivos la capacidad de entorpecer u ocultar la información.

- Quiebras fraudulentas e insolvencias fulminantes.

- Maquinaciones contables bajo modelos contables laxos o permisivos, principalmente basados en reglas "ad hoc".

- Enriquecimientos ilícitos de administradores o directivos bajo las premisas de "todo vale" llegando a la racionalización de conductas no éticas, es decir, cambian la esencia de los principios éticos y llegan a la convicción que lo que hacen es correcto.

- Informes limpios de auditoría o que no revelan la no razonabilidad de las cuentas examinadas.

Antes de pasar a describir una serie de escándalos -importantes- que aparecieron en estos años traemos la siguiente cita: "La barrera de lo que separa una quiebra natural de una quiebra dolosa está claramente determinada por el derecho societario, pero más allá de la calificación legal existe una línea que delimita lo que es un gran fracaso empresarial de lo que es un gran escándalo financiero. Esta línea estaría formada por un entramado de situaciones previas y posteriores a la quiebra" (García Benau y Vico Martínez, 2003).

Los autores nos vienen a decir que una gran quiebra de por sí no supone un escándalo que turbe la confianza en el sistema y en los mecanismos de control, sino que no es más que una situación inherente en la economía. Hay compañías que son echadas del mercado por no saber adaptarse a las circunstancias, por no estar bien gestionadas o por un sinfín de razones que les impiden competir y ser sostenibles. Los escándalos son otra forma de desastre económico que lleva implícito actitudes poco éticas de los dirigentes de las empresas que buscan su enriquecimiento personal y, para ello, se acude al engaño, al falseamiento de las cuentas, a mostrar situaciones muy favorables para arrastrar a los inversores. También las situaciones "post-quiebra" son diferentes en uno y otro caso, ya que en los escándalos las informaciones fluyen, levantan la cortina y todo sale a la luz y los dirigentes son cuestionados entrando en estrepitosos procesos judiciales.

[106] Características extraídas de la conferencia dada por Puig de Travy, el presidente del REA en la facultad de Economía y Empresa de la Universidad de Barcelona el 26 de abril de 2016.

Bank of Credit and Commerce International (BCCI)

El escándalo del BCCI *Bank of Credit and Commerce International* ocurrió en uno de los bancos más importantes de la década de los 70 y 80 (se fundó en 1972), representaba un imperio económico de más de 20.000 millones de dólares y llegó a ser el séptimo banco privado más importante del mundo en volumen de activos. El BCCI sufrió una estrepitosa quiebra en 1991 que afectó y produjo turbulencias en una multitud de naciones (tenía una implantación en más de 78 países). Estuvo involucrada -en la trama delictiva vinculada al blanqueo de dinero procedente del narcotráfico- gente muy influyente de todo el mundo y acabó siendo uno de los fraudes financieros más importantes que se habían dado en el mundo. Su auditor Price emitió el 30 de abril de 1990 su informe de auditoría correspondiente a 1989 exponiendo que los estados financieros del BCCI expresaban la imagen fiel; pocos meses después estalló el escándalo.

El presidente del BCCI y principal responsable del fraude era su fundador Agha Hasan Abedi, un financiero pakistaní, personaje de moral económica muy dudosa, sin escrúpulos y falto de conciencia, que empezó un negocio financiero próspero pero que por sus ansias de poder y sus apetencias económicas le llevaron a aprovechar todas las oportunidades que se le pusieron por delante para estafar y delinquir.

Enron & Co. (ENRON)

ENRON se constituyó en 1985, fruto de una fusión de dos compañías energéticas que operaban en los EE.UU Su primer presidente fue Kenneth Lay (anterior presidente de Houston Natural Gas & Co., una de las dos compañías fusionadas) y lo fue casi hasta el fin de la compañía provocado por su fulminante quiebra. Esta compañía fue abriéndose paso tanto en el sector de la energía como en el del gas y llegó a ser una de las compañías más importantes del sector, líder en innovación y con un modelo de negocio que mereció todas las distinciones posibles en los EE.UU como fueron los cinco premios que le otorgó la revista *Fortune* (el último fue en el año 2000 pocos meses antes de su quiebra) como la empresa más innovadora. De ser una de las empresas modélicas y de reputación intachable pasó a ser acreedora de acusaciones de pago de sobornos, tráfico de influencias, falsedades contables y de comisión de estafas y fraudes.

La mayoría de los cronistas de la época indican que Arthur Andersen (AA), que era el auditor de ENRON, siguió auditando las cuentas de la compañía -las trimestrales y las anuales- sin poner reparos a las mismas cuando había fundadas evidencias de que las enormes transacciones con sus filiales instrumentales eran cuanto menos sospechosas y dignas de mención en sus informes. En estas sociedades, llamadas en la jerga contable “entidades de propósito especial” se ubicaban los fuertes endeudamientos a los que llegó la sociedad y al no estar consolidadas (bajo la permisividad de reglas contables laxas) no se reflejaban todos estos pasivos en las cuentas de ENRON. Sus ratios y magnitudes financieras mostraban una situación muy alejada de la realidad. La cotización de sus acciones no paraba de subir llegando en agosto de 2000 a los 90,56 dólares; también su prestigio ya que ese mismo año gana el premio de *The Financial Times* como “Compañía de Energía del año”, tan sólo unos meses más tarde empezaba su caída estrepitosa e imparable que la abocó al desastre.

ENRON, el gran gigante energético de los EE.UU de la noche a la mañana entró en una situación de quiebra fulminante sin posibilidad de continuidad debido a una situación de desequilibrio patrimonial evidente. Falseada con operaciones con instrumentales de carácter muy burdo que cualquier profesional que analizara sus cuentas en profundidad lo detectaría sin excesivos problemas. Por otro lado, no era una situación que sobreviniera de repente, sino que ya se venía cociendo desde varios años atrás, incluso determinadas entidades financieras habían alertado de operaciones muy sospechosas de sus directivos e incluso las habían comunicado al presidente de la sociedad y a los auditores. Así, nos preguntamos ¿Cuál fue la razón por la que una firma como AA no pusiera de manifiesto esta situación? Alguien puede creer que fue por falta de pericia técnica o más bien que fue por una falta de control de calidad interno que propició una falta absoluta de independencia por parte de los auditores responsables del encargo. Es evidente que los auditores responsables de ENRON estaban sometidos a presiones importantes derivadas de la posible pérdida de los honorarios de un cliente tan importante, que pagaba facturas multimillonarias no sólo de auditoría sino también de consultoría. Aquí radica una de las cuestiones controvertidas con relación a la independencia de los auditores que es la prestación de servicios distintos a la auditoría. De hecho, las facturas de AA por consultoría eran de mayor importe que las de la propia auditoría.

AA fue acusada por su actuación como auditor en este caso y además por ocultación de pruebas a la justicia -se acusaba de una destrucción parcial de los papeles de trabajo- y fruto de la sentencia del tribunal de los EE.UU dictada en el año 2002 se le prohibía ejercer como auditor de empresas cotizadas. Tras ello empezó su proceso de desintegración que prácticamente acabó con una de las grandes firmas de auditoría después de casi 90 años de existencia. AA había sido un ejemplo para imitar por su excelencia y calidad, además de por su especial modelo de negocio que proyectaba una imagen de la organización fiable, segura, ágil, proactiva y en definitiva moderna e innovadora.

El caso ENRON demostró a las autoridades estadounidenses que se debía someter a las firmas de auditoría a la tutela de la actividad por parte de algún organismo de control o supervisión públicos que, aunque se regulará por parte de un organismo privado, debería contar con una mayoría de miembros ajenos a la actividad y estar bajo la estrecha supervisión de la SEC. Otro de los aspectos importantes que trajo el caso ENRON fue poner de manifiesto la enorme relación de familiaridad que había con las firmas de auditoría y sus clientes que llegaban a tener contratos de auditoría casi de carácter permanente. Algunos lo califican como un matrimonio entre cliente y auditor. Además de abordar el problema de la rotación también se puso sobre la mesa la problemática del dominio del sector por parte de las *Big 4* (entonces Big 5) y la regulación de los servicios que puede prestar el auditor a la entidad auditada. Todos estos temas condicionaron tanto en los EE.UU (Ley Sarbarnes-Oxley) como en el resto del mundo a enormes cambios regulatorios en los marcos de información financiera, en la gobernanza de las compañías (con los códigos de buen gobierno) y en la actividad de la auditoría.

Aunque en el caso ENRON la participación en los hechos por parte del auditor fue reprobable, hemos de decir que los que manipulan las cuentas no son los auditores y no lo fueron en este caso. Son los gobernantes de las empresas y, de hecho, en ENRON se encontraba un elenco de personalidades de poca talla ética que infringieron una cultura del beneficio a toda costa en la compañía que arrastró a gran parte del equipo humano y, en especial, a todo el equipo directivo

que fue incapaz de reaccionar ante la cantidad de falsedades y transacciones ilícitas que se producían día a día (era mejor seguir en el *statu quo* y cobrar un gran sueldo a fin de mes).

El principal responsable de todo el fraude fue su presidente Kenneth Lay, pero se rodeó de personajes con perfiles altamente agresivos y de poca moral económica, codiciosos y grandes derrochadores en sus vidas privadas, como fueron Jeffrey Skiling (anteriormente consultor de McKinsey), Rebecca Mark, Andrew S. Fastow (principal responsable financiero de la compañía), Richard Causey (jefe de contabilidad) o los mismos Louis Borget y Thomas Mastroeni (ejecutivos de la Enron Oil & Co.). Todos ellos intervinieron en operaciones ilícitas y paralelamente se lucraron a costa de la compañía y de sus accionistas.

La ética en los directivos es una condición esencial para garantizar una buena gobernanza de las empresas. "Si se hubiera cuestionado la cultura que se estaba implantando en Enron y se hubiera modificado conforme a unos estándares éticos, este escándalo podría haberse evitado" (Vera Juan, 2015).

También propiciaron la situación otras ayudas o colaboraciones externas que se dieron en esta gran trama que vinieron de parte de bancos y de ciertas empresas. JP Morgan y CITIBANK estuvieron mucho tiempo apoyando esta trama mediante la facilitación de los fondos. Merrill Lynch también se vio envuelta en el caso y, de hecho, llegó un acuerdo para pagar 100 millones de dólares en multas (48 millones al estado de Nueva York y 52 a otros estados).

WorldCom

Después de Enron vino otro de los casos de fraude contable más importantes de la historia en los EE.UU que fue la quiebra de la empresa *WorldCom*. Una empresa del sector de telecomunicaciones que se fundó en 1983 bajo el mando de Bernard Ebbers, quien instauró un modelo de negocio basado en ir adquiriendo pequeñas compañías de telecomunicaciones hasta tener una importante red nacional en los EE. UU que acaparaba gran parte del mercado.

Con este modelo de negocio consiguió ser la segunda operadora de los EE.UU, alcanzar una facturación de casi 40 mil millones de dólares, emplear unos 77.000 empleados y a implantarse en más de 60 países. Esta compañía cotizaba en la bolsa de Nueva York y llegó a alcanzar un valor de 180.000 millones de dólares.

En el año 2002 salta el escándalo y se difunde la noticia de que existe en la compañía un enorme fraude contable, sus acciones se desploman y la compañía se declara en quiebra. Otra quiebra fulminante como la de Enron (en un visto y no visto). El fraude consistía en el maquillaje de los resultados y la sobrevaloración de activos. La SEC en su demanda a la compañía el 26 de junio de 2002 indicó que estimaba una falsedad contable de unos 4.000 millones de dólares en sus balances. Posteriormente en julio *WorldCom* solicitó su declaración de quiebra y sus deudas ascendían a unos 40 mil millones de dólares.

Con el caso *WorldCom* la firma auditora *Arthur Andersen* volvía a estar en el centro de otro escándalo de magnitudes enormes, justo cuando estaba en un proceso de intentar recuperar el prestigio y su clientela después de Enron. Y éstos no terminaban ya que, de nuevo, se vio

envuelta en otros similares de menor envergadura que también fueron investigados por la SEC como la *Qwest Communications International*, una operadora de telefonía y la Global Crossing un operador de fibra óptica (García Benau y Vico Martínez, 2003).

Bernard Ebbers, presidente de la compañía, fue condenado a 25 años de cárcel por esta gran estafa y trama contable al ser hallado culpable de varios delitos entre los cuales estaba el robo y el fraude.

Tyco International

Tyco fue otro de los grandes escándalos que saltaron a la luz estos años y que consternó al mundo financiero en los EE.UU. Al frente nos encontramos otra vez con un personaje de moral económica laxa, con gran avaricia y una enorme ansiedad hacia la tenencia de bienes materiales, estamos refiriéndonos a su presidente ejecutivo Dennis Kozlowski.

Kozlowski entró a trabajar en Tyco en 1975 y desarrolló una carrera brillante dentro de la compañía hasta llegar a ser nombrado en 1992 presidente ejecutivo de la firma. Gracias a sus habilidades empresariales llevó a Tyco a ser un gran fabricante de productos electrónicos, de fibra óptica, de sistemas de protección y de válvulas para la industria del petróleo entre otros. A través de ir adquiriendo gran cantidad de compañías del sector (más de mil) convirtió a Tyco en un conglomerado industrial de los mayores de los Estados Unidos, con 250 mil empleados y una facturación de 40 mil millones de dólares.

También, como en otros casos parecidos, el personaje central se rodeó de un equipo de su igual o parecida condición, entre los que estaban Marc Belnick (Interventor General), Swartz (Consejero Delegado) o Frank Walsh (antiguo consejero y amigo de Kozlowski).

Pero no todo es oro lo que reluce y, de hecho, aquí lo que verdaderamente ocurrió es que estos directivos utilizaron la compañía como su propio banco privado, es decir, sustraían fondos para gastos e inversiones personales (incluso para inversiones particulares inmobiliarias especulativas) y los vestían de falsos préstamos o incluso con documentos falseados que no tenían intención de devolver. El escándalo se destapó en 2002 y disparó sendas demandas contra los directivos por parte de la propia compañía y de la SEC. También la fiscalía de Manhattan presentó cargos contra Kozlowski, Swartz y Belnick, acusándoles de sustraer fondos por aproximadamente 244 millones de dólares. Por otro lado, se habían lucrado en operaciones fraudulentas con acciones propias de la compañía obteniendo más de 400 millones de dólares.

Toda la cúpula directiva salió de la compañía de forma fulminante, así como casi la totalidad del consejo de administración. Entraron nuevos directivos a hacerse cargo del conglomerado (Edward Breen y David FitzPatrick) para salvarla lo antes posible del escándalo y devolver la confianza de los inversores sobre la sociedad.

Tanto Kozlowski como Swartz fueron juzgados y condenados a un total de 25 años de prisión por delitos de robo, fraude, conspiración y falsedad documental.

Pero en este caso, como en otros, también se vieron implicados otros actores; nos encontramos a Merrill Lynch que se le reprochó la emisión de informes favorables de la sociedad (había la sospecha que Kozlowski enviaba cuantiosos regalos a uno de sus analistas el Sr. Phua Young). También los auditores se vieron inmersos en el escándalo y se les acusaba que conocían perfectamente los diversos préstamos y no informaron de ellos, el auditor en este caso era la firma Price (PWC).

Aquí el escándalo, por ventura no afectó a la continuidad de la compañía, pero sí que afectó seriamente a su imagen y prestigio.

Parmalat

Después de dos años de los sonados casos ENRON y WorldCom, estalla otro caso importante con raíz en Italia pero que se extiende a nivel mundial ya que era una multinacional que ubicaba sus filiales a lo largo y ancho de todo el mundo. Estamos hablando de Parmalat, compañía presidida por Calisto Tanzi o Calisto, que era uno de los hombres más populares de Italia y se le conocía como un hombre religioso y honorable. Esta aparente doble moral es una de las características de algunos de los ejecutivos que propiciaron los mayores escándalos. Fue distinguido como *Cavaliere del Laboro* en 1984 una distinción otorgada por el mismo presidente de la República Italiana.

También es curioso ver que Parmalat divulgaba ampliamente sus valores corporativos tanto en sus folletos, como en su web o en sus memorias anuales. Esta es una más de las características de estas empresas que han ocasionado estos escándalos; Enron también hacía esta clase de declaraciones éticas y de fuertes valores corporativos. Pero una cosa es divulgar o incluso podríamos atrevernos a decir que expresar la voluntad de hacerlo y otra interiorizarlos y crear una cultura de buen gobierno corporativo, es decir, pasar a la acción.

Este grupo se fundó en 1962 por Calisto y en sus inicios era la típica empresa familiar dedicada al negocio lácteo. Posteriormente salió a cotizar en bolsa (1987) e inició un proceso de expansión internacional impresionante. En el año 2002, poco antes de que saliera a la luz el escándalo, el grupo constaba de una plantilla de más de 35.000 empleados y se ubicaba en más de 30 países, su cifra de negocio rondaba los 7.500 millones de euros y llegó a ser la octava empresa más grande de Italia.

En este grupo se volatilizaron muchos millones de euros que desaparecieron por arte de magia y que nunca se supo donde fueron a parar. Su presidente únicamente reconoció que había desviado unos 500 millones para aportarlos a una compañía del sector turístico regentada por la familia. En el momento que se destapa el escándalo la deuda de Parmalat eran unos 14.500 millones de euros que, principalmente, ostentaban obligacionistas y unos 5 mil millones la banca.

Según Melé (2004) “al parecer los problemas se desencadenaron con varias turbulencias financieras seguidas de una costosa expansión por Latinoamérica y Estados Unidos, la siguió otra por Europa. Fue entonces cuando los directivos de Parmalat empezaron a falsificar las cuentas de la empresa para ocultar su verdadera situación financiera. Simultáneamente, se derivaban

fondos a otras empresas controladas por la familia Tanzi a través de un complejo sistema de más de 170 subsidiarias".

Las primeras sospechas saltaron a la luz cuando en febrero de 2003 la compañía anunció una inesperada emisión de bonos, que sorprendió al mercado. La emisión fue ordenada por el entonces jefe de finanzas Fausto Tonna. Durante 2003 empiezan a surgir las dudas sobre Parmalat y fue en diciembre cuando se empiezan a suceder una serie de hechos cruciales como fueron: Deloitte, consciente de las irregularidades, se niega a firmar las cuentas del primer semestre que se les presentan (día 11), Parmalat no puede hacer frente al vencimiento de una emisión de bonos de 150 millones (día 8), dimite el Presidente y el director financiero (día 15), toma el relevo como primer ejecutivo Enrico Bondi (directivo que llevó a cabo la posterior reestructuración del grupo), PWC analiza una serie de transacciones y descubre un agujero contable de unos 4.000 millones que estaban maquillados bajo un depósito en el *Bank of America* inexistente (día 17), el Gobierno (Berlusconi era el Presidente) anuncia la intervención de Parmalat (día 20), la fiscalía cree que existen otros 2.900 millones de euros que han sido también desviados (día 21), el desplome bursátil cotizando las acciones a 0,1 euros (día 22), detención de Calisto (día 26), su ingreso en prisión (día 28) y el tribunal de Quiebras de Parma declara la insolvencia de Parmalat (día 28).

Siguen ocurriendo multitud de hechos tanto en diciembre de 2003 como en enero de 2004 que tienen que ver con demandas, nuevas detenciones y encarcelamientos, nuevas investigaciones de toda clase de organismos nacionales y extranjeros, suspensión de la cotización, la UE anuncia que va a investigar a Parmalat, etc.

El grupo era auditado por Deloitte & Touche (hoy Deloitte) y las únicas consecuencias para los auditores fueron la pérdida del cliente ya que los nuevos gestores pasaron a contratar a PWC. De todas formas, en el grupo Parmalat había otro auditor, Grant Thornton, que principalmente auditaba filiales en Italia y en Sudamérica, incluidas algunas en paraísos fiscales, que fue donde se originaron los fraudes. Esta firma auditora además de perder los trabajos, como era natural, se vio inmersa directamente en el escándalo y dos de sus ejecutivos fueron arrestados e imputados en el caso.

También este caso salpicó a diversas entidades financieras, que fueron investigadas acusadas de hacer oídos sordos sobre la patente debilidad de la situación financiera de Parmalat. Entre ellas estaban Deutsche Bank, Bank of America, Citigroup, JP Morgan, UBS e incluso el Banco de Santander (entonces BSCH).

Bajo este escándalo se puso en tela de juicio al auditor principal (Deloitte), a Grant Thornton auditor de varias filiales, a diversas entidades financieras que participaron en las transacciones y que colocaron deuda al mercado sabiendo que la compañía no podría devolverla, al asesor de la compañía la entidad Zini & Associates (implicada en los hechos), a proveedores del grupo como Tetra Pak acusada de ayudarles a evadir impuestos, etc. Y a la familia Calisto, su mujer, sus hijos Stefano y Francesca y su hermano Giovanni que fueron procesados, así como diversos directivos del grupo y de sus filiales, incluido el director financiero Fausto Tonna.

En España

En España también se dieron una serie de escándalos que eran a mucha menor escala, pero que impactaron enormemente en la opinión pública de esos años. Todos recordaremos, al menos los que tenemos cierta edad, los casos de la PSV (1993), Banesto (1993), Grupo Torras (1990), Ibercorp (1992), Gescartera (2001), etc. En muchos de estos casos existían informes limpios de los auditores en periodos cercanos al estallido del escándalo.

El escándalo de la PSV, que era una cooperativa de viviendas creada bajo la órbita de la UGT para construir viviendas de bajo coste y facilitarlas a los cooperativistas, también estuvo rodeado de fraudes y estafas a cargo de su máximo responsable Carlos Sotos que fue condenado a prisión. El auditor en este caso Ernst &Young (EY), su socio José María Fernández Rodríguez y la aseguradora tuvieron que pagar una indemnización a los cooperativistas.

El caso Banesto fue uno de los más importantes ocurridos en España con un agujero en sus cuentas de unos 3.600 millones de euros. Los máximos dirigentes del banco fueron encausados y condenados por apropiación indebida y falsedad y entraron en prisión. Su máximo responsable fue Mario Conde un abogado del Estado que quiso entrar en la oligarquía bancaria del país y que tuvo un rechazo importante. Finalmente, el Banco fue intervenido por el Banco de España, puesto a la venta y adquirido por el Banco Santander. El auditor de Banesto era PWC y se le achacó no haber incluido en sus informes ninguna salvedad sobre las diversas operaciones que generaron el agujero que posteriormente se reveló.

Gescartera, una sociedad de valores en la que desaparecieron 120 millones de euros y que se procesó y encarceló a sus principales directivos. El escándalo de Gescartera fue más de tipo mediático que por su volumen y lo fue al verse implicado el mismo presidente de la CNMV. Se acusó también a la institución (CNMV) de una actitud negligente y pasividad en cuanto al control que debieron haber ejercido sobre Gescartera. Los auditores en este caso Deloitte & Touche también se les achacó negligencia en su trabajo y no haber puesto de manifiesto una serie de operaciones de desvío de fondos a una serie de filiales de la sociedad constituidas para defraudar.

En la mayoría de estos casos los auditores fueron sancionados por el regulador ICAC. Así a Coopers & Lybrand (posteriormente integrada en PWC) se le sancionó por 38,5 millones de pesetas por Grupo Torras, a EY le impusieron 71 millones de pesetas por la PSV, a PWC y posteriormente Deloitte se les sancionó por las auditorías de la Corporación Banesto (la de Deloitte fue por las cuentas de 1993), y también lo fue la misma Deloitte por Gescartera. El presidente del ICAC en esa época José Luis López Combarros al preguntarle sobre todos estos casos indicó que los auditores se habían visto salpicados tanto en España como en el resto del mundo por una serie de escándalos aislados, pero ensalzó el gran trabajo que estaban realizando los auditores en España en aras a la transparencia y fiabilidad de las cuentas anuales de las compañías españolas.

Las reacciones en España ante estos escándalos fueron muy rápidas y contundentes y, entre otras, podemos indicar la revisión del seguimiento del Código Olivencia con la creación de la Comisión Aldama que elevó sus conclusiones en enero de 2003, los cambios en las leyes mercantiles y la reforma de la LAC a través de la ley financiera.

Conclusiones

- Escándalos financieros se han venido produciendo a lo largo de los años. Sin remontarnos muy atrás encontramos con Barings (1980), Drexel (1986), Texaco (1987), Mcorp (1989), Maxwell (1990), BCCI (1991), Ibercorp (1992), Banesto (1993), Xerox (2000), Gescartera (2001), Enron (2001) y Pacific Gas & Electric Co. (2001). Pero lo más importante es que a partir de Enron empezaron a salir a la luz una serie de escándalos y casi todos ellos en el 2002; algunos de ellos desembocaron en estrepitosas y rocambolescas bancarrotas. Así, en el año 2002 nos encontramos con escándalos como Worldcom, Vivendi, DYnergy, Global Crossing, Adelphia, Qwest, Peregrine, Merck, Kmart y NTL Inc. Pero la situación continuó en 2003 con Royald Ahold (Holanda), Addeco (Suiza), Parmalat (Italia), Tyco (EE.UU) y TV Azteca (México). Toda esta cantidad de escándalos condujo a un replanteamiento importante del control y supervisión de las entidades cotizadas.

- Los escándalos que se produjeron principalmente en los EE.UU trajeron una fuerte reacción que desembocó en la publicación de la Ley Sarbanes-Oxley (SOX-2002) que fue un instrumento eficaz para el control futuro de las empresas cotizadas y para restablecer la confianza en el sistema. Esta ley no sólo se ocupó de las reglas de gobernanza de las entidades o de la supervisión y control de las entidades cotizadas o del trabajo de los auditores, sino que también introdujo y dio pie a importantes reformas contables destinadas a evitar los enormes maquillajes contables que se habían venido produciendo bajo el amparo de normas contables laxas y poco rigurosas. Las repercusiones de estos escándalos en los EE.UU fueron enormes e incluso arrastró en 2002 a la dimisión de Harvey Pitt, el entonces presidente de la SEC, las razones de ello fueron muy evidentes “fallos en la supervisión publica de las compañías cotizadas”.

- Todos los escándalos de estas fechas se produjeron por llevar a cabo prácticas de ingeniería financiera, las también llamadas “operaciones de guante blanco”. Muchas de ellas eran a través de la creación filiales que no se incorporaban en las cuentas de los grupos y en las que se alojaban pasivos o se contabilizaban ingresos ficticios contra estas compañías que nunca se convertirían en flujos de efectivo.

- También se dieron muchos casos de lanzar al mercado informes financieros favorables de compañías cuando internamente las mismas instituciones emisoras del informe tenían una calificación negativa de esas compañías. Muchos bancos de negocios se vieron envueltos en estos importantes escándalos.

- Las personalidades de los dirigentes de estas empresas tenían algunas características comunes: moral económica dudosa e incluso doble moral, gran avaricia y codicia. Estaban sometidos a grandes presiones para mantener buenos resultados y mostrar balances saneados para proteger sus retribuciones, para ello, se rodeaban de directivos afines a sus políticas y comportamientos especiales que fomentaban una cultura en la que todo era posible y permitido bajo el fin último de mantener el *estatus quo* de la compañía, así como proteger los intereses de los directivos en detrimento del de los

inversores. En definitiva, una falta de ética impresionante unida a comportamientos dolosos de las direcciones de las entidades.

- También se dieron enormes fallos de las entidades reguladoras que permitieron, gracias a su inactividad, toda esta clase de situaciones. Recordemos que la consecuencia en la SEC fue la dimisión de su presidente en 2002.

- También se detectaron fallos en las auditorías externas que eran consecuencia de faltas de independencia y violaciones de los principios éticos de los auditores. Por otro lado, conviene recalcar que las normas de auditoría no eran del todo efectivas para guiar los trabajos de los auditores ante estos tan importantes escándalos.

- Por último, los marcos de información financiera de la época eran muy laxos y permitían con gran facilidad la contabilidad creativa. Se basaban en multitud de reglas en detrimento de poner el énfasis en los principios fundamentales que hacen predominar el fondo y la sustancia económica sobre la forma. Los directivos se apoyaban en reglas que, al sacarlas fuera de su contexto, les proporcionaba un camino fácil para vulnerar la imagen fiel que siempre ha de regir la formulación de los estados financieros de las compañías.

En lo que respecta a los auditores de nuestro país, los efectos más importantes de todos estos escándalos fueron las modificaciones de la ley de auditoría introducidas por la ley financiera (2002), la revisión de las normas de auditoría por parte de la IFAC -se introducirían mucho más tarde en España, pero las íbamos siguiendo-, la Directiva de Auditoría del 2006 y la reforma del Plan General de Contabilidad del 2007. Todo ello nos llevó a la nueva ley de auditoría del año 2010.

8.2 La reacción de la IFAC y el *Clarity Project*

Desde 1990 y principalmente en Europa se estaba produciendo el debate de la armonización de las normas reguladoras del trabajo de los auditores a los efectos de que la auditoría fuera igual en un país de un continente que en el de otro y que representase lo mismo para los usuarios de los diferentes países y, más aún, cuando el mundo ya giraba de tal forma que se necesitaba ver las cosas de una forma más global y homogénea. La IFAC fue trabajando en este sentido e intentando que cada vez más número de países adoptasen sus normas, pero es justo decir que el proceso no era fácil. Muchos países no las seguían o no estaban en disposición de seguirlas ya que las normas eran muy exigentes. Por otro lado, las normas internacionales de auditoría de la IFAC habían recibido alguna crítica relacionada con la difícil interpretación de las normas, su lenguaje y la dificultad en su aplicación proporcional en empresas de pequeño tamaño o de poca complejidad.

Los escándalos hicieron acelerar un importante proceso de revisión del cuerpo normativo de la IFAC y en el año 2004, su órgano emisor de normas el IAASB, inició un ambicioso proyecto

llamado *Clarity Project*[107]. La finalidad era revisar las normas de auditoría existentes y proceder a redactarlas de una forma más clara, hacerlas más compresibles y útiles, más seguras y eficaces y que distinguieran lo que era prescriptivo o de seguimiento obligatorio de lo que era material de ayuda para su aplicación.

Estas nuevas Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por el IAASB, se dividían en 6 grandes grupos que eran: de la 200 a la 299 de principios generales y responsabilidades, de la 300 a la 499 de evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados, de la 500 a la 599 de evidencia de auditoría, de la 600 a la 699 de utilización del trabajo de otros, de la 700 a la 799 de conclusiones y del informe de auditoría y de la 800 a la 899 de áreas especiales. En total se formó un compendio de 36 normas que cubrían muy razonablemente las actuaciones de los auditores en la realización de sus trabajos y que profundizaban en aspectos que intentaban solucionar las malas actuaciones de los auditores durante los escándalos que se fueron sucediendo. Estas normas debían seguirse en conjunción de las normas de ética y la norma de control de calidad que también emitía la IFAC y que son un soporte fundamental para garantizar la independencia, objetividad y diligencia de los auditores.

Estas nuevas normas contaban con una estructura común que se basaba en una introducción y una serie de apartados que eran el objetivo de la norma, las definiciones, los requerimientos -es la parte sustancial de la norma- y una guía de aplicación que tiene como finalidad suministrar ayuda para el seguimiento y cumplimiento de los requerimientos de la norma.

Sobre las NIAS -después del *Clarity Project*- conviene destacar lo siguiente[108]:

- Abarcan de forma amplia toda la actuación del auditor desde el análisis previo a la contratación pasando por el propio contrato hasta la emisión del informe.

- Estas nuevas normas introdujeron muchas novedades y las principales fueron con relación a la planificación de la auditoría y los análisis de riesgos, incluido el de fraude. Con relación al fraude, uno de los aspectos más controvertidos y origen del "Gap de expectativas", se introducen más requerimientos de valoración y respuesta al riesgo de fraude y sus incidencias en el control interno de la entidad auditada. Se da un detalle amplio de ejemplos de riesgos de fraude y de respuestas del auditor hacia ellos.

- Otra novedad que incorporan estas nuevas normas está relacionada con las comunicaciones que hay que mantener con los órganos de gobiernos de la entidad auditada, los procedimientos sobre las transacciones de partes vinculadas -se ha visto en el apartado anterior que los maquillajes se hacían a través de filiales o pseudo filiales-, la utilización del trabajo de experto auditor y también se incorporó un nuevo formato de informe de auditoría.

[107] *Clarity Project* constituyó uno de los hitos más importantes para el desarrollo de la auditoría, ya que consiguió reformar toda la normativa y hacerla más útil, eficaz, de mayor claridad y, en definitiva, más moderna. Además, para una mayor garantía todo el proceso fue supervisado directamente por el *Public Interest Oversight Board* (PIOB).

[108] En la conferencia impartida el 12 de septiembre de 2013 en el "Foro de los pequeños despachos de auditoría" por la entonces presidenta del ICAC Ana Martínez-Pina indicaba las novedades que habían aportado las nuevas NIAS, entre las cuales se encuentran las que aquí se mencionan.

- Estas nuevas normas también intentaron cumplir con una exigencia y/o petición que habían manifestado muchos auditores que era la dificultad y excesiva carga que representaba el seguimiento de las NIAS para las auditorías de pequeña dimensión. En este sentido las nuevas normas incluyen en la NIA 200 una explicación de cómo deben aplicarse para el caso concreto de este tipo de auditorías y, además, muchas normas incluyen referencias explicitas en cuanto a la no observancia de algunos requerimientos para este tipo de auditorías. En general este tipo de auditorías se podrán llevar a cabo con menos exigencias en cuanto a las áreas de conocimiento del negocio y del control interno de la entidad, lo cual desemboca en un menor esfuerzo de planificación -esta puede perfectamente describirse en un simple folio-, también se podrán realizar procedimientos alternativos más idóneos para muchos requerimientos de las normas e incluso muchos podrán realizarse directamente sobre las cifras de cierre de las mismas cuentas anuales.

Este proyecto quedó prácticamente finalizado en el 27 de febrero de 2009, se dispuso en esta fecha de un conjunto de 36 normas internacionales de auditoría "adaptadas y clarificadas"[109], así como de una muy remodelada norma de control de calidad (ISQC) que respondía a las exigencias y necesidades del mercado que fueron fuertemente golpeadas por esa serie de escándalos.

La aplicación por parte de los auditores de estas nuevas NIAS no era sencilla y la IFAC puso su primera aplicación para los estados financieros cerrados a partir del 15 de diciembre de 2009; conocedor de la circunstancia de que estas normas comportaban muchos cambios en la forma de llevar a cabo la auditoría, en la organización y el gobierno de las firmas de auditoría. De hecho, en nuestro país tuvimos el suficiente tiempo para prepararnos para ello ya que se adaptaron mediante resolución del ICAC en el año 2013 para entrar en vigor a partir del 1 de enero de 2014 y con aplicación a los trabajos de auditoría encargados o contratados a partir del 1 de enero de 2015.

Estas normas exigían mucho más criterio o juicio profesional del auditor, potenciaban de forma importante el escepticismo profesional y eran más rigurosas, más extensas y mucho más proactivas. Para facilitar la tarea de implantación de estas normas y como parte del proyecto en 2008 la IFAC creó los Módulos NIA que tenían la finalidad de enfatizar los cambios en las normas y las principales revisiones realizadas. Estos consistían en un video que resumía los cambios principales y un documento con información más amplia sobre cada NIA.

A título de conclusión conviene resaltar que el *Clarity Project* fue un proyecto muy ambicioso, de los más importantes que ha llevado a cabo la IFAC en su historia; que era necesario llevarlo a cabo; que los auditores demostraron una vez más que ante los problemas tomaban una actitud proactiva para resolverlos; y que el resultado que se plasmó en las nuevas normas fue del todo satisfactorio. Posteriormente veremos cómo estas normas se introdujeron en Europa (UE) y más concretamente en nuestro país.

[109] Es el concepto que utiliza la IFAC para definir las nuevas normas bajo el *Clarity Project*. De estas 36 normas: una era nueva (la ISA 265 sobre comunicación de deficiencias de control interno a los responsables de los órganos de gobierno); 16 fueron revisadas y rediseñadas (*redrafted*) incluían nuevos conceptos y requerimientos; y 20 fueron únicamente rediseñadas para incluir las nuevas reglas del proyecto de claridad.

8.3 La Directiva 2006/43/CE de Auditoría

Europa también se vio envuelta en una serie de escándalos financieros (Parmalat) y tenía muy presente lo que había sucedido en los EE.UU a partir del 2000, en especial, en el año 2002 (Enron, WorldCom, etc.) así como la reforma que habían llevado a cabo mediante la Ley Sarbanes- Oxley (2002). Por otro lado, la regulación sobre auditoría a nivel europeo era muy escasa y únicamente regulaba los requisitos para acceder y estar autorizado a practicar la actividad y algunos principios reguladores de la independencia. Era más que evidente que se necesitaba un nueva Directiva, con un contenido mucho más amplio y profundo si se quería responder a los retos que el mercado exigía. Hemos de indicar que la Comisión había emitido como reacción a estas situaciones la Recomendación 2002/5907CE del 16 de mayo de 2002 sobre la independencia de los auditores, siendo este un documento muy descriptivo que analizaba muy extensamente la cuestión y que nos daba un punto de partida para las posteriores regulaciones y de la propia Directiva del 2006 (BOICAC nº50 junio 2002). También fue un documento importante la Recomendación de la Comisión sobre el control de calidad de la auditoría legal en la Unión Europea de 15 de noviembre de 2000 (BOICAC nº47 setiembre 2001). Recordemos que las recomendaciones de la UE no constituyen una normativa de obligado cumplimiento para los Estados Miembros).

En estas circunstancias se aprueba la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, la llamada VIII Directiva. Esta Directiva vino a derogar la Directiva 84/253/CEE, del Consejo de 10 de abril, relativa a la autorización legal de las personas encargadas del control legal de los documentos contables (anterior VIII Directiva) y a modificar determinados aspectos de la Directiva 78/660/ CEE, del Consejo, de 25 de julio relativa a las cuentas anuales y de la Directiva 83/349/CEE, del Consejo, de 13 de junio relativa a la consolidación y todo ello buscando una mayor transparencia y rigurosidad que trajera más calidad y efectividad a la auditoría de cuentas.

Esta nueva Directiva proporcionaba el nuevo marco de regulación de la auditoría en Europa buscando una mayor armonización de la auditoría[110] lo cual debía hacerse a través de una mayor regulación sobre cómo debía practicarse, las reglas a las que debería sujetarse (las NIAS) y la forma en que debía supervisarse la actividad en los diferentes Estados Miembros. Sobre este último punto el artículo 32 de la Directiva describe los principios generales sobre los cuales debía establecerse y organizarse el sistema de supervisión en los diferentes Estados Miembros, optando claramente por un sistema de supervisión pública.

Esta Directiva consta de 55 artículos distribuidos en XII Capítulos -el último capítulo hace referencia a las disposiciones transitorias y finales de la Directiva- y en su parte introductoria se incluyen 34 considerandos que explican el proceso, objetivo y alcance de esta VIII Directiva.

[110] La Comisión en vistas a la falta de un planteamiento armonizado a nivel europeo de la auditoría en 1998 emitió un Comunicación sobre el camino a seguir en la Unión Europea y creó un comité especificó que pudiera desarrollar nuevas medidas para esta armonización y en estrecha colaboración con la profesión contable y con los Estados Miembros (considerando 3 de la Directiva).

No vamos a llevar a cabo un análisis exhaustivo y preciso de esta Directiva, sino únicamente se destacan una serie de aspectos que son fundamentales para entenderla y tomar conciencia de la importancia que tuvo en su momento la promulgación de esta Directiva:

- Esta Directiva proporcionó un marco general de esta actividad para su práctica en la Unión Europea y cubrió una serie de aspectos novedosos que eran absolutamente necesarios para la búsqueda de esa uniformidad que garantizase un alcance y contenido mínimos para todas las auditorías practicadas en el seno de la Unión.

- En el artículo 2 se incluyeron 16 definiciones de términos que comúnmente se emplean y que eran de gran utilidad para evitar confusiones.

- El capítulo II que consta de los artículos 3 a 14 regula la autorización, formación continua y reconocimiento mutuo de los auditores de cuentas. Amplía y moderniza lo estipulado en la anterior Directiva. El capítulo III regula el registro público de los auditores.

- Una importante novedad se introduce en el capítulo IV (artículos 21 a 25) que establece la regulación sobre la ética, independencia, objetividad, confidencialidad y secreto profesional de los auditores y honorarios proporcionando ya un marco general para la protección y garantía de la independencia de los auditores.

- El capítulo V trata las normas de auditoría y requiere que en el seno de la unión se realicen las auditorías bajo las NIAS adoptadas por la Comisión -a través del proceso establecido para ello al que se hace referencia en el artículo 48 apartado 2 de la Directiva-. Otro aspecto importante nos viene por el artículo 27 de la Directiva donde se exige la plena responsabilidad del auditor del grupo sobre las cuentas consolidadas -recordemos que las normas antes permitían delegar la responsabilidad sobre las filiales a los auditores respectivos-. La delimitación de la responsabilidad del auditor principal en los auditores de las filiales fue una de las causas de fraudes importantes que se perpetraron a través de filiales y en los que al auditor principal no se le podía exigir responsabilidad por estar fuera del alcance de su trabajo. El artículo 28 nos precisa el contenido del informe de auditoría e introduce que deberán emitirse bajo una norma común (sobre la base de las NIAS sobre informes) en busca de una mayor homogeneidad -hasta la fecha dentro de la UE los informes eran muy heterogéneos y revestían diferencias importantes-. En la medida de que un informe de auditoría debía ser igual en un país que en otro para favorecer el entendimiento del mismo por parte de los diferentes usuarios, la normalización del informe era una necesidad evidente.

- Se le da una gran importancia al control de calidad de los auditores (artículos 26 y 43) al objeto de que contribuya a la mejora de la eficiencia de la auditoría y establece una obligatoriedad para que este se desarrolle con carácter regular y con fines preventivos.

- En los artículos 30 y 31 (capítulo VII) se dan unas normas muy generales sobre el procedimiento de investigación de los auditores y de las sanciones a aplicar (art.30) así como sobre la responsabilidad (art. 31). Sobre este último punto se indica que la

Comisión procederá a estudiar más este tema y en su caso emitirá una recomendación al respecto para esclarecer la responsabilidad civil de los auditores[111].

- Novedades muy importantes son las que se exponen en el capítulo X relativo a auditorías de entidades de interés público que son relativas a la obligación de emitir el informe de transparencia por parte de los auditores que auditen este tipo de entidades (art.40), así como a los Comités de auditoría (art.41). También se establecen controles de calidad más estrictos para este tipo de auditores (cada tres años en lugar de seis).

En definitiva, la nueva VIII Directiva proporcionó un marco general para la auditoría legal dentro de la UE que se puede catalogar de moderno, completo, exigente pero proporcionado, eficaz y de amplio consenso entre las diferentes partes afectadas (auditores, empresas auditadas, usuarios, reguladores, políticos, etc.). Paralelamente esta Directiva constituyó un importante paso para alcanzar una mayor armonización en el ejercicio de la actividad de auditoría en el ámbito de la Unión Europea, así como de los principios que deben regir el sistema de supervisión pública en dicho ámbito. Es una Directiva que no fue criticada y, de hecho, fue acogida con gran aceptación; el plazo último para su trasposición a las legislaciones de los diferentes Estados Miembros se fijó para el 29 de junio de 2008. España procedió con retraso a su trasposición y lo hizo a través de la ley 12/2010 de 30 de junio.

[111] Esta recomendación se emitió en el año 2008. Recomendación 2008/473/CE de la comisión de 5 de junio de 2008 relativa a la limitación de la responsabilidad civil de los auditores legales y las sociedades de auditoría.

Capítulo 9: El Plan General de Contabilidad del 2007

Introducción

Como ya se ha introducido los marcos de información financiera habían de ser actualizados y de hecho en todas las jurisdicciones se fueron proponiendo avances. Nuestro principal marco regulatorio en materia contable era el PGC de 1990 y debía replantearse esta situación con relativa urgencia. Se inició un proceso que culminó con la aprobación del PGC de 2007. Para desarrollar este aspecto se ha subdividido en tres partes que son:

9.1 El libro blanco de la contabilidad.

9.2 Un nuevo marco normativo: moderno y armonizado.

9.3 Gran logro en su aplicación.

9.1 El libro blanco de la contabilidad

La Unión Europea en el año 2000 decidió iniciar un proceso de modificación del derecho contable y la Comisión presentó una comunicación "Estrategia de la UE en materia de información financiera: el camino a seguir" por la que recomendaba la necesidad de la aplicación obligatoria de las Normas Internacionales de Información Financiera[112] publicadas por el International *Accounting Standards Board* (IASB) para la formulación de las cuentas consolidadas de las compañías cotizadas.

El Parlamento Europeo y el Consejo aprobaron en julio de 2002 el Reglamento CE/1606/2002, de 19 de julio relativo a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad emitidas por el IASB. En este Reglamento se establecía que las compañías cotizadas a partir del 1 de enero de 2005 debían elaborar sus cuentas anuales consolidadas aplicando las normas del IASB. Este Reglamento planteó ciertos problemas de concordancia con otras normativas de la Unión Europea y en 2003 se publicó la Directiva 2003/51/CE, de 18 de junio por la que se modificaban las anteriores Directivas relativas a las cuentas anuales y consolidadas evitando así estos

[112] El IASB es el organismo emisor de las normas contables denominadas NIIF, este organismo se creó a partir de su antecesor el *International Accounting Standards Committee* (IASC) formado en 1973 por un conjunto de organismos profesionales de contables de varios países que emitía unas normas llamadas Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). Posteriormente (2001), el IASC se reestructuró y se forma el *International Accounting Standards Committee Foundation* (IASCF) y se crea el IASB y a partir de aquí las normas pasan a llamarse *International Financial Reporting Standards* (IFRS) o en español Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). La fundación posteriormente pasó a denominarse *International Financial Reporting Standards Foundation* (IFRSF). Pulido (2013) hace un recorrido muy completo y riguroso de este marco contable.

conflictos normativos (recordar que los reglamentos europeos son de aplicación directa y obligatoria en los Estados Miembros y no se necesita trasposición a la legislación interna).

Esta decisión de la Unión Europea hizo plantearse la necesidad de estudiar y reflexionar sobre la normativa contable nacional y sus posibilidades de cambio. El plan general de contabilidad que operaba en España era de 1990 y había quedado un poco desfasado y desactualizado con respecto a otros marcos de los países de nuestro entorno, siendo esta otra de las razones para su revisión o sustitución. Según José Ramón González (Expresidente del ICAC) "El nuevo marco europeo supuso la necesidad de realizar un análisis profundo de cómo la decisión afectaba al marco jurídico de la contabilidad española vigente desde los años noventa; reflexión que necesariamente se circunscribía al ámbito de las opciones reservadas a los Estados Miembros, que afectaban a cuentas individuales y consolidadas de grupos sin compañías cotizadas" (News REA, 2018).

El ICAC creó el 16 de marzo de 2001 una comisión formada por un grupo de expertos en información financiera, a los efectos de reflexionar y proponer un nuevo modelo de derecho contable. La Comisión del Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España emitió el 20 de junio de 2002 el documento "Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma" (aprobado en su reunión plenaria) en el que se concluyó que la opción más razonable era mantener el marco jurídico de las cuentas individuales en el ámbito del derecho mercantil contable (legislación nacional) pero armonizado con el nuevo marco europeo constituido por las IFRS.

Las conclusiones más relevantes del Libro Blanco fueron las siguientes (se describen de forma muy esquemática):

- Se recomienda que la normalización contable española tenga como referencia el cuerpo normativo del IASB, aceptando sus principios generales.

- De acuerdo con lo estipulado en el Reglamento europeo con relación a la aplicación a partir del 1/1/2005 de las normas del IASB para grupos consolidados cotizados dónde se recomienda instar a la Unión Europea para que lleve a cabo un proceso de reflexión y análisis importante sobre estas normas para lograr la homogeneización europea.

- Recomienda que no anticipe ni se permita la anticipación con respecto a la fecha prevista del 1/1/2005.

- Para los grupos no cotizados se recomienda que se acojan a las normas del IASB pero, como la normativa española se va a adaptar a ellas y probablemente se eliminarán muchas opciones, puede ser conveniente que también puedan formular sus cuentas con la normativa española que gozará de la debida homogeneidad con la europea.

- Para las cuentas individuales de sociedades cotizadas o no se recomienda acogerse a la normativa española, eso sí, que ésta se adapte a las normas del IASB y que contenga unos criterios de valoración y presentación compatibles con las NIIF y su Marco Conceptual.

- Recomienda la introducción del "Valor Razonable" en la normativa contable española (se introdujo en Europa a través de la Directiva 2001/65/CE) y para todo tipo de empresas.

- Se recomienda que se establezcan modelos de cuentas anuales (hasta la fecha en Europa no eran obligatorios), que sigan los actuales estados de balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria y que se incorporen dos nuevos estados que son el estado de cambios en el patrimonio y el de flujos de tesorería. Se recomienda que desaparezca el cuadro de financiación al ser sustituido por el de flujos de tesorería (actualmente llamado "Flujos de efectivo").

- En las conclusiones del informe en su apartado 15.4 se incluye una relación muy detallada de las revelaciones que deben incluir las cuentas anuales.

- Se considera muy necesario desarrollar unos criterios de valoración y normas de registro para las combinaciones de negocio y que sea concordante con las normas del IASB.

- Se dan recomendaciones para la forma en que debe llevarse la contabilidad de las pequeñas empresas.

- En el apartado 15.7 sobre el régimen legal se recomienda un modelo contable único dotado de la adecuada flexibilidad y que se adecue lo más posible a las NIIF. El modelo que se expone se basa en el Código de Comercio y la Ley de Anónimas y cualquier otra ley especial, en el desarrollo de un nuevo PGC y sus adaptaciones sectoriales en las resoluciones del ICAC.

- Se establecen una serie de recomendaciones en cuanto a la relación contabilidad y fiscalidad. Se recomienda que siga la autoridad contable en el ICAC, se detallan otra serie de instituciones que pueden colaborar (p.ej. CNMV), se establecen precisiones para los entes públicos y las organizaciones no lucrativas y, finalmente, se tratan otras cuestiones específicas como intangibles, informe de gestión, información prospectiva y proforma, gobiernos de las sociedades cotizadas, etc.

El libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España fue un magnífico documento para poder afrontar posteriormente la reforma contable con un profundo conocimiento de causa. Fue prologado por el propio presidente del ICAC José Luis López Combarros. El informe era amplio (374 folios), muy descriptivo y trataba exhaustivamente toda la problemática para una futura reforma del marco contable. La Comisión de expertos que se formó era de lujo, incluía personajes de reconocido prestigio dentro del campo de la contabilidad solo con decir que el presidente de honor era José Fernandez Pirla y el presidente y vicepresidentes eran José Antonio Gonzalo Angulo y Sixto Álvarez Melcón respectivamente. Como vocales había representantes de las corporaciones de auditores, de diversas instituciones públicas (CNMV, Banco de España, IGAE, etc.), representantes de las organizaciones empresariales, expresidentes del ICAC y un

elenco de académicos muy importante (p. ej. José Ignacio Martínez Churiaque, Jorge Tua Pereda, José Luis Cea García, Mª Antonia García Benau, etc.).

Todo el equipo que formaba la Comisión del Libro Blanco hizo un gran esfuerzo y el resultado que quedó plasmado en su informe lo demuestra.

9.2 Un nuevo marco normativo: moderno y armonizado

Como ya se ha anticipado en el año 2000 la Comisión Europea recomendó a los Estados Miembros que adoptasen las NIC/NIIF para los Grupos Cotizados y después del proceso parlamentario en el 2002 se aprobó el Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo 1606/2002 que aprobaba la medida. Dejando libertad para que los diferentes países regularan, si también las exigían a las cuentas individuales, a los grupos no cotizados y a las matrices de los Grupos cotizados. Con este planteamiento y también con el objetivo de buscar la máxima convergencia con respecto a la 4ª y 7ª Directivas europeas se inició la reforma contable en nuestro país.

La implementación de este proceso de reforma no era fácil -ya hemos hablado del Libro Blanco- y el primer paso fue la promulgación de la ley 16/2007 de Reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional. Esta ley introdujo las modificaciones necesarias en el Código de Comercio y en la Ley de Sociedades Anónimas para poder permitir el desarrollo del nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) que viniese a sustituir al anterior Plan del 90 y que se elaborara adaptándose lo más posible a las normas emitidas por el IASB (NIC/NIIF).

Esta ley también preveía la aprobación de normas complementarias al PGC e indicaba que en breve se revisarían las normas de formulación de las cuentas anuales consolidadas que se habían elaborado en el año 1991 y que, de hecho, necesitaban una revisión. También indicaba la ley que las adaptaciones sectoriales al PGC que ya existían seguían en vigor siempre que no contradijeran a la nueva norma.

En base a esta Ley, el 16 de diciembre de 2007 el Ministerio de Economía y Hacienda aprobó por medio de los Reales decretos 1514/2007 y 1515/2007 el PGC y el PGC para las pequeñas y medianas empresas. El PGC de 2007 permitió seguir con el modelo que teníamos desde 1990 y evitó el modelo dual en cuanto a cuentas anuales individuales y consolidadas, reguló algunas operaciones que no figuraban en el PGC de 1990 (instrumentos financieros y combinaciones de negocio) y lo más importante es que permitió adaptar las NIC/NIIF con flexibilidad y evitando el gran número de alternativas y opciones que tenían estas normas que había sido una de las mayores críticas que existía y que no favorecían a la comparabilidad. De hecho, en su elaboración se puso mucho esmero en suprimir las alternativas menos adecuadas y elegir las más idóneas.

El PGC constituye el marco contable español e incluye los criterios de elaboración de la información financiera de las empresas, es decir, de sus cuentas anuales (o intermedias) para

que éstas representen la imagen fiel. El plan tiene una estructura similar al anterior (se decide mantener la tradición contable ya empezada) y se divide en cinco partes -las tres primeras son de obligado cumplimiento-: marco conceptual, normas de registro y valoración, cuentas anuales, cuadro de cuentas y definiciones y relaciones contables.

Para su primera aplicación se estableció que sería de forma retroactiva de acuerdo con los nuevos criterios. Los ajustes de esta primera aplicación del plan irían directamente a reservas, explicando en las primeras CCAA en un apartado específico de la memoria llamado "aspectos derivados de la transición al PGC" las principales diferencias en criterios y la cuantificación del impacto de la variación.

El marco conceptual es el conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos sobre los que se sustenta nuestro modelo contable. Aparece un concepto importante sobre el "fondo económico y jurídico de las operaciones" que representa la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de las transacciones indicando que en la contabilización se responderá a la sustancia económica y no a la forma jurídica.

En el marco conceptual se respetan los principios del antiguo PGC de 1990 con las siguientes salvedades: el principio de prudencia ya no tiene prevalencia sobre los demás y los de registro y correlación de ingresos y gastos se ubican como criterios de reconocimiento de los elementos de las CCAA y no como principio fundamental. El principio de adquisición se ubica dentro del apartado de criterios valorativos (coste histórico, razonable, coste amortizado, valor en uso, valor contable o libros, valor residual, etc.). Las definiciones de los elementos de las cuentas anuales son una novedad (activo, pasivo, patrimonio neto, ingresos y gastos), como también lo es el que se pueden registrar ingresos y gastos directamente en el patrimonio neto.

Las NIC/NIIF no se aplican de forma directa, pero si pueden servir de referencia ante situaciones no reguladas. El legislador introduce términos para establecer la relación con estas normas diciendo que no son de aplicación, pero que están en sintonía, son de la misma filosofía, etc.

En los criterios de valoración se introducen muchos cambios:

- En el Inmovilizado Material se incluye el desmantelamiento como más coste, las provisiones de grandes reparaciones pasan a formar parte del coste y se amortizan hasta la nueva revisión, se introduce la obligación de capitalizar los gastos financieros en activos en curso, se regulan las permutas y se introduce el concepto de la unidad generadora de efectivo para los deterioros (no provisiones como anteriormente).

- Se introduce un nuevo epígrafe que se denomina Inversiones Inmobiliarias.

- En cuanto a intangibles se cambia la definición, se distinguen entre los que tienen vida útil limitada o ilimitada y no se amortizan y se someten a test de deterioro.

- Los Gastos amortizables ya no existen al igual que los de investigación.

- Algunos de los anteriores arrendamientos operativos se asimilan a financieros.

- Aparece un nuevo grupo de activos “Activos no corrientes mantenidos para venta” que no se amortizan.

- Las combinaciones de negocio e instrumentos financieros son la principal novedad y dificultad. También se introduce la actualización en la valoración de los activos y pasivos financieros.

- Se presentan como pasivos los instrumentos de patrimonio financieros tales como las acciones rescatables, las sin voto, etc. También se da un nuevo tratamiento a las acciones propias.

- Se introducen nuevas reglas para las transacciones en moneda extranjera.

- Con relación al impuesto sobre beneficios el tratamiento de las diferencias temporales o permanentes están más orientadas en los activos y pasivos que en los ingresos y gastos. Además, se separa el impuesto corriente del diferido y habrán impuestos que se imputen a patrimonio neto.

- Se cambian algunos criterios de registro sobre descuentos (incluido el de pronto-pago), aparece el concepto de transmisión de los riesgos y beneficios asociados a la propiedad para contabilizar un activo o la venta de éste y la necesidad de individualizar las operaciones conjuntas o agruparlas en función de su fondo económico.

- Las provisiones se han de poder calcular de manera fiable o si no es posible sólo se informará de ellas en la memoria.

- Las Subvenciones de Capital se contabilizarán en el neto patrimonial.

- Se introduce la regulación sobre operaciones con compañías vinculadas en la norma 21 del PGC y los cambios en criterios contables y correcciones de errores en la norma 22.

En cuanto a las cuentas anuales se incluyen dos nuevos estados -el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo-, este último estado se considera esencial para interpretar adecuadamente la información financiera de las empresas y concretamente la evolución de la tesorería, así como sobre los flujos por los que se desenvuelve. El estado de cambios en el patrimonio neto se hace muy necesario ya que en el patrimonio neto existen ahora varias agrupaciones -fondos propios, ajustes por cambios de valor, subvenciones, etc.- y sus variaciones se explican en este estado.

Por otro lado, los formatos de los diferentes estados contables son diferentes a los del anterior PGC -son más claros y mejor adaptados a las normas del IASB- y se da mucha más relevancia a la memoria incluyendo un número mucho mayor de revelaciones obligatorias de información.

En definitiva, nuestro país elaboró un nuevo PGC que respondía a las exigencias que de él se esperaba, tanto en cuanto a su adaptación a la normativa europea como a dar respuesta a las necesidades de transparencia.

9.3 Gran logro en su aplicación

El plan se publicó en el BOE el 20 de noviembre de 2007 y debía aplicarse sobre las cuentas anuales del primer ejercicio que se iniciaba a partir del 1 de enero de 2008, es decir, que los nuevos criterios de contabilización entraban en vigor 1 mes y 10 días después a la publicación en el BOE del Plan. Aunque las primeras cuentas anuales a formular eran del ejercicio siguiente y había más de un año para ello. Por otro lado, tal como hemos visto en el apartado anterior, los cambios eran muy importantes y afectaban a gran cantidad de activos y pasivos, al cuadro de cuentas, a la terminología o a los formatos de presentación y se daban dos nuevos estados; uno de ellos, de confección laboriosa, se tenían que ajustar los saldos para la primera aplicación, etc.

Con todo ello venía el reto para todas las compañías y también para los auditores -ya que debían auditar con un nuevo marco contable- de acometer este proceso de transición; en unos tiempos que no eran precisamente los más favorables ya que había estallado la crisis financiera que después desembocó en una crisis económica de gran magnitud.

En este entorno se tuvo que aplicar por primera vez el nuevo plan, tarea ardua y laboriosa. Al mismo tiempo se tuvo que afrontar una serie de complicaciones adicionales que provenían de la misma crisis como podían ser la necesidad de estimar y contabilizar deterioros de activos (incluidos los morosos), de estimar provisiones para litigios, de evaluar el principio de empresa en funcionamiento, de reforzar los procedimientos de control interno y los sistemas contables tanto para la aplicación del nuevo plan como para control de determinados aspectos derivados de la crisis, etc.

Tanto las compañías, los profesionales que las asesoraban, como los propios auditores que debían auditar esas nuevas cuentas pusieron todo su esfuerzo en la tarea. Se puede afirmar que la primera implantación del nuevo PGC se produjo en los términos deseados y sin que se dieran circunstancias especiales o retrasos generalizados, deficiencias o anomalías en la información financiera de las empresas del año 2008.

Manuel Arranz (2011) afirma que “no cabe duda de que la implementación de todo este normativo ha implicado un reto y un esfuerzo significativo, no sólo para las propias empresas sino también para los distintos usuarios de la información financiera, auditores, reguladores, analistas o entidades financieras. No obstante, la experiencia nos ha demostrado que la colaboración entre las partes implicadas ha supuesto, sin duda alguna, una importantísima ayuda para que hoy en día podamos decir que las dificultades se han superado y que, tras los esfuerzos de implantación de la nueva normativa, los resultados alcanzados han sido satisfactorios”.

Capítulo 10: La crisis del 2007

Introducción

La crisis del año 2007 empezó como una crisis financiera que venía de los EE.UU por las consecuencias de las llamadas "subprime", desembocó en una crisis generalizada a escala mundial que afectó enormemente a la economía, además, saltaron nuevos escándalos que pusieron otra vez en jaque a los auditores y a los reguladores. Esta circunstancia y sus efectos se describen a través de los dos apartados siguientes:

10.1 En qué afectó la crisis a la información financiera y a la auditoría.

10.2 El documento "Política de auditoría: lecciones de la crisis".

10.1 En qué afectó la crisis a la información financiera y a la auditoría

La crisis financiera del 2007 produjo principalmente una reducción de liquidez en el sistema financiero que afectó a las empresas provocándoles importantes dificultades de financiación y pérdidas relacionadas principalmente de la morosidad de sus clientes. También afectó de forma muy importante a las entidades financieras (principalmente a los Bancos), provocándoles grandes pérdidas o insolvencias que no siempre fueron reveladas a tiempo por las entidades, tampoco fueron desveladas por los auditores.

Estas situaciones de falta de liquidez afectaron a la auditoría porque se incrementaban las situaciones de riesgo derivadas de esta crisis y podían dar lugar a efectos mucho más significativos.

Por desgracia la crisis no se quedó en una crisis financiera (aunque la repercusión sobre las entidades bancarias europeas fue muy importante) y en el 2008 se entró en una importante crisis económica de efecto mundial. Ya no sólo se derivaban efectos de reducción de liquidez, sino que se iniciaba una etapa con disminuciones de la demanda (mucho menor consumo), menores beneficios, aumento de costes derivados de los precios de determinadas materias primas, etc. Esta nueva situación afectó a algunas empresas poniendo en jaque su continuidad y, en otras, se empezaron a apuntar otra serie de problemas relacionados con valoraciones de activos -no solo instrumentos financieros sino también existencias, activos productivos, intangibles, etc.-, incremento de los riesgos de fraude, problemas con las estimaciones contables, etc. Es decir, los efectos podían ser muy globales y afectar a multitud de manifestaciones de las cuentas anuales de las compañías.

Los riesgos de fraude o por escándalos financieros se pusieron más evidentes y, de hecho, en esa época saltaron a la luz casos como Lehman Brother o Madoff en el año 2008 o el mismo caso español de la CAM en el año 2010 o Bankia en el 2011 (se produce la ampliación de capital y ya salta el escándalo en mayo de 2012 con la plataforma creada para querellarse contra los consejeros). Del período de 2003 al inicio de la crisis financiera también se habían dado otros escándalos importantes a nivel mundial como, entre otros, IKEA en Suiza (2005), Boing y Cedant en Alemania (2005) o en 2004 Commerzbank.

La crisis afectaba de forma muy directa e importante a las empresas y más una crisis de tal profundidad y magnitud. Los efectos son múltiples ya que atacaba directamente al *core business* de las entidades y, por ello, producía importantes impactos en la forma de hacer los negocios, en las actitudes de los gobernantes, en los equipos humanos, en los activos de las compañías, aparecen litigios, se entra en dificultades financieras, de suministro de aprovisionamientos, en una mayor competencia y reducción de precios, las operaciones se vuelven menos rentables, etc. Todos estos impactos de la crisis se trasladaban a sus magnitudes financieras y, por lo tanto, impactaban directamente en las cuentas anuales.

El problema principal radicaba en que los administradores se hicieran cargo de la situación y emitieran sus estados financieros cumpliendo con los principios contables para que éstos mostraran la imagen fiel de la empresa. En situaciones de crisis las direcciones de las empresas se sienten presionadas para mostrar mejores resultados de los que tienen (se reconocen ingresos ficticios o se ocultan o retrasan pérdidas); para reflejar mejor estructura financiera de la que poseen (ocultar endeudamiento, disimular u ocultar hechos, etc.). Esto es otro tipo de fraude que consiste en la manipulación de los estados financieros, es decir, un engaño a los terceros que confían en ellos. De hecho, en la crisis financiera se demostró que las instituciones financieras (las europeas entre ellas) no mostraron en sus cuentas su verdadera situación patrimonial, siendo esta la razón principal por la que la UE empezó a reflexionar sobre la reforma del sistema bancario, principalmente en temas de su Gobierno Corporativo, de su supervisión y de su auditoría.

También las situaciones de crisis aumentan los riesgos de que se vulneren los controles internos establecidos por las compañías y que aumenten los robos o aprovechamientos injustos por parte de directivos o empleados, las pérdidas de activos o los contubernios con proveedores o clientes entre otros. Por otro lado, la crisis también provoca una mayor complejidad para poder llevar a cabo los procesos de cálculo de las estimaciones contables ya que se eleva el nivel de incertidumbre y ésta circunstancia puede provocar también errores en los estados financieros.

Ante todas estas situaciones que implican nuevos riesgos de auditoría, incremento de los riesgos usuales que siempre se dan y un importante aumento del riesgo de actitudes y actividades fraudulentas o poco éticas, los auditores tuvieron que modificar la forma en la que debían llevar a cabo sus auditorías para responder a estos riesgos. Esencialmente las respuestas se concretaban en:

- Respuestas globales basadas en dos tipos de medidas: una el aumento de la actitud crítica, es decir, potenciación del escepticismo profesional y la otra en la potenciación del rigor de la auditoría con equipos de mayor experiencia y con un aumento de la dedicación a los temas que sean de especial significación.

- Potenciación de la planificación de la auditoría dando mayor énfasis al proceso de identificación y evaluación de riesgos. Establecer unos niveles de importancia relativa adecuados (casi con toda seguridad más bajos) que proporcionaran unos alcances correctos antes estos nuevos riesgos.

- Potenciar los procedimientos de auditoría ante riesgos de irregularidades o incorreciones incluyendo más pruebas de carácter sustantivo cubriendo mayores alcances con pruebas más cercanas al cierre y con mayor imprevisibilidad.

- Análisis más profundos de las estimaciones contables al estar sujetas a mayores incertidumbres.

Es evidente que la crisis comportó muchos problemas a los auditores, pero también dejó una serie de lecciones aprendidas que sirvieron para concienciar más sobre su función y la forma en que debe esta llevarse a cabo. Se aprendió a tener capacidades de mayor respuesta ante situaciones cambiantes, de incertidumbre y de inestabilidad, a evolucionar y mejorar en la identificación y evaluación de riesgos y a introducir un mayor grado de escepticismo profesional en sus actuaciones.

También la crisis económica afectó de forma importante a una serie de grandes compañías y en estos casos se abren procesos de reflexión sobre su gobierno corporativo, sobre los marcos de información financiera, sobre la función de los reguladores y, como no, sobre la auditoría y los auditores. Además, Europa siempre está al frente de la regulación y marca el camino en muchos casos al resto del mundo y, sobre todo, en temas de regulación en materia económica.

García Benau (2016) afirmaba que "la crisis financiera internacional de 2007 llevó a varias instituciones financieras, en distintos países, a situaciones muy alarmantes. Por ejemplo, en E.E.U.U., Merrill Lynch fue vendida al Banco de América mientras que Lehman Brother se declaró en bancarrota. La crisis financiera azotó a Europa en un momento en el que los Estados Miembros estaban llevando a cabo su proceso de adaptación a la Directiva 2006/43/EC. En Europa, por ejemplo, Fortis y Bankia fueron rescatadas por los gobiernos holandés y español respectivamente. Este efecto contagio que se produjo en Europa perjudicó seriamente la confianza en los mercados financieros y causó una recesión global internacional". En estas circunstancias los administradores de las compañías, sus directivos, los auditores, los reguladores, los analistas financieros y los usuarios, se enfrentaron a la crisis, que se extendió para algunos países hasta el 2015.

10.2 El documento "Política de auditoría: lecciones de la crisis"

Ni las regulaciones en materia de contabilidad y auditoría que se emitieron a partir de los primeros escándalos, ni la reforma de la Directiva en Europa (2006), ni las nuevas normas

internacionales de auditoría consiguieron parar los escándalos que esta vez surgían como consecuencia de la crisis financiera de 2007 y de la económica de 2008, esta última una verdadera crisis económica mundial. Así, durante este período, tal como se ha descrito, se siguieron dando casos de escándalos como el de Lehman Brother, compañía que dejó de operar en 2008, o el de Bernard Madoff que tuvo que ingresar en prisión el 11 de diciembre de 2008 por la gestión fraudulenta de los fondos de terceros que llevó a cabo. Las crisis de estos años trajeron un proceso de análisis de gran calado sobre el papel de la auditoría.

Los auditores fueron muy criticados durante los primeros años de la crisis, se les acusaba de no haber dado ninguna señal de alarma al mercado que permitiera ver todos esos descalabros que se fueron dando. Concretamente se les criticó que los informes de auditoría no mostraran salvedades ante estos hechos[113]. Ello llevó a Europa a plantearse si debiera haber una nueva reforma de la VIII Directiva que había sido aprobada solo un par de años atrás.

El recién nombrado Comisario Michel Barnier (uno de los principales impulsores de la posterior reforma de la VIII Directiva) puso en marcha en 2009 un proceso de reflexión sobre posibles reformas del sector bancario, de las agencias de calificación crediticia y de la auditoría. En este contexto el Comisario Barnier el 13 de octubre de 2010 publicó el Libro Verde titulado "Política de auditoría: Lecciones de la crisis" abriendo un proceso de consulta a todas las partes interesadas en la auditoría, a los efectos de responder a 38 preguntas de gran calado relativas a la auditoría de cuentas en la UE.

En su introducción el Libro Verde expone el planteamiento general de la problemática y los motivos principales que llevaron a esta consulta, los cuales se exponen a continuación:

- Europa y también el resto del mundo, después de la crisis, se orientó a estudiar en profundidad el sistema financiero para luego establecer las medidas necesarias para estabilizarlo ya que era un riesgo sistémico para la economía. Pero en todo este proceso se vio que un tema vital era la auditoría y no se le había prestado la atención suficiente en cuanto a sus posibilidades de mejora a los efectos de contribuir a una mayor estabilidad financiera.

- Se reconocía que Europa era partidaria de asumir el liderazgo en este debate a escala mundial para luego compartirlo y buscar la colaboración de sus socios (el Consejo de Estabilidad Financiera y el G-20).

[113] Es evidente que la llamada crisis financiera y la posterior crisis económica que se inició en los años 2007 y 2008 desencadenó un gran período de reflexión en muchos países, por parte de los gobiernos y de las instituciones públicas y privadas. Lo que no se puede decir es que la responsabilidad, de un "reporting" no adecuado por parte de algunas compañías, que posteriormente desembocaron en quiebras fulminantes, fuera únicamente de los auditores y que sólo debiera actuarse en mejoras y más regulaciones sobre su actuación profesional. Los auditores son un eslabón de la cadena de la información financiera de las entidades, pero evidentemente hay otros eslabones, como los propios administradores y la dirección de las compañías, los legisladores que hacen las normas, las entidades supervisoras, los analistas financieros e incluso la prensa económica. Para mejorar la eficacia hemos de actuar sobre todos estos eslabones y no solo orientar las reformas en una única dirección que son los auditores. Se requieren cambios legislativos, mejoras de gobierno corporativo, regulaciones sobre los analistas financieros y las agencias de rating, etc. Lo que si es cierto es que los auditores una vez más fueron sensibles a esta situación y se pusieron a trabajar para incrementar la eficacia de su trabajo y mejorando la actuación profesional. Y la pregunta es ¿los demás colectivos hicieron también sus deberes? Habrían de responder a ello los gobiernos y los organismos supervisores que son los que tienen que cuidar de la seguridad y estabilidad de los mercados.

- Se postulaba que para lograr una mayor estabilidad financiera y una mejora en la información financiera los elementos clave eran la supervisión, el gobierno corporativo y la auditoría. En este sentido como la auditoría es importante y la ley reconoce a los auditores la función de realizar las auditorías legales, la UE debía llevar a cabo un estudio riguroso del sector y la consulta era un buen medio para ello.

- En el Libro Verde se plantean siete cuestiones que son: la función y el verdadero rol del auditor, la gobernanza e independencia de las sociedades de auditoría, la supervisión, la concentración y estructura del mercado, la creación del mercado europeo de la auditoría, la simplificación en las PYMES y en los pequeños y medianos auditores y la cooperación internacional.

- En el último apartado del Libro Verde titulado "Pasos a seguir" se establecía que el plazo para la recepción de las respuestas era el 8 de diciembre de 2010 y que la Comisión organizaría una conferencia de alto nivel el 10 de febrero de 2011 para debatir los resultados del Libro Verde y explorar las vías de actuación comprometiéndose la Comisión a anunciar las medidas y propuestas en el mismo año 2011.

Una crítica al debate planteado por el Libro Verde se basa en que abarcaba multitud de temas y muy complejos. Las 38 preguntas tenían contenidos profundos, complejos y de difícil respuesta a través de un formato de consulta. Muchas de ellas implicaban casi un análisis propio de un estudio de investigación y no una opinión que es lo que se solicitaba. En este sentido nos preguntamos ¿Qué validez tenían las respuestas recogidas? Y podemos responderla diciendo que tenían la utilidad de pulsar las diferentes sensibilidades (una gran variedad de grupos o sectores contestaron) sobre temas muy complejos y discriminando adecuadamente las respuestas se podían obtener unas ideas generales sobre la auditoría, su rol actual, su futuro y los posibles cambios a introducir para conseguir una mayor efectividad de esta actividad tan necesaria.

El libro verde planteaba que el alcance de la auditoría no parece que este claro para algunos colectivos, se trataba de averiguar la existencia de un "Gap" o si los usuarios no conocían las limitaciones inherentes a las que está sujeta o si ésta se adecua a los fines que persigue. Los temas que se ponían bajo debate eran: se puede dar garantía sobre la solvencia de la empresa, hay que reforzar el escepticismo, se puede solucionar la percepción negativa de las salvedades, mejorar la comunicación interna y externa, se debe entrar en temas de responsabilidad social y medioambiental o de futuro previsible.

Se proponía también recoger opiniones sobre temas de independencia y de la organización interna de los auditores orientándolos a la mejora de la calidad. Para ello se trataban aspectos de nombramiento y contratación, códigos de ética, rotación, otros servicios, honorarios, publicación de las cuentas anuales, ejecutivos independientes, estructura de capital, auditoría de grupos, etc.

Otro de los temas importantes hacía referencia a la concentración del mercado en 4 firmas y se tenía muy presente la reciente desaparición de una de ellas (AA) así como el oligopolio que

ostentaban en las compañías cotizadas que alcanzaba porcentajes del 90%. Se buscaban respuestas para responder al riesgo sistémico que podría provocar una futura desaparición de una de estas cuatro firmas. Los temas que tratar eran muy variados: cambios de estructuras, planes de contingencia con quiebras ordenadas, coauditorías, disminución de los sesgos a favor de las grandes, creación de un consorcio, rotación, homologación de nuevas firmas, nombramientos por parte de un tercero, etc.

Uno de los temas más asumidos era que no puede haber reforma o mejora sin contar con la adecuada supervisión. Se debatía sobre su condición de pública, un órgano europeo, más dialogo entre reguladores europeos, cómo potenciar la colaboración entre reguladores de otros países, etc. También se le daba importancia a la forma de cómo llevar a cabo la propuesta del "Pasaporte europeo".

Finalmente, uno de los temas de gran importancia de los que se trataban en el Libro Verde era el relativo a las PYMES tanto en lo referente a las entidades auditadas como a los auditores de pequeño y mediano tamaño. Aspectos como la reducción de los límites de la auditoría obligatoria, la auditoría limitada (concepto bastante extraño que se introducía), otros servicios de menor alcance (revisiones limitadas o procedimientos acordados), amenazas y salvaguardas para casos de prestación de servicios ajenos a la auditoría, normas de auditoría simplificadas y proporcionales para las auditorías de pequeñas empresas o poco complejas y niveles de supervisión (control de calidad) proporcionados a cada auditor en función de su tamaño. Es un punto de mucho calado ya que nunca se ha abordado con rigor y más cuando el 95% de empresas en Europa son PYMES. Se regula para las grandes compañías y no se presta la debida atención sobre cómo afectan las regulaciones a las PYMES.

Se puede decir que a partir de ese momento en Europa se empieza a pensar en "pequeña escala" y sobre todo algunos políticos como el Comisario Barnier o el español Masip, diputado del parlamento europeo por el partido socialista. De hecho, en el Libro Verde se planteaban algunas propuestas que podrían llevar a grandes perjuicios a los pequeños y medianos auditores y a potenciar aún más la concentración del mercado de la auditoría como eran: dos ligas de auditores los de entidades de interés público (EIP) y el resto, registros separados para los auditores de EIP, limitaciones de prestación de servicios a las Pymes auditadas, incremento de los límites de la auditoría obligatoria, dar a las Pymes otras alternativas con menor alcance que la auditoría, el mercado europeo podría ser difícil de asumir para las pequeñas firmas al no tener medios para adquirir los conocimientos necesarios para operar en todos los países, etc. Es decir, la consulta que planteaba el Libro Verde en alguna medida podía perjudicar sensiblemente a los pequeños y medianos auditores y era necesario que se dieran las respuestas adecuadas por parte de los colectivos encuestados. En este sentido el REA envió sus respuestas dando especial énfasis a los temas sensibles para los pequeños auditores. También el ICAC bajo la presidencia de José Antonio Gonzalo Angulo contestó a la consulta e indicaba en muchos temas que determinadas soluciones podían provocar efectos no deseados o contrarios a lo que se pretendía, reducir la concentración del mercado de la auditoría.

Respuestas a la consulta planteada por Libro Verde

Los resultados a la consulta efectuada se publicaron el 4/2/2011. Se recibieron 688 respuestas, de las que 407 pertenecían a auditores, 145 a empresas y el resto correspondían a autoridades, académicos e inversores. Las mayores respuestas procedían de países como Alemania, Reino Unido, Francia y España. Y como dato significativo vale apuntar que 286 respuestas procedían de entornos de PYMES.

Las conclusiones de tipo general sobre los resultados de la consulta se pueden concretar en:

- El debate que ha plateado el Libro Verde ha sido positivo; se evidencia que existe el llamado "Gap de expectativas" y que la vía para reducirlo pasa por mejorar el contenido y estructura del informe de auditoría y divulgar mejor la función, alcance, objetivo y limitaciones de la auditoría.

- Se constata que para tener una mayor uniformidad es básico que todos los auditores de la UE y los de todo el mundo sigan y apliquen las mismas normas de auditoría y que las más avanzas e idóneas son las de la IFAC.

- Se pone de manifiesto que el marco actual de independencia no es suficiente y se requerirán introducir cambios. La gobernanza de las firmas de auditoría es un elemento relevante en este sentido.

- La rotación obligatoria se considera un elemento favorecedor a la independencia.

- Las inspecciones que se han venido practicando demuestran que los auditores por ser más grandes no implican necesariamente mayor calidad; se evidencia un enorme riesgo sistémico debido a la actual concentración del mercado y es necesario impulsar medidas correctoras (licitaciones más abiertas, la coauditoría, no más cláusulas en licitaciones de *Only Big Four*).

- Las compañías auditadas manifiestan también que debe clarificarse mejor el rol del auditor y después de ello redefinirlo para adecuarlo a las circunstancias y necesidades actuales. Uno de los aspectos que destacan es que su actuación debe estar más centrada en el "fondo que en la forma", ya en algunas ocasiones los estados financieros, estando de acuerdo con los principios y reglas contables, se apartan de la realidad económica y no muestran una situación financiera razonable.

Un extracto del posicionamiento del REA ante los temas principales de la consulta del Libro Verde fue[114]:

- Se consideraba que el rol del auditor ya estaba bien definido en la Directiva y en las normas de auditoría además de en las legislaciones de cada Estado Miembro (la LAC y el RLAC en España).

[114] Comentarios extraídos de las respuestas a la consulta enviada por el REA a la Comisión Europea.

- No se estaba a favor de la rotación de firma y se indicaba que la LAC requería en su lugar rotación de socio.

- No se estaba en absoluto de acuerdo con las firmas puras (el ICAC si era partidario, aunque con un amplio período transitorio) y además llamaba la atención que una medida de este tipo eliminaría muchos pequeños auditores del mercado.

- Era partidario de la libertad de contratación por parte de las entidades auditadas y mostraba su desacuerdo en cuanto a la designación por parte de terceros o de los supervisores.

- Se mostraba a favor de cualquier mejora que incrementase la calidad de las auditorías y que fortaleciera la independencia de los auditores. En cuanto a la independencia indicaba que se debe fortalecer sobre todo en las auditorías de EIP. En cuanto al resto también se deberían introducir mejoras, pero no en base a prohibiciones arbitrarias que dejasen de lado el criterio del auditor y la libertad de empresa, sino a través de una aplicación rigurosa del sistema de amenazas y salvaguardias y su supervisión.

- Consideraba que el informe debe mejorarse e ir a un informe más largo, es decir, con más información útil para el usuario.

- Se manifestaba en favor de las normas de la IFAC y de que se llevara a cabo el proceso de adopción por parte de la UE.

- Abogaba en favor de las medidas para disminuir la concentración dando mayor papel a las compañías medianas. En esas fechas el 99% de las compañías del FTSE 100 se auditaban por las *Big 4* y 27 de las 30 compañías del DAX. Las medidas más eficaces para ello eran la de impulsar la coauditoría, procedimientos de contratación más transparentes, que los reguladores e instituciones públicas divulgaran que la apertura del mercado produce efectos positivos en la calidad y, por lo tanto, en los usuarios.

- Se mostraba muy a favor de regular pensando primero a pequeña escala y de que la regulación respetara escrupulosamente la escalabilidad y proporcionalidad.

La consulta y sus conclusiones fue posteriormente trabajadas por los distintos de los grupos parlamentarios de UE y se introdujeron algunos cambios. El Parlamento Europeo aprobó el informe definitivo del Libro Verde el 13 de septiembre de 2011 y las principales conclusiones eran las siguientes:

- La auditoría es esencial para el desarrollo estable del sistema económico.

- Los informes de auditoría tienen un papel muy importante de cara a los terceros interesados.

- La auditoría puede colaborar eficazmente en la gestión de riesgos de las instituciones financieras.

- Los comités de auditoría no han realizado una intensa labor y debe potenciarse su papel.

- Para potenciar la calidad de las auditorías la independencia es un elemento esencial y es posible que se hayan dado ciertos problemas de conflicto de intereses, principalmente relacionados con la prestación de otros servicios. Los sistemas de gobernanza de las firmas de auditoría son esenciales para resolver estos conflictos. El Libro Verde planteaba la posibilidad de prohibir los servicios distintos a la auditoría, pero se rechazó finalmente esta prohibición absoluta ya que se consideraba perjudicial para el desarrollo de las pequeñas y medianas firmas de auditoría.

- La concentración actual del sector en las llamadas *Big 4* resulta un importante riesgo sistémico y se proponen medidas para paliarlo. Una de ellas es replantear las estructuras societarias para permitir el acceso al capital por parte de terceros.

- Hay que responder de forma más adecuada a si los Estados Financieros responden a la imagen fiel y la crisis ha demostrado que hay que hacer prevalecer el "fondo sobre la forma" así como hacer una revisión más detallada del análisis de los riesgos que efectúan las entidades auditadas.

- Se ha de mejorar la comunicación que se realiza a través del informe de auditoría. El informe ha de ser más claro y aportar más valor. Por otro lado, debe aportarse más información al Comité de Auditoría sobre el trabajo que ha llevado a cabo el auditor y sus conclusiones.

- La rotación obligatoria fue una de las conclusiones del Libro Verde que fue modificada y se consideró que la rotación del socio era un elemento suficientemente efectivo descartándose inicialmente la rotación de firma.

El efecto que provocó todo el trabajo realizado con motivo del Libro Verde y la aprobación del informe por parte del Parlamento Europeo, fue la elaboración de una propuesta y aprobación posterior de la VIII Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014 (Directiva 2014/56/UE) y del Reglamento (UE) 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (EIP).

Sobre este proceso los profesores García, Zorio y Novajarque nos indican que Europa ha respondido a la crisis tomando medidas para recuperar la estabilidad de los mercados, entre ellas, las referidas a la auditoría. También concluyen que el modelo normativo de auditoría europeo está encaminado a ejercer un mayor control, pero nos dejan un interrogante en relación sobre si tanta regulación favorece o no a la calidad (García Benau *et al*., 2013).

Cuarta Parte:

Desde la Ley 12/2010 a la nueva Ley de Auditoría del 2015

Han pasado más de veinte años desde la primera Ley de auditoría hasta la publicación de la Ley 12/2010 y en este período se avanzó enormemente en la regulación de ésta, modificando la ley, desarrollando su reglamento y emitiendo normas técnicas de auditoría lo que ha llevado a tener una normativa completa formada por la Ley de Auditoría 19/1988 de 12 de julio con sus modificaciones, el Reglamento aprobado por el RD 1.636/1990 de 20 de diciembre y un conjunto completo y estructurado de Normas Técnicas de Auditoría. Pero a medida que íbamos avanzando surgió en el año 2006 una nueva Directiva Europea de auditoría que era necesario trasponer a nuestra legislación nacional y esta Directiva introducía muchos aspectos no contemplados en nuestra Ley; el legislador español tenía que acometer este proyecto de reforma de la ley o introducir una nueva ley que sustituyera la anterior.

Nuestro país no cumplió los plazos para la trasposición de la Directiva y la LAC se publicó con un retraso de aproximadamente dos años -se tenía de plazo hasta el 29 de junio de 2008- aunque no fuimos el único país que tuvo este retraso pues nos acompañó Italia; la mayoría de los países cumplió con el plazo o con un menor retraso que Italia y España.

El retraso fue tal que, antes de la trasposición de la Directiva en España, se dieron una serie de acontecimientos -principalmente derivados de la crisis del 2007- que eran posteriores a la publicación de la Directiva del 2006 que vislumbraba que la Ley 12/2010 iba a tener una vida corta ya que Europa iba a reflexionar sobre la regulación de la auditoría legal después de estos efectos de la crisis.

De hecho, la reforma vino por la nueva VIII Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 (Directiva 2014/56/UE) y en el Reglamento (UE) 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (EIP). Esta nueva reforma implicaba volver al proceso de reforma de la LAC o a la publicación de una nueva ley como así ocurrió en el año 2015 con la aparición de una nueva dando una vida corta a la reforma del año 2010.

Durante el período que abarca la publicación de la Ley 12/2010 y la Ley 12/2015 se produjeron hechos significativos que afectaron a la práctica de la auditoría en España, tanto por la nueva regulación como por los cambios que debieron acometerse para adaptar las metodologías de trabajo a las nuevas circunstancias.

Capítulo 11: La Ley 12/2010 que modifica la Ley 19/1988

Introducción

La modificación de la ley de auditoría de cuentas surge como consecuencia de la necesidad de la adaptación de nuestra regulación a Directiva 2006/CE. A este proceso legislativo le siguió la aprobación de un texto refundido de la LAC (TRLAC) y la publicación del reglamento que desarrollaba este texto refundido de la LAC, aspectos que se tratan a través de los siguientes apartados:

11.1 Sobre los inicios del proceso de promulgación de la Ley.

11.2 Los aspectos más destacables de la Ley y la publicación de su texto refundido.

11.3 La necesidad de un texto refundido.

11.4 Las opiniones sobre la Ley.

11.5 El Reglamento de la Ley.

11.1 Sobre los inicios del proceso de promulgación de la Ley

La modificación de la ley de auditoría es consecuencia de la obligación de trasposición de la Directiva 2006/43/CE que pretendía reforzar la función de interés público de la auditoría a los efectos de generar una mayor confianza por parte de las personas e instituciones, una mayor contribución al funcionamiento de los mercados y favorecer la integridad y eficacia de la información empresarial. Los objetivos generales de esta Directiva eran armonizar los requisitos para el ejercicio de la auditoría en los diferentes países de la UE y establecer un sistema de supervisión pública con principios comunes en toda la UE[115].

La cronología de la promulgación de la Ley fue la siguiente:

- Julio 2009, presentación del anteproyecto por el Ministerio de Economía.
- 13 de agosto de 2009 el anteproyecto de ley fue aprobado por el Consejo de Ministros.

[115] La justificación y los objetivos que aquí se mencionan figuraban en el expositivo del proyecto de reforma de la LAC.

- Hasta el 14 de septiembre se somete a consulta pública el anteproyecto.
- 23 de octubre 2009 se aprueba el proyecto de ley por el Consejo de Ministros.
- 6 de abril 2010, debate y enmiendas en el Congreso de los Diputados.
- 23 de abril de 2010 entra en el senado.
- 17 de junio de 2010 se aprueba la ley en el Congreso de los diputados.
- 1 de julio de 2010 se publica en el BOE nº 159 la Ley 12/2010, de 30 de junio .

Sobre el proyecto de modificación de la ley de auditoría conviene recordar que, en 20 años que habían pasado de la Ley del año 1988, la auditoría y la sociedad en general había evolucionado considerablemente y, por ello, a la citada ley había que dotarla de una serie de mejoras que venían condicionadas tanto por la necesidad de adaptación a la Octava Directiva Comunitaria como por la conveniencia de introducir avances de carácter técnico. Tanto en uno u otro caso la finalidad de estas mejoras se centraba en el fortalecimiento de la auditoría haciéndola más fiable y homogeneizando la práctica en España con la Unión Europea.

Se ha de precisar que cuando se habla de una modificación de la regulación de auditoría hay una serie de elementos de debate que son sobre los que se basa la propuesta de reforma: la independencia, las incompatibilidades, la rotación, sus operadores y la concentración del mercado, la mejora de la calidad, las entidades de interés público y la supervisión y el régimen sancionador.

Para evaluar el contenido de una reforma y su calado es necesario proceder al análisis de los cambios propuestos, viendo su naturaleza y magnitud, a quienes afecta y cuáles serán las posibles repercusiones que se pueden derivar (Puig de Travy, 2010). Un resumen de los cambios que introdujo el proyecto de ley eran los siguientes:

- El auditor de los grupos asume la responsabilidad plena sobre las cuentas consolidadas. Era un cambio que estaba destinado a proporcionar mayor grado de seguridad al informe de auditoría y disminuir la diferencia de expectativas con relación a los escándalos que se habían producido utilizando las filiales o pseudo filiales.

- Se clarifica el marco regulatorio introduciendo una referencia explícita a las normas de control de calidad y de ética.

- Se introducen como normas de auditoría las normas internacionales de la IFAC (ISA o NIA) que sean adoptadas por la Unión Europea. Este conjunto de normas es mucho más amplio y actualizado que las normas técnicas de auditoría que había en aquel entonces. La introducción de las NIA provocaría un cambio substancial en la metodología y forma de trabajar de los auditores, como también en cuanto a sus políticas y procedimientos de control de calidad por lo mencionado en el punto anterior.

- El proyecto de ley introduce un cambio importante que consiste en la obligación de instaurar una serie de medidas de salvaguarda que permitan, en su caso, detectar y eliminar las amenazas a la independencia del auditor. Esta sistemática de control de la independencia funciona de forma efectiva en la mayoría de los países avanzados. De todas formas, el avance no fue todo lo positivo que cabía esperarse ya que se combinaba

con un sistema de incompatibilidades muy rígido que dejaba poco margen al sistema principal de amenazas y salvaguardas.

- Se introduce el sistema de supervisión pública, tal y como se establece en la VIII Directiva. La supervisión es asumida en exclusiva por el ICAC (organismo oficial público) no dejando margen de entrada a la más mínima autorregulación.

- Se establecen requisitos más estrictos para las auditorías de Entidades de Interés Público (EIP) motivado por el hecho de que tienen éstas una mayor visibilidad e importancia económica. De todas formas, se extiende excesivamente el alcance de lo que se entiende por entidades de interés público lo cual, sin duda, podría haber provocado un efecto no deseado de exigir requisitos muy estrictos a entidades que no tienen una especial transcendencia si no fuera porque finalmente se cambió durante el proceso parlamentario.

Estos cambios proporcionaban mayor claridad sobre la responsabilidad a exigir a los auditores contribuyendo así a proporcionar seguridad y credibilidad a la auditoría. Además de estos cambios, el proyecto incluía otros relacionados con el desarrollo profesional de los auditores y firmas de auditoría entre los que se pueden destacar: la eliminación de la responsabilidad ilimitada, la apertura a estructuras societarias menos encorsetadas y la posibilidad de que el firmante del informe sea un auditor de cuentas sin ser necesario que fuera socio de la firma de auditoría.

Durante todo el tiempo que medió desde el anteproyecto de ley (agosto 2009) hasta la aprobación definitiva en julio de 2010 por parte del Congreso de Diputados de esta nueva reforma de ley, se produjeron multitud de reuniones y sesiones de trabajo entre las diferentes partes involucradas en el proceso como eran los responsables del Ministerio, representantes del ICAC, de partidos políticos, de las Corporaciones, de las entidades auditadas, etc. Este trabajo que se vino efectuando durante casi dos años sirvió para mejorar ostensiblemente el anteproyecto inicialmente presentado y el posterior proyecto de ley.

El presidente del REA en abril de 2010 manifestaba (News REA nº2) "Es evidente que dentro de este proceso de modificación de la Ley han sido objeto de estudio y debate los temas de más importancia que afectan a la auditoría de cuentas y a los auditores, como son la responsabilidad, el marco regulatorio que nos rige en lo que hace referencia a normas de ética como de control de calidad y de auditoría, la independencia, la supervisión y el régimen sancionador. En todos estos temas se han introducido mejoras importantes y esperamos de aquí a la promulgación definitiva de la Ley aún quede cabida para que se pueda introducir algún cambio positivo más"[116]. Repasando esta declaración podemos deducir que el proceso de aprobación de la ley contempló una serie de trabajos, estudios y reflexiones que desembocaron en mejoras sustanciales sobre el anteproyecto inicialmente presentado. Se dice que hasta abril de 2010 se fueron introduciendo mejoras sobre los temas más relevantes y que en el momento que el proyecto estuvo en el Senado se esperaba que se pudieran introducir más mejoras para

[116] Declaración de Puig de Travy en 2010, momento en el que el proyecto de Ley ya se había remitido al Senado y ya se habían introducido gran cantidad de modificaciones sobre el anteproyecto inicial pero que aún existían grandes esperanzas de nuevos cambios en pro de la actividad.

incorporar algunas peticiones planteadas por las Corporaciones e incluidas en diversas alegaciones de los Partidos Políticos. De hecho, así fueron los acontecimientos y se llegó a la aprobación de la Ley por unanimidad y con la afirmación por parte de las Corporaciones de que era una "Buena Ley".

Algunos de los temas que suscitaron mayor polémica y que fueron objeto de sucesivas revisiones o alegaciones al proyecto de Ley fueron los siguientes:

- El artículo 8 sobre independencia era complicado, difícilmente comprensible y susceptible de interpretaciones diversas con la consecuente inseguridad jurídica que generaba. Se necesitaba avanzar en algunas redacciones para dar mayor claridad y se pedía reducir muy significativamente las extensiones subjetivas de las incompatibilidades que habían sido muy extensamente ampliadas.

- Se optaba por un modelo de supervisión pública bajo la tutela del ICAC que era más limitativo que la Directiva en cuanto a la colaboración de los propios auditores. Podría haber optado por un órgano colegiado con participación de auditores y otras partes interesadas y, además, se optó por reducir la participación de las Corporaciones con respecto a la LAC que había en la actualidad. También se planteaba sí asumir las funciones de contabilidad y auditoría en un mismo organismo era lo más apropiado o sí la actual dependencia del ICAC del Ministerio de Economía otorgaba la necesaria, requerida o suficiente independencia. Además, se daba a terceros el mismo papel que a las Corporaciones en cuanto a la colaboración en el control de calidad que necesariamente era bajo la responsabilidad directa del ICAC.

- Tal como se enfocaba el alcance del concepto de entidades de interés público era totalmente desproporcionado y sobre todo incluyó unos parámetros para las EIP por tamaño excesivamente bajos. Se planteaba reducirlo sensiblemente en general y en lo referente a las EIP, por tamaño, dejarlo para su regulación reglamentaria.

- La redacción dada a la responsabilidad civil del auditor no era clara e incluía una frase muy conflictiva "…y solo se exigirá de forma solidaria cuando no pudiera individualizarse la causa de los daños o perjuicios**"**. De la simple lectura se puede apreciar claramente la barbaridad que se pretendía incluir en la Ley que hubiera hecho que el auditor fuera, en algunos casos, responsable solidario de actos cometidos por otros en los que su participación no fuera separable. Afortunadamente este añadido se suprimió en el texto definitivo. El proyecto inicial no incluía una referencia sobre que el auditor debería subsumirse a las reglas generales del Código Civil, propuesta que defendía el REA y que finalmente se incluyó.

- Se establecían obligaciones de rotación en casos de auditorías de EIP o entidades de cifra negocio superior a los 30 millones de euros excesivas. Finalmente, solo se obligó a la rotación del socio al cabo de 7 años para estas entidades.

- El régimen sancionador propuesto por el Proyecto de Ley incluía una reducción de las sanciones con respecto a la Ley actual, pero seguían siendo desproporcionadas en algunos casos como por ejemplo cuando se aplican sobre el total de honorarios facturados del auditor independientemente del tamaño y/o honorarios de la entidad auditada.

- En cuanto a la auditoría de cuentas consolidadas el proyecto de Ley incluía una redacción que pareciera favorecer a fomentar una mayor concentración. El REA propuso que se incluyera una referencia que dejará claro que no se obligaba a que el auditor de la sociedad dominante fuera obligatoriamente el auditor de todas las filiales.

- Se comentó la necesidad de establecer un régimen transitorio para aquellas medidas que exigían esfuerzo, inversión y formación para los auditores como la aplicación de las normas internacionales de auditoría, las normas de calidad, etc.

- Desde el primer momento en que se conoció el Proyecto de Reforma de la Ley, las Corporaciones manifestaron que para el nivel de reforma que se pretendía -era de gran calado- el modelo de abordarlo a través de una reforma de la ley actual no era el indicado ya que sería mucho más lógico hacerlo a través de una nueva Ley. Esta recomendación no fue atendida, en los mismos términos se manifestó el Consejo de Estado y posteriormente se tuvo que acudir a la publicación del Texto Refundido de la Ley para darle la claridad y seguridad jurídica necesaria.

De la relación de temas expuesta se puede decir que fruto del trabajo conjunto de las partes implicadas y sobre todo gracias a la gran atención que destinaron los diferentes grupos parlamentarios a este proyecto de ley, se fueron incluyendo muchas de las mejoras que habían planteado las Corporaciones y otras de otros colectivos. Como corroboración a lo manifestado transcribimos un texto publicado en el diario Expansión[117]:

"Entre las 105 enmiendas presentadas al Proyecto de Ley de Auditoría, que supone la mayor modificación del régimen legal de los revisores en los últimos veinte años, figuran, además de la polémica enmienda antiblindajes (que modifica la Ley de Sociedades Anónimas), 103 propuestas a la norma de los auditores de cuentas. Del total de enmiendas presentadas, además de quitarse las limitaciones a los derechos de voto, se han aprobado otros 50 cambios (en su mayoría, con el voto en contra del -PSOE), que modifican considerablemente el proyecto elaborado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) el pasado julio.

La Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados aprobó el pasado martes, entre otras, la eliminación del aumento de las sanciones, la modificación del farragoso artículo 8 referente a la incompatibilidad de los auditores y la modificación del texto que hace referencia a los revisores de grupos cotizados.

Aunque aún debe pasar por el Senado que, sin duda, realizará modificaciones para aportar mayor claridad a la regulación, la polémica surgida en torno a los blindajes podría retrasar la

[117] Artículo titulado "El Congreso suaviza los cambios de la Ley de Auditoría" publicado el jueves 6 de abril de 2010 por el diario Expansión. https://www.expansion.com/2010/04/07/edicion_impresa/1270667419.html

entrada en vigor del texto, que se espera pueda estar aprobada en julio, si bien algunas fuentes apuntan que quizás se deba retrasar a octubre.

En términos generales, se han aprobado todas las enmiendas presentadas por el PNV. Según fuentes parlamentarias, los grupos parlamentarios están muy críticos con la postura del PSOE, ya que sólo negoció la enmienda antiblindajes con CIU y acabó perdiendo las votaciones, de forma que la ley ha sufrido un cambio bastante importante."

11.2 Los aspectos más destacables de la Ley y la publicación de su texto refundido

La Ley 12/2010, además de incorporar a la legislación nacional la Directiva 2006/43, modificó determinados aspectos de la Ley 19/1988 que eran necesarios debido a los cambios acaecidos en la legislación mercantil y para incorporar mejoras de carácter técnico aconsejadas por la experiencia y la práctica desarrollada desde su entrada en vigor[118].

Como ya se había vislumbrado desde la aparición del Anteproyecto de la Ley, la Ley 12/2010 se aprobó con tal cantidad de cambios y modificaciones que fue considerada más como una nueva Ley y no como una modificación de la anterior. Aunque el volumen y magnitud de los cambios introducidos fue enorme, se describen a continuación los más significativos:

- En el artículo 1 relativo al ámbito de aplicación de la Ley se amplía ostensiblemente incluyendo un apartado sobre el objeto de la auditoría y otro de definiciones.

- En el artículo 2, el contenido mínimo del informe de auditoría se hace más acorde con el contemplado en los artículos 51 bis de la Directiva 78/660/CEE relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad y el 37.2 de la VII Directiva 78/660/CEE, relativa a las cuentas consolidadas, con el objeto de favorecer la comparabilidad en el entorno económico internacional.

- Se establece la responsabilidad plena que debe asumir el auditor de cuentas responsable de la auditoría de las cuentas anuales o estados financieros consolidados (artículo 4).

- Se precisa el sistema de fuentes jurídicas al que debe sujetarse la actividad de auditoría de cuentas, constituido por tres grupos de normas, las normas de auditoría, las normas de ética y las normas de control de calidad interno de los auditores y sociedades de auditoría. En las normas de auditoría se introducen las Normas Internacionales de Auditoría que sean adoptadas por la Unión Europea (artículo 5).

[118] Este párrafo refleja lo descrito en el preámbulo de la Ley, pág. 57587 del BOE Núm. 159 de 1 de julio de 2010.

- Se regula la posibilidad de autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de quienes estén autorizados en otro Estado Miembro de la Unión Europea o en un registro público de terceros países de acuerdo con los requisitos de reciprocidad y equivalencia contemplados en la Directiva. Asimismo, deben inscribirse en este Registro Oficial los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que emitan informes de auditoría sobre las cuentas anuales o consolidadas de sociedades domiciliadas fuera de la Unión Europea y cuyos valores estén admitidos a negociación en España, previo cumplimiento de requisitos equivalentes a los que se exige a los auditores de cuentas nacionales (artículo 6).

- En cuanto a los requisitos de constitución de sociedades de auditoría se incorpora, en línea con lo dispuesto en la nueva Directiva, la posibilidad de que puedan ser socios de éstas otras sociedades de auditoría autorizadas en un Estado Miembro de la Unión Europea, hecho que antes no estaba permitido (artículo 10).

- El artículo 8 versa sobre la independencia del auditor y es uno de los artículos que introduce más cambios. El régimen de incompatibilidades se basa, por una parte, en la enunciación de un principio general de independencia que obliga a todo auditor a abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad con relación a la información económica financiera a auditar y, por otra parte, en la enumeración de un conjunto de circunstancias, situaciones o relaciones específicas en las que se considera que, en el caso de concurrir, los auditores no gozan de independencia respecto a una entidad determinada, siendo la única solución o salvaguarda posible la no realización del trabajo de auditoría.

  Se incorpora la obligación de documentar y establecer los sistemas de salvaguarda que permitan detectar y responder a las amenazas a la independencia de los auditores. Si estas amenazas comprometen la independencia, los auditores deben abstenerse de realizar la auditoría. En todo caso, debe evitarse cualquier situación o relación que pudiera aparentar una posible participación en la entidad auditada o una relación con ésta. Asimismo, se modifican determinadas situaciones o servicios que generan incompatibilidad para realizar la auditoría, y se reduce el período de cómputo temporal de las situaciones de incompatibilidad de tres a dos años.

  Las modificaciones incorporadas en dichas situaciones o servicios no significan en modo alguno que, cuando concurran las situaciones modificadas o suprimidas, no constituyan o no puedan constituir amenazas a la independencia respecto a las cuales el auditor debe establecer el oportuno sistema de salvaguarda para su evaluación y, en su caso, eliminación. Tampoco significa que el auditor pueda realizar el trabajo de auditoría en el caso de que estas circunstancias persistan y sean de tal importancia que comprometan su independencia con relación a la entidad auditada. Lo mismo debe entenderse para el caso de que se produzcan situaciones diferentes de las definidas como causas de incompatibilidad que por su naturaleza puedan suponer una amenaza que comprometa, pese a las salvaguardas establecidas, la independencia del auditor.

Asimismo, a efectos de la aplicación del régimen de incompatibilidades se incorpora el concepto de red, a la que pertenece el auditor o sociedad de auditoría, basado en la unidad de decisión y en la existencia de relaciones de control y de influencia significativa. Las personas o entidades que formen parte de esta red que incurran en cualesquiera de los supuestos de incompatibilidad contemplados, en esta Ley y en otras disposiciones legales, harán igualmente incompatibles al auditor de cuentas o sociedad de auditoría. En el ámbito de extensión subjetiva que se regula en este régimen, se incluye también, entre otros, a quienes estén vinculados por determinadas relaciones de parentesco, por cuanto se considera que en estos casos existen o pueden existir las mismas amenazas a la independencia.

A través del artículo 8 quáter se introduce la renovación tácita a la finalización del contrato inicial y se indica que no es causa justa de rescisión del contrato las divergencias de opinión respecto a temas técnicos. Se reducen de tres a dos años las prohibiciones posteriores. Con respecto a los honorarios se establecen precisiones sobre su determinación y sobre la prohibición de obtener otras ventajas de las sociedades auditadas (artículo 8 sexies).

En cuanto a la responsabilidad de los auditores, se incorpora expresamente la mención de que únicamente responderán por los daños que les sean imputables, y se introduce la demanda de las Corporaciones que en todo caso debe basarse en las reglas generales del Código Civil (artículo 11).

- El deber de secreto se hace extensivo al resto de socios y a todos aquellos que intervienen en la realización de la auditoría de cuentas (artículo 13). En el artículo 14 apartado e) se recoge la demanda de las Corporaciones de que puedan acceder a los papeles de trabajo del auditor.

- Se define qué entidades tienen la consideración de interés público en la disposición adicional novena recogiendo la demanda de reducción en cuanto al alcance de esta definición. Se establecen determinados requisitos y condiciones específicos para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que auditen las cuentas anuales de dichas entidades. Ello con la obligación de publicar un informe anual de transparencia (artículo 14 bis) y la obligación de rotación (artículo 8 quáter).

- Con relación al control y supervisión de la actividad de auditoría de cuentas, se delimitan el alcance y finalidad de la actividad de control diferenciando entre el control de calidad externo de carácter regular y procedimental, del que pueden derivar la formulación de recomendaciones o requerimientos cuya falta de seguimiento se tipifica como infracción grave; y el sistema de investigaciones en el que se incorpora el actual control técnico al objeto de detectar y corregir la ejecución inadecuada de un concreto trabajo de auditoría o actividad del auditor. Asimismo, se autoriza al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para publicar los planes de actuación, los informes de actividad del sistema de supervisión, así como los resultados generales alcanzados en la realización del control de calidad. Conforme a los principios de supervisión pública exigidos por la Directiva 2006/43 se atribuye de forma exclusiva al Instituto de Contabilidad y Auditoría

de Cuentas, en cuanto Organismo público de supervisión, la competencia relativa a la cooperación internacional y la referida al control de calidad (artículos 22, 24 y 25 y disposición adicional 5ª).

- Por último, se introducen importantes modificaciones en el régimen de infracciones considerando nuevos casos y estableciendo nuevas precisiones a otros. En cuanto las sanciones, se incrementan las muy graves a los auditores individuales y se rebajan los porcentajes empleados en el cálculo de sanciones a las firmas. Se introduce la precisión de que se tendrá en cuenta la condición de entidad de interés público en la graduación de las sanciones. Y se incorpora la petición de las Corporaciones para incluir la precisión que un hecho dará lugar a una única sanción (todo ellos en los artículos 15 a 17).

Figura 23. Esquema del contenido de la Ley comparado con la anterior

ESQUEMA DEL CONTENIDO DE LA LEY COMPARADO CON LA ANTERIOR

Contenido de la LAC/2011	Contenido de la LAC/1988
CAPÍTULO I. DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS (art.1 a 6) * Ámbito de aplicación. * Definiciones. * Informe de auditoría de cuentas. * Información necesaria. * Auditoría de cuentas consolidadas. * Normativa reguladora.	CAPÍTULO I. DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS (art. 1 a 5) * Auditoría de las cuentas. * Informe de auditoría de cuentas * Información necesaria. * Auditoría de cuentas consolidadas. * Normativa reguladora.
CAPÍTULO II. REQUISITOS PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS (art. 7 a 11) * Registro Oficial de Auditores de Cuentas. * Autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. * Auditores de cuentas autorizados en otros Estados miembros y en terceros países. * Sociedades de auditoría. * Baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.	CAPÍTULO II. DEL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS (art. 6 a 14) * Registro Oficial de Auditores de Cuentas. * Inscripción y autorización en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. * Formación y exámenes. * Independencia e incompatibilidades. * Baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. * Responsabilidad, secreto, documentación.
CAPÍTULO III. EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA DE CUENTAS (art. 12 a 26) * Sección 1ª Independencia. * Sección 2ª Responsabilidad y Fianza. * Sección 3ª Deberes de Custodia y Secreto. * Sección 4ª Obligación de Divulgación de Información.	CAPÍTULO III. DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES (art. 15 a 21) * Potestad sancionadora. * Infracciones. * Sanciones. * Inscripción y prescripción. * Infracciones graves y el ICAC.
CAPÍTULO IV. SISTEMA DE SUPERVISIÓN PÚBLICA DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS (art. 27 a 44) * Sección 1ª Supervisión Pública y Control de la Actividad de Auditoría de Cuentas. * Sección 2ª Régimen de Infracciones y Sanciones. * Sección 3ª Auditores, así como Sociedades y demás de Entidades de Auditoría Autorizados en Estados Miembros de la Unión Europea y en Terceros Países. * Sección 4ª Cooperación Internacional. * Sección 5ª Tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.	CAPÍTULO IV. DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (art. 22) Competencias del ICAC

Cuadro 12

Fuente: Manual de Auditoría (2012).

Queremos indicar que esta Ley, si bien su proceso de elaboración fue muy laborioso y se tradujo en un retraso de dos años con relación al plazo impuesto por la Directiva Comunitaria, al final fue aprobada por un amplio consenso y las Corporaciones representativas de los auditores la calificaron como una buena Ley, así como también otros colectivos y partes interesadas. Puede que dentro del Ministerio y del Grupo socialista hubiera quedado algún resquemor por haber tenido que aceptar muchas mejoras a su Anteproyecto y posterior Proyecto de Ley, pero, de hecho, se aprobó por unanimidad.

11.3 La necesidad de un texto refundido

La Ley 12/2010 modificó la mayor parte de los artículos de la Ley 19/1988, reformada a su vez por las leyes citadas anteriormente por lo que las Cortes Generales consideraron necesario encomendar al Gobierno la elaboración de un texto refundido de dichas normas legales al objeto de reunir en único texto la totalidad de la regulación de la actividad de auditoría de cuentas.

El Real Decreto Legislativo 1/2011 de 1 de julio fue el que proporcionó este Texto Refundido y consiguió elaborar una norma sistemática y unificada. comprensiva de la normativa aplicable a la actividad de auditoría de cuentas, regularizando, armonizando y esclareciendo los diferentes textos que se refundían. La refundición no se limitó a una mera reproducción de los textos legales que se refundían, sino que se modificó la estructura de dichos textos; se realizaron adaptaciones y precisiones terminológicas con la finalidad de esclarecer su contenido. Gonzalo Angulo, el presidente del ICAC en esa época, durante una conferencia dada el 6 de octubre de 2011 indicaba que el Texto Refundido "Ordena y sistematiza la regulación, contenida en varias leyes, en especial la 12/2010 de auditoría de cuentas; Homogeneiza la redacción y terminología; y no contiene ninguna otra modificación".

El texto refundido de la Ley de auditoría de cuentas se estructura en cuatro capítulos, cinco disposiciones adicionales, cinco disposiciones transitorias y seis disposiciones finales.

El capítulo I «De la auditoría de cuentas» comprende 6 artículos en los que se establece el ámbito de aplicación del texto legal, el contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas, la regulación de la auditoría de cuentas consolidadas, la normativa reguladora de la auditoría de cuentas y se definen determinados conceptos.

El capítulo II sobre requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas contiene 5 artículos en los que se regulan todos los aspectos referentes a los requisitos de acceso e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, incluyendo a los auditores de cuentas autorizados en otros Estados Miembros de la Unión Europea y en terceros países.

El capítulo III relativo al «Ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas» contiene 4 secciones divididas en 15 artículos. En la sección primera se establece el régimen de independencia al que todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría se encuentran sujetos; en la sección segunda se regula la responsabilidad civil de los auditores en el ejercicio de la actividad de

auditoría y la fianza que deben prestar; en la sección tercera, se prevén los deberes de custodia y secreto; y en la sección cuarta se establece la obligación de publicar el informe anual de transparencia por parte de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que auditan las cuentas anuales de entidades de interés público.

El capítulo IV sobre el sistema de supervisión pública de la auditoría de cuentas comprende 5 secciones divididas en 18 artículos. En la sección primera se establece que todos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría estarán sometidos al sistema de supervisión pública el cual estará regido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas regulándose asimismo el control de la actividad de auditoría de cuentas y el régimen jurídico y organización de dicho Instituto; la sección segunda contempla el régimen de infracciones y sanciones; la sección tercera regula la supervisión de los auditores de cuentas y sociedades y demás entidades de auditoría autorizados en Estados Miembros de la Unión Europea y en terceros países; la sección cuarta contempla la cooperación internacional; la sección quinta recoge la regulación de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Finalmente, las disposiciones que acompañan al texto refundido contemplan la obligación de auditarse, los auditores del sector público, la ejecución del control de calidad por otros medios, la transmisibilidad de la responsabilidad administrativa de sociedades de auditoría extinguidas, y la transparencia y publicidad de la actuación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En las disposiciones transitorias se incorporan aspectos referidos a situaciones y deberes que se suponían novedades con respecto a la citada Ley. Y en las disposiciones finales se regulan principalmente los mecanismos de coordinación con órganos públicos con competencias de control o inspección y recogen determinadas habilitaciones.

11.4 Las opiniones sobre la Ley

Procederemos a recoger algunas opiniones y comentarios sobre la publicación de la Ley 12/2010 de Auditoría de Cuentas a los efectos de ver cuál fue la reacción que provocó esta importante reforma llevada a cabo en nuestro país.

En una rueda de prensa convocada por las tres Corporaciones de auditores el 18 de octubre de 2010 para comentar la aprobación de la ley se dijo lo siguiente:

- La reforma ha contado con el máximo consenso profesional y un inédito consenso político.

- Tras 22 años de vigencia de una ley, que fue aprobada sin consenso, hoy se ha logrado un avance histórico para la auditoría de cuentas con el nacimiento de una ley que reúne el mayor acuerdo posible y está plenamente normalizada en Europa, lo que garantiza su estabilidad.

- Valentí Pich (REA del CGE) y Lorenza Lara (REGA) destacaron que las Corporaciones estaban absolutamente satisfechas con la Ley.

- Por su parte Rafael Cámara (ICJCE) declaraba que era una ley incuestionable y que el éxito de la norma residía en que los auditores han actuado unidos como una roca y que los poderes políticos han escuchado a los auditores.

El presidente del REA manifestó: "Los economistas auditores profesionales hemos de ver esta ley como una oportunidad de mejora para la actividad que ejercemos, aunque requiera de una inversión para poder asumir todas estas nuevas exigencias. Pensando y actuando de esta forma al final dará sus frutos y podremos darnos cuenta de la rentabilidad y beneficios obtenidos tras haber tomado una postura responsable, seria y comprometida. Es sabido que desde hace bastantes años los auditores venimos respondiendo de una forma efectiva a los retos que se nos han venido planteando y podemos decir con absoluta humildad que intentaremos responder también a éste de forma responsable, lo que nos hace ver nuestro futuro con optimismo" y añadía también "A partir de la aprobación de esta nueva Ley, que definimos como una buena Ley, los economistas auditores nos pondremos a trabajar de manera sería, porque creemos que esta ley proporcionará una plataforma adecuada para nuestro desarrollo profesional"[119].

Rafael Cámara manifestaba: "Por fin España cuenta con una regulación de la auditoría homologada con Europa…; Y lo va a estar de la mejor manera posible, que es con el máximo consenso y unanimidad" y añadía "La ley pone en valor la labor del auditor" y también "Si, traspone de una forma fiel, aunque un poco tarde, la regulación europea y lo hace de una manera consensuada, que impide que nadie discuta el rol de la auditoría por una deficiencia regulatoria"[120].

Gonzalo Angulo indicó: "La nueva ley supone un giro importante ya que introduce la comprobación de los sistemas de calidad, esto es, el control preventivo de la actividad"[121].

La publicación News Rea de septiembre de 2010 incluye las siguientes declaraciones de un extenso grupo de profesionales y académicos:

- Manifestación que se incluía en el diario el economista de fecha 19 de julio de 2010: "Desde el pasado 1 de julio está en vigor la nueva ley de auditoría que establece la armonización de esta actividad que permite a España regular una tarea cada vez más necesaria en el panorama económico comunitario y dotarla de mayor seguridad".

- El entonces presidente del REFOR Raimon Casanellas manifestaba: "La reciente reforma de la Ley de Auditoría de Cuentas configura el marco adecuado de actuación para la profesión, acorde con la normativa europea, e incrementará, sin duda, la fiabilidad y seguridad de la información financiera de nuestras empresas".

[119] Puig de Travy (2010). Revista Partida Doble nº244.
[120] Manifestaciones que el presidente del ICJCE hizo en el Forum de Sitges el 5 de julio de 2010 que fueron publicadas por varios diarios entre ellos por Cinco Días en fecha 5 de julio de 2010. El titular que se mostraba era "La nueva Ley pone en valor la labor del auditor".
https://cincodias.elpais.com/cincodias/2010/07/05/empresas/1278337187_850215.html

[121] Declaración efectuada en el transcurso de su intervención en el Forum de Sitges del 5 de julio de 2010, publicada en Libertad Digital del día 6/7/2010.

- Javier Nieto, Decano del Colegio de Economistas de Aragón cuando haciendo referencia al trabajo que se había efectuado durante todo el proceso de la Ley indicaba: "Han conseguido, además, la unanimidad de los grupos parlamentarios en su aprobación, algo infrecuente en las leyes de materia económica. Todo ello, va a contribuir, sin duda, a la elaboración de información financiera de mayor calidad, beneficiosa para todos los agentes económicos".

- Leopoldo Pons (hoy fallecido) y ex decano del Colegio de Economistas de Valencia era más crítico con respecto a la Ley y decía: "Sin embargo, el resultado final no parece haya resuelto los problemas y dudas que en un principio de plateaban…" y "…por otro lado tampoco parece que la Ley haya mejorado, al menos de una forma sustancial, la posición de los pequeños auditores por lo que quizá las soluciones reglamentarias puedan aclarar alguno de los escenarios comentados".

- Gironella Masgrau, académico numerario de la Real Academia Europea de Doctores decía: "Pienso que es un acierto que la nueva Ley haya restringido la responsabilidad civil de los auditores" y "La Ley exige, también con acierto, que el auditor de cuentas que realice la auditoría de las cuentas anuales consolidadas asuma la plena responsabilidad del informe emitido…". Por otro lado, se muestra más crítico con el tratamiento dado por la ley sobre la independencia cuando manifiesta: "La nueva Ley incorpora un desarrollo pormenorizado de este apartado. Siempre me ha extrañado la gran importancia dada a la independencia, cuando en mi experiencia profesional he podido constatar que la gran mayoría de auditores de cuentas son independientes de sus clientes: Otra cosa muy diferente es la que sean imparciales". También se muestra crítico con la formación y acceso al ROAC cuando nos dice: "Mi opinión es que para ser auditor de cuentas debería tener que superarse una carrera profesional adaptada a las particularidades de nuestra profesión, que hay que diferenciar de la carrera universitaria cursada. Hay mucho que hacer en este tema".

La revista del ICJCE nº 13 de septiembre de 2010 contenía una serie de declaraciones sobre la Ley recién aprobada efectuadas por diferentes personalidades, a continuación, se transcriben algunas de las frases que allí se recogen:

- Elena Salgado entonces vicepresidenta segunda del gobierno y Ministra de Economía: "El entendimiento y apoyo logrado por esta Ley garantizan su estabilidad".

- El entonces presidente del ICAC José Antonio Gonzalo Angulo: "Una ley para consolidar la calidad de la auditoría en España".

- El presidente del Consejo General de Economistas Valentí Pich: "Pienso que es la mejor Ley de Auditoría posible, teniendo en cuenta nuestra próxima realidad y un escenario internacional complejo" y cuando se refiere a la promulgación de la ley dice "En beneficio del conjunto de la sociedad".

- Lorenzo Lara Lara en esa fecha presidente del REGA del CSCOTM decía. “Este nuevo texto reconoce de manera incuestionable el valor de la condición de auditor…” y posteriormente añade “Por otra parte cabe señalar el esfuerzo que ha hecho el legislador- con el concierto de las Corporaciones representativas de auditores- para dotar a esta importante reforma de la máxima estabilidad posible”.
- Yolanda Vicente Gonzalez portavoz de Economía del Grupo Socialista: “Una ley que conjuga en el ámbito de la auditoría la necesidad de una armonización normativa y su adaptación a nivel comunitario, con los cambios producidos en el ámbito económico y financiero en el entorno de la globalización e internacionalización de los últimos años”.

- Juan Manuel Abella ponente del Grupo Popular en el Congreso: “Una ley de consenso” y “Con la nueva regulación se mejoran sensiblemente no sólo la independencia, sino otros principios básicos como la transparencia, la responsabilidad civil, las incompatibilidades y el régimen sancionador”.

- Jordi Vilajoana i Rovira portavoz de CIU en el senado: “La mejor Ley de Auditoría posible”.

- Otra serie de titulares que se incluyen sobre las declaraciones de diferentes personas eran: Una ley acorde con la profesión; un refuerzo de la profesión y del interés público; un paso hacia el futuro; un hito para la profesión; un cambio de gran calado; un antes y un después; significativo avance para la auditoría; fin de la inseguridad jurídica; una mejora sustancial; etc.

Como se ha podido comprobar de la revisión de lo aquí expuesto, tanto políticos, como académicos, o profesionales mostraron su conformidad a lo que fue el resultado final de esta importante reforma llevada a cabo.

11.5 El Reglamento de la Ley

La modificación realizada de la Ley de Auditoría de Cuentas traía la obligación de adecuar el anterior Reglamento que desarrollaba la Ley (RD 1636/1990 de 20 de diciembre que ya tenía una antigüedad de 20 años). Tanto por los importantes cambios que había introducido la Ley 12/2010, como por los años transcurridos, o por la necesidad de incorporar mejoras de carácter técnico fruto de la práctica desarrollada desde la entrada en vigor del anterior Reglamento (RLAC 1636/1990), se podía predecir que la tarea del desarrollo del nuevo Reglamento no iba a ser nada fácil y que la norma prevista iba a aportar un cambio profundo sobre la anterior.

Definitivamente por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2011 de 1 de julio. Este Real Decreto vino publicado en el BOE del viernes 4 de noviembre de 2011.

El entonces presidente del ICAC José Antonio Gonzalo Angulo[122] sobre el reglamento de la TRLAC que estaba todavía en ciernes manifestó:

- Contiene importantes novedades en cuestiones tales como:
    - Régimen de independencia y desarrollo de incompatibilidades
    - Acceso y formación continuada
    - Control de calidad y procedimientos
    - Cooperación internacional en inspecciones de auditores y firmas
- Está elaborado y en trámite de aprobación por el Consejo de Ministros.

Las palabras de Gonzalo Angulo eran de carácter positivo hacia el citado Reglamento. Conviene recordar que fue él mismo quien asumió su liderazgo bajo la dirección de la entonces Subsecretaria de Estado del Ministerio de Economía, Juana Lázaro Ruíz. El partido socialista estaba con cierta molestia por la forma en que se había desarrollado todo el proceso parlamentario de la Ley 12/2010 que, como ya se ha mencionado, desembocó en la inclusión de un gran número de enmiendas del resto de partidos a su proyecto de Ley, causa de no tener mayoría parlamentaria el PSOE. En estas circunstancias se inició la tarea de llevar a cabo la confección de un nuevo Reglamento y bajo la premisa de que podía aprobarse bajo su mejor leal saber y entender (el del ICAC, el Ministerio y el Partido Socialista), es decir, sin tener en cuenta las opiniones y recomendaciones de las Corporaciones de auditores. Las Corporaciones presentaron, al ICAC y al Ministerio, multitud de recomendaciones de mejora al anteproyecto y al posterior proyecto de Reglamento y posteriormente también presentaron las alegaciones al Consejo de Estado. El Reglamento se publicó sin tenerlas en cuenta, ni la mayoría de los aspectos que había incluido el propio Consejo de Estado en su dictamen, principalmente, en cuanto a lo farragoso y de difícil entendimiento de la sección 2ª del Capítulo III relativo a la independencia.

Este nuevo Reglamento era mucho más extenso que el anterior, se componía de 106 artículos que se reparten a través de siete capítulos, doce disposiciones adicionales, ocho transitorias y una final; sigue la misma estructura del texto refundido de la LAC desarrollando los preceptos legales de esta y obviando aquellos que no necesitan desarrollo para su interpretación.

Los puntos principales de este desarrollo reglamentario fueron los siguientes[123]:

- Se establece una precisión sobre la necesidad de sujetar el objeto de la auditoría a un marco de regulación determinado.
- Se excluyen de este ámbito normativo los trabajos consistentes en la comprobación específica de hechos concretos que en todo caso se practican con un alcance menor que la auditoría de cuentas.

[122] Gonzalo Angulo (2011), conferencia dada el 6 de octubre que se recoge en un documento que lleva por título "Novedades en contabilidad y auditoría"

[123] Esta lista se ha elaborado tomando como referencia y siguiendo de forma muy estrecha lo expuesto en el Memento "Ley y Reglamento de Auditoría" versión actualizada del 11 de octubre de 2013, publicado por Ediciones Francis Lefebvre, S.A.

- Se prevé la sujeción de aquellos trabajos que, no siendo de auditoría de cuentas no están sujetos al control de la actividad pero que son atribuidos legalmente a los auditores de cuentas, a las guías aprobadas conjuntamente por las Corporaciones de auditores.

- Se prohíbe expresamente limitar la distribución o uso del informe de auditoría de cuentas dada la relevancia pública del mismo.

- Se faculta a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría a no emitir el informe de auditoría o renunciar al contrato de auditoría, fijándose los criterios que han de seguirse en estos casos. Se esclarece la distinción entre este aspecto y la emisión del informe con opinión denegada.

- Se precisa el alcance y extensión de la obligación del auditor del grupo que asume, por mandato legal, la responsabilidad plena por el informe que emite, por la revisión y evaluación del trabajo realizado por los auditores de cuentas de los componentes.

- Se definen las entidades que tienen la consideración de "interés público" en función de su importancia pública significativa tomando como criterio la especial actividad que realizan y su tamaño. Tal como quedan definidas en España existirá un número mucho mayor de EIP que en países como Alemania, Francia o Gan Bretaña.

- Las normas de auditoría son las contenidas en las normas internacionales adoptadas por la Comisión de la UE y en lo no adoptado o regulado por éstas, las normas técnicas de auditoría.

- Se definen los principios de ética que deberán desarrollarse en las correspondientes normas de ética que se aprueben.

- Se desarrolla la figura del auditor designado que sin ser socio de una sociedad de auditoría se le puede otorgar la facultad de firmar informes de auditoría en su nombre. El auditor designado ha de ser miembro ejerciente del ROAC.

- Se precisan el número de horas de formación práctica requerido para ser inscrito en el ROAC y se establece la obligación de rendir determinada información.

- Se dispensa para la primera fase del examen a quienes tengan títulos universitarios oficiales y con validez en todo el territorio nacional.

- Junto al régimen de acceso ordinario al ROAC, se establecen otras tres vías de acceso. Dos de ellas aplicables a los auditores de cuentas autorizados en Estados Miembros de la UE y en terceros países, para los cuales se establece una prueba de aptitud y la tercera aplicable a determinado personal al servicio de las Administraciones Públicas que desempeñan funciones públicas.

- Se regula la obligación de formación continuada, cuyo fin es mantener el adecuado nivel de exigencia y se establece la forma y condiciones en que ha de tenerse por cumplido este requisito, que se cifra en número de horas por período de tiempo.

- Se destaca que la responsabilidad del auditor implica una actitud de vigilancia y de alerta en la detección de posibles amenazas a su independencia y en la toma de medidas de salvaguarda necesarias para poderlas reducir y, en su caso, eliminar.

- En lo que hace referencia al período de contratación, se precisa la prórroga tácita, así como el ámbito al que resulta de aplicación la obligación de rotación impuesta a los auditores y a su personal que conlleve una excesiva confianza y que pueda comprometer su independencia o inducir a un tercero a cuestionar dicha independencia.

- Se desarrollan determinadas cuestiones del contenido mínimo legalmente establecido del Informe de Transparencia.

- Se concretan los mecanismos de colaboración con las autoridades competentes de los demás Estados Miembros de la UE y de terceros países, pudiendo consistir dicha colaboración en el intercambio de información, en inspecciones conjuntas consistentes en la participación en la realización de actuaciones de control y en la obligación de realizar ciertas comunicaciones.

La Ley 12/2010 de Auditoría de Cuentas (LAC) fue calificada de forma positiva por las Corporaciones representativas de auditores, ya que incorporaba importantes mejoras con respecto a la anterior que ya tenía más de veinte años de vida pero que también era una buena Ley en el contexto de las circunstancias en que se produjo. Desafortunadamente no se puede decir lo mismo del Reglamento que desarrolla le citada ley (TRLAC) y que vio la luz a finales del año 2011. El reglamento del TRLAC tiene importantísimas implicaciones para el ejercicio de la auditoría e incluye determinados aspectos que son absolutamente criticables y que van en contra, no sólo de la postura manifestada por las Corporaciones de auditores, sino también las de otros colectivos afectados por estas disposiciones reglamentarias como pueden ser los propios clientes de auditoría, los usuarios de los informes, los profesionales que trabajan incluidos los futuros auditores, los centros de docencia incluidas las universidades, etc.

Sin querer ser extensivo en detallar los aspectos problemáticos[124] del RLAC conviene decir que determinados temas de independencia, de acceso a la profesión y de formación continuada de

[124] El REA presentó alegaciones sobre 14 puntos en los que manifestaba su desacuerdo. Estos puntos en su mayoría eran compartidos por el resto de las Corporaciones, conviene precisar que las tres recurrieron el Reglamento de forma conjunta. Las 14 cuestiones hacían referencia a los tratamientos de: 1) las entidades de interés público; 2) las normas de ética; 3) la impartición de la formación teórica; 4) la participación de las Corporaciones en la elaboración de las resoluciones sobre formación; 5) las restricciones al cómputo de la formación práctica antes de la teórica; 6) la organización de los cursos de formación continua por parte de otros centros; 7) el tratamiento excesivo de ciertas incompatibilidades (toma de decisión, interés financiero, honorarios, etc.); 8) la amplitud de las extensiones objetivas; 9) el tratamiento dado a la prórroga tácita; 10) el recurso frente actuaciones de control de calidad; 11) la amplia facultad dada al ICAC para recabar información a los auditores; 12) el no clarificar adecuadamente el precepto legal incluido en el texto del TRLAC sobre que "para un mismo hecho sólo cabe una única sanción"; 13) las funciones de las corporaciones son poco amplias; y 14) identificación de las Corporaciones.

los auditores no deberían haber sido tratados con tanta excesiva reglamentación poniendo con ello trabas importantes al desarrollo de la actividad y al acceso a la misma.

Como se ha mencionado, el citado Reglamento fue objeto de impugnación en su totalidad por parte de las tres Corporaciones representativas de los auditores (REA, ICJCE y REGA) motivado por el hecho de que en su tramitación no se había cumplido con ciertos requisitos importantes de forma y subsidiariamente se solicitaba la nulidad de ciertos artículos por considerarlos sin adecuación a nuestro ordenamiento jurídico[125]. Este recurso (1/884/2011 D), presentado por las Corporaciones el 23 de noviembre de 2011 no prosperó y la Sala 3ª del Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo dictó el 30 de abril de 2013 sentencia desestimatoria al mismo. Durante el tiempo que media entre la presentación del recurso y su desestimación el REA del CGE siguió manteniendo conversaciones y cursando escritos al ICAC para intentar solucionar los serios problemas del Reglamento y todas estas acciones no tuvieron ningún efecto ya que el ICAC y el Ministerio no estaban por la labor de apreciar estas peticiones. Si bien en el momento de la presentación del recurso era el presidente del ICAC José Gonzalo Angulo, la mayoría de estas peticiones se cursaron a la nueva presidenta Ana Martinez-Pina.

[125] Los defectos formales que se alegaron para la impugnación total del Reglamento se basaban en la infracción del artículo 24 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre y en otros 4 motivos referidos a otras irregularidades habidas en el procedimiento de elaboración del Reglamento (indebida simultaneidad de trámites, omisión de trámites esenciales, falta de consideración al criterio del Comité de Auditoría y emisión de informes y realización de modificaciones al proyecto posteriores al dictamen del Consejo de Estado). El articulado que fue objeto del recurso por su no adecuación a nuestro ordenamiento jurídico hacía referencia a: Artículo 19.1.a) que exige a los auditores "óptimo servicio"; artículos 34.2, 36.2 y 41.5 ya que omiten el trámite de audiencia para las Corporaciones en las disposiciones generales del ICAC otorgadas en estos artículos; Artículo 35 relativo al cómputo y distribución de horas para la formación práctica de acceso al ROAC; Artículo 41.3 relativo a la exigencia de un mínimo de 15 auditores para la homologación de las actividades de formación continuada; Artículos 43.4 y 46.8, relativos a incompatibilidades ya que contradicen los artículos 12 y 13 del TRLAC; Artículo 52.2 sobre la prórroga del contrato de auditoría por contradecir el art.19 del TRLAC y el 264 de la Ley de Sociedades de Capital; Artículo 76 sobre la finalización del control de calidad en la que se omite que se puede presentar recurso al mismo; Artículo 79.6 relativo a la información que puede recabar el ICAC de los auditores por ser totalmente excesiva; Artículo 87.3 por el que se agravan las sanciones sin razón justificativa; Artículo 105.g por el que se restringe la facultad de acceder a documentos de auditoría limitándola únicamente en el ejercicio de potestades disciplinarias. También puede verse la relación que se incluye de este articulado en el Memento "Ley y Reglamento de Auditoría" versión actualizada del 11 de octubre de 2013, publicado por Ediciones Francis Lefebvre.

Capítulo 12: La adaptación de las normas internacionales de auditoría (NIA-ES)

Introducción

La Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la auditoría legal (VIII Directiva) en su artículo 26 establece que "Los Estados Miembros exigirán que las auditorías legales y las sociedades de auditoría efectúen las auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión de conformidad con el procedimiento mencionado en el artículo 48, apartado 2". A partir de este momento se abre un nuevo camino para las normas de auditoría en Europa que por supuesto tuvo una repercusión en España.

Esta prescripción de la Directiva quedó traspuesta a través del artículo 6.2 de la TRLAC cuando establece: "Las normas de auditoría son las contenidas en esta Ley, en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría, en aquellos aspectos no regulados por las normas internacionales de auditoría citadas". Y para cumplir con este requerimiento por la Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES). Este proceso se tratará a través de los apartados siguientes:

12.1 El proceso de adaptación llevado a cabo.

12.2 La estructura de las nuevas normas.

12.3 Las normas que se publicaron por la Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

12.4 El nuevo informe de auditoría bajo las NIA-ES.

12.5 ¿Hasta dónde se había avanzado?

12.1 El proceso de adaptación llevado a cabo

La Directiva 2006/43/CE instauró la armonización para el ejercicio de la actividad de auditoría en el ámbito de la Unión Europea, así como también de los principios que debían regir en el ejercicio de dicha actividad. El artículo 26 de la citada Directiva establecía que los Estados Miembros debían exigir que los auditores legales y las sociedades de auditoría efectuasen las auditorías de acuerdo con las normas internacionales adoptadas por la Comisión. Por normas

internacionales de auditoría (NIA) se entiende, de acuerdo con la definición dada en el artículo 2.11 de la citada Directiva, las emitidas por la IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*), órgano emisor de normas de la IFAC (*International Federation of Accountants).*

A estos efectos, la Comisión Europea solicitó a los Estados Miembros la traducción de las NIA a la lengua oficial de cada Estado Miembro para, en su caso, de acuerdo con el artículo 48,2 de la citada Directiva, la adopción por aquella y su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea. A este respecto, se constituyó el correspondiente grupo de trabajo para la traducción de las NIA publicadas hasta entonces mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de fecha 31 de octubre de 2008.

Pero lo indicado no se dio en la práctica ya que la Comisión Europea no adoptó ni ha adoptado hasta la fecha ninguna NIA con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 48.2 de la citada Directiva. Dada esta circunstancia desde el ámbito comunitario se está optando por la alternativa de que las NIA traducidas a la lengua oficial de cada Estado Miembro, sean adaptadas por éstos a sus respectivos marcos jurídicos nacionales. En consecuencia, con el objeto de trasladar las NIA, de acuerdo con lo exigido en la citada Directiva y, en particular, para que dichas normas se integren en el marco jurídico nacional español, así como de converger hacia la práctica existente en la mayoría de los Estados Miembros, que ya las tenían adaptadas, resultó necesario proceder a la adaptación del compendio que forman dichas normas. Este paso en España se dio posteriormente a la entrada en vigor de la Ley 12/2010 (posteriormente refundida en el TRLAC) y mediante el procedimiento de elaboración y publicación contenido en el artículo 6 del TRLAC.

La primera adaptación fue mediante la Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que supuso la incorporación a nuestra normativa de la Norma Internacional de Control de Calidad número 1 de la IFAC (NICC 1 o en sus siglas inglesas ISQC1). Posteriormente esta norma se modificó para su mejor homogeneización mediante la RICAC de 20 de diciembre de 2013. Seguidamente y partiendo de la traducción realizada por el grupo creado mediante la RICAC de 31 de octubre de 2008, las Corporaciones de auditores presentaron ante el ICAC las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (las NIA-ES), resultado del proceso de adaptación a nuestra normativa de las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IAASB (*International Auditing and Assurance Board*). Fueron presentadas para que se procediera al procedimiento de información pública conforme a lo previsto en el artículo 6 de nuestro Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Una vez superados todos los trámites se publicó en el BOE de 13 de noviembre de 2013 la Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publicaban las nuevas Normas Técnicas de Auditoría resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España.

Las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) fueron de aplicación obligatoria para todos los trabajos de auditoría de cuentas correspondientes a ejercicios económicos que se iniciasen a partir de 1 de enero de 2014 y, en todo caso, para los trabajos contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2015 independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran.

12.2 La estructura de las nuevas normas

Antes de pasar a la estructura de las normas conviene volver a precisar que las NIA después del proyecto de claridad al que fueron sometidas ganaron enormemente en su redacción, lenguaje, estructura, entendimiento y facilidad para su aplicación. De estos cambios uno de los más significativos fue el que afectaba a su estructura, la anterior no mostraba de una forma totalmente diferenciada lo que eran requerimientos de obligado cumplimiento (aunque principalmente se mostraban en párrafos en "negrita") de lo que eran recomendaciones o material para su aplicación. Por otro lado, las normas no tenían una estructura homogénea, había mucha libertad en cuanto a la forma de redactarlas lo que llevaba a una mayor dificultad para su interpretación y seguimiento. Todo ello se resolvió con el *Clarity Project.*

Las NIA emitidas por la IAASB tienen una estructura integrada por las siguientes secciones[126]:

1ª. «Introducción»: La «Introducción» indica el contexto relevante para la comprensión de cada NIA pudiendo incluir cuestiones tales como el objeto y alcance de la NIA, su relación con otras NIA, la materia objeto de análisis y tratamiento, las responsabilidades del auditor y el contexto en que se enmarca.

2ª. «Objetivo»: En la sección de «Objetivo» de cada NIA se describen los objetivos a conseguir por el auditor mediante la aplicación de los requerimientos previstos en cada una de ellas que deben interpretarse en el contexto de los objetivos globales del auditor en la realización de un trabajo de auditoría de cuentas.

3ª. «Definiciones»: En la sección de «Definiciones» se precisa el significado de determinados términos que aparecen en cada NIA, con el objeto de facilitar su interpretación y aplicación práctica a efectos de la NIA, si bien, dicho significado no necesariamente debe coincidir con las definiciones de esos mismos términos en otros ámbitos y contextos.

4ª. «Requerimientos»: Los «Requerimientos» que se establecen en las NIA deben cumplirse obligatoriamente por parte del auditor salvo que la NIA no sea aplicable en su totalidad al caso concreto o porque un requerimiento incluya una condición y ésta no concurra en el caso.

5ª. «Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas»: En la «Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas» se proporciona una explicación más detallada de los distintos aspectos tratados en cada NIA y, en particular, se dan orientaciones que son relevantes para la adecuada aplicación práctica de los requerimientos recogidos y, en definitiva, para la necesaria comprensión y así facilitar la aplicación efectiva de la NIA.

También pueden incorporar anexos para incluir modelos de documentos, detalles de situaciones, precisiones de cualquier tipo, etc.

[126] Texto que se incluye en la Resolución de 15 de octubre de 2013 del ICAC dónde se publican las NIA-ES. https://www.icac.gob.es/node/56

Las NIA-ES recogidas en la **RICAC de 15 de octubre de 2013** mantienen esta estructura, agregando, donde corresponda, las aclaraciones necesarias para su adaptación a la normativa española de acuerdo con el proceso de adaptación expuesto.

12.3 Las normas que se publicaron por la Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

La resolución de 15 de octubre de 2103, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por el que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES), resultado de la adaptación a las Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC establece lo siguiente:

- Explica el procedimiento de adopción de las NIA-ES (visto en el apartado 12.2 anterior).

- Indica que con esta adopción de las NIA se integra un bloque normativo que converge con la práctica internacional en la que hay que incluir la norma de Control de Calidad Interno que fue adaptada por la RICAC del 26/10/2011.

- Se precisa su calificación normativa indicando que tendrán la consideración de Normas Técnicas de Auditoría conforme a lo establecido en el Art. 6 del TRLAC y del artículo 17 de su Reglamento.

- Expone la estructura de las NIA-ES ya comentada en el apartado 12.2 anterior.

- Indica que la Resolución recoge la adaptación de las NIA referentes a auditoría de cuentas de acuerdo con lo estipulado en el artículo 1 de la LAC y el 2 de su Reglamento de desarrollo y que corresponden a las series 200, 300, 400, 500, 600 y 700 además de incluir un glosario de términos que facilita su lectura y comprensión.

- Precisa que estas nuevas normas vienen a sustituir las vigentes Normas Técnicas de Auditoría que por este motivo quedan derogadas estableciendo alguna casuística especial como, por ejemplo, la norma de relaciones entre auditores que nos indica que deben permanecer transitoriamente vigentes alguno de sus apartados. También indica que las actuales Normas Técnicas sobre Trabajos Especiales, que no son de auditoría pero que la normativa atribuye a auditores, se mantienen en vigor. En la misma resolución (dispositivo Tercero) se relacionan todas las normas que permanecen vigentes y se mencionan las derogadas.
- Informa que la adaptación de la NIA 805 relativa a auditorías de un solo estado financiero está en trámite.

- También pone de relieve que el proceso de adaptación es un proceso dinámico ya que cuando se produzcan modificaciones de las NIA por parte del IAASB o nuevas normas deberán ser estas adaptadas.

- Hace una precisión sobre que para este cuerpo normativo se consideró oportuno dar un período para su información de 6 meses (en lugar del mínimo de 2 meses) por la envergadura e importancia de la nueva normativa. Durante este período se recibieron algunas alegaciones, pero de aspectos no relevantes en cuanto a su contenido.

- La entrada en vigor de las nuevas normas se fija para los trabajos de auditoría de cuentas correspondientes a ejercicios económicos que se iniciasen a partir de 1 de enero de 2014 y, en todo caso, para los trabajos contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2015 independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran.

En el dispositivo Cuarto de la resolución titulado "Criterios de interpretación de las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES)" se exponen los principios y normas que deben observar los auditores en el desempeño de sus trabajos con relación a la aplicación de este nuevo cuerpo normativo. Es un conjunto de 16 criterios -varios de ellos se han incorporado en un mismo punto- que de forma muy resumida se exponen a continuación:

- El ámbito de las NIA-ES es la auditoría de cuentas según el art.1 del TRLAC.

- Como las NIA (IAASB de la IFAC) están redactadas en el contexto de auditoría de estados financieros precisa lo que se entiende por ellos en España (CCAA, CCAA consolidadas, y CC intermedias).

- Explica cómo debe entenderse las referencias que hay en las normas a "legislaciones o jurisdicciones nacionales" en nuestro país.

- Nos indica que se han suprimido todas las referencias que hacen las NIA (del IAASB) al sector público.

- Precisa que la terminología y definiciones incluidas en estas normas se entenderán bajo lo establecido en nuestra normativa que resulte de aplicación. Indica que se han insertado algunos párrafos para hacer referencia a normativa española, que se han suprimido otros contrarios a ella (se menciona este hecho en las normas como párrafos suprimidos). También indica que se han añadido notas aclaratorias para facilitar la aplicación de las normas.

- Se indica que las menciones a otras normas de la IFAC solo serán de aplicación si estas están incorporadas a nuestro ordenamiento. Incluye una precisión sobre la NCCI que está en proceso de adaptación.

- Las referencias que las normas indican al Glosario de términos han de entenderse al Glosario de términos adaptado (no al del IAASB).

- Se indica que se han suprimido todas las fechas de entrada en vigor que figuran en las NIA (IAASB).

- Las referencias a las normas profesionales que indican las NIA-ES han de entenderse como las establecidas en el artículo 6 del TRLAC. Las referencias a los requerimientos éticos se han de entender a las correspondientes al artículo 6.3 del TRLAC. Las referencias a requerimientos de independencia han de entenderse con relación a la Sección 1ª del Capítulo III del TRLAC y su normativa de desarrollo.

- Se indica que la "opinión modificada" se corresponde con los tipos de opinión con salvedades, desfavorable y denegada y la "opinión no modificada" con la opinión favorable, todas ellas previstas en el artículo 3 del TRLAC.

- Hace unas precisiones sobre los modelos de informes que figuran en las NIA-ES en la medida que han sido adaptados a nuestra normativa reguladora.

- Establece una serie de criterios para trasladar las menciones que hacen las normas sobre "responsables del gobierno y Dirección de la entidad" a nuestra normativa.

En el Anexo de la **RICAC 15 de octubre de 2013** se incluyen las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) acompañadas de un glosario de términos. El listado de todas estas normas se expone seguidamente:

Glosario de Términos[127]

Serie 200 Responsabilidades y Principios Generales

- NIA-ES 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- NIA-ES 210. Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.
- NIA-ES 220. Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros.
- NIA-ES 230. Documentación de Auditoría.
- NIA-ES 240. Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al Fraude.
- NIA-ES 250. Consideración de las Disposiciones Legales y Reglamentarias en la Auditoría de Estados Financieros.
- NIA-ES 260. Comunicación con los responsables del gobierno de la Entidad.
- NIA-ES 265. Comunicación de las Deficiencias en el Control Interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la Entidad.

[127] El glosario de términos es una novedad, ya que hasta la fecha nuestras normas técnicas no contaban con esta sección. De hecho, es de gran utilidad a efectos de consulta y se localiza el término con facilidad al estar ordenados alfabéticamente. Como se aprecia el cuerpo normativo es amplio y cubre con amplitud todas las áreas del trabajo del auditor y del *reporting.*

Serie 300 Planificación, Evaluación y Respuestas a los Riesgos

- NIA-ES 300. Planificación de la Auditoría de Estados Financieros.
- NIA-ES 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno.
- NIA-ES 320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría.
- NIA-ES 330. Respuestas del auditor a los riesgos valorados.

Serie 400 Continuación de Evaluación y Respuestas a los Riesgos

- NIA-ES 402. Consideraciones de Auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.
- NIA-ES 450. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la Auditoría.

Serie 500 Evidencia de Auditoría

- NIA-ES 500. Evidencia de Auditoría.
- NIA-ES 501. Evidencia de Auditoría – Consideraciones específicas para ciertas Áreas.
- NIA-ES 505. Confirmaciones Externas.
- NIA-ES 510. Encargos iniciales de Auditoría – Saldos de Apertura.
- NIA-ES 520. Procedimientos Analíticos.
- NIA-ES 530. Muestreo de Auditoría.
- NIA-ES 540. Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de Valor Razonable, y de la información relacionada a revelar.
- NIA-ES 550. Partes Vinculadas.
- NIA-ES 560. Hechos posteriores al cierre.
- NIA-ES 570. Empresa en Funcionamiento.
- NIA-ES 580. Manifestaciones escritas.

Serie 600 Uso del trabajo de terceros

- NIA-ES 600. Consideraciones Especiales – Auditorías de Estados Financieros de Grupos (Incluido el trabajo de los auditores de los Componentes).
- NIA-ES 610. Utilización del Trabajo de los Auditores Internos.
- NIA-ES 620. Utilización del Trabajo de un Experto del Auditor.

Serie 700 Conclusiones e Informe de Auditoría

- NIA-ES 700. Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros.

- NIA-ES 705. Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente.
- NIA-ES 706. Párrafo de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente.
- NIA-ES 710. Información Comparativa: Cifras correspondientes a períodos anteriores y estados financieros comparativos.
- NIA-ES 720. Responsabilidad del Auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.

Sección 800 Áreas especiales

- NIA-ES 805.Consideraciones especiales- auditorías de un solo estado financiero[128].

Sobre las NIA-ES podemos decir que España cumplió con los procesos de armonización europea y que estábamos preparados para acometer ese reto y de hecho los auditores se formaron y aplicaron estos nuevos estándares. Estas normas además suponían un considerable aumento de la comunicación entre cliente y auditor lo cual favorecía enormemente la disminución del gap de expectativas y contribuía a la mejora de la trasparencia del trabajo del auditor. Pero hubo también críticas al tacharlas de muy exigentes y que suponían unos mayores requerimientos y controles para las empresas y para los auditores pudiendo ser más perjudiciales para las PYMES y para los pequeños y medianos auditores[129]. Como es sabido una de las críticas de mayor calado a la regulación en materia económica es la consideración de que se regula para las grandes compañías y se aplica esta regulación también a las PYMES lo cual recarga de cumplimiento normativo a estas compañías que no favorece ni a la transparencia ni a la estabilidad y eficacia de la economía (no se piensa a pequeña escala). De todas formas, las nuevas normas que se publicaron fueron seguidas y lo siguen siendo por parte de todos los auditores y con enorme rigor y disciplina.

Retos para su implantación

La implementación de las NIA-ES fue un reto muy importante para los auditores ya que suponía cambiar toda la metodología del trabajo y adaptarla a los nuevos requerimientos de estas nuevas normas que eran muy diferentes a las anteriores Normas Técnicas de Auditoría tanto en su configuración como en su extensión y, en muchas de ellas, con enfoques más proactivos y rigurosos. A favor tenían la mejora que les había introducido el proyecto de claridad que las

[128] No se incluyó esta norma en el anexo a la Resolución ya que estaba en proceso de adaptación.

[129] Las normas de auditoría son muy descriptivas, amplias y de difícil aplicación para auditorías de empresas pequeñas o mejor dicho para auditorías de entidades de baja complejidad. No se han redactado pensando a pequeña escala, ni cumplen con la más mínima proporcionalidad en su aplicación en función del tamaño y/o la complejidad de la entidad auditada. Únicamente hay unas pequeñas consideraciones en algunas normas que son de muy escasa utilidad. Este es uno de los aspectos que están como prioridad en la agenda de la IFAC y ya se ha efectuado una consulta pública a los efectos de recibir opiniones acerca de cómo abordar este proyecto de orientar las normas a pequeña escala. Esperemos que con la aprobación definitiva podamos conocer la hoja de ruta de la IFAC para este tema. La auditoría de Pymes es de gran relevancia en nuestro país ya que son la mayoría de las auditorías que se practican, lo mismo ocurre en toda Europa y en este sentido esperamos con gran impaciencia este desarrollo. En la actualidad ya existe un borrador de la norma que está en discusión.

hacia más comprensibles, más fáciles de seguir y cumplir. Gozaban también de algunas referencias dentro de las normas para su aplicación a auditorías de PYMES (como se ha dicho bastante insuficientes) y también se disponía de la guía IAPS 1005 (de la IFAC).

Los retos a los que se enfrentaban los auditores ante estas normas venían principalmente de:

- La norma de planificación (NIA-ES 300) y las de identificación y evaluación de riesgos y respuesta a ellos (NIA-ES 315 y 330) que son normas mucho más exigentes, más rigurosas en cuanto a sus requerimientos y a su documentación.

- Hay una serie de normas que eran nuevas para los auditores ya que no se habían tratado en España, al menos como norma separada, aunque podían haber sido tratadas parcialmente en otras normas. Cabe recordar que de 2004 al 2010 solo se publicó una nueva norma en España que fue la Norma sobre "Valor Razonable" mientras que el IAASB trabajaba en nuevos proyectos. Las NIA-ES 260, 450, 550, 600 y 710 eran normas nuevas para los auditores y había que conocerlas e interiorizarlas para después aplicarlas. Estamos hablando de normas de gran calado en la auditoría como son la NIA-ES 550 de partes vinculadas y la NIA-ES 600 de auditoría de Grupos. Por otro lado, remarcar que con la NIA-ES 260 se intenta potenciar la comunicación cliente/auditor y ofrecer un medio para la colaboración entre estas dos partes en beneficio de la transparencia de las CCAA y por ende del usuario de estas.

- Otra serie de normas tienen un contenido mucho mayor. En general todas tenían un mayor contenido, pero hay casos en que la profundidad de las nuevas normas es sustancialmente mayor a las anteriores. Además de las que hemos mencionado de planificación y de identificación, evaluación y respuesta a los riesgos, nos encontramos con casos como la NIA-ES 210, NIA-ES 230 y NIA-ES 240 que son normas mucho más exigentes. En especial, la norma sobre fraudes (NIA-ES 240) incluye un enfoque muy riguroso para ayudar al auditor a su detección y así responder al Gap de expectativas. También la mayoría de las normas sobre evidencia de auditoría son de mayor profundidad y en especial la NIA-ES 500 y la NIA-ES 540.

- En cuanto a las normas de informes cabe decir que, aunque teníamos dos normas sobre informes (la general y la de otra información incluida en los Estados Financieros) y la Norma Técnica sobre Informes de 2010 trató ya muchos aspectos de las nuevas normas, también supuso un cambio en la medida que el formato de los informes cambiaba; también se apreciaban cambios en cuanto al contenido. De dos únicas normas que existían se pasan a cinco normas.

- Otro reto importante es que estas normas exigían a los auditores potenciar su escepticismo profesional y no solo al socio o firmante del informe sino a todos los equipos de auditoría. Son normas que tratan de dar respuesta a las demandas de mayor alcance del trabajo del auditor en temas de fraude, cumplimiento de la legalidad, empresa en funcionamiento y la respuesta al mayor alcance pasa por tener una actitud más proactiva sobre el cuestionamiento de las evidencias obtenidas.

- Por otro lado, son normas que exigen para su aplicación un mayor criterio profesional. Son normas que deben aplicarse en su conjunto y por su extensión obliga a racionalizar la forma en que deben aplicarse y realizar evaluaciones sobre el nivel de cumplimiento de la gran cantidad de requerimientos que contienen.

Los principales consejos que las Corporaciones del REA y del REGA dieron a los auditores para acometer el reto de la primera aplicación de las NIA-ES y su seguimiento fueron:

- No subestimar el reto de su aplicación es importante y requiere esfuerzo e inversión de recursos.

- Permanecer informado de los cambios y novedades, que se puede lograr acudiendo a la web del ICAC, de la IFAC, de las Corporaciones, leyendo las circulares de las corporaciones, revistas técnicas, etc.

- Se necesita nombrar un líder en cada firma que diseñe una estrategia y la implemente. Es un proyecto de firma como puede ser el relativo a la digitalización o nuevas prácticas profesionales y que, además, es de un enorme calado y de suma importancia.

- Prepararse lo antes posible, la estrategia debe contemplar un cronograma de actuaciones y llevar a cabo su inicio lo antes posible. Los primeros pasos deben ser la formación y la posterior educación en esta nueva cultura de estas normas sabiendo que las actitudes para acometer este reto deben ser muy proactivas y de gran compromiso, debiendo realizarse cambios profundos en las metodologías y los sistemas de trabajo.

- También deben evaluarse los impactos que provoca está implantación en nuestra organización interna, en temas financieros (inversiones en capital humano y medios técnicos) y en la rentabilidad de los trabajos que requerirán más horas ¿se pueden repercutir? ¿cómo se absorben estos costes? En muchos casos será necesario informar también a los clientes de los nuevos requisitos ya que percibirán con toda seguridad que la forma de trabajar varía y que las comunicaciones cliente/auditor también lo hacen. Incluso el informe lo verán en otro formato y deberá ser objeto de explicación de forma anticipada a la presentación del definitivo.

Arimany Serrat *et al.* (2014) publicaron un artículo en el que se incluía los resultados de un estudio empírico descriptivo derivado de encuestas a distintas firmas de auditoría sobre determinados temas, incluido lo que les suponía la aplicación de las NIA-ES de reciente publicación. A continuación, se muestra un extracto de los resultados de este estudio:

- Una primera reflexión sobre los cambios recientes en la regulación de la auditoría era la siguiente: "…en estos últimos años los cambios producidos se han traducido en mayores responsabilidades por parte de los auditores, necesidades de formación más rápidas para acometer los cambios legislativos y cambios en la forma de realizar las auditorías...".

- Sobre las NIA-ES se indica: "…la normativa supone un mayor control en empresas y auditores…"; "...se está pensando mucho en el interés de las multinacionales de auditoría y menos en los auditores individuales y en las pequeñas firmas de auditoría."; y "…hay una gran diferencia entre las grandes firmas de auditoría que señalan que las NIA-ES no supondrán cambios relevantes y las pequeñas".

De los resultados de este estudio se desprenden claramente una serie de conclusiones: a) han habido recientemente muchos cambios legislativos que han afectado a los auditores- tanto en auditoría como en contabilidad-; b) los auditores entienden la pertinencia de estos cambios ya que son en favor de una mayor transparencia; c) abordar estos cambios ha exigido formación e impactan en el propio trabajo del auditor; d) las NIA-ES responden a una necesidad de mayor efectividad en la auditoría y exigen un mayor control del auditor y de las empresas auditadas; y e) el impacto de las NIA-ES es mucho mayor en los pequeños y medianos auditores; para ellos es un gran reto.

Las Corporaciones también tenían que asumir un rol en todo este proceso y se dedicaron con bastante intensidad. En primer lugar, a informar de las nuevas normas a través de notas informativas y, en segundo lugar, a emitir circulares y documentos técnicos de tipo general y posteriormente de tipo individualizado para cada norma. El siguiente paso fue proporcionar la formación necesaria, tanto "*Online*" como "presencial" y desde una doble vertiente teórico-práctica. En especial la formación sobre las normas de planificación y riesgos y las de informes fueron las más intensivas.

Como complemento a todas estas actuaciones también se fueron emitiendo determinadas guías de aplicación práctica y diferentes modelos de cartas, documentos, informes o comunicaciones adaptados a las NIA-ES al objeto de ayudar y facilitar el trabajo a los auditores. El rol de las Corporaciones en cuanto a ayudar y guiar en los procesos de cambios de normativa de auditoría a los auditores es esencial y, sobre todo, a los pequeños y medianos en la medida que por sus propios medios es mucho más difícil acometer todos estos procesos. Principalmente, el REA y después el REA+REGA (tras su unificación) siempre han tenido como uno de sus objetivos estratégicos más importantes prestar apoyo a los pequeños y medianos auditores para facilitarles su desarrollo profesional.

La norma de control de calidad adaptada de la NICC (ISQC 1) y la NIA-ES 805

Mediante Resolución del ICAC de 20 de diciembre de 2013 del ICAC, se publica la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (NCCI). Esta norma modifica la anterior NCCI aprobada por Resolución del ICAC el 26 de octubre de 2011 y es una traducción adaptada de la ISQC 1 del IAASB. En la resolución se indica que las NIA-ES han sido publicadas también mediante Resolución del ICAC el pasado 15 de octubre y que todo ello viene a integrar un bloque normativo que converge hacia la práctica internacional y en el que se incluye la NCCI. Para que todo el bloque fuera consistente y guardase coherencia era preciso proceder a la adaptación de la NCCI. La parte dispositiva de la Resolución incluye:

- El acuerdo de publicación de la norma y los trámites (publicación en el BOE y en la página de internet del ICAC).

- La fecha de entrada en vigor que se sitúa para el 1 de enero de 2015, fecha en la que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán haber implantado sus sistemas de control de calidad con arreglo a la norma.

- En el apartado tercero se exponen las modificaciones sobre la norma anterior y que afectan: a) se modifican los "Criterios de interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 para su aplicación en España"; b) se modifica el apartado 12.d sobre "Revisión de control de calidad del encargo"; c) se incluye la letra I) en el apartado 12 que se refiere a la "Red"; d) se modifica el apartado 21; e) se suprime la nota aclaratoria del apartado 25; f) se suprime la nota aclaratoria del apartado A1; g) se modifica los apartados A12, el A45 y A63.

Al haberse publicado la anterior norma el 26 de octubre de 2011 que ya estaba orientada a la ISQC 1 del IAASB, las modificaciones son más de estilo y de homogeneización con las NIAS-ES que de una revisión importante de la norma. De todas formas, con esta Resolución ya se dispone de un cuerpo normativo completo de las NIAS y de la NCCI y únicamente faltaba la publicación de la NIA 805 adaptada.

La Resolución del ICAC de 20 de marzo de 2014 hacía publica la NIA-ES 805 de "Consideraciones especiales-Auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero". Esta norma corresponde a la adaptación de la NIA 805 del IAASB, pero en la que se excluye su aplicación a los trabajos de revisión de estos mismos elementos, cifras o partidas al quedar estos fuera del ámbito de la LAC. La fecha de entrada en vigor de la norma se fijó para la auditoría de documentos referidos a una fecha posterior al 1 de abril de 2014 y que se correspondiese a ejercicios económicos que se iniciaran a partir del 1 de enero de 2014. En todo caso, se aplicaba a los trabajos de auditoría de cuentas de un solo estado financiero contratados a partir del 1 de enero de 2015, independientemente del período económico al que se refiriera el estado. Hay que recordar que esta NIA-ES 805 al ser una auditoría (aunque sea sólo de un estado) debe aplicarse en conjunción con el resto de NIAS-ES. Esta NIA-ES sufrió una revisión en el año 2016 (mediante Resolución del ICAC del 23/12) y responde a la denominación de NIA-ES 805 (REVISADA). Muchas de las normas NIA-ES han sido revisadas desde su primera publicación hasta la actualidad y, en especial, la de informes con cambios muy sustanciales derivados de los cambios realizados en la norma por el Comité de Normas de la IFAC (IAASB).

12.4 El nuevo informe de auditoría bajo las NIA-ES

Durante todos los prolegómenos de la Ley 12/2010 se fue recapacitando sobre diferentes aspectos de la auditoría y uno de ellos fue sobre el informe de auditoría. La necesidad de mejorar la eficacia de la auditoría también pasa inexorablemente por analizar y actualizar las normas sobre informes. El proceso de la adaptación de las NIA al entorno español iba a tardar y la Norma

Técnica de Informes era prácticamente la misma sin casi ningún cambio y ninguno importante desde 1991 (publicación de las primeras Normas Técnicas de Auditoría). La conclusión es que nuestra norma estaba absolutamente desfasada y en la Ley 12/2010 ya se introducían cambios sobre la normativa de los informes y debía llevarse a cabo una reforma de ésta bajo la orientación de la NIA 700 (norma de informes de la IFAC).

Esta actualización de nuestra norma de informes vino mediante la Resolución de 21 de diciembre de 2010 del ICAC por la que se publica la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría de Cuentas, publicadas en la Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre informes (BOE núm. 36, de 11 de febrero).

Esta modificación de la norma fue muy importante en cuanto a fondo y también en cuanto a forma y podemos decir que fue la primera adaptación seria a las NIA. Los principales cambios que aportó esta Resolución del ICAC sobre la norma anterior de informes fueron:

- Se incorporaron los párrafos sobre otras cuestiones.

- Los párrafos de énfasis seguían teniendo el mismo significado, pero dejan de ubicarse en el lugar de las salvedades para trasladarse detrás del párrafo de opinión e indicando que no afectan a la opinión. Se recalca que su inclusión únicamente es a juicio del auditor con la única excepción de las incertidumbres relacionadas con la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

- El cambio más trascendental fue la eliminación de la consideración de salvedades por cambios en el año de los principios contables aplicados y por las incertidumbres. Con respecto a las incertidumbres únicamente darán lugar a salvedad en el caso excepcional de que se den múltiples incertidumbres con un efecto significativo en su conjunto.

- En cuanto a aspectos formales se produce alguna modificación en el texto del párrafo de alcance que queda redactado de la siguiente forma:

“Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20XX. La cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondiente al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta). Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas , de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación”.

Con esta modificación se precisa mejor la responsabilidad de los administradores y se delimita más la de los auditores explicándose de forma más clara el alcance de su trabajo. A continuación,

a título ilustrativo se exponen unos de los modelos que incorpora la Resolución de 21 de diciembre de 2010 del ICAC que se refiere a un informe de auditoría con opinión favorable:

Figura 24. Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión favorable

Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión favorable

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20xx, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20xx contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20xx. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.
Firma del Auditor o del Socio Responsable de este informe.

Modelo 11

Fuente: Resolución de 21 de diciembre de 2010, del ICAC por la que se publica modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por la Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes (BOE nº36, de 11 de febrero). Ministerio de Economía y Hacienda.

Figura 25. Informe con párrafo de énfasis sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio

Informe con párrafo de énfasis sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio.

A los Accionistas de Sociedad XYZ, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad XYZ, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha. Los administradores son responsables de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad (que se identifica en la Nota X de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, que requiere el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de si su presentación, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, están de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ, S.A. al 31 de diciembre de 20xx, así como de los resultados de sus operaciones y de sus flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la nota xx de la memoria adjunta, en la que se menciona…. (descripción del hecho que quiere destacarse mediante el párrafo de énfasis)… (*) (conforme a lo establecido en el apartado 3.5.1, el párrafo de énfasis se situará a continuación del párrafo de opinión)

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20xx contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20xx. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.
Firma del Auditor o del Socio Responsable de este informe.

(*) A modo de ejemplo, se incluye a continuación párrafo de énfasis relativo a la existencia de una incertidumbre significativa en relación con la capacidad de la Sociedad para continuar con sus operaciones, estando adecuadamente desglosada esta circunstancia en las cuentas anuales:

"Sin que afecte a nuestra opinión de auditoría, llamamos la atención respecto de lo señalado en la nota xx de la memoria adjunta, en la que se indica que la compañía ha incurrido en pérdidas de XXXXX durante el ejercicio anual terminado el 31 de diciembre de 20XX y, desde dicha fecha, el importe total del pasivo a corto plazo excede del total de activo circulante en XXXXX. Estas condiciones, junto con otros factores mencionados en la nota xx, indican la existencia de una incertidumbre significativa sobre la capacidad de la compañía para continuar con sus operaciones".

Modelo 12

Fuente: Resolución de 21 de diciembre de 2010, del ICAC por la que se publica modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por la Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes (BOE nº36, de 11 de febrero). Ministerio de Economía y Hacienda.

No va a profundizarse más sobre esta modificación ya que los informes bajo esta normativa fueron derogados por la incorporación de las NIA-ES en poco más de un período de dos años. A continuación, pasamos a analizar la reforma en los informes de auditoría derivada de la adaptación de las NIA al entorno español.

La introducción de las NIA-ES sobre informes

Los cambios que trajeron las nuevas NIA-ES a los informes de auditoría eran más de forma que de fondo, es decir, no incorporaban cambios en los aspectos fundamentales. Los tipos de salvedades, los tipos de opinión, los otros párrafos (énfasis, otras cuestiones, informe de gestión, etc.) no habían incorporado modificaciones sustanciales. Algunos aspectos formales eran ahora diferentes y la redacción de algunos párrafos había sido mejorada para darle mayor claridad.

Los nuevos informes siguen teniendo unos formatos estandarizados, al igual que con la anterior norma de informes lo cual facilita la comprensión de éstos por parte de los usuarios.

La redacción de los informes de auditoría bajo las nuevas NIA-ES se regula a partir de las siguientes normas:

- NIA-ES 700. Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros.
- NIA-ES 705. Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente.
- NIA-ES 706. Párrafo de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente.
- NIA-ES 710. Información Comparativa: Cifras correspondientes a períodos anteriores y estados financieros comparativos.
- NIA-ES 720. Responsabilidad del Auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados.

Tanto la Ley de Auditoría como el Reglamento que la desarrollaba regulan los informes de auditoría y ésta normativa es de superior rango que las NIA-ES las cuales se han adaptado escrupulosamente a estos requisitos normativos. El artículo 5 del TRLAC trata de los informes de auditoría y nos venía a decir, entre otros, lo siguiente:

- Es un “documento mercantil” con las connotaciones jurídicas que ello comporta y la responsabilidad que exige a su emisor.

- Debe emitirse con sujeción al contenido, requisitos y formalidades establecidos en la normativa reguladora de la actividad.

- En los apartados 2 a 6 de este artículo 5 incluye una serie de preceptos que debe cumplir el informe de auditoría en cuanto a la identificación de la entidad auditada, la descripción general del alcance de la auditoría, la opinión técnica, la fecha y la firma del mismo, en su caso, sobre las salvedades que haya de incluir, sobre la imposibilidad de limitar su uso, sobre la obligación de ir acompañado de las CCAA auditadas (y el informe

de gestión, en su caso), la prohibición de publicarlo parcialmente o en extracto o de ir acompañado de información no auditada.

El artículo 6.1 del TRLAC también establecía que la opinión ha de ser clara y precisa y expone las líneas generales de cómo expresarla. En el artículo 6.2 se exponen los tipos de opinión (favorable, con salvedades, desfavorable o denegada) y que cuando existan reservas o salvedades han de exponerse claramente las razones de ello en el informe.

Todas estas prescripciones normativas se han tenido en cuenta a la hora de proceder a la adaptación de las NIA de informes a la normativa española.

La NIA-ES 700 es la norma que regula el contenido y estructura del informe de auditoría y establece que deberá contener los siguientes elementos básicos:

- **Título del informe.** Deberá adecuarse a la naturaleza del trabajo si es de auditoría de cuentas anuales será "Informe de auditoría independiente de cuentas anuales". El informe tiene dos subtítulos que tienen por objeto, separar las dos partes diferenciadas del informe. El primero, que siempre ha de figurar, se identifica como "Informe sobre las cuentas anuales" y el segundo "Informe sobre otros requisitos legales o reglamentarios". Esta segunda parte en la gran mayoría de los casos hace referencia al informe de gestión y si este no es preceptivo se omite.

- **Destinatario.** El informe debe identificar al destinatario. En muchos casos será el mismo que ha realizado el encargo, pero puede que no sea así. Es importante indicar que, aunque vaya dirigido a unos destinatarios, no quiere decir que sea restringido su uso a ellos ya que es un documento público y no se puede restringir.

- **Párrafo introductorio o también llamado de alcance.** En este párrafo se deben recoger los siguientes extremos:

    - La identificación de la entidad auditada.
    - Se efectuará una manifestación de que las cuentas han sido auditadas.
    - Se identificarán los diferentes estados objeto de auditoría y contendrá una referencia a la memoria.
    - Se especificará la fecha o período que cubre cada uno de los estados financieros incluidos en las cuentas anuales.
    - Hay que indicar que es práctica habitual numerar los párrafos para su mejor interpretación y éste al ser el primero llevará el número 1.

- **Párrafo de responsabilidad de los administradores.** En este párrafo se indicará que las cuentas anuales han sido formuladas por ellos y que son los responsables. Antes de este párrafo figura un encabezado con el título "Responsabilidad de los administradores con relación a las cuentas anuales". También se incluyen referencias al marco de información financiera y sobre la responsabilidad de los administradores sobre el control interno de la entidad.

- **Párrafo de responsabilidad del auditor.** Se deben indicar los siguientes extremos: que la responsabilidad del auditor es emitir una opinión sobre las CCAA, que la auditoría se ha realizado de acuerdo con las normas aplicables en España (NIA-ES) y la exigencia de que cumpla con los requerimientos de ética y planificación para obtener la seguridad de que las CCAA están libres de incorrecciones materiales; se describirá de forma muy general el alcance (los procedimientos y que incluye la evaluación del Control Interno); que el trabajo del auditor incluye la evaluación de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas y que los procedimientos aplicados le proporcionan una evidencia adecuada. Es un párrafo muy estándar.

- **Párrafo de opinión.** La opinión es la parte fundamental del informe y en la que se expone la conclusión a la que ha llegado el auditor. Este párrafo llevará un título que corresponderá al tipo de opinión expresada. El titulo será: "Opinión" para una opinión favorable y para opiniones modificadas hay tres posibilidades: "Opinión con salvedades", "Opinión desfavorable" o "Opinión denegada".

- Bajo el subtítulo de **"Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios"** se albergará, en caso de que la entidad auditada esté obligada a formularlo, un párrafo referido al informe de gestión, en el cual el auditor indicará la concordancia de este con las cuentas anuales, limitando la responsabilidad únicamente a la verificación de esta concordancia.

- Otros elementos del informe lo constituyen la firma del auditor, la fecha del informe y la dirección del auditor y su número del ROAC.

Los otros elementos básicos que vienen como consecuencia de otras situaciones que pueden darse y que se regulan en las NIA-ES 705 y NIA-ES 706 son:

- **Párrafo intermedio o de fundamento de la opinión modificada.** Siempre que se emita una opinión modificada se incluirá en el informe de auditoría un párrafo que proporcione la descripción del hecho que ha dado lugar a este tipo de opinión. Este párrafo estará situado inmediatamente antes del párrafo de opinión con el título "Fundamento de la opinión con salvedades" o "Fundamento de la opinión desfavorable" o "Fundamento de la denegación de opinión", según corresponda (NIA-ES 705 párrafo 16). Las causas que pueden dar lugar a este tipo de opiniones modificadas y a la inclusión de este párrafo intermedio se derivan de la existencia de errores o incumplimientos de los principios y normas contables o por limitaciones al alcance en el trabajo del auditor.

- **Párrafo de énfasis.** Los párrafos de énfasis se incluirán (Alonso *et al*., 2015) "…cuando a juicio del auditor, una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en las cuentas anuales es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios (inversores, analistas financieros y otros usuarios del informe) comprendan las cuentas anuales". También añade el autor que "cuando el auditor decida incluir un párrafo de énfasis hay que tener en cuenta los siguientes aspectos:

- lo insertará inmediatamente después del párrafo de opinión
- lo denominará con el título de "Párrafo de énfasis"
- incluirá en el mismo una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación de esta en las cuentas anuales de la correspondiente información en la que se describe detalladamente la cuestión que ha generado el citado párrafo
- indicará expresamente que dicha cuestión o circunstancia que constituye el contenido del párrafo de énfasis no modifica su opinión sobre las cuentas anuales

Existen una serie de circunstancias en las que generalmente se requiere la necesidad de introducir este tipo de párrafos y que hacen referencia a:

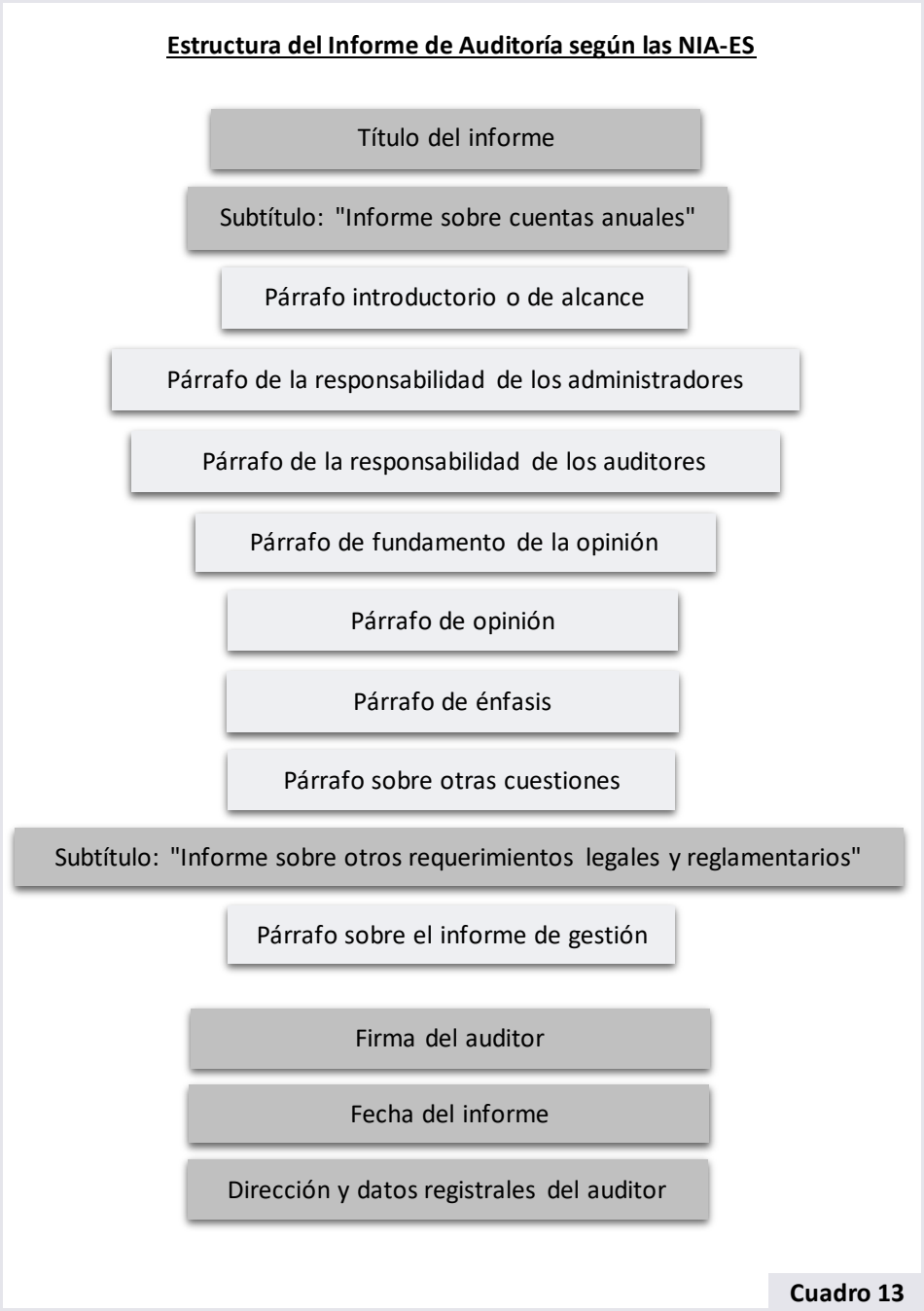
- ❖ Incertidumbres relacionadas con futuros litigios
- ❖ Cuando la sociedad auditada haya realizado una aplicación anticipada de un principio contable
- ❖ Hechos posteriores que tengan una alta relevancia y que el auditor crea necesario enfatizar
- ❖ Cuando se hubiera producido una catástrofe grave o un hecho excepcional que tenga efectos importantes en la sociedad (la covid-19 en ocasiones ha requerido de estos párrafos)
- ❖ Cuando los administradores formulan las CCAA bajo el principio de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de incertidumbres material sobre su continuidad, y el auditor concluye que esta hipótesis es adecuada, se incluirá un párrafo haciendo referencia a la nota donde se describe en detalle esta situación, es decir, los factores causantes y mitigantes de las dudas sobre la capacidad de la continuidad de sus operaciones

- Párrafo sobre otras cuestiones. Estos párrafos, a diferencia de los de énfasis, se utilizan cuando el auditor concluye que es necesario poner de manifiesto una cuestión relacionada con aspectos de la auditoría (del trabajo o responsabilidades del auditor) y distinta de las reveladas o presentadas en las cuentas anuales. Las reglas para su utilización son (Alonso *et al*., 2015) "cuando el auditor decida incluir un párrafo de otras cuestiones tendrá en consideración los siguientes aspectos:

    - lo insertará inmediatamente después del párrafo de opinión o en su caso del párrafo de énfasis, en algunos casos se incluye en la parte del informe sobre requerimientos legales o reglamentarios
    - lo denominará con el título de "Párrafo sobre otras cuestiones"
    - el contenido reflejará con claridad que no se requiere que esas otras cuestiones se presenten y revelen en las cuentas anuales
    - tendrá en cuenta que este párrafo no se utilizará para hacer referencia a información que se exige que proporcione la dirección de la sociedad

La estructura del informe de auditoría según las NIA-ES es la siguiente:

Figura 26. Estructura del Informe de Auditoría según las NIA-ES



Fuente: Elaboración propia.

A continuación, se expone un modelo de informe de opinión favorable, otro de opinión favorable con párrafo de énfasis y un último de opinión modificada para observar cómo se despliega esta estructura sobre el formato del informe de auditoría.

Figura 27. Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión favorable

Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión favorable

A los Accionistas de Sociedad ABC, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha.

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación de las cuentas anuales por parte de los administradores de la Sociedad, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20xx adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de ABC, S.A. al 31 de diciembre de 20xx, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20xx contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20xx. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.
Firma del Auditor o del Socio Responsable de este informe.

Modelo 13

Fuente: Elaboración propia.

Figura 28. Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión favorable con párrafo de énfasis

Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión favorable con párrafo de énfasis

A los Accionistas de Sociedad ABC, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha.

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20XX, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Llamamos la atención sobre la nota X de la memoria adjunta, que indica (descripción del hecho, revelado en la memoria, sobre el que se quiere llamar la atención). Esta cuestión no modifica nuestra opinión.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20XX contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.
Firma del Auditor o del Socio Responsable de este informe.

Modelo 14

Fuente: Elaboración propia.

Figura 29. Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión modificada

Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión modificada

A los Accionistas de Sociedad ABC, S.A.:

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance al 31 de diciembre de 20xx, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha.

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de ABC, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota X de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.

Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación de las cuentas anuales por parte de los administradores de la Sociedad, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

(Incluir descripción del hecho que da lugar a la modificación de la opinión)

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho (los hechos) descrito (s) en el párrafo (los párrafos) de "Fundamento de la opinión con salvedades", las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20XX, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

El informe de gestión adjunto del ejercicio 20XX contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.
Firma del Auditor o del Socio Responsable de este informe.

Modelo 15

Fuente: Elaboración propia.

Conclusiones

El informe de auditoría es un documento mercantil, que tienen efectos frente a terceros, con lo que ello representa para su emisor en cuanto a responsabilidad, ya sea administrativa, civil o penal. Por otro lado, el informe es el documento más relevante de la auditoría ya que en él se plasman las conclusiones de la auditoría llevada a cabo por el auditor.

El informe de auditoría en España, ya desde los inicios de la auditoría regulada (1988), se ha visto plasmado en la normativa bajo unos modelos normalizados que han hecho que la comprensión de los informes de diferentes auditores sea fácil para los usuarios y más si no tienen un conocimiento de las técnicas de confección y preparación de los informes. Otra característica esencial de los informes es que se informa por excepción lo que viene a decirnos que si en el informe hay un menor contenido (no se incluyen párrafos intermedios de salvedades) el resultado de la auditoría es más favorable.

En cuanto a la normativa de informes en España podemos decir que desde 1991, que fue cuando se publicaron las primeras normas técnicas de informes, hasta la reforma introducida por la Resolución de 21 de diciembre de 2010 del ICAC que modificó la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, no se habían introducido cambios significativos. El cambio promovido por esta Resolución vino con motivo de la reforma de la Ley de auditoría por la ley 12/2010 y constituyó una reforma de fondo importante del informe de auditoría.

La siguiente reforma viene por la necesidad de la adaptación de las NIA a la normativa española y se lleva a cabo a través de la Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013, introduciendo la NIA-ES 700 que establece las líneas generales del informe y su contenido, la NIA-ES 705 que regula las opiniones modificadas y la NIA-ES 706 que trata de los otros párrafos que se incluyen sin influir a la opinión.

En cuanto a cuestiones de fondo, la reforma en los informes de auditoría con motivo de la adaptación a las NIA no fue muy profunda, ya que se había acometido solo un par de años antes una reforma de la norma con motivo de la reforma de la LAC. Pero lo fundamental de la implantación de las NIA-ES de informes es que el contenido estaba adaptado al contexto internacional y se adoptaba una estructura más racional, con una terminología más clara y comprensible y con mayor extensión de los párrafos de responsabilidad de los administradores y de los auditores. En cuanto a la opinión se introduce el concepto de opinión modificada y no modificada, pero es un tema de dividir las opiniones en dos bloques que no genera un cambio sobre el fondo del tratamiento de las opiniones, el cual se mantiene igual al de la norma del 2010.

12.5 ¿Hasta dónde se había avanzado?

Una vez llegado a este punto podríamos decir que teníamos una Ley de auditoría actualizada en el 2010, un texto refundido que la aclara y un reglamento que la desarrolla además de unas nuevas normas, las NIA-ES, que nos hacen estar a la altura de los países más desarrollados en

materia de auditoría. Con todas estas reformas, que se realizaron en solo tres años (del 2010 al 2013) España estaba al día en regulación y algunos entendían que pasarían al menos una serie de años sin necesidad de hacer más cambios normativos o al menos de gran calado. Pero desafortunadamente esto no fue así. La crisis del año 2007 y todas sus repercusiones posteriores hicieron que a nivel mundial se cuestionara la calidad, rigor y seguridad de la información corporativa de las entidades, es decir, entrar a evaluar el actual nivel de transparencia de esta información corporativa. Europa por su parte siguió su proceso de reflexión sobre la auditoría tomando muy en cuenta las conclusiones obtenidas del "Libro Verde" y también sobre las Directivas de contabilidad (la IV y la VII).

En el caso concreto de España en menos de dos años (desde 2013 con la publicación de las NIA-ES hasta 2015) nos vimos inmersos en el proceso de elaboración de una nueva Ley de auditoría motivado por la publicación de una nueva Directiva de auditoría y de un Reglamento para las auditorías legales de las Entidades de Interés Público.

Por otro lado, la IFAC fruto de los escándalos que salieron a la luz durante la crisis empezó a reflexionar sobre sus normas a los efectos de responder a las nuevas expectativas y fue entrando en un proceso de revisiones continuas de sus normas en las que hay que destacar, de una forma muy diferencial, la llevada a cabo en los informes de auditoría de la cual se hablará más adelante.

Lo que se desprende de lo vivido en los últimos años a nivel global, a nivel europeo y a nivel español es que el mundo económico es altamente cambiante y complejo y que ésta nueva situación provoca que la regulación sobre las sociedades deba ir al mismo ritmo y acoja la condición de ser cambiante y compleja. A partir del año 2000 nos encontramos con cambios continuos en la normativa, tanto en lo que afecta a los marcos de información financiera como a la normativa de auditoría, que además hace predecir que no es una situación aislada, sino que en el futuro será una característica habitual.

Capítulo 13: La Directiva 2014/56/UE y el Reglamento 537/2014

Introducción

Los diferentes escándalos que se produjeron a raíz de la crisis iniciada el año 2007 provocó una desconfianza en la información financiera de las empresas que arrastró también a extender esta falta de confianza sobre la labor que habían desempeñado los auditores. Unas frases pronunciadas por el Comisario Europeo del Mercado Interior y Servicios de la UE Michel Barnier en 2011 que son muy clarificadoras de la situación decían: ”poca gente había visto venir esta crisis financiera, tampoco las sociedades de auditoría, aunque éstas estuvieran en primera línea, porque verificaban las cuentas de los grandes bancos” y “la crisis ha puesto de relieve una serie de fallos en el sector de la auditoría y es preciso estudiar las mejoras que cabe introducir, sin que ningún tema sea tabú”. También son muy clarificadoras las declaraciones del eurodiputado español del PSOE Antonio Masip relativas a la concentración del mercado de la auditoría cuando afirma: “Es absurdo que el Comisario Barnier defienda una mayor competencia y el PPE en el Parlamento quiera defender al oligopolio de *las cuatro grandes*” y añadía “Hemos de luchar contra el statu quo en el que las cuatro grandes se aprovechan de su posición para impedir la aparición de posibles competidores”. Estas declaraciones del Comisario Barnier y del eurodiputado Masip reflejan la necesidad de adecuar el marco normativo europeo de la auditoría buscando una mayor eficacia de la auditoría y eliminando el oligopolio que domina el sector.

La UE fruto de esta situación y reconociendo la importancia de la auditoría para la sostenibilidad del sistema financiero y la estabilidad de la economía en general inició un proceso de reflexión sobre la eficacia de la auditoría. El Libro Verde de 2010 fue un paso adelante en este sentido y finalmente todo este proceso de reflexión desembocó en la Directiva 2014/56/UE sobre la auditoría legal y en el Reglamento 537/2014 para las auditorías de Entidades de Interés Público (EIP). Esta importante reforma se trata por medio de los apartados siguientes:

13.1 El proceso de promulgación de la Directiva y el Reglamento.

13.2 El marco y los aspectos más destacables de la Directiva.

13.3 El Reglamento 537/2014.

13.1 El proceso de promulgación de la Directiva y el Reglamento

La UE había estado muy comprometida y activa en temas de auditoría desde la aparición de los primeros escándalos (ENRON, WorldCom, Parmalat, etc.) e inició el proceso de reforma de la VIII Directiva que desembocó en la Directiva 2006/43/CE. Esta Directiva tenía por finalidad recuperar la confianza del público, armonizar la auditoría en Europa introduciendo las NIA, fortalecer la normativa de independencia y potenciar el régimen de supervisión instaurando el modelo de supervisión pública.

En el año 2005 se creó el *European Group of Auditors Oversight Bodies* (EGAOB) que tenía como finalidad la coordinación de la supervisión pública en el ámbito de la UE. El EGAOB también trabajó intensamente con el IAASB en todo el proceso de elaboración de las NIA y supervisando su trabajo. Después de la Directiva del 2006 se publicaron por parte de la UE diversos documentos como la Recomendación de la Comisión sobre control de calidad externo de los auditores de EIP de fecha 6 de mayo de 2008 o la Recomendación de la Comisión sobre limitación de responsabilidad de los auditores de fecha 5 de junio de 2008.

Toda esta normativa no fue suficiente para asegurar la efectividad de la auditoría y en 2008 se empieza a dudar de su suficiencia. Empecemos por hacer una referencia a la situación existente como consecuencia de la crisis y la postura que adopta la UE sobre lo que manifestaban -García Benau *et al.* (2013):

"La crisis financiera internacional ha tenido grandes consecuencias para la Unión Europea (UE). La respuesta europea no se hizo esperar y se han estado tomando medidas con el objetivo de recuperar una adecuada dosis de estabilidad en los mercados y de favorecer el retorno a la senda del crecimiento económico en los Estados Miembros.

En el terreno de la contabilidad y de la auditoría, los últimos años han puesto de manifiesto algunas deficiencias que requerían acciones claras y firmes. El camino que se había emprendido antes de que estallara la crisis financiera estaba centrado en conseguir que las empresas aplicaran un conjunto único de normas contables de elevada calidad y alcance mundial (García Benau *et al.* 2013). Por lo que respecta a la auditoría, tras el estallido de la crisis financiera que comenzó en el año 2007 y que dejó ver sus efectos en Europa en 2008, se publicó el documento europeo que marca el pronunciamiento más claro de Europa ante la crisis financiera. Este documento, denominado "Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de la crisis" (Comisión Europea, 2010), que vio la luz en octubre de 2010, muestra de manera clara y contundente la intención de la Comisión Europea de asumir el liderazgo en materia de auditoría en el ámbito internacional, promoviendo la cooperación internacional en el marco del Consejo de Estabilidad Financiera y del G-20".

Son muy clarificadoras los dos párrafos anteriores para centrar la problemática y muestran la voluntad de la Comisión Europea de actuar y tomar la iniciativa para iniciar procesos de reforma importantes en las normativas contables y de auditoría. Por otro lado, el Libro Verde también

destaca el papel clave que tiene la auditoría y los auditores para el desarrollo estable de la economía y más aún para la necesaria recuperación.

El Libro Verde (13 de octubre 2010) y sus conclusiones, la Resolución del Parlamento Europeo de 13 de septiembre de 2011 sobre el Libro Verde en la que se aprueba definitivamente su informe de 13 de septiembre de 2011 -ambos aspectos han sido tratados en el capítulo 10.2- trajeron como consecuencia que en noviembre de 2011 la Comisión Europea adoptase dos propuestas: una de modificación de la Directiva 2006/43/CE y otra de emisión de un Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo específico sobre las auditorías de EIP.

Los objetivos de este proyecto iniciado por la Comisión Europea eran los siguientes (Accountancy Europe, 2014):

- Esclarecer y definir de manera más precisa el papel del auditor.
- Reforzar la independencia y escepticismo profesional del auditor.
- Hacer más dinámica la parte más alta del mercado de la auditoría.
- Mejorar la supervisión de los auditores.
- Facilitar la prestación de servicios de auditoría transfronterizos.
- Reducir las cargas administrativas innecesarias de las PYMES.

Para cubrir estos objetivos se prevé tratar una serie de temas -se relacionan de forma no exhaustiva- como la definición de la auditoría legal, definición de entidades de interés público, normas sobre la estructura de las firmas, pasaporte europeo para la actuación de los auditores, cooperación obligatoria de las diferentes autoridades en la supervisión, la aplicación de las NIA, la mejora en la comunicación a partir de los informes, instaurar la supervisión pública y la aplicación proporcional de las normas de auditoría en las PYMES. Todo ello se iba a abordar a través de una Directiva que contuviera la normativa a seguir para cualquier auditoría (sólo incluía algunos requerimientos para las EIP relacionados con los Comités de auditoría) y un Reglamento que incluyera requerimientos adicionales aplicables únicamente a las auditorías de EIP.

Conviene reseñar que la Directiva no obligaba directamente, sino que los diferentes Estados Miembros disponían de un plazo determinado (en general de 18 a 24 meses) para trasponerla a sus legislaciones nacionales. El Reglamento europeo, en cambio, es directamente aplicable y no requiere la trasposición a las diferentes legislaciones nacionales a excepción de que incluya varias opciones que los Estados Miembros deben escoger a través de sus correspondientes procedimientos legislativos.

A continuación, se pasa a reseñar de forma muy resumida los puntos principales de las dos propuestas, en la medida de que en los apartados siguientes trataremos los textos definitivos de ambas regulaciones.

Aspectos principales de la propuesta de modificación de la VIII Directiva

La propuesta de Directiva modifica la Directiva (2006/43/CE) y lo hace cambiando en algunas ocasiones los requerimientos existentes (algunos artículos no serán objeto de modificación) o en otras incluyendo unos nuevos. Las principales modificaciones que incluye esta propuesta de directiva hacen referencia a:

- Se eliminan las disposiciones especiales para auditorías de EIP ya que se pasan al Reglamento.
- Se clarifica la definición de auditoría legal.
- Amplía la definición de EIP y se introduce la definición de pequeñas y medianas empresas.
- Liberaliza las estructuras societarias para dar facilidad de entrada a los capitales.
- Introduce y define el concepto de escepticismo profesional (artículo 21).
- Modifican determinados apartados del artículo 22 relativo a "Independencia y Objetividad".
- Introduce la prohibición de cláusulas de restringir el nombramiento de auditores.
- Añade un nuevo artículo 24 bis relativo a la organización interna del auditor.
- Refuerzan las competencias de la supervisión pública de la actividad y se introducen nuevos requerimientos sobre faltas y sanciones.
- Se requiere la aplicación de las NIA y se introduce alguna modificación en el artículo 26. Se sigue hablando del procedimiento de adopción de las NIA por la UE, que hasta la fecha no se ha iniciado.
- Establece la responsabilidad plena al auditor del Grupo.
- Se desarrolla la normativa para facilitar y permitir las labores transfronterizas de los auditores.

Aspectos principales de la propuesta de Reglamento Europeo para las auditorías de EIP

El Reglamento parte de cero ya que no existía anteriormente y supone una nueva regulación, adicional a la Directiva, para las auditorías de EIP. Con este Reglamento se pretende conseguir una mayor calidad de las auditorías de EIP a través de reforzar los requerimientos éticos y de

independencia y reforzar la supervisión publica de estas auditorías. Los aspectos principales que la propuesta de Reglamento incorporaba hacían referencia a:

- Los auditores de EIP deben establecer sistemas de control interno de sus firmas muy rigurosos que les permita responder a los diferentes riesgos, en especial, a los de independencia.

- Se establecen restricciones importantes a la prestación de servicios distintos a los de auditoría y se incorpora una lista de servicios prohibidos.

- Incorpora nuevos requerimientos de rotación obligatoria de firma, sólo para EIP.

- Se establecen medidas más restrictivas en cuanto a percepción de honorarios.

- Regula la designación de auditores estableciendo que debe estar basada en las recomendaciones del Comité de auditoría.

- Refuerza la supervisión pública y la cooperación entre supervisores.

- Crea un nuevo organismo que surge del actual EGAOB y le dota de amplias funciones. Este organismo es el Comité de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA).

- Amplía y mejora sensiblemente el contenido del informe de auditoría que deberá incluir la identificación, evaluación y respuesta de los riesgos de incorrección material además de otras informaciones sobre servicios prestados.

Los avances que se proponen con estas dos nuevas propuestas regulatorias son muy importantes y, en especial, los incorporados en la propuesta de Reglamento que viene a responder a la necesidad de dotar de más calidad, efectividad y seguridad a las auditorías de EIP, principal razón por la que se acomete la reforma. Las propuestas relativas a la apertura del mercado son muy tímidas y denotan que existen reticencias a cambiar el statu quo existente. Por otro lado, se da un impulso para la aplicación de las NIA en los Estados Miembros y se da más relevancia y competencias a la supervisión pública.

Estas propuestas se debatieron posteriormente en el seno de los Estados Miembros y también del Consejo y del Parlamento Europeo. Este proceso empezó por un debate en el Parlamento Europeo el 17 de diciembre de 2013, donde se tomó el acuerdo preliminar sobre los dos documentos. En enero de 2014 el Comité de Asuntos Jurídicos del Parlamento Europeo votó la adopción de los dos textos y posteriormente el Pleno del Parlamento Europeo adoptó los dos textos el 3 de abril de 2014. El Consejo los ratificó el 14 de abril de 2014.

Finalmente fueron publicadas las dos regulaciones en el Diario Oficial de la Unión Europea en fecha 27/05/2014. Por un lado, la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas y, por otro, el Reglamento (UE) Nº 537/2014

del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión.

Por último, hay que precisar que los textos publicados por la UE tienen 51 opciones en la Directiva y 21 en el Reglamento haciendo que fuera muy deseable que los diferentes Estados Miembros escogieran de forma congruente y lo más armonizada posible las diferentes opciones al objeto de lograr la mayor comparabilidad legislativa de la auditoría en el entorno europeo.

13.2 El marco y los aspectos más destacables de la Directiva

Como se ha indicado en el apartado 13.1 anterior, principalmente fruto de las conclusiones del Libro Verde, la Comisión Europea concluyó que debía modificar la Directiva 2006/43/CE especialmente en lo referente a Entidades de Interés Público y aprobó una propuesta para su modificación que concluyó en la publicación de la Directiva 2014/56/ UE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales, de las cuentas consolidadas y también en un nuevo Reglamento 537/2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las Entidades de Interés Público.

Los objetivos perseguidos por la reforma se concretaban en incrementar la independencia y objetividad de los auditores siendo un aspecto importante en este sentido la potenciación del escepticismo profesional, aumentar el nivel de convergencia, dinamizar el mercado de auditoría e incrementar la transparencia en la actuación de los auditores y, por último, incorporar mecanismos para fortalecer el sistema de supervisión pública. Por otro lado, de conformidad al Tratado de la Unión en el que el mercado interior es un espacio sin fronteras, se introducen regulaciones para permitir que los auditores puedan operar en un Estado Miembro de acogida.

La Directiva está basada en unos principios fundamentales que garantizan la independencia del auditor y en un sistema de amenazas y salvaguardas a dichos principios dejando margen de maniobra a cada Estado Miembro en su transposición. Regula también aspectos como la simplificación de las normas para las pequeñas y medianas empresas y la cooperación internacional para la supervisión de las redes de auditoría. Otro aspecto de mucha importancia que también se trata es el riesgo sistémico que existe ante un mercado tan altamente concentrado y dominado por 4 firmas internacionales.

Novedades y cambios principales introducidos por la Directiva

Las principales novedades que nos aporta la Directiva hacen referencia a:

- **Disposiciones para EIP.** Se eliminan las disposiciones especiales para auditorías de EIP ya que se pasan al Reglamento.

- **Definiciones.** Se modifican algunas de las definiciones del artículo 2. En su apartado 1 se incluyen las auditorías voluntarias como auditoría legal en la UE; en el apartado 13 figura la definición de EIP, que no ha cambiado mucho pero que ahora es importante ya que implica la aplicación del Reglamento UE; y en los apartados 17 y 18 se incluyen las definiciones de medianas y pequeñas empresas.

- **Independencia y Objetividad.** Se amplía la aplicación del régimen de independencia que ya no afecta sólo al auditor y a la firma de auditoría sino a toda persona con capacidad de influir en el resultado de la auditoría. Se precisan y relacionan las amenazas a la independencia. Se introducen algunas novedades o precisiones en cuanto a períodos de cumplimiento de la independencia, contrataciones posteriores de auditores por la entidad auditada y con relación a la evaluación y documentación de procedimientos para la aceptación del encargo.

- **Liberalización de normas.** Se introduce una liberalización de las normas de titularidad de las sociedades de auditoría, permitiendo que puedan entrar en el capital otros accionistas o socios no auditores y no se exigen mayoría de derechos de votos a profesionales. Sin embargo, sí son exigidos en el órgano de administración, pero con porcentajes inferiores. Son medidas para favorecer la entrada de capitales en las firmas que faciliten su crecimiento.

- **Organización Interna.** En el artículo 24 bis se introducen requerimientos con relación a la organización interna de los auditores. Los aspectos tratados hacen referencia al mantenimiento de políticas y procedimientos para preservar la independencia, al mantenimiento de mecanismos de control de calidad interno (se detallan varias políticas al respecto) y a asegurar la continuidad de las actividades y el establecimiento de políticas sobre las remuneraciones incluidas las participaciones en beneficios. Faculta a los Estados Miembros para establecer sistemas de aplicación proporcional de estas medidas.

- **Organización del trabajo.** El artículo 24 incluye una serie de requerimientos relativos a la realización de los trabajos y su documentación.

- **Normas Internacionales de Auditoría.** Se requiere que las auditorías en la UE se realicen conforme a las NIA y las define. Detalla el procedimiento que se ha de seguir para su adopción por parte de la UE. Hasta la fecha la UE no ha adoptado ninguna NIA por lo que no existiría la obligación de su implantación en los Estados Miembros.

- **Informe de auditoría.** El artículo 28 recoge los elementos básicos que debe contener el informe de auditoría, que son los establecidos en el artículo 34 de la Directiva de Contabilidad de 2013. Añade algunas precisiones con relación a la incorporación al informe de las incertidumbres con respecto a la continuidad de las actividades de la entidad auditada.

- **Control de calidad.** Establece nuevos requerimientos sobre el control de calidad. Además del requisito mínimo de 6 años, que ya existía, se añade el concepto de análisis de riesgo y establece algunas condiciones que deben cumplir los revisores. Permite que el control de calidad, las investigaciones y sanciones puedan ser delegadas a las corporaciones profesionales. Para las EIP el Reglamento establece restricciones en cuanto a esta delegación.

- **Investigaciones y sanciones.** Así como en la Directiva del 2006 se mencionaba muy brevemente estos aspectos, la actual Directiva hace un desarrollo amplio. En primer lugar, se describen las sanciones que pueden imponer las autoridades competentes que van desde sanciones pecuniarias hasta prohibiciones en el ejercicio de la actividad. Además, indica que los Estados Miembros pueden añadir otras facultades. Se especifica que las sanciones deben tener un importante efecto disuasorio y, para ello, deben tener en consideración las condiciones financieras del infractor. También establece que se ha de favorecer el proceso de que se informe de posibles infracciones a las autoridades competentes protegiendo a los denunciantes, pero también otorgando los derechos de defensa a los auditores. Se establece que las diferentes autoridades competentes informarán anualmente a COESA para que elabore un informe anual.

- **Supervisión pública.** La responsabilidad de la supervisión recaerá en la autoridad competente que debe estar gobernada por no ejercientes. Podrá solicitarse asistencia a los profesionales, pero sin que participen en la toma de decisiones. Se establece que las responsabilidades de autorización y registro de auditores de la adopción de las normas profesionales de actuación y de la formación continua, control de calidad e investigación y procesos disciplinarios recaen en la autoridad competente.

- **Comités de auditoría.** Aunque es un requisito para las EIP, se sigue incluyendo este artículo en la Directiva (art.39). Se dan una serie de reglas para su composición, se marcan las funciones que debe cumplir y se incluyen las exenciones a la obligación de establecer el Comité de auditoría.

- **Otros temas.** Se facilita el reconocimiento transfronterizo tanto de sociedades como de auditores individuales. Se incluye la obligación de las autoridades competentes a cooperar en los requisitos de formación y en las pruebas de aptitud. Se incorpora la prohibición de cláusulas pactadas con terceros de designación de determinado auditor.

  Se establece que la aplicación de las normas de auditoría a medianas y pequeñas empresas deben hacerla los Estados Miembros aplicando los principios de proporcionalidad e incluso se habla de auditorías limitadas o de revisiones de menor alcance para este tipo de entidades.

La Directiva entraba en vigor a los 20 días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea que fue el 27 de mayo de 2014 y se concede un plazo máximo de transposición por parte de los Estados Miembros que finaliza el 17 de junio de 2016.

La Directiva es una norma de carácter general que contempla gran número de opciones para que los diferentes Estados Miembros puedan tener un margen de adaptación a sus circunstancias particulares. Estas opciones debilitan la armonización entre los diferentes Estados y ha sido muy criticada por su excesivo número. La Directiva incorpora cambios y nuevos preceptos que responden a la necesidad de ejercer un mayor control sobre los auditores y también a que su trabajo se desarrolle de forma más eficaz y proporcione la seguridad requerida por los usuarios. Es evidente que después de 8 años desde la anterior Directiva y tras la serie de acontecimientos que se habían producido en estos últimos años, una reforma era conveniente y por ello se llevó a cabo.

13.3 El Reglamento 537/2014

El Reglamento es una novedad y constituye una nueva regulación añadida a la Directiva y que sólo aplica al ejercicio de auditorías de EIP. Este Reglamento tiene por objetivo dar respuesta al gap de expectativas existente sobre este tipo de auditorías y potenciar y endurecer el régimen de independencia en temas como son la contratación, rotación o prestación de otros servicios, también pretende dar respuesta a la necesidad de apertura del mercado en este sector que está altamente concentrado.

Nos encontramos con un texto muy extenso que consta de una parte introductoria que incluye 37 considerandos y 44 artículos de amplio contenido.

Las principales disposiciones que introduce este Reglamento hacen referencia a:

- **Prestación de servicios distintos a la auditoría.** Se incorpora una lista amplia de servicios prohibidos y se da la opción a los Estados Miembros de ampliarla y también de permitir los servicios prohibidos de carácter fiscal y de valoraciones bajo determinadas condiciones. Para la prestación de los servicios no prohibidos también se establecen unas condiciones particulares como son la autorización por parte del Comité de auditoría y la limitación en cuanto a los importes.

- **Normas internacionales de auditoría.** El reglamento indica que la adopción de las normas internacionales de auditoría será competencia de COESA.

- **Informe de auditoría.** Se establecen unos elementos adicionales que deben incorporarse en el informe que hacen referencia a: quien ha nombrado al auditor; la fecha de designación y el período de contratación; descripción de los riesgos de incorrección material y las respuestas dadas sobre ellos por el auditor; explicación del alcance en cuanto a irregularidades; coherencia del informe con lo comunicado al Comité de auditoría; y la declaración sobre otros servicios prestados.

- **Informe al Comité de auditoría.** Se amplía el contenido de los requerimientos de información al Comité en relación con los que estaban en la Directiva del 2006.

- **Informe de transparencia.** También se amplían los puntos que deben incluirse en el Informe anual de transparencia de los auditores y firmas de auditoría, tales como honorarios facturados por la red o declaraciones sobre la independencia.

- **Rotación.** Un tema que fue enormemente discutido y que se fue cambiando de posición durante todo el proceso de estas nuevas normas. La Directiva establece que el encargo tendrá una duración mínima de un año y máxima de diez, pero da opciones a los Estados Miembros para prolongar la mínima (España es de tres años) y también para alargar la máxima 10 años si se lleva por un proceso de licitación y a 14 años si es mediante la auditoría conjunta. Para la aplicación de este nuevo régimen se incluyen unas disposiciones transitorias que fueron muy discutidas y que fue necesario interpretar debido a su poca claridad.

- **Funciones de la autoridad competente no delegables.** El artículo 24 incluye una serie de funciones que no pueden delegarse como son el sistema de control de calidad y las investigaciones y sanciones.

- **Inspecciones de control de calidad.** El artículo 26 indica que los controles de calidad deben practicarse con una periodicidad de tres años excepto que las EIP sean PYMES. También se establece el alcance mínimo de estos controles.

- **Cooperación entre autoridades competentes.** Se les requiere para cooperar y se establece que esta cooperación debe organizarse dentro el marco de COESA. Siendo este organismo el responsable de la cooperación de las diferentes autoridades competentes.

- **Sanciones.** Las sanciones sobre auditorías de EIP son de mayor magnitud.

El Reglamento entró en vigor a los veinte días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea que fue el 27 de mayo de 2014 pero no fue aplicable hasta el 17 de junio de 2016 que coincide con el período máximo de transposición de la Directiva.

Quinta Parte:

Desde la Ley 22/2015 hasta la actualidad

La publicación en Europa de la modificación de la VIII Directiva (Directiva 2014/56/UE) y el Reglamento UE nº 537/2014 abre un nuevo período de modificación normativa de la auditoría en nuestro país. Según Rubio (News REA 2018) "Sin duda, la reforma de mayor calado ha tenido lugar mediante la Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de cuentas al regular todos los aspectos que conciernen la actividad de auditora incorporando los mandatos contenidos en la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modificaba la Directiva 2006/43/CE y concretando las opciones que contemplaba para los Estados Miembros el Reglamento (UE) nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público".

La publicación de la Ley 22/2015 -segunda ley de auditoría en España- inicia un nuevo e importante período de análisis sobre esta investigación de la auditoría de cuentas en España. Esta nueva ley supuso adaptarnos a la regulación europea, haciéndolo en plazo y desencadenando una serie de efectos normativos de considerable importancia, entre otros, la modificación de las normas sobre el informe de auditoría y el proyecto de Reglamento de la Ley de Auditoría y el posterior Reglamento. Paralelamente, como consecuencia de la crisis del 2007, las normas de auditoría se fueron actualizando para responder al llamado "Gap de expectativas" y empezaron a publicarse las NIA-ES Revisadas que incorporaban requisitos más exigentes con el objetivo de mejorar la eficacia de la auditoría.

Pero en este período de análisis surgen hechos muy significativos que implican una serie de reflexiones profundas con relación al camino que debe seguir la auditoría en el futuro. Así, nos encontramos con: a) la introducción progresiva de la tecnología en el trabajo del auditor; b) la necesidad de reflexionar sobre como captar talento y hacer más atractiva esta actividad; c) la necesidad de cumplir con los enormes cambios regulatorios; d) la mayor importancia de la información no financiera y la necesidad de auditarla; e) la obligación de evaluar el impacto que han tenido todas las nuevas regulaciones y sí éstas responden a los objetivos que se habían marcado y ; f) por último, nos deviene una nueva crisis de carácter global que impacta de forma muy importante a toda la población y que provoca efectos altamente significativos en esta actividad, de los cuales algunos están por llegar, nos estamos refiriendo a la covid-19. Una doble pandemia generada por el propio coronavirus y por las llamadas *fake news* -bulos e información no contrastada que finalmente deriva en una perturbación, incertidumbre, alarmismo incontrolado y miedo colectivo- (Barrientos-Báez *et al*., 2021; Abuín-Penas y Abuín-Penas, 2022).

Este período de siete años podría considerarse corto en cuanto a tiempo, pero ciertamente a juzgar por lo que incorpora ha de definirse como una época profunda, intensa, cambiante e incluso disruptiva, exigente y compleja y, por ello, merece un estudio profundo en la medida que puede decirse que existe un antes y un después para la auditoría con respecto a estos años.

Capítulo 14: La Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas

Introducción

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de cuentas es la segunda ley de auditoría de nuestro país y se promulga después de 27 años de la primera (LAC 1988). La Ley 22/2015 fue una ley muy importante para el sector y también muy discutida; no gozó del apoyo de ningún grupo político, excepto del PP que fue quien la promulgó, ni tampoco de la aceptación por parte del sector ni de otras partes interesadas. Esta importante reforma se trata a través de los siguientes apartados:

14.1 El proceso llevado a cabo para su promulgación.

14.2 Los aspectos más destacables.

14.3 El descontento general que provoca la Ley.

14.1 El proceso llevado a cabo para su promulgación

La nueva Ley inicia su trayectoria tras la aprobación de la Directiva y del Reglamento europeos que fue en julio de 2014. El ICAC actúa con rapidez y empieza a elaborar una propuesta de anteproyecto de Ley de Auditoría para presentar al Ministerio.

Antes de empezar a describir el proceso seguido hasta la aprobación de la Ley conviene hacer una muy breve reseña de los diferentes pasos de su proceso de elaboración y del trámite parlamentario[130]:

- En el mes de julio, tras la aprobación de la Directiva y Reglamento europeos se inicia el proceso de promulgación de la ley y el 1 de agosto de 2014 las Corporaciones de auditores reciben un primer borrador del Anteproyecto de la LAC (ALAC).

- El 29 de octubre de 2014 se somete a información pública el ALAC con plazo hasta el 12 de noviembre para la formulación de observaciones.

- El 26 de diciembre de 2014 se aprueba el ALAC a primera vuelta por el Consejo de Ministros.

[130] La comunicación núm.62 del departamento técnico del REA de fecha julio 2015 relaciona y expone todos estos pasos.

- En febrero de 2015 se emite el Dictamen del Consejo de Estado.

- El 13 de febrero de 2015 el Consejo de Ministros aprueba el Proyecto de Ley de Auditoría de Cuentas (PLAC) incorporando ciertas propuestas del Consejo de Estado.

- El 27 de febrero de 2015 se publica en el Boletín Oficial del Congreso el PLAC y se abre el período de enmiendas.

- El 20 de mayo de 2015 la Comisión de Economía del Congreso de los Diputados aprobó el Proyecto de la LAC de 27 de febrero.

- El 3 de junio de 2015 el Congreso remitió al Senado el PLAC.

- El 3 de julio se publicó en el Boletín Oficial de las Cortes Generales del Senado el Informe de la Ponencia que acordó ese mismo día aprobar el PLAC remitido del Congreso el día 3 de junio sin la introducción de ninguna de las enmiendas de los grupos parlamentarios.

- El mismo 3 de julio se publicó el Dictamen de la Comisión de Economía y Competitividad del Senado aceptando el texto propuesto en el Informe de la Ponencia.

- El 9 de julio de 2015 se aprueba el texto definitivo de la Ley de Auditoría de Cuentas.

- La Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas se publicó en el BOE el 21 de julio de 2015.

Descripción de los diferentes pasos del proceso

La presidenta del ICAC comunica a principios del mes de julio de 2014 a las Corporaciones de auditores que se está trabajando en el anteproyecto de la LAC y las emplaza para colaborar en el mismo. Las Corporaciones de auditores -en esa fecha solo eran dos, el REA del CGE y el ICJCE- contestando a esa comunicación envían un escrito[131] a la presidenta cuyos puntos principales eran los siguientes:

- En primer lugar, agradecen a la presidenta la oportunidad de colaborar en tan importante reforma y manifiestan la voluntad de cumplir con el plan de trabajo que se fija a los efectos de que se pueda proceder a la publicación del anteproyecto en el plazo estipulado (fue en octubre de ese mismo año);

- Se le indica un punto de suma importancia con relación al modo de proceder a la trasposición de la Directiva. Tanto la Directiva como el Reglamento europeo tienen

[131] Escrito de fecha 18 de julio de 2014 dirigido a la presidenta del ICAC y firmado por el presidente del REA (Carlos Puig de Travy) y del ICJCE (Mario Alonso) en contestación a una comunicación de la presidenta de fecha 3 de julio de 2014.

multitud de opciones que los Estados Miembros han de elegir y dada su reciente publicación los Estados están analizando las más idóneas y aún no se tiene información que permita conocer las posiciones de otros países. Es oportuno no precipitarse e ir viendo y analizando que se está debatiendo en otros países para poder optar por las opciones más oportunas y conseguir la máxima homogeneidad. Dado que el plazo para trasponer la Directiva, que coincide con la de aplicación del Reglamento, es el 17 de junio de 2016 y que en ningún caso se puede anticipar la aplicación del reglamento para las auditorías de EIP, se le reitera la posición de las Corporaciones de respetar los tiempos: se propone trabajar mediante grupos de trabajo las diferentes opciones viendo las opiniones de otros países y, dada la importancia de la reforma, intentar en este período que se analicen y aborden todos los temas importantes de la reforma, que son muchos, empezando por la correcta definición de EIP que no debe dejarse para un futuro reglamento de la LAC.

- Se le adjunta un anexo en el que se detalla el número de EIP por países de la UE. Este anexo muestra que por la definición de EIP española, España tiene 8.406 EIP (el país con mayor número) número mucho mayor al de países como Francia (3.626), Italia (1.500) o Reino Unido (2.000). Es evidente que urge solucionar la definición adecuada de lo que se entiende por EIP en España.

- En un segundo anexo se relaciona la posición preliminar de las Corporaciones con respecto a las opciones del Reglamento (UE) 537/2014. En general, la postura de las Corporaciones es la de no recargar con trabas y requisitos excesivos que no aportan valor a la auditoría y que, por el contrario, frenan su desarrollo y la capacidad de atracción de talento a sus filas.

- En el mismo anexo II se incluye un segundo punto en el que se relacionan los aspectos que son necesarios modificar de la LAC actual para cumplir con la Directiva comunitaria. El principal es reconsiderar la definición de EIP, pero hay otros temas de importancia como establecer una simplificación en cuanto a organización de las firmas y del trabajo para las auditorías de pequeñas y medianas empresas, descartar establecer otros requisitos en cuanto al informe de auditoría[132] y evitar una implantación diferencial de la reforma en relación con el resto de los países de la UE.

- Finalmente se le comunican otros aspectos que deberían ser objeto de modificación en la LAC que principalmente hacían referencia a: reconsiderar el régimen de independencia, ajustar las prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría, eliminar la rotación del socio firmante para auditorías de más de 50 millones

[132] Se ha diferenciado este aspecto ya que finalmente se incluyeron requisitos adicionales al informe de auditoría, un hecho claramente diferenciador con respecto al resto de países de la UE. Tampoco se estimó el consejo de las Corporaciones profesionales de auditores en cuanto a no precipitarse y aprobar una ley de este calado sin tener información de referencia de otros países. Con respecto a este último punto hay que decir que fue el ministro Luis de Guindos quien quiso acelerar el proceso de la nueva Ley tras el caso Bankia. En una sonada conferencia de prensa dada en Santander por el ministro en junio de 2014 anunció que se iba a aprobar una nueva ley de auditoría que endurecería las incompatibilidades y limitaría la prestación de otros servicios (Artículo de Eduardo Segovia en el Confidencial de fecha 17 de junio de 2014).

de cifra de negocio, limitar la definición de vinculadas a lo establecido en el Reglamento Europeo, eliminar la incompatibilidad por concentración de honorarios, ampliar la duración mínima de la contratación inicial e incorporar la nulidad de cláusulas restrictivas a la presentación de ofertas.

Como puede apreciarse del contenido de este comunicado a la presidenta del ICAC, las Corporaciones constatan que es buen punto de partida para realizar un trabajo conjunto durante todo el proceso de elaboración de la ley. Añaden que debe llevarse a cabo sin precipitaciones dada la importancia de los temas a considerar, de la necesidad de búsqueda de mayores puntos de encuentro y de que el articulado proporcione la mayor consonancia posible con respecto a los demás países europeos. Desafortunadamente esto no fue así y la ley se encarriló por otros derroteros de menos diálogo y de posiciones muy rígidas por parte del ICAC siguiendo instrucciones del propio ministerio.

Durante estas fechas (junio y julio de 2014) se fueron difundiendo diferentes noticias de prensa que surgían de declaraciones del ministro Luis de Guindos, principalmente como reacción al caso Bankia, pero que también tenían en cuenta otros casos como el de Gowex y Pescanova, en las que indicaba que iba a poner medidas más estrictas a los auditores. Daba la sensación de que derivaba una gran parte de responsabilidad a los auditores, incluso mayor que a los administradores. Estas declaraciones del ministro no fueron nada bien acogidas por el sector puesto que no eran del todo ajustadas a los hechos y, lo más importante, que por unos casos aislados no podía cuestionarse a todos los profesionales y desacreditarlos como se hacía. Para que la opinión pública pudiera tener información adecuada el 28 de julio las Corporaciones emitieron un comunicado conjunto[133] en el que se hacía un llamamiento al buen trabajo que desempeñaban los auditores en favor de la transparencia y de la recuperación de la confianza en la información corporativa de las empresas indicando a su vez que no debía juzgarse a todos los auditores por unos casos aislados que no representan en absoluto al colectivo. Con esta declaración se dejó claro que no era justo ni se podía permitir que una serie de declaraciones relativas a ciertos escándalos salpicara de forma injusta la imagen de todos los auditores, que como es bien sabido cada año practicaban más de 60.000 auditorías con un número muy limitado de incidencias.

Siguiendo con el proceso de elaboración de la ley, las Corporaciones en fecha 1 de agosto recibieron del ICAC un borrador del anteproyecto y se pusieron a su disposición para programar una serie de reuniones con el grupo de trabajo que habían constituido para tal fin. Con total sorpresa por parte de las Corporaciones, el ICAC únicamente mostró su disposición a celebrar

[133] Comunicado (2014) conjunto del REA del CGE y del ICJCE de fecha 28 de julio, que llevaba por título "Comunicado sobre la situación de la auditoría de cuentas". Se destacaba la gran relevancia de la auditoría en los que se demandaba una mayor transparencia; que no se podía descalificar a todo un conjunto de profesionales por unas pocas actuaciones aisladas; que según un estudio publicado por el Portal del auditor y la Universidad de Cantabria, las empresas muestran una buena percepción del trabajo de los auditores; que era una actividad ampliamente regulada y supervisada y describía los controles que se ejercen sobre los auditores; que para acceder a ser auditor se requieren una serie de requisitos exigentes de conocimientos, experiencia previa y la superación de un examen oficial; que la calidad de los auditores no depende de su tamaño y que un buen número de entidades de interés público están auditadas por pequeños y medianos auditores; que los auditores estamos a favor de que se investigue cualquier actuación irregular de los auditores y que las Corporaciones prestarán su colaboración en esta tarea; que la labor de los auditores en el momento actual es básica para reestablecer la confianza en las CCAA de las compañías; y acaba el comunicado manifestando: "Creemos que la opinión pública debe valorar nuestro trabajo como corresponde y no de forma mediatizada por las posibles malas prácticas de unos pocos".

una reunión con un contenido, extensión y profundidad del todo insuficientes para un proyecto de esta magnitud. En esta reunión solo se comentaron temas muy generales y dejó la impresión, que luego se fue confirmando, de que no se estaba por la labor de comentar y discutir en profundidad con las Corporaciones el texto presentado ni mucho menos considerar sus propuestas.

El 16 de octubre de 2014 las Corporaciones remitieron un escrito al Comité Consultivo del ICAC a los efectos de trasladar su malestar por el rumbo que había tomado el desarrollo del anteproyecto e indicar las mejoras que era necesario introducir. Un resumen de este escrito es el siguiente:

- Indica que las Corporaciones han ofrecido al ICAC su disposición a colaborar y que desafortunadamente esta voluntad no se ha visto correspondida.

- Se manifiesta que el ritmo del proceso es del todo inadecuado por su enorme precipitación que comporta también el riesgo de legislar en sentido apuesto al resto de países de la UE.

- Se aporta un informe de "Clifford Chance" donde se comunica que se ha sobrepasado ampliamente la capacidad legislativa prevista en el Reglamento UE 537/2014, lo cual invalida el articulado en cuestión.

- Se indica que se arrastran múltiples aspectos de la anterior ley que deberían eliminarse ya que estamos inmersos dentro de otro contexto legislativo, el de la nueva Directiva y el Reglamento europeo, que no tiene ningún sentido mezclarlos o fusionarlos.

- En el tratamiento de la independencia se continúa relegando el principio de amenazas y salvaguardas, siendo este el más recomendable para auditorías que no sean de interés público. Con respecto a la regulación de independencia se relacionan varios aspectos susceptibles de mejoras de carácter técnico.

- Se indica que no se está de acuerdo en eliminar a los auditores en activo del Comité de Auditoría (órgano consultivo del ICAC).

- Con relación a las auditorías de EIP se critican diversos aspectos como: a) se toma 9 años como plazo de rotación de firma y no se permiten las opciones de extensión del plazo opcionales del Reglamento UE; b) no se permiten los servicios fiscales ni de valoración pese a la opción que existe para ello; y c) se produce un aumento desmesurado en las sanciones por trabajos de EIP.

- Se exponen otra serie de puntos relacionados con las sanciones, con el examen de acceso, con la inscripción de sociedades, requisitos para ser auditor de EIP, etc.

- Se les indica que, a la vista de la magnitud de los aspectos cuestionados al Anteproyecto, las Corporaciones no se sienten parte activa del mismo. Además, se indica que este

Anteproyecto no está contrastado con otros reguladores los cuales están presentes en el Comité. Se recalca que la mayoría de las observaciones que hacen las Corporaciones son de carácter eminentemente técnico (no político) y que no debería plantearse una reforma de este calado tan al margen de los criterios de los profesionales que la ejecutan.

- Después de esta exposición de puntos el comunicado indica que lo que piden las Corporaciones es únicamente una nueva ley en el marco de la Directiva y el Reglamento europeo que incluya una serie de aspectos como: a) aplicar las opciones que eviten desventajas competitivas; evitar interpretaciones diferenciales a las de la UE; b) aprovechar la oportunidad para resolver aspectos problemáticos de la antigua ley y así dotar de una mayor seguridad jurídica a la nueva LAC; c) evitar incertidumbres normativas y que se puedan cumplir en la práctica los aspectos regulados por la ley; e) reconsiderar el régimen sancionador y enfocarlo en su función preventiva y de mejora; f) definir bien las EIP y así eliminar su excesivo número; y g) permitir y favorecer el desarrollo de las PYMES de auditoría.

Este documento acaba con una conclusión clara y rotunda que viene a decir que el desarrollo del Anteproyecto de Ley necesita de una discusión pausada entre todos los estamentos involucrados a los efectos de que su resultado sea una ley que tenga largo recorrido y mejore la actividad. Por ello se solicita formalmente al Comité que rechace este Anteproyecto de ley y lo devuelvan al ICAC para que se trabaje más profundamente con los diferentes organismos y con las Corporaciones de auditores.

Este Anteproyecto de Ley se sometió a exposición pública el 24 de octubre de 2014 -desoyendo las peticiones de las Corporaciones para que fuese revisado- concediendo un plazo de hasta el 12 de noviembre para formular observaciones. Las Corporaciones enviaron sus alegaciones al Anteproyecto de la LAC en plazo y emitieron un comunicado conjunto en el que manifestaron su valoración negativa y en el que resumían las alegaciones presentadas. Por la importancia de este documento que llevaba por título **"Valoración global del Anteproyecto y Resumen de las Alegaciones presentadas por las Corporaciones al ICAC"** se transcribe literalmente el mismo:

"Como corolario del análisis del procedimiento de elaboración del anteproyecto sometido a información pública, de su falta de adecuación al Derecho de la Unión Europea y, particularmente, del examen detenido de su contenido, se colige ***la valoración general negativa que dicho texto en tramitación merece para las Corporaciones representativas del principal sector afectado, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría****.*

Se trata de un documento que no ha alcanzado el grado de maduración suficiente para iniciar su tramitación administrativa ni, mucho menos, la parlamentaria. Como consecuencia de la decisión de declinar todo ofrecimiento para un trabajo conjunto entre el supervisor y las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, el texto ofrece una visión alejada de la realidad de la auditoría de cuentas y plantea relevantes dificultades prácticas -en todos los planos, pero especialmente en el técnico- que han de ser resueltas. De lo contrario, existe un riesgo cierto de que el anteproyecto, al convertirse en la norma de cabecera del grupo normativo

regulador de la auditoría de cuentas, ***genere inseguridad jurídica y, sobre todo, sitúe a la profesión española en una posición de desventaja con el resto de la profesión europea****.*

Sin descender a meras correcciones o sugerencias de redacción ni a problemas menores de técnica normativa, ***el análisis del contenido del anteproyecto ha conducido a apreciar dificultades serias de fondo en un total de 48 de los 67 preceptos del anteproyecto, además de en la exposición de motivos y en 5 disposiciones de la parte final****. En consecuencia, se estima necesaria una revisión global del anteproyecto, donde se advierten problemas de contenido -y no simplemente formales o de dicción- en una parte sustancial.*

Tales problemas obedecen a muy diversos motivos. Probablemente los más acuciantes son los que traen causa de la violación del ordenamiento europeo, que ha podido constatarse en varios preceptos del anteproyecto. Pero igual de preocupantes son otras decisiones de política legislativa que se han plasmado en previsiones de imposible gestión práctica, susceptibles de mermar la seguridad jurídica o la competitividad en el ejercicio de la profesión auditora o causantes de desequilibrio entre los requisitos específicos de la auditoría de EIP y los generales de la actividad.

Sin perjuicio de la consideración efectiva que se solicita de todas las propuestas y alegaciones formuladas en el presente escrito*, se enumeran a continuación -a modo de resumen- las principales áreas en las que se concentran las dificultades detectadas en el ALAC:*

a) ***El régimen de independencia de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría:*** *Éste es el ámbito en el que se aglutinan muchas de las objeciones más graves realizadas al texto en tramitación.*

Por lo pronto, se ha razonado la contradicción con el Reglamento (UE) nº 537/2014 de que adolece el artículo 36 del anteproyecto, como consecuencia de la pretensión de dotar a la prohibición de prestar determinados servicios distintos a clientes EIP de un alcance mayor al querido por el colegislador europeo, con una mención a los familiares. Los razonamientos expresados al respecto en este escrito no son sino reflejo de los que con mayor nivel de detalle y fuerza argumentativa contiene el informe de Clifford Chance que se adjunta. A ello se suma una redacción confusa del apartado 2 del precepto citado, que ofrece múltiples dudas interpretativas en un ámbito tan delicado como el de la independencia del auditor de cuentas de una EIP.

Pero tales objeciones no se agotan, en absoluto, en dicho ámbito. Al revés, el marco general de la independencia es probablemente el más problemático. Ante la decisión de mantener el sistema mixto de amenazas y salvaguardas y de causas de incompatibilidad en los artículos 14 y 15 (decisión cuya reconsideración se solicita de forma argumentada), se pierde la oportunidad de aproximar la normativa española a la europea, que ha querido primar el primero de los sistemas en el ámbito general de la auditoría, para circunscribir el segundo a los trabajos en EIP.

En este contexto el mayor foco de problemas se sitúa en las extensiones, a raíz de la combinación, por una parte, de las definiciones de "familiar próximo", "entidades vinculadas" y "red" del artículo 3 y, por otra, de las previsiones de los artículos 17 a 20. Se construye de este modo un régimen de imposible cumplimiento voluntario, caracterizado por su complejidad y alcance confuso, que perjudica a los auditores de no EIP, a quienes se impone en varios aspectos

requisitos más estrictos que a los auditores de EIP. Ello hace necesario la revisión del régimen de extensiones en su integridad.

Frente a esta petición, podría intentar argumentarse de contrario que dicho régimen es, en buena medida, heredero del previsto en el TRLAC en vigor.

Sin embargo, este argumento no puede prosperar. Primero, porque la experiencia en la aplicación de la regulación actual de las extensiones demuestra su inoperatividad, lo que no puede arrastrase a la normativa futura. Y, segundo, porque la complejidad de dicho régimen se ha ido incrementando de forma gradual en las reformas de 2002 y 2010 hasta cristalizar en el anteproyecto en un resultado inmanejable, toda vez que, a través de las "extensiones de las extensiones", obliga a la firma auditora a controlar la actividad profesional, los puestos de trabajo y las inversiones de un círculo inabarcable de familiares, empresas y personas relacionadas.

Otros relevantes problemas conexos son: un enmarañado período de cómputo temporal que se anticipa para las incompatibilidades derivadas de circunstancias temporales un año desde el primer ejercicio auditado, obligando incluso a analizar retroactivamente sine die las amenazas por el sistema de principios (artículo 16); la prohibición de prestar servicios fiscales y de valoración a los clientes EIP en los precisos términos en que lo hace posible el reglamento europeo (artículo 36); y la falta de ejercicio de la opción reconocida por éste a los Estados Miembros de ampliar el plazo de rotación por licitación pública así como un ejercicio muy limitado del incremento de dicho plazo en el supuesto de coauditoría (artículo 37).

b) ***El régimen de supervisión:*** *Fruto del inabarcable círculo de familiares, empresas y personas relacionadas con los auditores de cuentas que, según el anteproyecto, pueden comprometer su independencia, se atribuye a este organismo un alcance prácticamente universal. El artículo 42 del ALAC somete a la supervisión del ICAC a todos estos colectivos incluidos en dicho círculo. Ello se suma el reconocimiento de poderes omnímodos o no limitados para el acceso a documentación y al sometimiento a supervisión del ICAC de los miembros del comité de auditoría de las EIP, ya controlados por otros supervisores, lo que arroja un conjunto necesitado de profunda reflexión.*

Especial preocupación suscita el radical cambio de enfoque del control de calidad que refleja el artículo 44, que se reorienta a la detección de incumplimientos de la normativa reguladora de auditoría de cuentas, abandonando su función primigenia de mejora de la calidad de la auditoría.

En general, el continuismo en la configuración del supervisor como organismo autónomo (en consecuencia, con una innegable dependencia política) no se corresponde con las necesidades actuales del sector ni con el modelo de Administración independiente que rige en todos los demás sectores regulados. La situación empeora, incluso, por la desnaturalización de la participación de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas en el órgano consultivo del supervisor, al vetar el artículo 45 del anteproyecto 3 sometido a información pública el acceso al Comité de Auditoría de Cuentas del ICAC a quienes tengan una participación activa o reciente en el ejercicio de la auditoría de cuentas.

c) ***El régimen sancionador:*** *Todos los cambios introducidos en este ámbito (el incremento sustancial de las infracciones muy graves, el aumento desmesurado de las sanciones para la auditoría de EIP o la ampliación de los plazos de prescripción de las infracciones y las sanciones para los trabajos realizados a EIP) están dirigidos a endurecer notablemente un régimen sancionador que, en su redacción vigente, ya resulta sobradamente disuasorio.*

Ninguna razón objetiva de política legislativa puede ser invocada para justificar dicho endurecimiento. El análisis realizado de las infracciones graves o muy graves sancionadas en los últimos diez años demuestra que su número presenta una evolución muy estable, no llegando en términos medios a las 40 al año, lo que implica que, atendiendo al número de informes de auditoría emitidos en el mismo período, únicamente 1 de cada 1.500 trabajos recibe una sanción grave o muy grave, es decir, sólo el 0,07% de los informes emitidos.

Los cambios que el anteproyecto pretende introducir respecto de la normativa en vigor son todavía más injustificados si se tiene en cuenta que se quiere elevar la calificación –de grave a muy grave- de tipo infractores que han sido apreciados, por ejemplo, una sola vez o ninguna. Dicha elevación resulta crítica en lo que atañe a la inobservancia del régimen de independencia, cuya amplitud y complejidad hacen que no todo incumplimiento pueda merecer la consideración de infracción muy grave, so riesgo de vulnerar los principios de proporcionalidad e igualdad, al dar el mismo tratamiento a situaciones muy dispares.

d) ***Las restricciones a la competencia:*** *El anteproyecto tiene un impacto muy desfavorable en la competencia en el mercado de la auditoría de cuentas.*

Pese al tímido primer paso dado en redefinición de las EIP, en busca de aproximar el alcance de esta noción a la de los demás Estados Miembros, todavía queda mucho camino por recorrer hasta fijar un número de EIP en España proporcional al peso de nuestra economía en el conjunto de la Unión Europea. A esta situación debe prestarse especial atención, por su impacto determinante en la competencia. Máxime cuando se introduce en la parte final una disposición (cuya eliminación se pide) que encomienda al desarrollo reglamentario la decisión acerca de las firmas auditoras que pueden ejercer la actividad para EIP y las que no, con las potenciales barreras de entrada que ello supone.

Al margen de lo anterior, la prohibición prevista en el artículo 11 para la inscripción de sociedades donde haya coincidencia mayoritaria de socios o miembros del órgano de administración, así como para la designación para la firma de informes de auditoría en nombre de más de una firma auditora, cercena la libertad de empresa y dificulta los procesos de fusión mediante los que las pequeñas y medianas sociedades de auditoría intentan hacer frente a un entorno regulatorio cada vez más complejo.

La enumeración de estos problemas *(que no son sino los más reseñables dentro del conjunto de las observaciones realizadas en el presente escrito)* ***pone de manifiesto la necesidad de establecer un diálogo con las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas****, con el objetivo de, a través del trabajo conjunto, alcanzar la mejor normativa posible para la auditoría de cuentas".*

El documento resume la posición de las Corporaciones representativas de los auditores (REA del CGE y el ICJCE) sobre el que se puntualiza a continuación sus aspectos claves:

- Valoración general negativa del Anteproyecto por ser inmaduro, poco discutido, alejado de la realidad, plantea importantes dificultades prácticas, generador de inseguridad jurídica y que puede poner a los auditores españoles en desventaja frente a los de otros países.

- Se apreciaban sugerencias o mejoras en 48 de los 67 artículos del anteproyecto y las más importantes hacían referencia a contradicciones con el ordenamiento europeo o a posiciones políticas que tomaba el documento que podían generar inseguridad jurídica o desequilibrios entre los requisitos de las EIP y los generales.

- Además de los temas específicos sobre el régimen de independencia se acusa de que el marco general sobre el que se apoya es lo más problemático; que se pierde la oportunidad de aproximar este marco al europeo y, sobre todo, que es un sistema enormemente complejo y de difícil seguimiento[134].

- Se achaca que el régimen de supervisión establecido otorga poderes exageradamente amplios al supervisor; ya los tenía con la anterior ley, pero ahora incluso se acrecientan. Otro aspecto es que se desenfoca el control de calidad orientándolo más a la búsqueda de incumplimientos que a la mejora de la calidad.

- El régimen sancionador se endurece de manera alarmante y sin que se pueda alegar una razón objetiva para ello. Se aumentan las infracciones, se suben las sanciones, se pasan infracciones graves a muy graves, se amplían los plazos de prescripción, etc.

- Sólo se aprecia un tímido intento de rebajar el número de EIP y se critica que se deje para el desarrollo reglamentario los requisitos para auditores de EIP. Estas circunstancias pueden desembocar en restricciones a la competencia dentro del sector.

- Concretando se puede decir que las Corporaciones catalogaron el texto como un importante despropósito.

Como resumen de lo que acontecía con relación al citado anteproyecto se reseñan algunos titulares de noticias del momento:

- Expansión: “El ICAC y los auditores se enfrentan por la Ley del sector” y “Los inversores reclaman auditorías más transparentes”.

- El Confidencial: “Los auditores se sienten víctimas de los escándalos y piden subir sus honorarios”.

[134] Conviene precisar que uno de los principales problemas son las extensiones a las normas de independencia que, por su redacción, su desarrollo y estructura, dan como resultado una regulación de excesiva complicación, de una extensión innecesaria y que, por lo tanto, hace muy difícil su manejabilidad en la práctica.

- El Derecho: “Los auditores advierten del elevado riesgo de la nueva Ley de Auditoría”.

- El Economista: “Los auditores denuncian su desventaja frente a la UE con la nueva ley del sector” y “Los economistas piden facilitar el mercado de auditoría”.

El ICAC y las Corporaciones siguieron en contacto y, de hecho, éstas recibieron nuevos textos del Anteproyecto (ALAC) en fecha 23 de diciembre de 2014 y 19 de enero de 2015 que incluyeron algunas de las consideraciones efectuadas por las Corporaciones (gracias a Dios). También el Consejo de Estado emitió su Dictamen del ALAC. Finalmente, el 13 de febrero de 2015 el Consejo de Ministros aprobó el texto del Proyecto de la Ley de Auditoría (PLAC) que fue publicado en el BOE el 27 de febrero de 2015. Con relación al Proyecto de la Ley, las Corporaciones anunciaron que seguía adoleciendo de algunos problemas técnicos que podían ser objeto de mejora durante el proceso parlamentario. Los puntos principales que denunciaban las Corporaciones eran los siguientes:

- **Definición de EIP.** Era preciso ceñirse a la noción de la Unión Europea: entidades cotizadas, crediticias y de seguros y como máximo las entidades cotizadas en el MAP del segmento de empresas en expansión. Elevar los parámetros de EIP por tamaño a los 1.000 millones de euros.

- **Informe de auditoría.** Eliminar extender requisitos específicos de las EIP al resto de auditorías. En consecuencia, procede suprimir del artículo 5.1 la mención a los riesgos más significativos de la existencia de incorrecciones materiales y a la declaración sobre otros servicios prestados.

- **Régimen de independencia y extensiones para las auditorías de no EIP.**

- **Poca sensibilidad hacia los pequeños y medianos auditores.**

Finalmente se aprobó la ley y las peticiones de muchos colectivos fueron desoídas. Llegado a este punto es importante hacer una reflexión con relación a una simple pregunta: Si los objetivos de la Ley eran compartidos por todas las partes[135] ¿Por qué la promulgación de la Ley ha desembocado en un importante descontento?

La pregunta es fácil de formular, pero ¿Cuál es la respuesta? Hay que precisar que las leyes, en ocasiones, no gozan de un amplio consenso, pero lo diferencial en este caso es que la LAC tuvo el rechazo de todos los partidos políticos a excepción del Partido Popular (partido que gobernaba y que promovió la ley).

Nos encontramos en primer lugar con una actitud de absoluta intransigencia del Partido Popular ante las alegaciones de otros colectivos. Esta circunstancia, de por sí ya es definitoria de que el resultado de un proceso legislativo bajo estas premisas en ningún caso podrá ser satisfactorio al interés general. En segundo lugar, y fruto del análisis de todos los acontecimientos que rodearon la promulgación de la ley, se vio un intento, falsa idea, motivación, enfoque desacertado, y un

[135] Nos referimos a los legisladores, a los partidos políticos, al Ministerio y al ICAC y a las Corporaciones.

etcétera más de calificativos por los cuales se puso rumbo a un texto que enfocaba erróneamente la normativa a dar una vuelta de tuerca a los auditores y a su actividad en aras de un supuesto y mal entendido análisis sobre el que se concluía que debía reforzarse la práctica profesional de los auditores fruto de sucesos y circunstancias pasadas.

En la opinión de muchos esta percepción era totalmente infundada y no justificada; sólo hace falta fijarse en la comparación de sucesos entre nuestro país y otros países desarrollados como EE.UU, Gran Bretaña, Francia, etc. en los que los casos de escándalos eran mucho más proclives y de magnitud muy superior a los de nuestro país. Esta idea, que fue dibujada y defendida por el Ministro Luis de Guindos, impactó de forma totalmente perniciosa en el desarrollo y en el resultado final de la ley. Se trabajó está ley como si fuera un tema de un marcado contenido político cuando es una ley eminentemente técnica y que tiene que dar soluciones viables, proporcionadas y que favorezcan la práctica de la actividad otorgando la seguridad jurídica necesaria a todas las partes[136]. Se impuso este erróneo criterio que condujo a una ley mucho más intervencionista y dura que, por supuesto, la Directiva y las regulaciones comparadas de los países de nuestro entorno.

Como conclusión podemos afirmar que no se puede legislar desoyendo a las partes interesadas y a todo el resto de los colectivos guiándose por una simple y poca cuidada percepción de la realidad que finalmente desembocó en eliminar el espíritu constructivo que debía regir en la promulgación de la LAC. No hemos de calificarla como una "mala ley", pero si como una ley promulgada sin consenso, muy mejorable en muchos aspectos, sobre reguladora y que provoca inseguridad jurídica por su excesiva complejidad y difícil interpretación[137]. Esta ley abría el paso a su desarrollo reglamentario y, de hecho, este era muy necesario por los aspectos mencionados y a los efectos de clarificar en la medida de lo posible las dudas en la interpretación de muchos preceptos de la ley.

14.2 Los aspectos más destacables

Para iniciar este apartado sobre la nueva LAC se recoge la manifestación de la expresidenta del ICAC Ana Maria Martínez Pina[138] -se recuerda que en la promulgación de la LAC ocupaba el cargo de presidenta del que decía:

"De manera telegráfica, les voy a resumir cuales han sido las novedades más destacables de la esta Ley:

1. En primer lugar, desarrolla dos marcos normativos separados, uno para las auditorías de cuentas de carácter general, y otro para las auditorías de cuentas de entidades de interés público.

[136] Aquí debe incluirse a la sociedad en general, los grupos de interés de las sociedades auditadas, las sociedades auditadas y los auditores y no prescindir de este último colectivo pretendiendo simular un falso enfrentamiento entre los objetivos de los auditores y el resto.
[137] En especial del articulado de independencia y sus extensiones.
[138] Entrevista a la expresidenta del ICAC publicada en el News REA (2018).

2. En segundo lugar, se incrementa la transparencia en la actuación de los auditores, entre otros, por los siguientes medios:

    a. Se establecen requisitos sobre el contenido del informe de auditoría, que son mayores si se trata de entidades de interés público.

    b. Los auditores de entidades de interés público tienen que remitir un informe adicional a la Comisión de Auditoría de estas entidades, que refleje los resultados de la auditoría.

    c. Los auditores deben incorporar al informe anual de transparencia determinada información financiera que se concreta en la Ley; y

    d. Se refuerzan los canales de comunicación entre los auditores y sus órganos supervisores.

3. En tercer lugar, se refuerza la independencia y objetividad de los auditores en el ejercicio de su actividad. Por un lado, se mantiene el mencionado sistema mixto de amenazas y salvaguardas junto con el de incompatibilidades y por otro se añaden servicios prohibidos para los auditores de entidades de interés público o limitaciones en cuanto a los honorarios por servicios de auditoría y otros.

4. Asimismo, se regula la duración de contratación de los auditores o firmas de auditoría de entidades de interés público, de modo que no podrá ser inferior a tres años, ni exceder de diez, incluidas las prórrogas. Además, el socio o auditor principal deberá rotar a los cinco años.

Creo que es un hecho que la nueva Ley ha contribuido a que la información financiera se haya enriquecido cuantitativa y cualitativamente y a que se suministre mucha más información de utilidad para que los inversores, accionistas y resto de partes interesadas puedan tomar sus decisiones económicas de una manera mucho más eficiente y fundada. A esto ha contribuido también el cambio en la estrategia contable a raíz de la adopción de las NIIF en la Unión Europea".

La nueva Ley consta de un título preliminar "Ámbito de aplicación, objeto, régimen jurídico y definiciones" y cinco títulos que son los siguientes:

- Título I. De la auditoría de cuentas

- Título II. Supervisión pública

- Título III. Régimen de infracciones y sanciones
- Título IV. Tasas del ICAC

- Título V. Protección de datos personales

Adicionalmente, contiene 10 disposiciones adicionales, 3 disposiciones transitorias, 1 disposición derogatoria y 14 disposiciones finales.

En cuanto a la estructura de la Ley puede decirse que este ha sido uno de los aspectos positivos ya que tenemos un texto más organizado en el que se separa la normativa que afecta a las auditorías de entidades de interés público (Titulo Primero Capítulo IV)[139] y también la correspondiente a las tasas asignándoles el Título IV de la LAC. El núcleo principal de la ley para la regulación de la actividad es su Título Primero (se compone de cuatro capítulos y de 45 artículos) y, en especial, de los capítulos III y IV sobre el "Ejercicio de la actividad de la auditoría de cuentas" y "De auditoría de cuentas de entidades de interés público" respectivamente.

De la ley podemos decir que los aspectos más relevantes para todo el colectivo auditor fueron:

- Las nuevas definiciones destacando la relativa a "entidad de interés público- (EIP)" dónde se reduce el concepto ya que con la anterior definición y sus parámetros[140] se daba la circunstancia de que en España habían más EIP que en el resto de los países europeos cuando el tamaño de nuestras empresas es mucho menor que por ejemplo Alemania, Francia o Gran Bretaña. Otras definiciones por destacar fueron la de pequeñas y medianas empresas, auditor principal responsable, equipo del encargo, familiares, red, entidades vinculadas a la entidad auditada y entidades con relación de control.

- El informe de auditoría introduce un nuevo apartado correspondiente a la descripción de los riesgos considerados significativos (Aspectos más relevantes de la auditoría-AMRA) que supone una diferencia esencial con respecto a la normativa de otros países europeos en la que este contenido solo es exigido para las auditorías de EIP. Esta modificación supone un cambio importante en el informe de auditoría y fue muy discutida por parte de las Corporaciones y, en especial, por parte del REA. Se introduce una declaración sobre la no prestación de servicios distintos a los de auditoría que pudieran afectar a la independencia del auditor, otra sobre la capacidad de la entidad de continuar en funcionamiento y también se amplía el alcance respecto al informe de gestión. Como puede apreciarse, las novedades con respecto al informe de auditoría son muy significativas.

- Se incorpora la obligación de actuar con escepticismo profesional, definiendo y regulando por primera vez su concepto en una ley.

- En cuanto a independencia se establece una amplia regulación (artículos 13 a 21) manteniéndose el sistema mixto[141] e incorporando requisitos mucho más restrictivos

[139] Las primeras versiones del anteproyecto de la LAC no se separaba esta normativa y a sugerencia de las Corporaciones se incluyó la misma en un capítulo aparte.
[140] Únicamente se amplía para introducir las empresas del MAB del segmento de expansión, pero se eliminan muchas otras y se deja para el desarrollo reglamentario la determinación de las EIP por tamaño y actividad en el que se preveía fijar parámetros muy superiores a los anteriores, siendo este cambio el que produjo una reducción importante en el número de EIP.
[141] Principio general de independencia bajo el sistema de amenazas y salvaguardas y exposición de situaciones o circunstancias particulares, como son los servicios incompatibles y las situaciones personales.

que la anterior ley en cuanto a conflictos de intereses, relaciones comerciales, familiares o prestaciones de servicios. Como ya figuraba en la anterior ley, pero ahora se amplía quedando un texto verdaderamente complejo, se desarrolla el régimen de extensiones, los periodos de vigencia de las incompatibilidades (ya sean por prestación de servicios o de situaciones personales) y las prohibiciones posteriores.

- En contratación se establece la posibilidad de que un accionista con el 5% o más de derechos de voto pueda solicitar bajo causa justa el cambio de auditor.

- Se mantienen las causas de abstención por concentración de honorarios elevándose ciertos parámetros.

- Como novedad se incluyen con rango de ley las políticas y procedimientos de organización interna y del trabajo que deben tener los auditores (art. 28 y 29). Estos aspectos ya están regulados en las normas de auditoría, pero el legislador ha considerado necesario incluirlos en la ley.

- En cuanto al sistema de supervisión pública se introducen algunas novedades con relación a la composición del Comité de auditoría del ICAC[142] y a sus competencias y también en cuanto al desarrollo del control de la actividad de la auditoría de cuentas a través de las inspecciones y las investigaciones.

- El régimen de infracciones y sanciones también incluye novedades como la inclusión de nuevos tipos infractores y los incrementos en las sanciones o la inclusión de sanciones adicionales. Este régimen es bastante criticable en la medida que se le otorga un papel demasiado importante en detrimento del control de calidad orientado al establecimiento de mejoras que es la principal palanca para conseguir una auditoría de calidad y eficaz. Hay que precisar que las sanciones que se imponen a auditores relacionadas con el desempeño de trabajos de auditoría de cuentas son muy poco representativas con relación al número de trabajos que se realizan.

- Se actualizan las tasas y se incluye una nueva con relación a la expedición de certificados por parte del ICAC o por inscripciones y/o anotaciones en el ROAC.

Se introduce un capítulo destinado a la auditoría de cuentas de entidades de interés público (Capítulo IV del Título I). La Ley destaca la obligatoria observancia del Reglamento 537/2014

[142] Se prohíbe la pertenencia al mismo de los auditores en ejercicio por considerar que el Comité es un órgano ejecutivo o gestor del ICAC y que por ello no pueden estar presentes auditores que estén bajo supervisión, es decir ejercientes. Esta nueva regulación provoca que los representantes legítimos de las Corporaciones, que son normalmente auditores ejercientes, queden fuera del Comité circunstancia que no se daba en la anterior LAC. Muchos entienden que el Comité es un órgano consultivo y que esta incompatibilidad no habría de darse, pero el legislador no lo ha entendido así. Esta medida fue muy discutida por las Corporaciones, que no eran partidarias de ella, y se propuso que, aunque no pertenecieran al comité pudieran asistir como miembros sin voto, propuesta que no fue estimada. En la actualidad al Comité asisten representantes de las Corporaciones que no son ejercientes pero que generalmente que no ocupan puestos de alta responsabilidad o de representación en las mismas. En su mayoría estos puestos de representación están cubiertos por auditores en ejercicio. Con esta regulación el Comité pierde el alto valor añadido que proporcionaban los presidentes de las Corporaciones y sus principales representantes y/o responsables técnicos.

(UE), de 16 de abril para este tipo de auditorías, así como los cambios incorporados por la Directiva 2014/567/UE. Lo más destacable de este capítulo hace referencia a:

- Se incluyen referencias al Reglamento 537/2014 que podrían haberse obviado al ser la citada normativa de aplicación directa, pero que se incluyen por razones de seguridad y uniformidad normativa.

- El informe para auditorías de EIP es más amplio al incorporar el apartado de cuestiones clave y determinadas informaciones en cuanto a independencia.

- Se plasma la obligación del informe anual de transparencia para los auditores que llevan a cabo este tipo de auditorías.

- Sobre el régimen de independencia se incluye una lista de once servicios prohibidos y se amplía el computo del período al que se extienden las prohibiciones.

- Se establece el período máximo de contratación en 10 años pudiéndose extender a 4 más a través de auditoría conjunta. También se establece la rotación obligatoria del auditor principal a los cinco años (anteriormente eran 7 años).

- Se estipulan limitaciones de concentración de honorarios y de volumen de servicios ajenos a la auditoría.

- Se regula el informe que deben emitir a la Comisión de Auditoría de las EIP. Se establecen normas para la composición de estas comisiones y se les imponen mayores funciones relacionadas con sus tareas de supervisión y de información al órgano de administración.

- Se otorga la facultad de que por vía reglamentaria se establezcan los requisitos que deben cumplir los auditores de EIP.

Esta es una ley amplia, compleja, muy técnica y con aspectos susceptibles de interpretación que, por lo tanto, van a requerir un desarrollo reglamentario urgente sobre una gran cantidad de aspectos. El reglamento anterior de la LAC ya era amplio y extenso y ahora se incluyen nuevos aspectos a desarrollar. Sin pretender como objetivo dar relación exhaustiva de ellos puesto que se dedica un amplio apartado al reglamento de esta ley; sí que es de interés exponer los aspectos principales que la ley otorga a desarrollo reglamentario:

- Criterios específicos para las causas de abstención de honorarios.

- Aspectos relacionados con la composición, organización y funciones del Comité de Auditoría del ICAC.

- Determinados parámetros para la consideración de las EIP.

- Consideraciones y desarrollos al articulado sobre independencia, tema que es absolutamente necesario para evitar errores de interpretación.

- Desarrollo de las comunicaciones a efectuar al Registro Mercantil y al ICAC en los casos de imposibilidad de emisión del informe de auditoría o de la renuncia al encargo.

- Comunicaciones al ICAC en los casos de imposibilidad de revisar el trabajo realizado por otros auditores en auditorías de cuentas consolidadas.

- Condiciones que deben reunir los cursos de formación continuada de los auditores.

- Composición del Tribunal del examen de acceso al ROAC y sus normas de funcionamiento.

- Norma para la Inscripción de auditores de otros países.

- Condiciones de la garantía financiera.

- Requisitos simplificados para la organización interna de auditores de entidades pequeñas.

- Requisitos que deben cumplir los auditores de EIP.

- Aspectos relacionados con las inspecciones a los auditores.

Como se puede apreciar el reglamento de la ley de auditoría supone una norma de mucho peso específico, de amplio alcance y de gran necesidad. En la medida de que no se desarrollara era de aplicación el de la ley anterior en todo aquello que no entraba en contradicción con la ley.

La ley de auditoría es muy amplia y abarca aspectos muy diversos de la actividad de los auditores y, por ello, una de las características esenciales es la necesidad de su aplicación progresiva en cuanto a su entrada en vigor. Esta ley contiene una amplia disposición transitoria para regular su entrada en vigor que parte de la premisa general de que esta fecha debe coincidir en la mayoría de su articulado con la entrada en vigor del Reglamento 537/2015 que es el 17 de junio de 2016. De todas formas, la ley de fecha de 20 de julio de 2015, según el apartado 2 de la disposición final decimocuarta da unos primeros preceptos que entran en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE que tuvo lugar el 21 de julio, es decir el 22 de julio. Según su apartado 3º hay otra serie de articulado que entra en vigor el 1 de enero de 2016 y en su apartado 4º se indica que otros artículos se aplican a las auditorías de ejercicios económicos que empiecen a partir del 1 de enero de 2016. De todas formas, los principales preceptos entran en vigor el 17 de junio de 2016 o para los trabajos de auditoría que corresponden a ejercicios económicos iniciados a partir del 17 de junio de 2016[143].

[143] El 17/6/2016 entra en vigor el título preliminar, el capítulo II del título I (a excepción del artículo 11 que entró el 22/7/2015) y los títulos II, III y V. Para los ejercicios iniciados a partir del 17/6 entra en vigor el capítulo I del título I, el capítulo III del título I y el capítulo IV del título I.

Con esta ley los auditores españoles ya tenían traspuesta la Directiva de auditoría del 2014 y disponían de un plazo razonable para estudiarla, comprenderla y cumplirla; siendo de aplicación completa para las auditorías de cuentas anuales que iniciasen su ejercicio económico a partir del 17 de junio de 2016, es decir, principalmente para las auditorías de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2017. No es la mejor ley para los auditores, pero es la que el legislador ha promulgado y no queda otro remedio que prepararse para aplicarla y cumplirla esperando que el gobierno publicara su desarrollo reglamentario para que algunos artículos de la ley sean de mejor y más clara aplicación con la ayuda del reglamento.

14.3 El descontento general que provoca la Ley

En los apartados anteriores ya se han ido exponiendo las diferentes reacciones que se iban suscitando durante el período de desarrollo de la ley. Si bien se fueron depurando en el proceso de promulgación de la ley muchos temas que finalmente la mejoraron, estas mejoras no fueron las suficientes lo que produjo un amplio descontento. Quedó patente que fue una ley sin contar con el necesario consenso político al ser aprobada sin tener en consideración las enmiendas presentadas por el resto de los partidos políticos, muchas de las cuales estaban en consonancia con las propuestas defendidas por las Corporaciones de auditores, por otros colectivos e incluso por el propio Consejo de Estado.

La Ley debería haber tenido un mayor período de reflexión. Se aceleró sin necesidad su proceso de promulgación y dio como consecuencia un texto en parte inmaduro que en ocasiones se alejaba de la realidad de los problemas y que planteaba importantes dificultades prácticas. Por otro lado, las Corporaciones manifestaron que esta ley nos distanciaba de la regulación europea por ser mucho más exigente y ponía en desventaja a los auditores españoles frente a los de otros países. Mario Alonso, el entonces presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas, manifestaba: “La Ley es un auténtico sudoku, tan difícil de entender, de interpretar y aplicar que genera inseguridad jurídica”. También declaró sobre la ley “…ni cumple con los objetivos marcados ni incrementa la convergencia con Europa” (2016).

La ley es muy intervencionista y además contempla un régimen sancionador excesivo que desenfoca la orientación de la supervisión, llevándola más a perseguir incumplimientos que a implementar recomendaciones y favorecer la mejora de la calidad. Con relación a la presión regulatoria García Benau (2016) manifestaba sobre la ley que a pesar de que los avances de las propuestas realizadas son indiscutibles todavía cabe la duda de demostrar si necesariamente más regulación supone más calidad en la auditoría. Esta reflexión es la que nos lleva directamente al fondo de la cuestión sobre la valoración de esta ley que radica en saber si se ha regulado en exceso, si esta regulación producirá una mejora en la calidad de la auditoría o, por el contrario, provocará efectos adversos en la actividad y su desarrollo futuro. Es aún muy pronto para valorar de forma rigurosa y completa los efectos que se han producido por la aplicación de esta ley y más teniendo en cuenta que nos ha devenido otra situación de carácter muy excepcional y de un impacto muy significativo (la covid-19) que impide extraer conclusiones sin estar invadidas por este efecto.

Gutiérrez Vivas (2016) como conclusiones a un artículo amplio y riguroso sobre la publicación de la ley 22/2015 indicaba que la ley produce un incremento significativo de los requisitos que ha de aplicar y cumplir el auditor, que conllevará a un incremento de costes para los auditores y que ha introducido más exigencias para los auditores pequeños y medianos. También señala que se hará necesario el desarrollo reglamentario de la misma, que fortalece sustancialmente el régimen de independencia que incrementa el grado de transparencia e información y que robustece el régimen de supervisión otorgado al ICAC.

Ya hemos relacionado algunos de los titulares de lo que acontecía en el transcurso del proceso de promulgación de la ley: Expansión: "El ICAC y los auditores se enfrentan por la Ley del sector" y "Los inversores reclaman auditorías más transparentes"; El Confidencial: "Los auditores se sienten víctimas de los escándalos y piden subir sus honorarios"; El Derecho: "Los auditores advierten del elevado riesgo de la nueva Ley de Auditoría"; y El Economista: "Los auditores denuncian su desventaja frente a la UE con la nueva ley del sector" y "Los economistas piden facilitar el mercado de auditoría".

Al no enmendarse las cuestiones que se reclamaban todas estas valoraciones deben extenderse a la ley promulgada de la que principalmente se criticaba: a) el aumento del alcance del informe de auditoría para todas las auditorías en lugar de solo para las EIP que es lo que establece la normativa europea, b) el régimen de independencia y extensiones por ser excesivamente complicado y farragoso y c) la poca sensibilidad hacia los pequeños auditores.

La Ley 22/2015 nace con el deseo de contribuir a la estabilidad financiera y aumentar la confianza del mercado en los auditores de cuentas. García Benau (2016) indicaba que si quisiéramos sintetizar en tres conceptos lo que ha supuesto la publicación de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas diríamos que es una Ley nacida con el objetivo de reforzar la independencia del auditor, que desea incrementar la transparencia y que distingue dos grupos de empresas a auditar, las EIP y el resto de las empresas. Ideas todas ellas en línea con las normas europeas, que van dirigidas a lograr una mayor protección del interés público y garantizar la confianza en el trabajo del auditor. No se discuten estas afirmaciones, lo que se discute es si se cumple con el objetivo que se habían fijado y aquí es donde surgen las dudas.

La Ley justifica toda su amplia regulación en la defensa del interés público que se encuentra muy arraigada en el terreno de la información financiera ya que la auditoría es un servicio que se presta a la entidad auditada y que interesa también a terceros (cómo, por ejemplo, inversores, prestamistas y demás usuarios de la información financiera) los cuales desean conocer la calidad de la información financiera sobre la que versa la opinión del auditor. El Reglamento europeo 537/2014 insiste en esta idea al señalar que la calidad de la auditoría contribuye al correcto funcionamiento de los mercados y a mejorar la integridad y la eficiencia de los estados financieros. De ahí que los auditores legales desempeñen una función de interés público. Pero ello no es óbice para sobre regular e introducir requerimientos excesivos o desproporcionados que especialmente impactan en el colectivo más desprotegido que son los pequeños auditores.

La vigente Ley de Auditoría en nuestro país ha sido muy criticada por la profesión en general y por muchos de los diferentes agentes económicos por ser muy intervencionista, por tener un régimen de independencia demasiado estricto, poco claro y difícil de asumir y por dar un trato claramente perjudicial a los pequeños y medianos auditores. Como se ha dicho no se dio un

consenso político y esto nos lleva a decir que posiblemente, con el nuevo gobierno (la ley se aprobó con los únicos votos del PP) se puedan dar las circunstancias en un futuro cercano de llevar a cabo una modificación de ésta.

Tener una Ley que no es del total agrado de gran parte de los agentes económicos ciertamente no es el entorno regulatorio más adecuado para una actividad de interés público y de tanta relevancia para la economía[144]. No hay que conformarse con lo que se tiene o pensar que las cosas no pueden cambiar. Es lógico que una ley no tiene que modificarse de forma fundamental en un período corto de tiempo después de su publicación, pero después de siete años ya es hora de introducir algún cambio, tanto para introducir mejoras como para incorporar cambios necesarios y motivados por las nuevas circunstancias.

[144] La Ley de auditoría actual nos distancia de Europa y nos lleva a exigencias muy difíciles de cumplir y que acarrean costes innecesarios a los auditores y a las empresas sobre las que se presta el servicio. Las Corporaciones de auditores opinan que es urgente cambiarla y rebajar sus exigencias en favor de una mayor homologación con otras legislaciones europeas y que permita tanto a los auditores como a las empresas auditadas españolas competir en igualdad de condiciones en el mercado europeo. Por otro lado, es vital favorecer el desarrollo de la actividad fomentando medidas destinadas a proteger y favorecer el crecimiento de los pequeños y medianos auditores y proporcionar unas condiciones que contribuyan a ser un sector atractivo que facilite la captación y mantenimiento del talento y así asegurar su sostenibilidad.

Capítulo 15: Los nuevos Informes de Auditoría

Introducción

La Ley en su artículo 5º introduce un aspecto totalmente diferencial con respecto a la Directiva que hace referencia a la inclusión en los informes de auditoría de entidades que no son de interés público de un apartado denominado "Aspectos Más Relevantes de la Auditoría" (AMRAs)[145]. Tanto en la Directiva como en las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IFAC este requisito no figura ya que solo se exige, con un poco más de detalle, para los informes correspondientes a las auditorías de Entidades de Interés Público. El legislador español consideró que la inclusión de este apartado en el informe daba más valor al mismo, favorecía la transparencia y comunicaba mejor el trabajo del auditor. Este asunto fue uno de los más controvertidos y no gozó del apoyo de las Corporaciones de auditores, pero finalmente se incluyó y también fue objeto de desarrollo en las NIAS-ES.

Para tratar el tema de los nuevos informes de auditoría en España a partir de la Ley 22/2015, de 20 de julio, previamente tenemos que referirnos a los trabajos que se efectuaron dentro del seno de la IFAC que desembocaron en unas nuevas normas sobre informes que constituyen el eje fundamental de nuestra reforma y luego nos centraremos en las normas de informes en España y sus efectos. Este capítulo se desarrolla a partir de los siguientes apartados:

15.1 Las circunstancias que motivaron el cambio del informe.

15.2 Los nuevos informes en España: los AMRA y las cuestiones clave.

15.3 Los efectos y reacciones que ha provocado este nuevo tipo de informe.

15.1 Las circunstancias que motivaron el cambio del informe

Con fecha 13 de noviembre de 2013 se publicaron en el BOE las nuevas Normas Técnicas de Auditoría[146] resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría. Este hecho fue muy relevante para nuestra normativa de auditoría ya que suponía un cambio radical en nuestras normas, pero ya se vislumbraba que los cambios en la normativa iban a seguir siendo una constante. De hecho, en el 2011 el IAASB[147] inició un proceso de discusión sobre la norma

[145] En este apartado deben detallarse aquellas cuestiones que el auditor considera que debe hacer una mención especial a los efectos de comunicar a los usuarios del informe que son temas de alto interés y sobre los que los auditores han llevado a cabo trabajos específicos que también deben ser objeto de revelación en el informe.
[146] Mediante la Resolución de 15 de octubre de 2013 del ICAC.
[147] International Auditing and Assurance Standards de la IFAC que es el órgano emisor de las NIAS.

de informes que desembocó en un proyecto denominado *Reporting on Audited Financial Statements*, que tenía la misión de dar respuesta a las demandas de los usuarios sobre la necesidad de que los informes de auditoría fueran más informativos y relevantes. Al objetivo principal de mostrar en el informe de los auditores si los estados financieros representan la imagen fiel y, en su caso, indicar las salvedades correspondientes, se solicitaba más información sobre la forma en que establece el auditor sus conclusiones y sobre aquellos aspectos que sean de gran importancia en el desarrollo de su actuación, es decir, riesgos significativos o cuestiones relevantes. El IAASB señalaba que reforzar el informe de auditoría era un aspecto crítico para incrementar el valor que perciben los usuarios sobre la auditoría y para que ésta continúe siendo una actividad relevante[148].

Vamos a ver ahora de que cambios se estaba hablando en el seno del IAASB, del alcance de estos, si eran de fondo o también de forma y sobre cuál era la orientación que se estaba dando a los mismos. En primer lugar, hay que decir que el proyecto incluía cambios en la NIA 700 (norma de informes), en la NIA 570 (empresa en funcionamiento) y la emisión de una nueva NIA 701 (*Key Audit Matters*- Cuestiones clave de auditoría) que establecerían los requerimientos para comunicar toda esta nueva información requerida por los usuarios y que suponía el cambio fundamental en la orientación de los informes de auditoría. Paralelamente también se discutía introducir cambios en la NIA 720 (sobre otra información incluida en documentos que acompañan a los estados financieros).

Lo más destacable son las propuestas acerca de la nueva norma 701 que requiere incluir cierta información de forma obligatoria en los informes de auditoría de entidades cotizadas y de forma voluntaria en las demás. Esta precisión es importante tenerla en cuenta ya que, en nuestro país, como luego veremos, no se ha contemplado este alcance de la misma forma y se ha introducido también una modificación que es aplicable a todos los informes, sean o no de EIP.

Lo que requiere la nueva norma NIA 701 es la inclusión de una sección de *Key Audit Matters-KAM* en el informe de auditoría. Las KAM son aquellas cuestiones que a juicio del auditor son las más significativas en la auditoría de los estados financieros del año en curso[149]. Del total de cuestiones que los auditores deben comunicar a los órganos de gobierno de las entidades auditadas[150], a juicio de auditor, se seleccionarán aquellas de mayor importancia para incluirlas en su informe. Para determinar cuáles son las cuestiones que deben incluirse en el informe, el primer paso es identificar, entre las materias comunicadas, aquellas que requieren más atención del auditor, proceso que se lleva a cabo tomando en consideración lo siguiente:

- Temas que hayan sido evaluados como de riesgo de error material o aquellos riesgos de carácter significativo. Estamos hablando de temas como pueden ser valoraciones de fondos de comercio o de instrumentos financieros, reconocimiento de ingresos, combinaciones de negocio, temas impositivos, etc.

[148] Véase el artículo de Jorge Herreros Escamilla, vicepresidente de Accountancy Europe, publicado en la revista contable número 25 de septiembre de 2014 de Wolters Kluwer, donde se hace un análisis exhaustivo del proyecto de modificación del informe de auditoría por parte del IAASB. Parte de mis comentarios surgen de lo expuesto por Herreros en este artículo.

[149] Definición que se incluye en el párrafo 8 de la NIA 701.

[150] Las obligaciones de comunicación se regulan por la NIA 260.

- Temas que sean objeto de un elevado juicio profesional del auditor o de la dirección como por ejemplo estimaciones contables que hayan sido identificadas como áreas de gran incertidumbre o de complejidad.

- Temas que tengan o puedan tener un gran impacto en los estados financieros o en la auditoría. Pueden darse transacciones importantes que haya habido en el ejercicio, aspectos económicos o regulatorios que pudieran provocar impactos importantes en las estimaciones o juicios de la dirección.

Una vez que tenemos identificadas todas las cuestiones que han requerido mayor atención del auditor se debe determinar cuáles de ellas son las más significativas a efectos de la auditoría y este es un aspecto de juicio profesional. Para establecer este juicio profesional podemos tener en cuenta, entre otras, las siguientes cuestiones:

- Áreas de mayor profundidad y frecuencia en las intervenciones del auditor o aquellas en las que se tiene una gran interacción con la dirección o los órganos de gobierno o aquellas otras que sean de complejidad o de mayor dificultad.

- Aquellos temas en los que haya habido retrasos en las informaciones por parte de la dirección.

- Situaciones relacionadas con dificultades en obtener informaciones de la gerencia en cuanto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

- Áreas en las que se haya percibido deficiencias importantes de control interno.

Estas cuestiones se mostrarán en una sección específica dónde se detallarán de forma clara y precisa indicando porque se han considerado relevantes y el tratamiento que han recibido por parte del auditor en el desarrollo de su trabajo[151]. La mayoría de estas cuestiones estarán relacionadas con apartados concretos de los estados financieros (concretamente de la memoria) y en estos casos deberá incluir una referencia clara al apartado de la memoria correspondiente.

Una serie de aspectos deben tenerse en cuenta con respecto a las KAM los cuales se exponen a continuación:

- Las KAM no son salvedades y en ningún caso pueden suplir a una salvedad.

- No hay una regla especifica en cuanto al número de KAM que deben incluirse. Es razonable pensar que el tamaño y complejidad de la entidad auditada, la naturaleza del negocio o el ambiente de control, así como los hechos y circunstancias específicas de la auditoría deben influir en esta consideración.

[151] Generalmente nos estamos refiriendo a riesgos significativos que pueden dar lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros, incluidos los derivados de situaciones de fraude. En el informe, el auditor deberá indicar que respuestas concretas a dado a cada uno de estos riesgos, es decir los procedimientos llevados a cabo en relación con estas cuestiones.

- Tampoco puede decirse que las KAM de una misma compañía deben ser las mismas en diferentes años ni tampoco que sean absolutamente diferentes. Igualmente podemos comprobar que diferentes compañías de un mismo sector pueden tener KAM diferentes en cuanto a número y materias.

- Los asuntos relacionados con la puesta en duda de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, aunque la ISA 701 indica que son una KAM, irá en una sección aparte de acuerdo con los requerimientos específicos de la ISA 570. La sección de las KAM se colocará después de la sección de las cuestiones relacionadas con las de empresa en funcionamiento.

- Otro aspecto es la relación entre las KAM y los "Párrafos de Énfasis". Cuando se incluye una materia que tiene la suficiente entidad para ser una KAM no debe utilizarse un párrafo de énfasis. Por el contrario, si una cuestión que puede ser fundamental para los usuarios de la información financiera, pero, por ejemplo, no requiere una atención especial del auditor esta debe ser tratada con un párrafo de énfasis y no como una KAM.

- Al igual que con los párrafos de énfasis, si una cuestión tiene la entidad de ser una KAM no debe utilizarse un "Párrafo de Otras Cuestiones".

- Hay que tener en cuenta también que pueden darse algunas circunstancias en que cuestiones catalogadas como unas KAM no deben reportarse. Estos casos son muy limitados y deben ser objeto de evaluación por parte del auditor. A título de ejemplo podemos referirnos a cuestiones que sí se revelaran podrían ocasionar perjuicios a la entidad auditada. En estos casos se requerirá una manifestación adecuada en la carta de representaciones de la dirección.

Una vez hechas estas precisiones conviene hacer unas reflexiones generales en cuanto a las KAM. La primera es sobre los beneficios que se vislumbraban con la introducción de las KAM, que son fundamentalmente:

- El informe de auditoría suministra más información, muy relevante y útil para ayudar a los usuarios (principalmente los inversores) a diferenciar unas compañías de otras, en las que todas ellas poseen informes "limpios", es decir, sin salvedades o cómo se las denomina ahora opiniones no modificadas.

- Hace que la gerencia profundice más en los temas importantes y revele mejor todas estas cuestiones en sus cuentas anuales y en otros informes corporativos que contengan información que deba ser concordante (p.ej. el informe de gestión).

- La introducción de las KAM proporciona una mayor información sobre aquellas áreas en donde la Dirección utiliza importantes juicios y ello ayuda a los usuarios a entender mejor los riesgos asociados a los mismos, por ejemplo, las sensibilidades sobre las estimaciones contables de los estados financieros.

- Al proporcionarse más información sobre el trabajo del auditor, los usuarios tienen una idea más acertada sobre el alcance de la auditoría y sobre los juicios del auditor en cuanto a las cuestiones que se consideran relevantes, así como de los procedimientos de auditoría que se desarrollan sobre ellas. En definitiva, se proporciona un valor añadido más alto al informe y ayuda a disminuir el gap de expectativas.

- Otro aspecto relevante de las KAM es que propician una mayor comunicación entre la Dirección y los auditores ya que deben comentar y discutir todas estas cuestiones.

- También ayudan al auditor a enfocar su trabajo sobre las cuestiones más relevantes y ello proporciona más calidad de la auditoría.

Las KAM es un cambio muy significativo que se introduce en los informes de auditoría y no todo eran luces, sino que también provocaba algunas sombras y sobre todo en los periodos iniciales de su introducción. Algunas de estas sombras son las siguientes:

- Exigencia de mucho juicio del auditor para seleccionar estas cuestiones y la forma en que deben ser plasmadas en su informe. Pudiera ser que los auditores tuvieran concepciones diferentes contando además en que estos necesitan una formación adecuada para comprender y cumplir con la norma. En este sentido, tras sus primeras aplicaciones los reguladores deberían reflexionar sobre si se está cumpliendo adecuadamente con los requerimientos de la norma (ACCA, 2018).

- La introducción de las KAM no es un aspecto sencillo e informan de cuestiones muy relevantes que acostumbran a ser complejas. Ello conllevaba dos retos, el primero que los auditores actuarán con el rigor y la diligencia necesaria en la aplicación de la nueva norma y el segundo que los usuarios, o incluso la Dirección, pudieran entender esta nueva información que ahora se volcaba en los informes de los auditores. Es evidente que las KAM requerían un entrenamiento de todos los colectivos implicados.

- Unido a lo manifestado en el párrafo anterior, preocupaba que el lenguaje utilizado para la exposición de las KAM fuera muy técnico y, por lo tanto, de difícil comprensión por parte de los usuarios.

- Una preocupación era la globalidad en la aplicación de las KAM. Lo más importante es que este gran cambio fuese aceptado por la mayoría de los países y se aplicase de forma homogénea. UK fue uno de los países primeros en su aplicación y proporcionó una experiencia muy útil para el resto de los países que fueron detrás. Recordemos que la Directiva Europea obligó a introducir las KAM en los informes de auditoría.

- Otro aspecto que preocupaba era el coste de implementación de las KAM. Es evidente que requería un mayor trabajo por parte del auditor y también por parte de la entidad auditada. Surgían cuestiones como ¿las entidades estarían dispuestas a sufragar este nuevo coste? ¿los auditores podrían repercutirlo o soportarían alguna parte de este? Lo importante era comprender que este cambio incrementaba la calidad de la auditoría y

favorecía, en consecuencia, la trasparencia de la información corporativa y el coste era asumible en aras a los beneficios que aportaba. Si bien las grandes compañías asumían estos cambios y sus costes, incluso por aquellas que no estaban obligadas a ello pero que veían los beneficios de la norma, había muchas dudas en la aplicación voluntaria por parte de las entidades de menor magnitud. Las razones no sólo eran de coste sino por la complejidad de las revelaciones que exigía que pudieran no ser entendidas o incluso malinterpretadas por los usuarios de compañías de menor tamaño.

La modificación del informe por parte de la IFAC, además de las KAM, traía otros cambios en la propia norma NIA 700 con unos nuevos modelos de informe mucho más amplios y explicativos. Como ya hemos indicado se introducía una nueva sección sobre empresa en funcionamiento que estaba regulada por la nueva norma NIA 570. Todos estos cambios se han introducido posteriormente en la normativa española y los trataremos en el apartado siguiente; de todas formas, a continuación, se exponen de forma muy concisa las novedades más importantes que introdujo la NIA 700 revisada:

- Propone un orden en su redacción, pero siendo éste de cumplimiento voluntario, a excepción las secciones de Opinión y Fundamentos de la opinión. La opinión debe figurar en primer lugar bajo el nombre de sección de "Opinión" a los efectos de ser más resaltada y no como en el anterior que se incluía en la parte final.

- La sección de "Fundamento de la opinión" es obligatoria para todos los tipos de opinión, incluida la no modificada (anteriormente para este caso no era necesario incluir el párrafo de fundamento de la opinión). Esta sección contiene más de un párrafo y se introducen nuevos contenidos. En especial se incluye una manifestación sobre la independencia del auditor y sobre los requisitos de independencia que debe cumplir.

- Como ya hemos indicado hay novedades en cuanto a los requisitos de incluir una sección aparte sobre cualquier tema que el auditor deba revelar sobre el aspecto de empresa en funcionamiento.

- Ya se ha explicado la introducción de la nueva sección sobre las cuestiones claves de auditoría (KAM sus siglas en inglés).

- Se amplía la sección de Responsabilidad de la Dirección y de los responsables de los Órganos de Gobierno de la entidad auditada.

- También se cambia de nombre y se amplía el contenido de la sección de "Responsabilidad del auditor para la auditoría de los estados financieros". Adicionalmente se indica que parte del contenido de esta sección puede aparecer en el propio informe o en un anexo.

- Otra novedad es la obligación de que figure el nombre del socio que firma el informe para auditorías de entidades cotizadas[152].

Estos cambios hacen que la estructura y el contenido del informe (mucho más amplio) sean muy diferentes al anterior. A continuación (cuadro 14), se presentan dos esquemas elaborados por Manual Orta y Virginia Bravo[153] que compara la estructura del nuevo informe con la del anterior.

Figura 30. Estructura del informe de auditoría según la NIA 700

ESTRUCTURA DEL INFORME DE AUDITORÍA SEGÚN LA NIA 700

Modelo actual con opinión limpia	**Modelo modificado con opinión limpia**
Informe de Auditoría Independiente[1] Informe sobre las cuentas anuales	Informe de Auditoría Independiente de CCAA Informe sobre las cuentas anuales
Responsabilidad de los administradores en las CCAA Responsabilidad del auditor Opinión Informe (otros requerimientos legales y reglamentarios)	Fundamentos de opinión Cuestiones clave de auditoría Responsabilidades de la administración y los responsables del gobierno en relación con los estados financieros. Informe sobre otros requerimientos legales y
Firma del auditor Fecha del informe de auditoría Dirección del auditor y nº ROAC	Firma del auditor Fecha del informe de auditoría Dirección del auditor y nº ROAC

(1) Los títulos utilizados para mostrar la estructura de los informes de auditoría actual y futuro son los propuestos por el modelo de las NIAs sin adaptar a la normativa española, puesto que las NIAs revisadas no han sido todavía adaptadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) a la misma y no están disponibles los nuevos títulos y estructura de acuerdo tal regulación. Cabe mencionar que las diferencias no son relevantes y que la terminología utilizada es muy parecida en aras de procurar una mayor uniformidad de redacción, tal y como se establece en las NIAs hasta ahora en vigor.

Cuadro 14

Fuente: Manuel Orta y Virginia Bravo. En la publicación, los esquemas aparecen separados y para exponerlos de forma comparativa los hemos unido. La parte izquierda es la estructura según la NIA 700 y la derecha según la NIA 700 R.

Como conclusión se debe destacar que estos cambios en los informes de auditoría han sido los más relevantes que se han producido desde la constitución de la IFAC tanto en lo que se refiere a la forma como al fondo de éstos[154]. Ahora los informes son más explicativos, contienen más información, detallan mejor el alcance del trabajo del auditor y sus responsabilidades, así como también las responsabilidades de los Órganos de Gobierno de la entidad auditada[155]. Es un

[152] La norma establece que también será necesario cuando una ley o disposición o normativa nacional así lo exija, como es el caso de España.

[153] Estos esquemas se publicaron en la Revista Contable nº 47, de septiembre de 2016, de Wolters Kluwer.

[154] El propio Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) publicó un documento en enero de 2015 sobre el nuevo informe de auditoría en el que manifestaba que los cambios introducidos suponen un cambio importante en la práctica de los auditores y que las nuevas normas de informes suponen la modificación más importante de entre todos los cambios introducidos en las NIA´s recientemente, que como luego expondremos son muchos e importantes.

[155] Ruiz Barbadillo en la revista de AECA cuestionaba la utilidad de los informes de auditoría para los usuarios en el sentido que estos utilizaban un lenguaje de difícil comprensión y eran pocos comunicativos. Esta reforma intenta resolver esta cuestión y lo hace a mi modo de ver satisfactoriamente.

trabajo muy bien hecho por parte del IAASB, muy bien acogido por parte de los reguladores, los supervisores, los auditores y los propios usuarios, destacando que se considera una buena iniciativa para contribuir a la disminución del llamado "Gap de Expectativas". Por otro lado, hay que decir que la UE fue uno de los impulsores de este cambio, surgido por la preocupación de asignar más valor y efectividad a la auditoría.

15.2 Los nuevos informes en España: los AMRA y las cuestiones clave

Con relación a los informes de auditoría en nuestro país podemos hablar de que se han producido tres cambios importantes. El primero de ellos con motivo de la aparición de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas que normalizó el informe en nuestro país ya que anteriormente los auditores utilizaban los propios modelos de su práctica profesional (el ICAC desarrollo en 1990 las normas técnicas de informes que regulaba su formato y contenido). El segundo de los cambios nos vino por la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría que el ICAC efectuó mediante su Resolución de fecha 21 de diciembre de 2010 que tenía por objeto adaptar nuestra norma de informes a las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB y, en concreto, como más relevante la adaptación de la NIA 700 "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros".

El tercer cambio es el que aquí se trata y corresponde a la Resolución del ICAC del 23 de diciembre de 2016 por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de términos y, entre ellas, las correspondientes a los informes de auditoría. La entrada en vigor de este nuevo informe se fijó para las auditorías de ejercicios que empiecen a partir del 17 de junio de 2016, es decir, que las auditorías de las cuentas anuales del ejercicio 2017 ya incorporarían este nuevo informe. Sobre esta modificación Bustos Contell y Labatut Serrer (2017, p. 34) exponían "va a marcar un antes y un después en la confección de los informes de auditoría" y también "La revisión de estas normas supone un cambio relevante en el contenido del informe, afectando tanto a la estructura como a la información que este debe recoger".

Como ya hemos mencionado, estos cambios se producen con motivo de los nuevos requerimientos de la Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas que se inspiran en las nuevas normas sobre informes revisadas emitidas por el IAASB. También era necesaria esta modificación para adaptar los requerimientos sobre informes que se marcaban desde el Reglamento 537/2014 (UE). Las normas que la Resolución del ICAC modificó fueron las siguientes: NIA-ES 260, NIA-ES 510, NIA-ES 570, NIA-ES 700, NIA-ES 705, NIA-ES 706, NIA-ES 720 y NIA-ES 805. Y además introdujo una nueva norma, la NIA-ES 701.

Lo que se pretende con el nuevo informe de auditoría es tener un documento más útil y mejor enfocado desde el punto de vista del inversor[156]. Podemos decir que es un informe que rompe

[156] Puig de Travy (2018) en un artículo publica en la Revista Técnica del Colegio de Economistas de Cataluña afirmaba que "nos encontramos con un informe más enfocado al inversor (más información y mayor transparencia) y un mayor

con el anterior tanto por su estructura como por su contenido, siendo ahora más amplio, claro y más explicativo, es decir tiene otro enfoque que le hace ser más comunicativo y se erige como un instrumento ideal para incrementar la confianza de los usuarios en la información corporativa aportando una mayor transparencia. Este sería el primer cambio que destacar del nuevo informe ya que pasamos a un informe largo con mucha más información o incluso anexos y que deja de ser el típico informe binario en el que si hay salvedades o ciertos aspectos se informa de ellos y si no los hay no se dice nada. Ahora hay que hacer constar, además de la opinión, otros aspectos relacionados con los riesgos y el tratamiento que de ellos hace la dirección y una descripción detallada de lo que es el trabajo del auditor, de sus responsabilidades y las de los Órganos de Gobierno de la entidad auditada. Todo ello ayuda al usuario a hacerse una idea más amplia de la simple afirmación de si las cuentas anuales representan o no la imagen fiel ya que ahora se les exponen aspectos relacionados con el negocio de la entidad, sus riesgos y la forma de tratarlos por parte de la gerencia y los auditores.

Con relación a lo apuntado en el párrafo anterior destacaría que la nueva estructura y contenido del informe viene a potenciar dos aspectos clave que son:

- La independencia del auditor. La NIA-ES 700 revisada requiere que a lo largo del informe se incluyan diferentes referencias relacionadas con la independencia del auditor ya empezando por el título del informe "Informe de auditoría de cuentas anuales emitido por un auditor independiente".

- La trasparencia. El nuevo informe contribuye a dar mayor trasparencia y confianza en la medida que es más comunicativo, da más conocimiento y posee una estructura que facilita su lectura, ordenada por secciones y empezando por lo más importante y de mayor interés para el lector que es la sección de la opinión de auditoría.

El orden de presentación de la opinión es un cambio común a todas las empresas (sean o no EIP) y ahora figura inmediatamente después del párrafo de alcance y en una misma sección al principio del informe. Anteriormente el párrafo de opinión figuraba en la parte final. Este no es cambio sin transcendencia, sino que responde a la lógica en la medida que con un simple vistazo a la parte primera del informe el lector puede identificar el tipo de opinión emitida por el auditor y los estados sobre los cuales opina.

Además, el título de sección debe indicar el tipo de opinión. Si es favorable se titula "opinión" si no lo es lleva por título "Opinión con salvedades", "Opinión desfavorable" o "Denegación de opinión". Se ha establecido un orden sobre el cual la 1ª y 2ª sección corresponden a la opinión y al fundamento de la opinión y el resto de las secciones podrá excepcionalmente modificar su ordenación, si el auditor así lo considera, a los efectos de facilitar la comprensión del informe.

Como comentábamos la 2ª sección corresponde al "Fundamento de la opinión". En el caso de que el auditor deba emitir una opinión modificada la sección pasará a denominarse "Fundamento de la opinión con salvedades, desfavorable o de la denegación de opinión". Esta sección es de gran importancia y además de incluir la descripción de las cuestiones que originan

enfoque (transcendencia) del trabajo realizado por el auditor y de las responsabilidades que tiene éste con respecto al encargo realizado".

una opinión modificada incluye una declaración de que el auditor es independiente, se hace referencia al marco normativo por el que se rige el auditor y a la sección donde se explicitan sus responsabilidades.

Seguidamente, y sólo en el caso de que exista una incertidumbre con relación a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, se incluiría un apartado incluyendo este aspecto siguiendo lo regulado en la norma NIA-ES 570 revisada.

Un cambio fundamental es la introducción de una nueva sección que se denominará "Cuestiones claves- CCA" para auditorías de EIP y "Aspectos más relevantes de la auditoría-AMRA" para las demás. La misma NIA-ES 701 indica el objeto y alcance de esta sección cuando establece "El propósito de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros con el fin de facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del período actual. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría también puede ayudar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos".

El auditor incluirá en la sección de cuestiones claves aquellos aspectos que ha determinado que son de especial interés y sobre los que centró buena parte de su trabajo. Además, deberá reflejar el modo en que ha tratado todas estas cuestiones en su auditoría, es decir, la respuesta del auditor a todos estos temas concretando los procedimientos que ha llevado a cabo. Se comunicarán aquellas cuestiones que le han requerido de una especial atención por ser:

- Áreas de mayor riesgo de incorrección material o los riesgos significativos de acuerdo con la NIA-ES 315 R.
- Áreas que han requerido juicios significativos por parte de la dirección y, en consecuencia, por parte del auditor y
- Hechos o transacciones significativos de la entidad que tenga efecto importante sobre la auditoría.

Para las auditorías de entidades que no sean de interés público solo se considerará el primer apartado y se recogerá con la denominación "Aspectos relevantes de la auditoría". Otra diferencia es que la descripción de estos aspectos, que son también riesgos, se puede expresar en el informe de una manera más simple o reducida, es decir, que la sección tiene un menor alcance y contenido. Así, con esta diferenciación, a partir de ahora nos encontramos con dos tipos diferenciados de informes dependiendo de si la auditoría se practica en una entidad de interés público o no. Únicamente resaltar que de forma voluntaria para una entidad de no interés público se puede optar por elegir la inclusión de la sección de cuestiones claves de la auditoría y en este caso deberá ceñirse a lo prescrito para esta sección en la norma.

La introducción de esta sección es un aspecto muy diferencial con respecto al informe anterior especialmente por incluir una serie de temas que son de especial relevancia. Pero ¿de qué temas estamos hablando? Sin pretender dar una relación exhaustiva podemos decir que se incluirán

aspectos relacionados con el reconocimiento de los ingresos, con estimaciones contables, con valoraciones de activos materiales e intangibles o incluso activos corrientes y sus deterioros, con el registro de impuestos diferidos, con litigios, reclamaciones, etc. Como vemos son temas de mucha relevancia y al incluirlos el usuario del informe dispone de una información adicional que le amplía el conocimiento acerca de los estados financieros de la entidad y del negocio mismo.

El informe incorpora otras secciones como son las reservadas a "Énfasis", "Otras cuestiones", "Otra información", "Responsabilidades de los administradores relacionadas con las cuentas anuales", "Responsabilidad del auditor relacionada con la auditoría de las cuentas anuales" e "Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios"[157].

Conviene indicar que la sección de responsabilidad de los administradores y, especialmente, la de la responsabilidad de los auditores son mucho más extensas, descriptivas y explicativas. En esta última sección se incluye una descripción completa de cómo se realiza el trabajo del auditor y en qué consiste.

A continuación, para dar una visión más grafica del nuevo informe y de los cambios que aporta, se expone un modelo de este para una auditoría de una entidad de no interés público y con opinión no modificada:

[157] La sección de "Otra información" hace referencia al informe de gestión y se amplía su contenido. La sección de responsabilidades de los administradores para EIP se añade "y de la comisión de auditoría". La sección "Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios" principalmente se incluirá en auditorías de EIP para mostrar información sobre el informe emitido por los auditores a la comisión de auditoría, sobre el período de contratación del auditor y, en su caso sobre los servicios prestados distintos a los de auditoría y adicionales a los indicados en la memoria.

Figura 31. Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión no modificada

Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión no modificada

A los Accionistas de Sociedad ABC, S.A.:

Opinión

Hemos auditado las cuentas anuales de Sociedad ABC, S.A., que comprenden el balance al XX de XXX de 20XX, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a XX de XXX de 20XX, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identtifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor con relación a la auditoría de las cuentas anuales de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión

Aspectos más relevantes de la auditoría

Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos.

[Descripción de cada aspecto más relevante de la auditoría de conformidad con la NIA-ES 701, incluyendo: i) los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude, ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y iii) en su caso, observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.

Otra información: Informe de gestión

La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 20X1, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad y no forma parte integrante de las cuentas anuales.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre el informe de gestión. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas, así como evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20X1 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.

Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la Sociedad, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de las cuentas anuales, los administradores son responsables de la valoración de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si los administradores tienen intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en las cuentas anuales.

Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

• Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.

• Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.

• Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por los administradores.

• Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.

• Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.

Nos comunicamos con los administradores de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría. Entre los riesgos significativos que han sido objeto de comunicación a los administradores de la entidad, determinamos los que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual y que son, en consecuencia, los riesgos considerados más significativos.

Describimos esos riesgos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.

Nombre del Auditor o de la Sociedad de Auditoría de Cuentas.
Firma del Auditor o del Socio Responsable de este informe.

Modelo 16

Fuente: Elaboración propia.

Síntesis de las diferencias entre el nuevo informe y el anterior

Las diferencias son muy notables, tanto en extensión como en contenido y ahora podemos decir que estamos ante un "Informe largo", mientras que el anterior se ubicaba más dentro de la categoría de los informes cortos. Concretando un poco más cabe decir:

- Tiene una estructura más racional y un orden más lógico a los efectos de ser más comunicativo y entendible. No es un aspecto menor.

- La orientación es muy diferente y está más enfocada a dar valor añadido al usuario y a que éste sea más consciente del valor de la auditoría.

- Se proporciona una mayor información que es de gran interés, principalmente a través de la introducción de nueva sección de cuestiones clave o de aspectos relevantes de la auditoría.

- Se amplía la descripción del trabajo del auditor, sus responsabilidades y su obligación de independencia. También se esclarece más la responsabilidad de los administradores.

- Se introducen aspectos requeridos por la LAC y el Reglamento europeo para los informes de EIP.

A continuación, mostramos un cuadro comparativo de las diferencias en la estructura del informe de auditoría actual y el anterior:

Figura 32. Informe sobre las cuentas anuales auditadas de un ejercicio con opinión no modificada

DIFERENCIAS ENTRE EL INFORME DE AUDITORÍA ACTUAL Y EL NUEVO INFORME DE AUDITORÍA

Párrafo	Informe Actual Orden de los párrafos	NIA 700 Revisada Orden de los párrafos
Título	Primero	Primero
Identificación de los destinatarios	Segundo	Segundo
Identificación de la entidad auditada	Tercero	Se incluye en el título
Párrafo responsabilidad de la dirección	Cuarto	Octavo
Párrafo responsabilidad del auditor	Quinto	Noveno
Descripción de la actividad de auditoría de cuentas	Sexto	Noveno
Fundamento de la opinión	Séptimo	Cuarto
Opinión del auditor	Octavo	Tercero
Empresa en funcionamiento (incertidumbres)	no	Quinto
Cuestiones clave de la auditoría o aspectos más significativos (riesgos)	no	Sexto
Párrafo de énfasis (si procede)	Noveno	No tiene ubicación fija
Párrafo de otras cuestiones (si procede)	Décimo	No tiene ubicación fija
Otras responsabilidades de información	no	Décimo
Otras responsabilidades de información (informe de gestión)	Décimo primero	Otra información. Séptimo
Nombre del socio del encargo	Décimo segundo	Décimo primero
Firma del auditor	Décimo tercero	Décimo segundo
Dirección del auditor	Décimo cuarto	Décimo tercero
Fecha del informe	Décimo quinto	Décimo cuarto

Cuadro 15

Fuente: Revista Contable (2017).

Conclusión

El nuevo informe proporciona más información a los usuarios, facilita globalmente la comparabilidad y congruencia entre informes. Se ha modificado la estructura y el orden, se divide en secciones en las que la de opinión y fundamento de la opinión no pueden variarse. Aparecen nuevas secciones como cuestiones clave o aspectos relevantes, incertidumbre relacionada con empresa en funcionamiento, etc. y se incrementa considerablemente la información en las secciones de responsabilidad de los administradores y de los auditores. El nuevo informe cumple con los requerimientos de la LAC, de la normativa europea y surge como adaptación de las normas internacionales de auditoría sobre informes de la IFAC a nuestras normas, las NIAS-ES.

Es evidente que es un cambio significativo y que ha exigido y seguirá exigiendo una labor importante por parte de los auditores para su implementación. También exige un período de aprendizaje para los usuarios que ahora se encuentran con nueva información, nuevos conceptos y con un informe más largo que requiere por parte de ellos una mayor atención. El profesor Labatut afirmaba: "En fin, que los nuevos informes de auditoría no consistirán solamente en la opinión, sino en exponer otras circunstancias de la empresa que puedan ayudar al lector a hacerse una imagen de ella más real, describiendo una serie de circunstancias que la afectan" (Labatut Serer, 2017).

15.3 Los efectos y reacciones que ha provocado este nuevo tipo de informe

El nuevo informe de auditoría, en general, provocó una reacción favorable por parte de todos los grupos de interés relacionados con la actividad de la auditoría de cuentas ya sean las empresas auditadas, los analistas financieros, los propios auditores, los reguladores y los usuarios de las cuentas anuales.

El entonces presidente del ICAC, Enrique Rubio Herrera, en la presentación del documento del técnico del REA sobre informes[158] afirmaba: "El nuevo y resultante informe de auditoría pretende dar respuesta a la demanda de los usuarios de tener información relevante que le sirva para la toma de decisiones, más explicativa, de modo que se reduzca el llamado gap de expectativas que resulta de la diferencia entre lo que realmente es un trabajo de auditoría y lo que se espera de él. De este modo, se persigue contar con un informe de auditoría que contenga información más útil y específica que permita a los usuarios, de un lado, entender mejor la entidad auditada y su situación, dando a conocer, si procede, aquellas cuestiones que han sido objeto de mayor comunicación con los responsables del órgano de gobierno de la entidad auditada y que pueden referirse a las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos y complejos así como a los riesgos significativos específicos con los que se ha encontrado el auditor al realizar su trabajo". Posteriormente añade: "Con todo ello, se pretende afianzar el valor añadido que proporciona el informe de auditoría tanto a la entidad auditada como a los

[158] "Ejemplos de Informes de Auditoría según NIA-ES revisadas y NIA-ES 701" publicado por el REA en enero de 2018.

usuarios, en consonancia con la función de interés público que se le atribuye y que justifica la regulación de esta actividad, así como la exigencia de su realización". De las palabras del presidente del ICAC se desprende que era una necesidad la reforma y que respondía al objetivo de dar mayor valor añadido al informe y reducir de esta manera el llamado gap de expectativas a través de una mejor comunicación del trabajo del auditor por medio de su informe.

En un documento publicado por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España[159] que se analizaban diversos aspectos de la auditoría de cuentas a través de una consulta efectuada a los analistas de riesgos españoles se les preguntaba sobre la importancia del nuevo contenido del informe de auditoría (pág. 17 y 18 del informe) y el resultado fue que el 98,6% de las respuestas consideraban importante el contenido del informe y que leen varias de sus secciones o incluso todas para tener más información en su proceso de toma de decisiones. Adicionalmente, se les consultó sobre qué partes del informe les resultaban más relevantes contestando que eran la opinión, el fundamento de la opinión, los AMRA y los párrafos de énfasis. En este sentido comprobamos que los analistas de riesgos españoles consideraban oportuno y útil el nuevo contenido ampliado de los informes de auditoría.

Antonio Ramiro, en un artículo publicado en la revista nº31 News Rea[160] nos indicaba cuales eran las principales dudas de los nuevos informes de auditoría. La primera de ellas era sobre si la inclusión de las cuestiones claves de auditoría ayudaría a conseguir los objetivos perseguidos por la nueva normativa y la centraba en si el nuevo contenido de esta sección sería muy técnico y los usuarios no alcanzarían a comprenderlo. La respuesta por él dada es bastante clara indicando que los usuarios sí tomarán decisiones basadas en esta nueva información y cuanta más información relevante se les proporcione mejores decisiones podrán tomar, las CCAA ayudan a este fin.

La segunda duda que planteaba es si era obligatorio o no incluir cuestiones clave en el informe y en su caso ¿cuántas? ¿hay un número mínimo a incluir? Antonio Ramiro, con acierto, en nuestra opinión, concluye que no es obligatorio incluir cuestiones clave en todos los informes de auditoría, aunque al ser entidades de interés público suele ser un aspecto normal incluirlas. Otro caso son las AMRA en entidades no EIP que suele ser mucho más frecuente su no inclusión por considerarse no necesaria para el entendimiento del informe. En cuanto al número de CCA en las auditorías de los ejercicios 2017 y 2018 de compañías cotizadas se reflejaban entre 2 y 3 CCA por informe y se observaba una ligera disminución de un año a otro.

Por último, planteaba si las cuestiones clave se deben mantener en los ejercicios siguientes. La respuesta dada es también bastante clara al decir que la decisión de comunicar en el informe una cuestión clave se ha de tomar cada ejercicio por lo que no será necesario mantenerla si no se considera relevante. Acaba su artículo con una llamada al regulador para que publique algún documento donde se aclaren dudas en la aplicación de la nueva norma de informes al suponer esta una modificación de importancia tanto en su contenido como en su estructura.

[159] "El valor de la auditoría de cuentas en España. Estudio de la percepción de los analistas financieros" publicado en 2018 por el ICJCE. www.icjce.es

[160] Revista nº 31 "News Rea" de abril de 2018. Antonio Ramiro es un auditor de gran experiencia, que ha sido revisor en los convenios de control de calidad del ICAC y formador de auditores.

Los resultados de una encuesta[161] realizada a los auditores tras el primer año de aplicación de las AMRAS en los nuevos informes de auditoría se extraían las siguientes conclusiones:

- El 96% de los nuevos informes incluían AMRAS y el 83% de los auditores indicaban que solo se pueden emitir informes sin AMRAS en entidades "dormidas" o no complejas.

- Los auditores encuestados indicaban que el número promedio de AMRAS por informe era de 2,73.

- El 57% de los auditores indicaban que el nuevo informe les había supuesto un número mayor de horas de dedicación entre el 0% y el 10%. Un 40% entre el 10% y el 20%.

- En cuanto a los aspectos más beneficiosos que la introducción de las AMRA les habían provocado en sus despachos indicaban que eran: mayor valor añadido de su trabajo, mayor confianza y mejor comunicación con los órganos de gobierno de la entidad auditada. Otros aspectos menos importantes eran la mayor eficiencia en el trabajo, la formación interna y al aumento de honorarios. De este último aspecto se deduce que el mayor número de horas de dedicación ha tenido que ser absorbido por los propios auditores sin poder repercutirlo a los clientes. La profesión entiende que este es el principal aspecto negativo de la reforma de los informes de auditoría que afecta a las no EIP.

- También indicaban que los AMRA habían conseguido los beneficios esperados relacionados con el mejor entendimiento del trabajo de auditor y la mejora de la calidad de la auditoría. En menor grado se conseguía la mejora del proceso de *reporting* y la mejora del buen gobierno.

Por lo que se desprende del resultado de la encuesta los auditores perciben que el informe da mayor valor añadido a su trabajo lo cual afianza su posición, pero tiene también otros aspectos no tan positivos como son el incremento de dedicación y la no posibilidad de repercusión de estos costes al cliente.

Una encuesta realizada por el REA en 2018 sobre la nueva regulación de auditoría, en la que se recogía la opinión de 223 economistas, mostraba resultados menos positivos con relación a la introducción de las AMRA en el informe de auditoría. Así, el 70% de los encuestados no estaba de acuerdo en la exigencia de incluir AMRA en los informes de no EIP. Este es uno de los aspectos más controvertidos del nuevo informe.

Según Alonso (2018), "el actual informe de auditoría, emitido de conformidad…, se convierte en un instrumento ideal para incrementar la confianza de los usuarios en la información financiera". Posteriormente nos indica: "… el contenido y la estructura del informe, pondrá de manifiesto la contribución del informe de auditoría al incremento de confianza y credibilidad en la

[161] Encuesta realizada por el ICJCE en 2018 "1 año de AMRAS: ¿qué hemos aprendido?" presentada en el XXIV Congreso Nacional de Auditoría de la Institución. www.icjce.es

información financiera, mediante la emisión de un informe con mayor contenido explicativo, y mejor estructurado, orientado a reforzar los principios de independencia y de transparencia".

Estos dos últimos conceptos que introduce son de especial importancia y los desarrolla en su artículo de forma clara y detallada describiendo cada uno de los puntos del nuevo informe que contribuye a potenciar la independencia del auditor y el principio de transparencia. En cuanto al primero, describe los apartados del informe de auditoría donde se muestran las referencias a la independencia del auditor como son el título, el fundamento de la opinión y el de responsabilidades del auditor. En cuanto al principio de transparencia recalca dos aspectos fundamentales del nuevo informe que son, en primer lugar, que su estructura facilita su lectura y entendimiento al estar dividido en diferentes secciones bien definidas y ordenadas adecuadamente. En segundo lugar, que el contenido del informe está orientado a facilitar la función comunicadora del mismo ordenando las secciones en función de su relevancia, conceptualizándolas de forma clara para evitar una falsa interpretación de su contenido, alcance y conclusiones. Las reflexiones de la Subdirectora son muy acertadas y describen de forma muy gráfica los beneficios que aporta el nuevo informe de auditoría para el usuario del mismo.

Bustos Contell y Labatut Serer (2017) desarrollaron los principales cambios que este nuevo informe introduce evaluando sus efectos desde un punto de vista de reflexión crítica. Analizan el cambio de enfoque, la nueva estructura del informe, las diferencias entre el informe para EIP y no EIP, las principales diferencias con respecto al informe anterior, la diferencia entre cuestiones clave y AMRA y el tratamiento de los temas relacionados con el principio de empresa en funcionamiento.

En el artículo se hace una valoración muy detallada de lo que representa el nuevo informe y recogemos a continuación una de las conclusiones establecidas por los profesores en el mismo: "Sin embargo, los nuevos informes de auditoría cambian totalmente de enfoque, se trata de un informe largo, de muchas páginas, en el que el aspecto fundamental seguirá siendo la opinión del auditor (será el primer apartado del nuevo informe), pero luego tiene una serie de apartados incluso anexos en el que se describirán aspectos críticos de la empresa, riesgos, incertidumbres, el trabajo que realiza el auditor y sus responsabilidades, la responsabilidad de los administradores, etc. De este modo en el informe no constará solamente de la opinión del auditor sobre si las Cuentas Anuales refleja la imagen fiel de la empresa o no; sino que también se pondrán de manifiesto otros aspectos que afectan al negocio de la entidad, como son los riesgos en los que se encuentra inmersa la empresa, el tratamiento que de los mismos hace la gerencia, y las incertidumbres sobre su futuro. Esto es, los nuevos informes van a poner de manifiesto las "tripas internas de la empresa" y como asumen los riesgos a los que se encuentra inmersa, y el trabajo realizado por el auditor (su respuesta) ante los mismos".

Esta conclusión que expresan los profesores describe muy claramente el nuevo valor que está aportando la versión actual del informe de auditoría que consiste en pasar de un informe muy sintético (llamado corto) a una versión con mucha más información y de gran relevancia que es la que estaban demandando los usuarios para entender mejor la situación financiera de la entidad auditada, sus riesgos y las acciones que la gerencia lleva a cabo para mitigarlos. Es decir, proporciona más información y de gran utilidad para la toma de decisiones de inversión.

El 27 de febrero de 2019, Enrique Espinoza Rodriguez presentó el resultado de una encuesta realizada a 324 auditores en la que se trataban determinados aspectos relacionados con el nuevo informe de auditoría desde el punto de vista de los pequeños auditores. De esta encuesta es oportuno destacar los resultados de tres preguntas concretas:

- Se les preguntaba si la NIA-ES 701 R perjudicaba al pequeño auditor español. El resultado fue que el 60% estaba totalmente de acuerdo y un 21% estaba de acuerdo. Solo un 8% no estaba de acuerdo con la afirmación y un 11% mostraba una aceptación "regular" es decir una posición neutral.

- También se les solicitaba que indicasen si con la de veces que el informe había cambiado en los últimos años esta era una situación que podía dificultar la comprensión de este. El 74% respondió afirmativamente. Solo un 14% estaba en desacuerdo con esta afirmación y un 12% tenía una posición neutral.

- Se les consultó si los usuarios de las cuentas anuales percibirían que los nuevos párrafos añaden claridad al informe. La respuesta aquí estuvo muy dividida estando en desacuerdo el 56% de los encuestados.

Para valorar adecuadamente los resultados de esta encuesta hay que tener muy en cuenta la consideración de que se centra en los informes de auditoría de entidades de no interés público y que a los auditores de este tipo de compañías se les exige un requisito de AMRA adicional a lo que contempla la ISA 701 y que tampoco se contempla en la Directiva Europea. En este sentido puede interpretarse que este colectivo de auditores no está muy conforme con la introducción de las AMRA y centran sus respuestas en ello dejando de lado otras consideraciones como la nueva estructura del informe, sus nuevos contenidos, etc.

Con todo lo expuesto conviene hacer una serie de reflexiones[162]:

- El nuevo informe cumple con una serie de objetivos como son: se adapta más a la entidad auditada al tener más información de carácter personalizado. Otorga un papel más relevante al auditor al ofrecer una mayor información lo cual puede generar también una mayor confianza. También puede afirmarse que los usuarios pueden percibir mejor la calidad del trabajo del auditor al explicitar más detalles de este, en especial las cuestiones claves de auditoría.

- El nuevo informe ha presentado grandes desafíos para los auditores al tener que proporcionar más información contando además con el riesgo adicional que ello supone. Los auditores han tenido que formarse y asumir los retos de su primera aplicación con todas las dudas que habitualmente se dan contando con la profundidad de los cambios que el nuevo informe traía consigo.

- Este informe ha provocado también más trabajo para el auditor, principalmente de las categorías altas de los despachos, como son los socios y los gerentes. Las primeras

[162] Reflexiones basadas en el artículo Puig de Travy (2019) de la *Revista Técnica Económica*, 183.

impresiones son que no siempre, o mejor dicho en contadas ocasiones, ha podido repercutirse esta mayor dedicación.

- Ha habido reacciones sobre el alcance que deben tener algunas de las nuevas informaciones que el informe incorpora y, principalmente, sobre las Cuestiones Clave. Aquí habrá que buscar el equilibrio justo entre lo que debe ser la adecuada transparencia y la confidencialidad a la que está sujeta el auditor. En este sentido, el auditor deberá sospesar qué información es absolutamente relevante ya que puede que mucha de ella sea de carácter interno y no se haya divulgado por la entidad auditada e incluso que pueda reportarle efectos adversos. También hay que ponderar la complejidad de la información facilitada y plasmarla de forma lo más adecuada posible para que no genere rechazo por parte de los usuarios. Una información con un lenguaje demasiado riguroso, extremadamente técnico o de gran amplitud puede cumplir el objetivo de integridad y exactitud, pero puede no cumplir con la obligación de informar al no ser entendido su contenido por parte del usuario.

- En nuestro país se ha introducido los AMRA, circunstancia que no se da en otros países del entorno. Sobre este aspecto habrá que ver y evaluar si este cambio redundará en un beneficio o por el contrario puede ocasionar algún perjuicio además de tener en cuenta el coste que representa este requerimiento para el auditor. Hay que tener en cuenta que la homogeneidad es un aspecto muy necesario dada la globalidad en la que nos movemos y, por lo tanto, cualquier regulación de tipo local puede traer problemas a la comparabilidad de las entidades e incluso perjuicios. El regulador español debería, una vez transcurrido un período prudencial, llevar a cabo un estudio para evaluar los efectos de esta medida.

El proceso de reflexión sobre los nuevos informes está abierto. Deberemos dejar pasar un tiempo para comprobar los resultados de esta reforma y de si ha cumplido con los objetivos pretendidos. Por un lado, los usuarios del informe deben ir educándose, así como también deberán hacerlo las entidades auditadas para obtener el mayor provecho en la medida que pueden aportarle mejoras directas sobre sus Cuentas Anuales. Los auditores también habrán de educarse e ir perfeccionando la técnica y los aspectos prácticos de los mismos. Hay que tener en cuenta que es una nueva forma de comunicarse y que aporta una mayor rigurosidad y riesgo. De hecho, esta circunstancia puede constatarse en los diferentes estudios que existen sobre la evolución de algunas secciones de los informes desde su primera aplicación a la actualidad.

Le corresponde en primer lugar a la IFAC iniciar este proceso de reflexión y, de hecho, cuando emitió la norma indicó que a los cinco años llevaría a cabo una evaluación sobre su implementación a escala mundial, su efectividad y el valor añadido aportado. La norma salió en 2015 y en 2020 la IFAC inició una primera consulta[163] que versó sobre los siguientes puntos:

- Se ha entendido la norma e implementado consistentemente y de forma homogénea por parte de los auditores. La homogeneidad es esencial y ésta depende de cada jurisdicción ya que la IFAC es un organismo sin autoridad para imponer sus normas en

[163] La consulta la realizó a través de un grupo de trabajo formado para tal efecto (el grupo es el ARIWG).

los diversos países. También se consultó sobre las dificultades que en la práctica se han tenido con la implementación de la norma, entre ellas su coste.

- Otro aspecto muy importante era consultar a los usuarios sobre si era útil la información que se facilitaba o si requerían más información como, por ejemplo, de los resultados de los procedimientos aplicados sobre las Cuestiones Claves, sobre evaluaciones del riesgo de fraude o más información sobre la continuidad del negocio o si habría de comunicarse la materialidad con la que trabaja el auditor, etc.

Resumiendo, la IFAC deberá analizar si la norma ha respondido a los objetivos propuestos, en particular, si el informe responde a las necesidades que del mismo se espera y si lo hace de forma efectiva. Será muy interesante ir viendo los resultados de los estudios que la IFAC va desarrollando sobre el tema que seguro desembocarán en una revisión de la norma que entiendo no será muy significativa. En la actualidad no está en la agenda de trabajo del 2022-2023 del IAASB la revisión de las normas de informes y, en todo caso, esta posible revisión se llevará a cabo partir del 2024.

Capítulo 16: El Reglamento de la Ley de Auditoría

Introducción

El reglamento que desarrolla la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas fue aprobado en Consejo de Ministros de fecha 12 de enero de 2021 y fue publicado en el BOE en fecha 30 de enero de 2021 entrando en vigor al día siguiente de su publicación e incluyendo disposiciones que retrasaban partes importantes de su articulado. El Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015 se hizo esperar y se publicó a pocos meses de llegar a los 6 años de la publicación de la Ley. Una de las razones principales por las que se dio este retraso fue debido a las circunstancias políticas en las que se encontraba nuestro país que dio como consecuencia un amplio impase de escasez legislativa.

Como premisa inicial con relación a la evaluación de este reglamento se muestra la declaración[164] hecha el mismo día de su publicación por Pich Rosell (presidente del Consejo General de Economistas) "el nuevo Reglamento refuerza la credibilidad y confianza de los auditores, incrementando la transparencia y la independencia, regulando y resolviendo las posibles situaciones de incompatibilidad o falta de independencia".

Dado este amplio período en el que se desarrolló el reglamento se ha considerado importante incluir un apartado específico sobre todo el proceso por el que atravesó su elaboración y que concluyó con su publicación en el año 2021. Mucho ocurrió en todo ese tiempo e intentaremos desvelar lo más importante pasando después a hacer un análisis de lo que significó este nuevo Reglamento. Para ello, se desarrolla el presente capítulo a través de los apartados siguientes:

16.1 Cómo se fue desarrollando.

16.2 Un proyecto de Reglamento ampliamente discutido.

16.3 Finalmente se aprobó el Reglamento.

[164] Nota de prensa del Consejo General de Economistas de fecha 31 de enero de 2021 sobre el Reglamento de Auditoría y la modificación del Plan General de Contabilidad. El resto de las declaraciones que se incluían en esta nota de prensa eran también muy favorables al Reglamento.

16.1 Cómo se fue desarrollando

La Ley sobre la que se debía proceder al desarrollo reglamentario era la Ley 22/2015 de 20 de julio y hasta el 28 de febrero de 2017 cuando se abrió un proceso de consulta pública por parte del ICAC y previo a la redacción del Proyecto de Reglamento (PRLAC) no se inició ninguna actuación previa al respecto. El Reglamento que desarrollaba la ley anterior continuaba vigente en todo lo que no contradijera la ley, pero es evidente que no podía ejercer la función de desarrollo de una nueva ley con amplias diferencias sobre la anterior. Por tal motivo era necesario proceder a la redacción, lo antes posible, de un PRLAC que cubriera ese objetivo y que otorgara una mayor seguridad jurídica a los auditores y al resto de partes afectadas por esa ley.

La consulta del ICAC de 28 de febrero tenía por finalidad pulsar la opinión de las diferentes partes interesadas, en especial, del colectivo auditor y así poder proceder a la primera redacción del PRLAC con un mayor conocimiento de causa. El REA del Consejo General de Economistas procedió en marzo de 2017 al envío de las primeras observaciones sobre este inicio de proceso de elaboración del PRLAC[165]. Estas primeras observaciones versaban sobre la necesidad de reglamentar de forma clarificadora, justa y proporcionada una serie de aspectos de la LAC que se clasificaron en función de su importancia en tres grandes grupos:

- Se destacaban 5 asuntos prioritarios para tener en cuenta en el desarrollo reglamentario de la ley que eran las causas de abstención por honorarios (art.25 de la LAC), el régimen de independencia, la regulación de la formación para el acceso al examen del ROAC (art. 8.7), las reglas del Comité de Auditoría (art.58) y las inspecciones del ICAC (art.53, 54 y 55).

- Como aspectos muy significativos se indicaba la Organización interna (art.28), la Organización del trabajo (art.29), la Estructura Organizativa de los auditores para realizar auditorías de EIP (art.45), el Informe de auditoría de entidades no EIP (art.5 de la Ley), el Acceso a la documentación (art.32 b y h), la Confidencialidad y el deber de secreto (art.31 y 60.3 f).

- Finalmente se indicaban como aspectos relevantes las Comunicaciones al Registro Mercantil y al ICAC sobre la falta de emisión del informe o la renuncia al encargo (art.5.2), la Comunicación al ICAC ante imposibilidad de revisar el trabajo de otros auditores en consolidados (art. 7.5), el Informe anual de transparencia (art.37) y las Tasas del ICAC (art.87 y 88).

[165] El documento era muy amplio, constaba de 62 folios y relacionaba con todo detalle todos los aspectos que debían desarrollarse y con indicaciones de cómo proceder al desarrollo reglamentario de los diferentes puntos que se relacionaban e incluso se mostraban ejemplos de redacciones del articulado y con diferentes opciones. El desarrollo del apartado de independencia era el más extenso e incluía gran variedad de propuestas para poder dar una adecuada seguridad jurídica al articulado de la ley que ya había sido calificado de farragoso y difícil de entender y, por lo tanto, de creador de inseguridad. No se va a hacer un desarrollo detallado de todas estas propuestas ya que muchas de ellas se han incorporado y es preferible centrarse en lo que es el Reglamento en su versión definitiva y en los aspectos que podrían haber sido objeto de una mejora.

Conviene destacar que el Consejo de Estado emitió un informe en el que decía que todos los comentarios recibidos relacionados con la consulta efectuada por el ICAC fueron muy positivos y con una respuesta favorable a acometer el PRLAC y así poder dar respuesta a multitud de dudas que se generaban con el redactado de la LAC.

Fruto de esta consulta el ICAC procedió a elaborar el primer borrador de proyecto de Reglamento de la Ley de Auditoría que salió a la luz el 21 de julio de 2017 el cual después de diversas reuniones entre el ICAC y las Corporaciones y sobre el que se hicieron diversos cambios fue presentado para su análisis al Comité de Auditoría del ICAC de diciembre de 2017.

Sobre este primer borrador el REA presentó diversas observaciones al texto que fueron vistas en el Comité, al igual que hizo también el Instituto de Censores Jurados de Cuentas (ICJCE). Si bien, las observaciones del REA estaban muy encaminadas a evitar perjuicios a los pequeños y medianos auditores además de tratar diversos temas de afectación general sobre temas de independencia, auditorías de consolidados o régimen sancionador. Por su parte el ICJCE se centró más en temas de afectación a los grandes auditores y a las auditorías de entidades de Interés Público (EIP). Esta postura ha venido siendo una constante habitual del ICJCE en la medida de que los que lideraban estas conversaciones eran habitualmente miembros de las llamadas *Big 4*. Temas de increíble importancia como eran: la concentración de honorarios, evitar requerimientos excesivos a los pequeños y medianos auditores y, sobre todo, de organización interna, favorecer la coauditoría, promover las redes evitando requerimientos que las frenaban, reducir las condiciones para poder realizar auditorías de EIP y evitar constituir dos ligas de auditores (la minoría privilegiada y todos los demás) y otros tantos eran en la práctica promovidos en su amplia mayoría por el REA y en los que el ICJCE mostraba una actitud poco enérgica.

Posteriormente a la reunión del Comité de Auditoría del ICAC de diciembre de 2017 se elaboró con fecha 10 de enero de 2018 un segundo texto que ya incluía la memoria preceptiva y que fue sometido a la Abogacía del Estado emitiendo su preceptivo informe en fecha 19 de marzo de 2018. Este informe esclareció diversas dudas en el articulado del PRLAC que dieron lugar a modificaciones del articulado del PRLAC.

El 20 de abril de 2018 el ICAC procedió a la entrega de un tercer texto informando de él la Dirección General de Política Económica, el Banco de España y la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Pero esto no acabó aquí y el ICAC el 7 de mayo de 2018 elaboró un cuarto texto del que informó la Oficina de Coordinación y Calidad Normativa del Ministerio de Presidencia siguiéndole otro texto que se publicó el 3 de octubre y que se somete a audiencia estableciendo la fecha límite para cursar observaciones al texto a 2 de noviembre de 2018. Las Corporaciones de Auditores remitieron al ICAC sus comentarios en forma y plazo. Tras ello se celebró una reunión de trabajo sobre el PRLAC entre las Corporaciones y el ICAC en fecha 9 de enero de 2019 en la que se debatieron temas importantes, entre otros, el régimen de independencia, incompatibilidades y extensiones, determinadas definiciones, el grado de determinados requisitos a cumplir por parte de los pequeños y medianos auditores, los requisitos para llevar a cabo auditorías de EIP, la organización interna y de trabajos de los auditores, las informaciones a remitir al ICAC y también sobre el régimen sancionador y las auditorías de los consolidados. Conviene manifestar que esta reunión fue de gran utilidad ya que se pusieron sobre la mesa de

debate multitud de puntos de mejora que después muchos de ellos fueron incorporados[166] en el texto final ya fuera por motivo de estas discusiones o por otras razones (por ejemplo, el dictamen posterior del Consejo de Estado).

Siguiendo con el relato del proceso el paso posterior fue la elaboración de un nuevo texto por parte del ICAC que vio la luz el 31 de enero de 2019 y sobre el que informaron diferentes Órganos de la Administración del Estado[167]. Finalmente, en fecha 18 de junio de 2020 después de casi un año y medio desde el último texto (fue el quinto) se publica la versión definitiva del Proyecto de Real Decreto del Reglamento que desarrolla la Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas junto con la prescriptiva memoria del análisis de impacto normativo. Se concede al texto trámite de audiencia ante el Consejo de Estado formulando las Corporaciones de auditores las alegaciones correspondientes en fecha 31 de julio de 2019.

El Consejo de Estado emitió su dictamen preceptivo en fecha 3 de diciembre de 2020 y, como ya se ha apuntado, el reglamento fue aprobado por el Consejo de Ministros celebrado el 12 de enero de 2021 y publicado en el Boletín Oficial del Estado el 30 de enero de 2021[168].

16.2 Un proyecto de Reglamento ampliamente discutido

El proceso llevado a cabo para la elaboración del reglamento (RLAC) fue largo, intenso e incluso arduo e implicó grandes esfuerzos, tanto para los funcionarios del ICAC como para los diferentes representantes de las Corporaciones de Auditores[169].

Este apartado recoge el calificativo de "ampliamente discutido" y hay que precisar el contenido y alcance que se pretende atribuir en concreto a este término:

---

[166] En la nota de prensa del Consejo General de Economistas de fecha 31 de enero de 2021 en relación con la publicación del reglamento el presidente del REA declaraba "el Reglamento introduce muchos cambios, que, sin duda, han dado como consecuencia un texto más homogéneo, que aclara en gran medida buena parte del articulado de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, que representaba dificultades en su interpretación y comprensión, y proporciona una mayor seguridad jurídica".

[167] En fecha 20 de febrero de 2019 la Secretaría General Técnica del Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades, en fecha 12 de marzo la Secretaría General Técnica del Ministerio de Política Territorial y Función pública, en 15 marzo la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, en 2 de abril la CNMV, en 27 de junio la Secretaría General Técnica del Ministerio de Economía y Empresa y el 26 de junio por la Agencia Española de protección de Datos.

[168] Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio.

[169] La Subdirección General de Normas Técnicas del ICAC capitaneada por María Jesús Alonso y su equipo lideraron con absoluta diligencia todo el proceso, bajo la supervisión del presidente del ICAC Enrique Rubio en la primera etapa y posteriormente hasta su publicación por Santiago Durán. Por parte del REA del CGE todo el equipo técnico se volcó en el proyecto bajo la Dirección de Paloma Belmonte (Secretaría Técnica del REA) y del compañero Txema Valdecantos (presidente del Comité de Normas y Procedimientos del REA). Sin querer desmerecer a nadie del equipo técnico del REA (Federico Díaz, Paula Daporta y Manuel Fernández) es de justicia poner de manifiesto la labor que realizó durante todo el proceso Encarnación Rico. Es una profesional de gran experiencia en auditoría y en regulación, ya lo demostró en otros procesos incluido el de la elaboración de la actual Ley 22/2015. Durante todo el proceso del RLAC estuvo aportando valor a los diferentes textos que se iban proponiendo y contribuyó de forma muy decisiva en multitud de mejoras de estos. Los profesionales de la auditoría, en especial los miembros del REA, debemos agradecerle enormemente a Encana (permítanme eludir el protocolo ya que es nuestra compañera) toda la labor que ha efectuado que, sin duda alguna, ha contribuido a la mejora de la actividad de la auditoría de cuentas en nuestro país.

- Principalmente a razón de su largo proceso de elaboración en el que se analizaron seis diferentes textos y con importantes modificaciones.

- Por su complejidad al tener que desarrollar una Ley que en su articulado contenía faltas de claridad y/o precisión (un ejemplo característico es la normativa de independencia).

- Por la necesidad de pensar a "pequeña escala" en la medida que la LAC contenía aspectos muy desfavorables para los auditores pequeños y medianos.

- Por las especiales circunstancias que se vivían en el momento próximo a su aprobación que, sin duda, hizo retrasar su aprobación y cuestionarse otros aspectos. Como circunstancias especiales hay que destacar la crisis de confianza motivada por determinados escándalos (entre otros Corrilion, Wide Card o Pescanova y Bankia en España), la Covid-19 y la situación política española que implicaba una carencia legislativa evidente.

- Si bien, la calificación que ha dado el REA del CGE y el propio CGE sobre el texto definitivo del RLAC es muy positiva no implica que el texto sea perfecto, sin margen de mejora o que incluya temas que pueden ocasionar desventajas o excesiva regulación para determinados colectivos[170]. No se ha escogido el vocablo "discutido" para denotar que el texto definitivo ha sido o es objeto de una amplia critica o descalificación que sin duda no lo es, pero debe tenerse también en cuenta que se han dejado algunas mejoras por el camino que hubieran contribuido a un texto con mayor refuerzo al desarrollo de la actividad de la auditoría. Como dice el refrán "Para muestra un botón", a título de ejemplo se puede apuntar que se ha perdido la oportunidad de incluir una fuerte y precisa recomendación a la "Coauditoría" como mecanismo facilitador de la apertura del mercado.

- Por último, la circunstancia de mayor importancia radica en que las diferencias entre el primer texto (21 de julio de 2017) y el texto definitivo son tan amplias y de tan gran calado que demuestran la efectividad de las amplias y reiteradas sesiones de trabajo en las que se discuten todos los temas y se aportan mejoras y soluciones.

16.3 Finalmente se aprobó el Reglamento

Como ya se ha mencionado el reglamento que desarrolla la ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas fue aprobado por el Consejo de Ministros celebrado el 12 de enero de

[170] El presidente del REA manifestó el mismo día de la publicación en el BOE del RLAC (nota de prensa del CGE del día 31 de enero de 2021) lo siguiente: "Pese a las mejoras introducidas por el Reglamento, desafortunadamente no han sido tenidas en cuenta algunas peticiones de modificación solicitadas por el sector que, principalmente, hacían referencia a requerimientos que no aportan calidad ni efectividad a la auditoría y que, sin embargo, provocan costes y efectos negativos en la práctica y desarrollo de la actividad".

2021 y fue publicado en el Boletín Oficial del Estado el día 30 de ese mismo mes y con su entrada en vigor el día 1 de febrero de 2021.

Es muy pronto para hacer una valoración de un reglamento que se acaba de aprobar[171] y el tiempo nos dará la respuesta adecuada sobre la bondad, utilidad y efectividad de esta amplía normativa que consta de 141 artículos. Pero, aunque sea pronto, no han de obviarse unas reflexiones sobre el texto que, aunque sean preliminares, ayudan a su comprensión e incluso a su interpretación y facilitan su cumplimiento. Sin duda se irán haciendo muchas valoraciones y de ellas iremos construyendo el verdadero juicio sobre el mismo y con esta finalidad se exponen a continuación algunas valoraciones que ya se han ido vertiendo sobre este texto normativo.

Es lógico empezar por la valoración que hace el propio Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital[172] en su nota de prensa con motivo de la publicación del texto y que llevaba por título "El Gobierno moderniza el marco contable y de auditoría para adaptarlo a la normativa europea y mejorar la calidad de la información financiera". En la nota de prensa sobre el Reglamento, entre otros, decía (el subrayado es nuestro):

"En el marco de la auditoría, el reglamento adoptado hoy desarrolla la correspondiente Ley del año 2015 con el fin de proporcionar mayor seguridad jurídica y reforzar la confianza y credibilidad de los auditores, incrementando la transparencia y la independencia, regulando y resolviendo las posibles situaciones de incompatibilidad o falta de independencia."

Posteriormente afirmaba:

"La modificación del marco de auditoría tiene como objetivo principal completar la normativa derivada de las reformas normativas en el ámbito de la Unión Europea adoptadas como consecuencia de la anterior crisis financiera, integradas por la Directiva 2014/56. Esas normas tuvieron su trasposición en España a través de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas, que estaba pendiente del necesario desarrollo reglamentario, al que se da cumplimiento con este Real Decreto.

El objetivo fundamental de este nuevo marco es aumentar la confianza en esta actividad y la credibilidad del informe de auditoría, reforzar la transparencia en la actuación de los auditores, su independencia y la mejora de la calidad, así como impulsar una supervisión pública uniforme en todo el conjunto de la Unión Europea.

Este reglamento proporcionará más claridad y seguridad en la interpretación y ejecución de las disposiciones de la Ley de Auditoría de Cuentas de 2015, contribuyendo así a incrementar la fiabilidad en la información financiera que se audita y en la que confían los terceros que actúan en el mercado. De este modo la auditoría cumple con su función de interés público.

Para llevar a cabo el fortalecimiento de la independencia de los auditores se establecen los mecanismos para evitar conflictos de intereses, así como los requisitos necesarios de

[171] Como todos sabemos en nuestro país los reglamentos son un cuerpo normativo muy amplio y de gran transcendencia, ya que vienen a desarrollar muchos aspectos de las leyes y tienen un gran impacto. Vuelvo a recordar las palabras del Conde de Romanones cuando decía "quédense ustedes la ley y déjenme a mí el reglamento".

[172] Ministerio encargado de su elaboración que depende de Nadia Calviño y que para este tema concreto interviene muy especialmente la Subsecretaria de Estado Amparo López, Abogada del Estado y persona con gran experiencia en temas de regulación.

documentación en los papeles de trabajo del encargo del análisis de las amenazas a la independencia, así como de las posibles medidas de salvaguarda adoptadas. Esa documentación está sujeta a la supervisión pública para garantizar el cumplimiento de las exigencias legales. También se establece el detalle de las reglas de cómputo para determinar los límites a la dependencia económica por alcanzarse un determinado nivel de concentración de honorarios.

En cuanto a la transparencia sobre el trabajo de los auditores, la normativa establece un conjunto de requisitos de publicidad, entre los que destacan la obligación de emitir un informe anual de transparencia para los auditores de entidades de interés público y la obligación de las inspecciones periódicas llevadas a cabo a esos auditores por parte del ICAC".

Se han subrayado las partes el texto que proporcionan aspectos relevantes para entender el objetivo, alcance y magnitud de este reglamento. Como pequeño resumen de la nota antes citada conviene decir que era un texto necesario, el cual se hizo esperar y que su objetivo es reforzar la calidad y efectividad de la auditoría y su credibilidad, para así incrementar la fiabilidad de la información financiera auditada. El camino seguido para alcanzar este objetivo es a través de la regulación sobre la independencia del auditor -que se ve muy reforzada en el texto- y con el incremento de la trasparencia de los auditores de las entidades de interés público.

También es relevante seguir con la valoración que hace Santiago Durán[173], actual presidente del ICAC en la que manifiesta:

"El Reglamento de Auditoría viene a completar el marco normativo de la actividad de auditoría que deriva de la revisión normativa que se llevó a cabo en la Unión Europea como consecuencia de la última crisis financiera. Por tanto, resultaba imprescindible que trascurridos más de 5 años desde la ley de auditoría se cerrara el desarrollo de lo dispuesto en dicha ley.

En cuanto al resultado de la norma, quizás la mejor valoración que se puede hacer del Reglamento es la efectuada en el Consejo de Estado en su dictamen sobre al mismo, donde ha valorado muy favorablemente el proyecto, señalando que la tramitación de la norma ha sido elogiada por quienes han efectuado alegaciones a la misma.

Por lo tanto, y dado que en el desarrollo de cualquier norma confluyen intereses a veces contrapuestos, el haber logrado un alto grado de consenso se puede considerar como un aspecto altamente positivo del Reglamento."

El Presidente del ICAC en sus afirmaciones introduce aspectos muy claros, diáfanos y objetivos cuando afirma que la mejor valoración es la propia del Consejo de Estado[174] y que, ciertamente, se puede afirmar que se ajusta a la realidad. También indica que muchas de las partes que han intervenido, de un modo u otro, en el proyecto de su elaboración lo han elogiado[175] y que, aunque en toda regulación confluyen intereses contrapuestos[176] ha habido un amplio consenso.

[173] Texto extraído de la entrevista que se publicó en el News Rea número 40 de abril de 2021, sólo unos pocos meses después de la publicación del RLAC.
[174] Institución que no participa en la elaboración del texto y que tiene un amplio prestigio y goza de gran objetividad.
[175] Entre estas partes se puede incluir al REA.
[176] Se entiende que se refiere principalmente a que por una parte están los intereses de los auditores que han de cumplirlo y por otra la del regulador (ICAC) que debe supervisar su cumplimiento. También se puede afirmar que están los intereses de los usuarios de la auditoría y de la sociedad en general. El vocablo "contrapuestos" debe

Esta valoración inicial del representante máximo del Regulador de la actividad da una impresión general de lo que puede representar el Reglamento.

Gil Pecharromán (2021) afirmaba que introduce numerosas novedades en la cumplimentación de los informes y en el ejercicio de la actividad de los auditores, así como en la actuación de las sociedades auditadas de forma obligatoria o voluntaria. Se comparte la valoración hecha por el autor en cuanto que este Reglamento trae muchas novedades que traerán como consecuencia importantes efectos y cambios en la actividad de la auditoría.

Ha habido muchas más opiniones sobre el reglamento y de entre todas ellas se expone la del Profesor Labatut (2015):

"Podemos decir a "bote pronto" que este nuevo reglamento actualizado a la Ley actual de Auditoría nos proporcionará, entre otras cuestiones, claridad y seguridad jurídica en algunos aspectos polémicos de la Ley como, por ejemplo, esclarecer cuestiones de independencia del auditor y los conflictos de intereses, amenazas a la independencia, documentación en los papeles de trabajo, medidas de salvaguarda, computo de la independencia económica en la concentración de honorarios, regulación del informe de trasparencia en los auditores de interés público, resultados de inspecciones, etc. Se recomienda su lectura. Poco a poco iremos desgranado toda la injundia que provocan estas dos normas"[177].

Se aprecia también en el Labatut una primera impresión de que el reglamento era necesario y que aportará valor a la auditoría. El Profesor enfatiza el tema de la independencia del auditor y de su trasparencia siendo estos temas una constante en todas las opiniones que en este período inicial se vierten sobre el reglamento.

Después de estas citas sobre la valoración general del reglamento conviene introducirse un poco más de lleno en el texto y reflexionar sobre el mismo. No es el objetivo llevar a cabo un análisis detallado del reglamento sino únicamente dar unas reflexiones generales, mostrar una serie de aspectos que se consideran relevantes y hacer referencia a las novedades introducidas.

Como reflexión inicial conviene decir que RLAC ve la luz (con cierto retraso) desde la entrada en vigor de la LAC actual y resulta evidente que era necesaria esta regulación ya que los auditores teníamos cierta inseguridad jurídica ante esta carencia tan relevante[178].

El RLAC tardó en aparecer, pero tampoco se ha de afirmar que se ha perdido totalmente el tiempo, sino que desde el primer borrador de RLAC que hubo hasta la publicación del RLAC se ha ido trabajando el texto y mejorándolo significativamente. Las reuniones entre el ICAC y las Corporaciones han ido aportando valor al texto y sobre todo en lo que respecta a mejoras para los pequeños y medianos auditores ya que el borrador inicial era muy perjudicial para este colectivo y en este aspecto el papel del REA ha sido esencial para la defensa de sus intereses. Saura García (2021) manifestaba que el REA durante todo el proceso de elaboración del RLAC

entenderse como diferentes y no como confrontados, ya que el objetivo de todas las partes es el mismo "dar a la auditoría de cuentas la mayor efectividad posible".

[177] Se refiere al RLAC y a la modificación del PGC.

[178] Una de las principales razones de este amplio retraso fue la situación política por la que atravesó nuestro país que provocaba la parálisis de todas las iniciativas legislativas.

ha basado la mayor parte de sus alegaciones en el objetivo de fomentar el principio adoptado por la Unión Europea de "pensar a pequeña escala".

Todos estos debates y los avances conseguidos hacen que la mayoría de las opiniones que se han vertido del reglamento hayan manifestado satisfacción con las modificaciones que se han ido introduciendo en el articulado; es un texto que esclarece acertadamente muchos aspectos de la LAC. Otro tema distinto es que la LAC[179] tiene muchos aspectos susceptibles de mejora y ello impacta directamente en el reglamento al tener que ceñirse a la ley.

Se han introducido muchas mejoras, de gran calado, sobre el texto inicial del PRLAC, pero siguen aún en el articulado algunos requerimientos que no son beneficiosos para los auditores y sociedades de auditoría de pequeña y mediana dimensión[180].

Este nuevo RLAC aporta muchas novedades, en especial, sobre aspectos de Independencia, Organización interna, Auditoría de las cuentas consolidadas y sobre el Informe de auditoría[181].

En **independencia** se introducen precisiones sobre la prohibición de participar en la gestión o en la toma de decisiones de la auditada, el conflicto de intereses, las causas de incompatibilidad derivadas de situaciones personales, las extensiones del régimen de independencia y la prórroga y rescisión del contrato de auditoría. Sobre los honorarios se indica que no podrán modificarse los previamente establecidos a no ser que se modifiquen las condiciones que sirvieron de base para fijarlos. Por otro lado, se detallan las reglas de cómputo de dependencia financiera y económica y se hace especial mención a los casos de auditores de nuevo acceso y a medidas para evitar el efecto cascada[182].

La Organización interna[183] fue un tema de gran debate en la medida que este articulado establece los aspectos básicos que el auditor debe contemplar para asegurar que su desempeño se ajusta a la normativa en vigor; en los primeros textos no se respetaba la necesaria proporcionalidad en cuanto a la dimensión del auditor. En la redacción actual, tanto la organización interna como de los propios trabajos se dimensionan al tamaño y complejidad del auditor y de sus clientes respetando la premisa de proporcionalidad y escalabilidad. El reglamento deja al auditor la decisión de implementar la organización que crea pertinente, siempre y cuando cumpla adecuadamente con la normativa. Se introducen requerimientos sobre el contenido mínimo del archivo de auditoría (electrónico), su compilación y los controles para su conservación.

[179] Como se ha dicho es una ley que no gozó de consenso ni a nivel político ni a nivel profesional.

[180] Se imponen requerimientos que no aportan mejoras a la calidad de las auditorías y, sin embargo, favorecen la concentración del mercado, que como todos sabemos está en manos de un número exageradamente pequeño de auditoras (*Big 4*).

[181] Las reflexiones que se introducen a continuación sobre estos aspectos están basadas principalmente en el artículo publicado en la *Revista Técnica Contable y Financiera,* 39 (Puig de Travy, 2021); Puig de Travy y Rico Pérez (2021).

[182] El efecto de cascada se produce cuando se supera el porcentaje de concentración y se pierde el cliente y facturación lo que puede provocar que otro cliente, que no superaba el porcentaje lo supere ahora y así sucesivamente. Como puede apreciarse es un efecto demoledor, que no había sido neutralizado hasta que se propuso en las alegaciones del REA y fue aceptada su introducción en el reglamento.

[183] Unos análisis interesantes sobre este aspecto pueden encontrarse en el artículo de Vergés Mamé (2021) publicado en la *Revista Técnica Contable y Financiera*, 44 de septiembre de 2021 de Wolters Kluwer. Debido a la importancia e impacto que este aspecto tiene sobre los auditores y que deben prepararse ante estos nuevos requerimientos recomendamos su lectura.

La regulación sobre las Auditorías de cuentas consolidadas ha sido otro tema de gran calado y que no se ha resuelto adecuadamente ya que los requerimientos son bastante más amplios de lo que recogen las normas de auditoría en vigor, lo cual no deja de sorprender[184]. Se regula con sumo detalle precisando la documentación que debe tener el auditor del Grupo con respecto al trabajo a realizar sobre las entidades consolidadas.

Sobre el Informe de auditoría la principal novedad se da en el caso de que la entidad auditada presente de forma voluntaria el informe de gestión e indica que en estos casos el auditor deberá actuar en los mismos términos que cuando se presenta de forma obligatoria. Se precisan los casos en que hay imposibilidad de emitir el informe de auditoría estableciendo que la circunstancia se deberá detallar en un escrito y remitirlo a la entidad auditada en un plazo no superior a quince días naturales. También se regulan los plazos para el envío del escrito al ICAC, al Registro Mercantil y al Juzgado[185], acortándose éstos para las auditorías de EIP. En el caso de auditorías voluntarias en las que se haya inscrito el nombramiento en el Registro Mercantil se precisa que únicamente se notificará a éste.

La Auditoría Conjunta es otra de las novedades. Se regula la actuación de los auditores en caso de discrepancia en la emisión de su opinión técnica. Los auditores en estos casos presentarán su opinión por separado y expondrán los motivos de la discrepancia. Se incorpora la prohibición de que los auditores pertenecientes a una misma red no pueden llevar a cabo una auditoría conjunta. Se esclarece y regula el deber de custodia y conservación de los papeles de trabajo en la auditoría conjunta.

La auditoría conjunta está incentivada en el propio Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril de 2014 a los efectos de paliar la concentración del mercado en las auditorías las entidades de interés público. En ese sentido, el texto del RLAC muestra referencias a la auditoría conjunta en el artículo 19 (Actuación conjunta de auditores), el artículo 83 (Prórroga auditorías de EIP) y el artículo 87 (Estructura organizativa). Estas menciones son un tímido intento de fomentar el uso de la auditoría conjunta que queda lejos de lo que podría haberse efectuado.

En este sentido es importante recalcar que se ha perdido la oportunidad de incluir una recomendación expresa acerca de la importancia de la auditoría conjunta a los efectos de potenciar la apertura del mercado y evitar la situación actual de un mercado altamente concentrado, así como de mejorar la independencia del auditor y la calidad de la auditoría lo cual estaría en línea con la tendencia que están siguiendo otros países en Europa (UK, Alemania, etc.)[186]. ¿Cuál es la razón por la que este apoyo a la auditoría conjunta no se ha efectuado en este texto reglamentario cuando era el momento y la situación más idónea? En primer lugar, la pasividad del ICJCE sobre el tema ya que una parte muy minoritaria de su colectivo profesional está en contra de esta práctica (las *Big Four*). En repetidas ocasiones indicó que su posición es

[184] Con excesiva precisión se detallan los diversos trabajos que debe llevar a cabo en relación con la identificación de los riesgos en la etapa de planificación, los procedimientos de revisión, la descripción del trabajo realizado por los otros auditores y sí esta evaluación considera adecuado el trabajo realizado por los otros auditores.

[185] En el caso de que el nombramiento de auditor se haya producido en sede judicial.

[186] Esta reflexión es también compartida por otros expertos de nuestro país que consideran que el reglamento debería haber sido más enérgico en este aspecto para fomentar esta práctica. Hay muchas voces en favor de la auditoría conjunta entre las que se pueden destacar por sus aportaciones las de: Antonio Bover (Presidente de Mazars), Mercè Marti (Presidenta del Grupo 20), José Maria Bové (Presidente de la firma de auditoría Bové Montero), Txema Valdecantos (Presidente del Comité de Normas y Procedimientos del REA), etc.

neutra en este aspecto por diferentes opiniones de su colectivo al respecto. Por su parte el REA muestra una posición más objetiva y abierta al manifestar que es una práctica que puede ayudar en gran medida a resolver los problemas actuales del sector (no la única, pero de bastante calado e impacto) y promueve su estudio y divulgación a los efectos que se dé un marco de mayor libertad[187] en la elección de esta alternativa que puede favorecer a la apertura del mercado. En segundo lugar, la falta de decisión por parte del Ministerio en cuanto a apoyar esta práctica, ya sea por una posible falta de conocimiento sobre los beneficios de la auditoría conjunta o por cierta inseguridad fruto de recibir mensajes en su contra que no tienen fundamento ni consistencia. El Ministerio debería haber profundizado más en este aspecto y no dejar que otros países hagan el trabajo (Francia, UK, Alemania entre otros) para luego sumarse a ellos. El tiempo es un activo y más hoy en día, el no hacer es hacer y trae consecuencias. La acción es avanzar y la inacción es retroceder.

Hay otras novedades de menor calado que tratan sobre[188]:

- Ámbito de Aplicación
- Normativa Reguladora
- Definiciones
- Contratación
- Infracciones y Sanciones
- Garantía Financiera
- Formación
- Acceso al ROAC
- Facultades de Supervisión del ICAC

Entrada en vigor

La entrada en vigor del Reglamento es el día siguiente a su publicación con las precisiones que se incorporan en la Disposición final (DF) segunda y la Disposición Transitoria (DT) sexta del Reglamento. Así, la DF segunda establece su entrada en vigor el día siguiente de su publicación en el BOE, es decir, el 1 de febrero de 2021 (día hábil posterior al 30 de enero de 2021). Sin embargo, gran parte del articulado entra en vigor de forma escalonada facilitando un período

[187] La referencia se hace en el sentido de que se eliminen las presiones existentes que atacan de forma interesada esta práctica e influyen de forma muy negativa a valorarla con objetividad. Los intereses particulares no pueden estar por encima del interés general y menos si es el interés de unos pocos es ejercido en forma de Lobby por su gran poder de influir.

[188] Sin pretender dar una visión amplia de estas novedades a continuación se describen algunos aspectos de estas. En el ámbito de aplicación de la LAC se incluye la verificación de las cuentas formuladas por entidades cuya normativa aplicable exige la llevanza de contabilidad o la exigencia de auditoría. Se desarrolla el aspecto de la publicación de las normas provisionales de auditoría para su trámite de información pública y el plazo para la elaboración subsidiaria de las normas de auditoría se reduce de 6 a 2 meses. En cuanto a definiciones se aclara el concepto de las sociedades de entidades de interés público, se excluye como familiar al cónyuge separado y se determinan los familiares con vínculos estrechos y se precisa la definición de red indicando las circunstancias que determinan la existencia de los acuerdos de cooperación. Sobre contratación se incluye la prohibición de incluir limitaciones de responsabilidad (cláusula de indemnidad) y se regula la facultad legal de pedir caución en garantía de pago de honorarios en caso de designación por el Registro Mercantil u Órgano Judicial. Con respecto a infracciones y sanciones se precisan en mayor medida las conductas que integran los tipos infractores y se fija el período de publicidad de la inscripción de las sanciones en el ROAC. Se actualiza el importe de la garantía financiera que deben prestar los auditores pasando de 300.000 a 500.000 euros. Se precisa la finalidad y alcance de las actuaciones de inspección e investigación del supervisor (ICAC).

de transición para su implementación por parte de los auditores. Las diferentes fechas de entrada en vigor que introduce esta disposición final son las siguientes[189]:

- "Garantía Financiera: En relación con la cuantía mínima, ésta será exigible a partir de 1 de julio de 2021.

- Las normas relativas a organización interna (capítulo IV del título II) y lo dispuesto en el artículo 72.2 (sistemas para conservación de la documentación y generación del archivo electrónico) y 87 (estructura organizativa de auditores de EIP), entrarán en vigor el 1 de julio de 2022 y son aplicables en relación con las auditorías de cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos cerrados con posterioridad a dicha fecha.

- En relación con lo dispuesto en los artículos 62 y 63,2 sobre honorarios, solo se aplicará a los nuevos contratos de auditoría que se firmen o se prorroguen con posterioridad a la entrada en vigor.

Además, la Disposición Transitoria sexta del propio Reglamento precisa que lo establecido en el Capítulo I "De las modalidades de auditoría de cuentas" del título I; y en los capítulos II "De independencia" y VI "De la auditoría de entidades de interés público" del título II, será aplicable para los trabajos de auditoría de cuentas anuales y otros estados financieros o documentos contables correspondientes a ejercicios económicos que se cierren con posterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto por el que se aprueba este Reglamento. Esto es, considerando que coincidiera con el año natural, a las auditorías de las cuentas anuales del ejercicio 2021".

Reflexiones finales

Una vez hecho el repaso de las novedades que aporta el reglamento y de su entrada en vigor, conviene poner en valor las aportaciones que los auditores han realizado desde las primeras fases en que se discutía el texto hasta su versión definitiva y, en concreto, nos referiremos a las que directamente defendió el REA (algunas de ellas también fueron defendidas por el ICJCE), que iban encaminadas a facilitar su adopción por parte de los auditores pequeños y medianos. Hay que manifestar que, en general, se regula prestando una mayor atención a los grandes, cuando la normativa afecta a todos lo cual provoca que sufran los pequeños las consecuencias de una normativa que sobrepasa el alcance de la necesidad regulatoria para este colectivo. De las distintas alegaciones que fue presentando el REA y que finalmente se introdujeron en el reglamento se destacan las siguientes[190]:

- **Contrato de auditoría: Nombramiento por el Registrador.** Se ha introducido el procedimiento y plazos a seguir para que el auditor solicite caución adecuada o

[189] Se transcribe del artículo Puig de Travy y Rico Pérez (2021) de la *Revista Economistas*, 37 del Consejo General de Economistas.

[190] Esta información surge principalmente de documentos internos del REA y se recogen transcribiendo de forma literal lo manifestado por su presidente (Puig de Travy, 2021) en el artículo publicado en la *Revista Técnica Contable y Financiera*, 39 del mes de marzo, de 2021.

provisión de fondos en garantía del pago de los honorarios antes de proceder a ejercer sus funciones.

- **Formación práctica.** Se ha conseguido aumentar el período de formación práctica que puede realizarse antes de la finalización del programa de formación teórica, de modo que podrá computarse hasta un 50% de la formación práctica exigida.

- **Independencia.** A lo largo de las reuniones mantenidas con el ICAC se debatió ampliamente todo el articulado relativo a independencia e incompatibilidades tratando de concretar y matizar las exigencias muy genéricas de la LAC. En este sentido, podemos decir que finalmente se ha hecho un importante esfuerzo de concreción y delimitación de los requisitos establecidos en la LAC con el objeto de evitar confusión y otorgar una mayor seguridad jurídica.

- **Incompatibilidades.** La versión definitiva del reglamento suaviza o exceptúa, en algunos casos, las normas de extensiones a familiares para aquellos que están más alejados del auditor limitándose en algunos casos respecto a la entidad auditada.

- **Estructura organizativa.** Finalmente, el texto ha reducido sensiblemente las exigencias que inicialmente figuraban para que un auditor de cuentas pudiera auditar una Entidad de Interés Público (EIP). Esta regulación menos exigente permite la entrada de nuevos operadores en el mercado sin menoscabar la calidad de los trabajos.

- **Organización interna.** Los artículos relativos al capítulo de Organización interna han sufrido un cambio muy importante desde los primeros textos que se barajaron hasta el definitivo y se hacen más asumibles para los pequeños y medianos auditores.

- **Concentración de honorarios:** El artículo 64 del reglamento, si bien no recoge todas las propuestas que se formularon (entre ellas eximir de su cumplimiento a las pequeñas sociedades de auditoría o aumentar el porcentaje fijado), sí se han introducido algunas de las propuestas, en concreto, la regulación sobre el efecto en cascada.

Para hacer una valoración profunda de lo que supone este reglamento se deberán llevar a cabo análisis y evaluaciones sobre el impacto que provocará sobre la auditoría de cuentas y los auditores que actualmente no puede hacerse ya que mucha parte de su articulado no ha entrado ni siquiera en vigor. Lo único que podemos hacer ahora es informar y dar opiniones preliminares, que en todo caso estarán sujetas a la evolución de los acontecimientos y ello con la finalidad de que podamos contribuir a su mejor implementación.

Una valoración preliminar y objetiva que puede hacerse de este reglamento es que aporta modificaciones y cambios normativos importantes con relación al anterior y que, sin duda, tendrán su impacto en los auditores y en la práctica de la actividad y en su supervisión. Como se ha dicho no todo el articulado entra en vigor de forma inmediata por lo que los auditores tendrán cierto tiempo para responder al reto de su implementación y es aquí donde las corporaciones deben prestar su ayuda.

La valoración que hace del REA de este nuevo Reglamento[191] Puig de Travy (2021) "… es positiva en la medida que introduce muchos aspectos que esclarecen y desarrollan nuestra actual Ley y que por lo tanto traen como consecuencia beneficios para la actividad de la auditoría y una mayor seguridad jurídica. Ahora nos toca el turno a los auditores y estoy seguro de que pondremos todo nuestro empeño en conseguir una adecuada implementación de los nuevos requerimientos del Reglamento. El REA del Consejo General de Economistas está a vuestro lado para apoyaros y haceros el proceso de adaptación más fácil y llevadero".

[191] *Revista Técnica Contable y Financiera*, 39 de 1 de marzo de 2021.

Capítulo 17: Las nuevas normas internacionales de auditoría revisadas y su paso a las respectivas NIA-ES revisadas

Introducción

Durante el período posterior a la promulgación de la Ley se han ido actualizando determinadas NIA-ES al objeto de ir adaptándolas a las nuevas NIAS (ISAS) Revisadas emitidas por el organismo emisor de normas de la IFAC, el *International Auditing and Assurrance Standards Board* (IAASB). En ocasiones nos referimos de forma genérica a "normas de auditoría" y queremos incluir en este concepto todas las normas que emite el IAASB con relación a la auditoría que incluyen tanto las propias normas de auditoría sobre información histórica (ISAS) como las de control de calidad (antes ISQC y ahora ISQM).

Este proceso emprendido por el IAASB que empezó por su plan estratégico para el período 2015-2019 ha provocado que los auditores en España[192] en todos estos años tengan que ir aprendiendo, asimilando y trabajando con estas nuevas ISAS Revisadas. Estas nuevas normas tienen por objeto adaptar el trabajo del auditor a las nuevas exigencias que el mercado demanda y así responder al llamado "Gap de Expectativas". Este "gap" ha sido uno de los grandes motores del cambio en el alcance del trabajo del auditor en los últimos 30 años y el que ha disparado la mayoría de las reformas del sector y de la propia actividad de los auditores. Hoy en día sigue siendo un elemento que los legisladores, los reguladores y los auditores tenemos muy en cuenta para ir dotando a la actividad de auditoría de los avances necesarios para adaptarnos a las nuevas exigencias del mercado y a las demandas de los *stakeholders*, es decir, los usuarios del informe de auditoría en su sentido más amplio.

Este capítulo se desarrolla a través de los siguientes apartados:

17.1 El proceso emprendido por la IFAC.

17.2 Su paso a las NIA-ES revisadas.

17.3 Las nuevas normas de gestión de la calidad (NIGC-ES).

17.4 El futuro en la emisión de las normas de auditoría.

[192] No sólo a los auditores en España sino a todos los auditores de terceros países que actúen bajo estos estándares de la IAASB, que incluyen a todos los de la UE ya que por la Directiva de auditoría se prescribe la utilización de estas normas ya sea directamente o adaptadas por cada Estado Miembro.

17.1 El proceso emprendido por la IFAC

El International *Auditing and Assurrance Standards Board* (IAASB) de la IFAC estableció en 2015 un plan estratégico para el período 2015-2019[193] basado en los siguientes tres objetivos:

- Hay que asegurar que las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) continúen formando la base para auditorías relevantes, valiosas y de alta calidad realizadas en todo el mundo respondiendo de manera oportuna a los problemas señalados en la práctica y los desarrollos emergentes.

- Ha de asegurar que los estándares del IAASB evolucionen según sea necesario para abordar adecuadamente las necesidades emergentes de los interesados para servicios que no sean auditorías de estados financieros.

- Debe fortalecer la divulgación y la colaboración con las partes interesadas clave en la cadena de suministro de informes sobre temas de interés público relevantes para la auditoría y los servicios relacionados.

Esta estrategia dio lugar a sucesivos planes de trabajo[194] en los que se daba prioridad a las cuestiones de interés público más pertinentes. Una de las preocupaciones del IAASB era la consideración de cómo podía integrarse aún más la calidad en la forma que los auditores abordan las auditorías y otros compromisos bajo los estándares internacionales que el organismo emite (las ISAS). También mostraba la inquietud de abordar las preocupaciones de las prácticas en las pequeñas y medianas firmas de auditoría (SMP, en sus siglas en inglés), incluida la consideración de cómo las normas de auditoría se pueden aplicar efectivamente a las auditorías de entidades pequeñas y medianas (SME, en sus siglas en inglés), y las normas para respaldar otros servicios proporcionados por las SMP.

Con todos estos objetivos, el IAASB se comprometió a publicar un calendario de los proyectos en su sitio web, que se actualizaría trimestralmente, para mantener la transparencia en la progresión. Todo ello dio lugar a una revisión exhaustiva de las ISAS, proceso[195] que en la actualidad aún sigue en vigor y parece que será una constante de ahora en adelante, ya que el mundo económico evoluciona rápidamente y los estándares de auditoría deben adaptarse a las nuevas condiciones del mercado.

Se ha de constatar que este proceso de reflexión y mejora de las normas por parte del IAASB se vio influido de forma importante por la nueva Directiva Europea de auditoría y el Reglamento del 2014 que marcaba una nueva hoja de ruta para la mejora de la calidad y de la efectividad de las auditorías dentro de la UE y ponía como centro de los estándares para los auditores las normas internacionales del IAASB. Esta situación era consecuencia del compromiso que

[193] De todas formas, esta nueva forma de actuar de IAASB con el establecimiento de planes de trabajo de forma transparente y dando detalles de su cumplimiento arranca de diciembre de 2012.
[194] El primero de ellos fue el plan para el período 2015-2016.
[195] En la actualidad el IAASB tiene su plan estratégico para el período 2020-2023 y un plan de trabajo para el período 2020-2022, que fueron aprobados en diciembre de 2019 y que debido a la Covid-19 fueron parcialmente revisados y publicados el 15 de abril de 2020.

previamente había adquirido el IAASB de tener unas normas de gran calidad y con la debida actualización que dieran una respuesta adecuada a las demandas y exigencias que los "grupos de interés" (*stakeholders*) demandaban de la auditoría.

Muchas han sido las normas que se han ido revisando o están en proceso de revisión en el seno del IAASB desde el 2015 hasta hoy. Entre ellas, podemos destacar la de estimaciones contables, la de otra información que acompaña a las CCAA, las de identificación, evaluación y respuesta a los riesgos de auditoría, las de informes y la de control de calidad interno. Los hilos conductores estratégicos que han guiado este proceso de revisiones han sido: a) el continúo avance en el uso de las tecnologías; b) la necesidad de abordar de forma más proactiva la proporcionalidad de las normas; c) el continuo incremento de complejidad de la economía; d) los cambios en la información corporativa dando un peso muy importante a la información no financiera y e) la necesidad de incrementar la confianza en la auditoría por los recientes escándalos.

A los efectos de mostrar la situación actual de las normas internacionales de auditoría, mostramos a continuación un cuadro con las normas del IAASB:

Figura 33. International standards

INTERNATIONAL STANDARDS ON QUALITY CONTROL

ISQC 1	Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements

AUDIT OF HISTORICAL FINANCIAL INFORMATION

200 - 299	**General Principles and Responsabilities**
ISA 200	Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing
ISA 210	Agreeing the Terms of Audit Engagements
ISA 220	Quality Control for an Audit of Financial Statements
ISA 230	Audit Documentation
ISA 240	The Auditor's Responsabilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements
ISA 250	(Revised) Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements
ISA 260	(Revised) Communication with Those Charged with Governance
ISA 265	Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management
300 - 499	**Risk Assessment and Response to Assessed Risks**
ISA 300	Planning an Audit of Financial Statements
ISA 315	(Revised) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment
ISA 320	Materiality in Planning and Performing and Audit
ISA 330	The Auditor's Responses to Assessed Risks
ISA 402	Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization
ISA 450	Evaluation of Misstatements Identified during the Audit
500 - 599	**Audit Evidence**
ISA 500	Audit Evidence
ISA 501	Audit Evidence - Specific Considerations for Selected Items
ISA 505	External Confirmations
ISA 510	Initial Audit Engagements - Opening Balances
ISA 520	Analytical Procedures

ISA 530	Audit Sampling
ISA 540	(Revised) Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures
ISA 550	Related Parties
ISA 560	Subsequent Events
ISA 570	(Revised) Going Concern
ISA 580	Written Representations
600 - 699	**Using the Work of Others**
ISA 600	Special Considerations - Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)
ISA 610	(Revised 2013) Using the Work of Internal Auditors
ISA 620	Using the Work of an Auditor's Expert
700 - 799	**Audit Conclusions and Reporting**
ISA 700	(Revised) Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements
ISA 701	Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report
ISA 705	(Revised) Modifications on the Opinion in the Independent Auditor's Report
ISA 706	(Revised) Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report
ISA 710	Comparative Information - Corresponding Figures and Comparative Financial Statements
ISA 720	(Revised) The Auditor's Resposabilities Relating to Other Information
800 - 899	**Specialized Areas**
ISA 800	(Revised) Special Considerations - Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks
ISA 805	(Revised) Special Considerations - Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement
ISA 810	(Revised) Engagements to Report on Summary Financial

Cuadro 16

Fuente: Elaboración propia.

Como podemos apreciar en el cuadro anterior, se han ido revisando muchas de las normas de auditoría en los últimos 7 años (ISA 250,260,315,540,570,610,700,705,706,720,800,815 y 810). No es el objeto describir la naturaleza y alcance de todas estas revisiones, pero sí conviene resaltar algunos aspectos que son lo más destacable de algunas de estas revisiones:

- Lo más significativo de las normas de informes (serie 700) ya se han comentado en el capítulo 15 anterior que han sido de gran calado.

- La revisión de la ISA 540 -Auditoría de estimaciones contables y revelaciones relacionadas- responde a la rápida evolución del entorno empresarial garantizando que se adecue a las necesidades actuales del mercado y fomenta una mentalidad independiente y con mayor impulso del escepticismo profesional del auditor. La NIA 540 (Revisada) entra en vigor para las auditorías de los estados financieros de períodos que comienzan en o después del 15 de diciembre de 2019.

- Los cambios propuestos por el IAASB en la ISA 315[196] -Identificación y Valoración de Riesgos- responden a: la necesidad de impulsar la utilización de las tecnologías; la mejora en la identificación y evaluación consistente y efectiva de los riesgos de errores materiales; los cambios propuestos en la Identificación y Valoración de Riesgos para facilitar la mejor aplicabilidad de la norma a entidades con un amplio espectro de circunstancias y complejidades; y ayudar a los auditores en el ejercicio del escepticismo profesional a lo largo del proceso de identificación y evaluación de riesgos.

- Con respecto a la ISA 250 -Consideraciones legales y reglamentarias en la Auditoría de Estados Financieros- el objetivo de la revisión consistía principalmente en mejorar la consistencia entre la norma y el nuevo Código de ética del IESBA (revisado), es decir, permitir que la norma pudiera aplicarse de manera efectiva de acuerdo con los nuevos requerimientos éticos. También se aprovechó la revisión para esclarecer al auditor los requerimientos de información a suministrar a las autoridades sobre los incumplimientos detectados, mejorar el entendimiento de los impactos de los incumplimientos sobre el informe del auditor y matizar ciertos casos en los que la comunicación con los órganos de gobierno de la entidad auditada puede estar restringida.

A parte de estas revisiones (sólo se han indicado las que estaban aprobadas en el momento de la publicación del *HANDBOOK* 2020 del IAASB) estaban en proceso de revisión otra serie de normas de las cabe destacar por su gran importancia la ISA 600 relativa a la auditoría de Grupos y las nuevas normas de gestión de riesgos que sustituirán a la norma de calidad (ISQC) que pasan a denominarse *International Standard on Quality Management* y con sus siglas en inglés "ISQM".

La revisión de la "ISA 600 -Consideraciones especiales -Auditorías de estados financieros del Grupo- "surge de la necesidad de mejorar la norma con motivo de determinados fallos que se han ido poniendo de manifiesto por las autoridades de supervisión de auditoría tanto de los EEMM de la UE como del resto de países. La revisión de esta norma está siendo bastante compleja y, de hecho, está requiriendo un enorme trabajo de puesta en común de conclusiones entre las autoridades reguladoras y los auditores sobre todo en lo que hace referencia al alcance de los requerimientos de revisión por parte del auditor principal. Por otro lado, hay que tener en cuenta las prescripciones que impone la Directiva de auditoría y también las impuestas por las legislaciones nacionales de los EEMM de la UE que en algunos casos han incluido requerimientos muy exigentes que van más allá de lo que figura en la ISA 600 actual.

El proyecto de las nuevas normas de gestión de la calidad[197] (las ISQM que sustituirán a las ISQC actuales) constituye una de las reformas de mayor calado que se han dado en este último período. En este proyecto también se incluye, por su gran dependencia y necesidad de coordinación la revisión de la ISA 220 sobre control de calidad de la auditoría de estados financieros **(***Quality Control for an Audits of Financial Statements***)**. Las nuevas normas de calidad

[196] Unos análisis interesantes sobre esta norma revisada pueden encontrarse en el artículo de Rodríguez Alcocer (Jefe del Área de la Subdirección de NTA del ICAC) publicado en la *Revista Técnica Contable y Financiera,* 44 de septiembre de 2021 de Wolters Kluwer. Debido a la importancia de esta norma recomendamos la lectura de este artículo.

[197] Estas dos normas (ISQM 1 y ISQM 2) fueron aprobadas en diciembre de 2021, por lo que ya no constituye un proyecto, sino que ya está emitido y es público el estándar definitivo. Lo mismo ha ocurrido con la ISA 220 (revisada).

contempladas por el IAASB son la ISQM 1 *Quality Management for Firms that Perform Audit or Reviews of Financial Statements, or Others Assurance or Related Services Engagements* y la ISQM 2 *Engagements Quality Reviews.* La primera hace referencia a los necesarios controles internos que deben tener los auditores y las firmas de auditoría a los efectos de contribuir a la eficacia y calidad de las auditorías y otros trabajos relacionados que practican. Esta nueva norma constituye un cambio radical del enfoque de la calidad pasando a un sistema de gestión de la calidad proactivo y basado en los propios riesgos en lugar de lo que contemplaba la anterior norma que se basaba en imponer requerimientos de calidad obligatorios. En la gestión de la calidad se deja libertad para que cada organización pueda establecer el sistema que más se adecue a sus circunstancias en función de su tamaño, tipo de clientes, entorno en el que se desarrolla su actividad, etc. Otros objetivos de la norma son la potenciación de la figura del liderazgo en la calidad dentro de la organización, la modernización de la norma (con respecto a la ISQC 1 en aspectos como el uso de tecnologías y ante un entorno cada vez más complejo) y la instauración de un sistema de supervisión de la gestión de la calidad interna. La ISQM 2 se centra en la regulación de las revisiones de calidad de los propios encargos por parte de otro(s) profesional(es) diferentes al equipo del encargo (*Engagement Quality Control*). Los objetivos de la norma son: establecer los criterios para la aplicación de estas revisiones, es decir, cuando han de llevarse a cabo; determinar los objetivos generales a cumplir en estas revisiones; establecer naturaleza y alcance de la revisión y clarificar el perfil y requisitos de la persona que debe llevar la revisión y su nivel de responsabilidad.

Como se ha mencionado también se está procediendo a la revisión de la ISA 220[198] sobre el control de calidad de una auditoría, es decir, de un encargo concreto. Además de intentar modernizar la norma y adecuarla a las nuevas ISQM 1 Y ISQM 2 se intenta con este proyecto poner mayor énfasis en el juicio profesional del auditor y en el escepticismo profesional con el que debe actuar para mejorar la calidad. Se recalca que la última responsabilidad de la gestión del trabajo la tiene el auditor firmante del encargo y ha de ejercerla durante toda la auditoría a los efectos de conseguir la calidad requerida y el cumplimiento de las normas.

Si bien el IAASB aprobó su plan estratégico para el período 2020-2023 en mayo 2021 cursó una consulta pública sobre el mencionado plan para conocer la visión de los *stakeholders* sobre el mismo. ¿Cuál es la razón que mueve al IAASB a cursar esta consulta? Es necesario precisar que entre los objetivos estratégicos del plan se incluía mantener unas relaciones estrechas con los *stakeholders* y paralelamente mejorar las actuaciones del comité en aras a lograr una mayor capacidad de respuesta en cuanto a la corrección y rigor de su trabajo como en cuanto a su realización en el tiempo adecuado. Así, la consulta se plantea dentro de este contexto y con el objetivo de conocer si las prioridades de los proyectos para los años restantes son las adecuadas o, en su caso, es necesario incorporar nuevos proyectos.

Lo que queda claro en las reflexiones del IAASB es que no ha habido ninguna circunstancia adicional que afecte de forma importante a la validez del plan estratégico en vigor y que lo que, únicamente, se pretende con la consulta es obtener información de terceros para, en su caso, mejorar o completar el plan para dar una mejor respuesta a las partes interesadas. A continuación, se analizan los proyectos que estaban previstos en plan:

[198] La norma definitiva ya se ha publicado en fecha diciembre 2021.

- La emisión de una norma de auditoría separada para entidades de menor complejidad (*Audit of Less Complex Entities*). Después de un proceso de estudio y consulta a terceros sobre las diferentes opciones para dar cobertura a las actuaciones sobre este tipo de entidades se concluyó que la mejor alternativa era la emisión de una norma específica y separada para la realización de estos encargos. Ya se ha publicado un primer borrador de esta norma en septiembre de 2021 el cual se ha sometido a consulta pública siendo la finalización del plazo para recibir las respuestas el 31 de enero de 2022. Esta norma pretende recoger en un único documento, de menor amplitud que todo el compendio de ISAs, todos los requerimientos y material de apoyo para llevar a cabo las auditorías de este tipo de entidades y dando un nivel de seguridad igual que el que se deriva de la utilización completa de las ISAs. Es decir, se ha llevado a cabo un importante proceso de estudio, reflexión y análisis de las ISAs con el objetivo de aplicarles los criterios de escalabilidad y proporcionalidad necesarios para el desarrollo de este tipo de encargos. El resultado es una norma, rigurosa, precisa y clara que regula la actuación de los auditores en este tipo de encargos. Este proyecto es de vital importancia en la medida en que la mayoría de las auditorías que se practican (sobre todo en Europa) son sobre este tipo de entidades y, por otro lado, a que las normas de auditoría son muy exhaustivas y amplias al tener que cubrir todo tipo de auditorías; ello desemboca a que multitud de requerimientos que deben cubrir encargos de entidades complejas y de gran tamaño son absolutamente innecesarios para el resto de las entidades. Esta situación provoca la necesidad de que para cada auditoría de una entidad de menor complejidad se deba emprender un proceso, largo y costoso, de evaluación y eliminación de multitud de requerimientos no aplicables y de la necesidad de documentar el mismo en los papeles de trabajo; con la exigencia de hacerlo de forma amplia y rigurosa. No existe una fecha para su emisión de forma definitiva ni para la fecha de su primera aplicación (se solicita en la consulta), pero dada la gran utilidad y necesidad de esta norma la emisión y aplicación temprana de la misma debe ser un objetivo prioritario[199]. Analizando el borrador de norma se puede concluir que es una norma muy bien estructurada en la medida que incluye todos los aspectos necesarios de regulación mediante un orden que facilita su aplicación y con unos apéndices y guías que son de gran utilidad. Hay un aspecto importante que debe clarificarse de una forma mucho más precisa en la norma y se refiere a su ámbito de aplicación. Incluso habiendo una guía al respecto la forma, en la que se trata el alcance de la norma con relación a las diferentes entidades a la que le es de aplicación, no es lo clara y precisa que debiera ser ya que incorpora aspectos de gran subjetividad que abren el camino a que en el caso concreto de Europa los diferentes EEMM puedan tener posturas muy diferentes en cuanto a su alcance. La homogeneidad en cuanto a su ámbito de aplicación debería ser una máxima de la norma evitando los aspectos de tipo cualitativo que llevan a otorgar márgenes muy amplios de interpretación y, por consiguiente, diferentes vías para su

[199] El REA procedió a responder en plazo a la citada consulta sobre este proyecto de norma por parte de su presidente actual Emilio Álvarez. En la respuesta se manifestaba su completo apoyo al proyecto, haciendo constar que, en países como España, Italia y Portugal, la amplia mayoría de auditorías se realiza sobre este tipo de entidades, lo que justifica la necesidad de la norma y su aplicación a la mayor brevedad posible. También manifestaba posición favorable a la estructura y contenido de la norma y a la adecuación y utilidad de las guías para su aplicación. Un tema importante que el REA destacaba era que debía quedar claro el alcance de la norma para que pueda ser aplicada a la gran mayoría de PYMES y también a los grupos de menor complejidad, que la norma no incluía.

utilización o, en su caso, para la aplicación obligatoria por parte de los EEMM en la UE. Otro punto que debe rectificarse de la norma es la prohibición actual que contempla para su aplicación a la auditoría de grupos. Teniendo en cuenta que muchos grupos de sociedades pueden ser considerados también como de menor complejidad, pensemos por ejemplo en un grupo que esté centralizada su gestión y que esté formado por una serie de sociedades, todas ellas de poca complejidad. No tiene sentido alguno que éste grupo sea excluido de la norma. Esperemos que alguno de estos aspectos pueda ser modificado en aras a una mejor y mayor aplicación homogénea de la norma.

- Proyecto de emisión de una norma relativa a un mejor entendimiento, escalabilidad y proporcionalidad de las ISAs. Este proyecto es de gran necesidad y utilidad. Como ya se ha mencionado el cuerpo de normas de auditoría tiene una amplitud enorme y exige ingentes labores para aplicar los criterios de escalabilidad y proporcionalidad que son necesarios para dar un cumplimento eficaz de la norma y que al mismo tiempo permita una práctica eficiente de la auditoría (mantener la calidad, pero evitando cargas innecesarias). Además de esta norma, también se contempla la emisión de guías y el desarrollo de actividades divulgativas y formativas. La emisión por parte del IAASB de unos principios y/o criterios generales sobre todos estos aspectos puede ayudar mucho tanto a la mejora de la calidad como a la eficiencia y eficacia de la auditoría en la medida que orienta al auditor a dedicar los esfuerzos de auditoría a los aspectos importantes y fundamentales y obviar tareas que no aportan valor ni seguridad alguna a los usuarios. Por otra parte, esta norma, sus guías y las actividades que realizará el IAASB al respecto contribuirán a un mejor entendimiento de la normativa actual que de por si es de una complejidad alta además de extensa.

- Se pretende igualmente seguir con la revisión de normas y se contemplan los proyectos de tratar la ISA 500 sobre Evidencia; fruto de las deficiencias detectadas a los auditores por parte de los supervisores y esperando tener un borrador de la norma revisada para el mes de septiembre de 2022 y la definitiva para el segundo semestre de 2023. Hay dos proyectos de gran calado como son la revisión de la norma ISA 240 sobre Fraude y de la ISA 570 sobre Empresa en Funcionamiento. Se espera poder tener borradores de estas normas para el mes de marzo de 2023 y los estándares finalizados y aprobados para el segundo semestre de 2024. La revisión de estas dos normas obedece a la necesidad de responder al "Gap de Expectativas"[200].

- Por último, el IAASB tiene que ir trabajando una serie de temas como son las posibles implicaciones en las ISAs de los nuevos proyectos de la IESBA sobre normas éticas, de las tecnologías y sus procesos disruptivos y de la potenciación del escepticismo profesional de los auditores.

[200] Este aspecto que impacta sobre estas dos normas se tratará posteriormente de forma amplia ya que constituye un aspecto fundamental de los retos a los que se enfrentan los auditores en un futuro bastante próximo a juzgar por las iniciativas que la Comisión Europea está poniendo sobre la mesa para la mejora de la efectividad de la auditoría y también sobre la información Corporativa de las entidades de interés público y de las cuales se ha publicado una consulta cuyo plazo de respuesta fue el 4/2/2022.

Todos estos proyectos que figuran dentro del plan estratégico para ejecutar en los dos próximos años puede presumirse que se llevarán a cabo debido a su importancia; aunque en la encuesta se está solicitando a las partes interesadas opinión sobre si aún constituyen proyectos prioritarios de interés público. El REA contestó a esta pregunta positivamente y así lo hizo también la EFAA[201].

Otro de los aspectos importantes para tener en cuenta a la hora de ver los posibles efectos que en el futuro podemos tener sobre las normas de auditoría en España son los nuevos proyectos que está considerando en la actualidad el IAASB para poder incorporar a sus planes de trabajo del 2022-2023 y de los que también está solicitando opinión a los terceros interesados. Estos proyectos son los siguientes:

- Revisión de la ISA 330 sobre Respuestas del Auditor a los Riesgos Evaluados (*The Auditor´s Responses to Assessed Risk*). Esta revisión tiene un amplio sentido ya que surge de la necesidad de incrementar la coherencia de esta norma con la ISA 315 revisada sobre identificación de riesgos.

- Revisión de la ISA 520 sobre Procedimientos Analíticos (*Analytical Procedures*). La IAASB considera que esta norma puede ser objeto de revisión para una mejor adaptación al entorno actual y principalmente al impacto de las tecnologías y también por aumentar la coherencia con el resto de las normas que han sido objeto de revisión. No es fácil evaluar en estos momentos si se requiere una revisión completa o parcial de la norma o si se pudiera cumplir con estos objetivos a través de la confección de una simple guía y no revisar el *standard.* De hecho, esta es una de las razones por la que se somete esta posible revisión a consulta.

- Revisión de la ISA 530 de Muestreo en la auditoría (*Audit Sampling*). Esta revisión surge por los mismos objetivos de la ISA 520 y reviste la misma problemática.

- Revisión de la ISA 620 sobre utilización del trabajo de un experto del auditor (*Using The Work of an Auditor´s Expert*). En este caso se plantea la necesidad de modificar la norma con toda seguridad por la gran utilización de expertos que se da en la actualidad. Lo que se somete a consulta es el grado de la revisión, es decir, si ha de ser de gran calado y modificar con amplitud la norma o llevar a cabo una revisión más simple.

- Hay una propuesta de proyecto sobre la práctica de las auditorías conjuntas. Se reconoce que esta forma de auditar está adquiriendo una prevalencia global cada vez mayor y que por ello se está imponiendo la necesidad de profundizar en cómo deben llevarse a cabo este tipo de auditorías. Se entiende que esclarecer la práctica de estas auditorías a través de una norma o a través de una guía es del todo conveniente debido a la diferente naturaleza de estos encargos que se están dando en los diferentes países y contando que, en algunos de ellos, incluso, es una práctica obligatoria para

[201] La *European Federation of Accountants and Auditors* (EFAA) es una organización de contables y auditores de gran importancia dentro de la UE y es miembro actual de la IFAC. Principalmente defiende los intereses de los pequeños y medianos auditores de la Unión Europea y su presidente actual es el español D. Salvador Marín.

determinado tipo de sociedades como es el caso de Francia, entre otros. La propuesta es evaluar cual es el camino más adecuado para afrontar esta necesidad. Muchos auditores piensan que, debido a la especialidad de este tipo de auditorías, se dan diferentes formas de abordar los trabajos a los efectos de coordinar la labor de los dos o más auditores que pueden intervenir y es absolutamente necesario tener una norma reguladora. Otros piensan que con una guía podría cumplirse el objetivo de regular el desarrollo de este tipo de auditoría.

- Otra serie de propuestas también se están planteando como son el aseguramiento de la información financiera suministrada en formato digital (XBRL) o el aseguramiento de información relativa a revelación de información sobre el cambio climático o sostenibilidad en su globalidad. Estos son proyectos que, sin duda, se deberán acometer ya sea a corto o a medio plazo por las necesidades actuales de suministro de información en nuevos formatos o de nueva información que requieren los mercados y que necesitan el aseguramiento del auditor.

Sobre todos estos nuevos proyectos podría ser un planteamiento adecuado el que se exponemos a continuación:

- Es necesario abordar una norma sobre la auditoría conjunta. La premura del proyecto dependerá de las decisiones que se tomen en los próximos dos años en la UE sobre este asunto. Hay un amplio consenso sobre que este tipo de auditorías ofrece una solución muy importante para favorecer la apertura del mercado de la auditoría que está desmedidamente concentrado en 4 firmas.

- Se debe disponer de normas de aseguramiento sobre informaciones de sostenibilidad (no solo de cambio climático) lo antes posible y sobre todo contando que la nueva Directiva Europea de Sostenibilidad prescribe el aseguramiento de la Información Corporativa sobre esta materia para las entidades obligadas.

- Es necesaria la revisión de la ISA 330 y de forma substancial para adaptarla a los cambios de la ISA 315 Revisada llevando a cabo esta revisión teniendo muy en cuenta el principio de escalabilidad. Por otro lado, para las revisiones de las ISAs 520, 530 y 620 puede ser suficiente con una adaptación de carácter limitado.

- Europa ha instaurado el ESEF (*European Single Electronic Format*) de obligado cumplimiento para compañías cotizadas por lo que es esencial el desarrollo de una norma para su aseguramiento por parte de los auditores.

Son muy interesantes las palabras que pronunció Seidensenstein, T (2021)[202] en la sede del *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW) el 4 de octubre de 2019 de las cuales extraemos algunas de sus reflexiones:

[202] Recién nombrado presidente del IAASB (sólo llevaba 3 meses en el cargo). Es importante destacar que, en el mismo edificio que dio la conferencia el presidente, dos décadas antes se habían entrevistado a muchos de los candidatos que luego formaron el primer comité del IAASB. El discurso que pronunció llevaba por título "*The Future of*

- El establecimiento de las normas de auditoría es un proceso eminentemente técnico, pero hemos de ser conscientes de que sus consecuencias tienen un impacto social significativo. Los auditores deben desempeñar un papel fundamental en la seguridad de los mercados.

- Mostraba una preocupación por la erosión de la confianza en las instituciones y en el funcionamiento de la economía. El IAASB debe estar en diálogo permanente con los distintos grupos de interés y desempeñar el papel de restaurar la confianza perdida.

- El IAASB es un organismo sensible a tres principales características: a) operar con alto grado de responsabilidad pública y con gran capacidad de respuesta; b) ayudar a innovar los procesos de establecimiento de las normas para que sean más ágiles y c) aumentar el nivel de compromiso con respecto a los diversos componentes del ecosistema de la información financiera.

- Le preocupaba también el riesgo de fragmentación de las normas. Es evidente que los diferentes países deben atender a sus realidades locales, pero es necesario actuar de forma global para responder de forma rápida y efectiva (dice a brazo partido) a la modernización de las normas, al impacto de las tecnologías y a la demanda de aseguramiento sobre la información no financiera. Esto sólo se puede llevar a cabo desde un organismo internacional y con los recursos adecuados.

- Otro aspecto fundamental es el de equilibrar los diferentes puntos de vista, es decir, incorporar la necesidad de confrontar los diferentes puntos de vista en el proceso de emisión de normas para llegar a un consenso general. Esta tarea sólo puede hacerse desde un organismo a escala internacional.

Son reflexiones importantes que corroboran el papel a desempeñar en el futuro por el IAASB e vislumbra el futuro de los estándares de la auditoría caracterizado por respuestas rápidas y ágiles para reestablecer una confianza que se ha ido deteriorando.

Después de haber repasado la situación que ha venido produciéndose en los últimos años con relación a las normas emitidas por el IAASB y sus planes de futuro cabe concluir lo siguiente:

- La realidad actual nos hace ver que ante un mundo económico “VUCA” las regulaciones cambian y las necesidades de los usuarios de las informaciones corporativas de las empresas se aumentan y se hacen más exigentes. Estos aspectos dan como consecuencia el requerimiento de una mayor aportación de los auditores, tanto en ir incrementando el alcance de sus actuaciones (ya no sólo intervienen en la información financiera sino en la no financiera) como en cuanto a conseguir una mayor credibilidad y confianza lo que exige cambios continuos en el reforzamiento de sus normas de actuación.

International Standard Setting”. El ICAEW en la actualidad es una de las organizaciones más representativas de los auditores a nivel mundial y cuenta con más de 150.000 miembros.

- La UE con sus directivas está liderando las regulaciones en cuanto a las necesidades de *Corporate Reporting*. Por otra parte, la UE ha prescrito la utilización de las normas del IAASB lo que obliga a este organismo a un proceso de actualización constante de sus normas para adaptarlas a las nuevas exigencias y a las necesidades del mercado[203].

- El IAASB para responder a las exigencias ha implantado un severo y riguroso plan estratégico que ha conllevado en los últimos 7 años a un proceso continuo de revisión de sus normas.

- En la medida que la Ley de Auditoría en España requiere la adaptación de las normas del IAASB nos exige seguir este proceso de mejora continua en nuestras normas, las NIA-ES.

- El continuo desarrollo de las normas también contribuye al fortalecimiento de la actividad y de la imagen de sus profesionales generando y asegurando el flujo de incorporaciones de las nuevas generaciones de auditores. La calidad contribuye a mantener y asegurar el valor real de la auditoría.

17.2 Su paso a las NIA-ES revisadas

El proceso actual que se sigue en España es enviar las nuevas normas emitidas por el IAASB (organismo perteneciente a la IFAC) al Grupo de traducción que tiene constituido el ICAC. Una vez realizadas las correspondientes traducciones se envían los documentos traducidos al Grupo de trabajo formado por las Corporaciones y los funcionarios del ICAC quien se encarga de llevar a cabo las adaptaciones necesarias de las normas del IAASB al entorno español. Posteriormente, se presentan al Comité de Auditoría del ICAC (un órgano asesor) como paso previo a su sometimiento a información pública mediante Resolución del presidente del ICAC por el plazo de dos meses según el artículo 2.4 de la LAC y 5 del RLAC. En este momento ya toman la denominación de NIA-ES. Cumplido el plazo de sometimiento a información pública y considerando, en su caso, las alegaciones que se hayan recibido se proceden mediante Resolución del ICAC a la publicación definitiva de la norma, detallándose en la propia resolución el plazo de su entrada en vigor.

Tomando en consideración el proceso de emisión de normas de la actividad de auditoría que actualmente se está llevando a cabo (está regulado por la LAC y su reglamento de desarrollo), puede afirmarse que es un proceso eficaz y que garantiza la participación del colectivo auditor en su desarrollo. También hemos de poner en valor la labor que desempeña el Comité de Auditoría del ICAC que aúna las reflexiones de agentes importantes en el campo de la información corporativa como son los representantes de los reguladores e instituciones y

[203] El seguimiento obligatorio impuesto por parte de la UE de las normas del IAASB es una opción altamente eficaz para dar respuesta a la actual globalización evitando la fragmentación de los enfoques y fomentando la homogeneidad. Las normas del IAASB se siguen en más de 130 países. En este sentido contribuyen enormemente a la eficiencia en el desempeño de encargos sobre compañías transnacionales, al utilizar las mismas reglas en los diferentes países, lo que ahorra costes y favorece la planificación y la realización del encargo.

organismos públicos (Banco de España, CNMV, Dirección General de Seguros y la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública). Estos agentes unidos a los representantes del ICAC, a los de las Corporaciones de auditores (REA de CGE y el ICJCE) y a miembros de prestigio en el campo de la auditoría designados por el presidente del ICAC (en la actualidad figuran María Antonia García Benau y Jonás González) otorgan un plus de garantía al proceso que merece destacar y reconocer su valor.

En la medida que el IAASB está revisando las ISAs y las denomina ISA revisada[204], las correspondientes adaptaciones al entorno español pasan a denominarse NIA-ES revisadas. En el apartado 17.1 anterior se ha mostrado el estado actual de las normas del IAASB y los planes y proyectos futuros de este comité. Como se ha podido comprobar, este marco normativo se caracteriza por sus constantes cambios para irlo adaptando a las necesidades que demanda el mercado. Tanto el IAASB como aquí en España el ICAC[205], al tener que ir adaptando la normativa a la del IAASB, están inmersos en procesos continuos de revisión de la normativa.

Comparando tanto el marco completo de las normas del IAASB como las normas que se han ido revisando (véase cuadro 16) así como las normas ya revisadas por el ICAC (cuadro 17) puede apreciarse que el proceso de adaptación que se sigue en nuestro país a la normativa internacional se está desarrollando con gran agilidad y rigor y responde a las necesidades que el mercado demanda. Así, puede concluirse que disponemos de un marco normativo de auditoría muy acorde con las exigencias y requerimientos actuales perfectamente alineado con la normativa internacional y que hace que en todos los análisis comparativos a nivel europeo nuestro país ocupe posiciones en el tramo alto de cumplimiento con las prescripciones de la Directiva Europea sobre auditoría.

A continuación, se muestra la situación de las NIA-ES al 31 de diciembre de 2021:

[204] Ver cuadro 16 del anterior apartado 17.1. donde figuran las ISAs revisadas.

[205] Organismo supervisor responsable de mantener el marco normativo de la actividad de la auditoría, tarea que realiza con el apoyo de las Corporaciones de Auditores.

Figura 34. Normas internacionales de auditoría adaptadas a España

NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA ADAPTADAS A ESPAÑA

NIA-ES 200	Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría
NIA-ES 210	Acuerdos de los términos del encargo de auditoría
NIA-ES 220	Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros
NIA-ES 230	Documentación de Auditoría
NIA-ES 240	Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al Fraude
NIA-ES 250	(Revisada) Consideración de las Disposiciones Legales y Reglamentarias en la Auditoría de Estados Financieros
NIA-ES 260	(Revisada) Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad
NIA-ES 265	Comunicación de las Deficiencias en el Control Interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la Entidad
NIA-ES 300	Planificación de la Auditoría de Estados Financieros
NIA-ES 315	(Revisada) Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material
NIA-ES 320	Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría
NIA-ES 330	Respuestas del auditor a los riesgos valorados
NIA-ES 402	Consideraciones de Auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios
NIA-ES 450	Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la Auditoría
NIA-ES 500	Evidencia de Auditoría
NIA-ES 501	Evidencia de Auditoría – Consideraciones específicas para determinadas Áreas
NIA-ES 505	Confirmaciones Externas
NIA-ES 510	(Revisada) Encargos iniciales de Auditoría – Saldos de Apertura
NIA-ES 520	Procedimientos Analíticos
NIA-ES 530	Muestreo de Auditoría
NIA-ES 540	(Revisada) Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información relevante
NIA-ES 550	Partes Vinculadas
NIA-ES 560	Hechos posteriores al cierre
NIA-ES 570	(Revisada) Empresa en Funcionamiento
NIA-ES 580	Manifestaciones escritas
NIA-ES 600	Consideraciones Especiales – Auditorías de Estados Financieros de Grupos(Incluido el Trabajo de los Auditores de los Componentes)
NIA-ES 610	(Revisada) Utilización del Trabajo de los Auditores Internos
NIA-ES 620	Utilización del Trabajo de un Experto del Auditor
NIA-ES 700	(Revisada) Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros
NIA-ES 701	Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente
NIA-ES 705	(Revisada) Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente
NIA-ES 706	(Revisada) Párrafo de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente
NIA-ES 710	Información Comparativa: Cifras correspondientes a períodos anteriores y estados financieros comparativos
NIA-ES 720	(Revisada) Responsabilidades del Auditor con respecto a otra información
NIA-ES 820	(Revisada) Consideraciones Especiales – Auditorías de un solo estado financiero

Cuadro 17

Fuente: Elaboración propia.

Como puede apreciarse en el cuadro 17 anterior ya se han catalogado como normas "revisadas" un número considerable de ellas y todas estas revisiones se han producido en el período que va del 2016 hasta el 31 de diciembre de 2021[206]. A continuación, se indican las fechas de publicación de estas revisiones:

- Mediante Resolución del ICAC de fecha 23 de diciembre de 2016 se publicaron las primeras revisiones de normas que afectaban a las NIA-ES 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805 por lo que todas ellas se catalogan ya de revisadas. En esta misma resolución se publicó por primera vez la NIA-ES 701 denominada "Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un Auditor independiente". Este amplio proceso de revisión y la emisión de una nueva norma tenía el propósito de trasladar las revisiones efectuadas por el IAASB a nuestras NIA-ES e incorporar a nuestra normativa tanto los requerimientos procedentes del Reglamento (UE) 504/2014 como los correspondientes a nuestra LAC (Ley 22/2015).

- La Resolución del ICAC de fecha 27 de octubre de 2020 publicó la NIA-ES 540 (Revisada) sobre "Auditoría de estimaciones contables y la correspondiente información a revelar", también se publicó la segunda revisión de la NIA-ES 720 sobre "Responsabilidades del auditor con respecto a otra información". Nótese la característica de cambio constante de las normas en la medida que sobre una norma en un período corto de tiempo se produce una segunda revisión. La revisión de la NIA-ES 720 responde a la necesidad de actualizar la norma con motivo de la Ley 11/2018 sobre Información No Financiera que impone una serie de requisitos adicionales con relación al anterior RD 18/2017 e impacta en determinadas actuaciones y forma de reportar del auditor con relación a esta nueva y más extensa información y a la forma en que se divulga por parte de las entidades auditadas.

- El ICAC mediante Resolución de fecha 9 de febrero de 2021 publicó una segunda revisión de la NIA-ES 700 (Revisada) y emitió una nueva Norma Técnica de Auditoría sobre "La actuación del auditor con relación a los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo". Estas revisiones fueron para regular los trabajos del auditor sobre reportes en formatos electrónicos, es decir, el cambio en la NIA-ES 700 se deriva de la introducción de la norma sobre los formatos electrónicos de la UE.

- La última revisión normativa se produjo mediante la Resolución del ICAC de fecha 14 de octubre de 2021 por la que se revisaron la NIA-ES 250 de "Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros", la NIA-ES 315 sobre "Identificación y valoración del riesgo de incorrección material" y la NIA-ES 610 sobre" Utilización del trabajo de los auditores internos". Estas revisiones eran para adaptar las normas a las ISAs revisadas del IAASB.

[206] Recordemos que las NIA-ES se publicaron mediante Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013 y posteriormente mediante resolución de 20 de marzo de 2014 se publicó la NIA-ES 805 sobre auditoría de un solo estado financiero.

Además de las NIA-ES que se han reseñado en el cuadro 17 es necesario mencionar la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría aprobada mediante Resolución del ICAC de fecha 26 de octubre de 2011 (la NCCI-ES) y de la que disponemos de un texto consolidado que incorpora los cambios que se introdujeron a la norma mediante la Resolución del ICAC de fecha 20 de diciembre de 2013. El contenido de esta norma corresponde a la adaptación de la norma internacional de control de calidad emitida por el IAASB[207]. Esta norma supuso un cambio importante con respecto a la regulación anterior que se tenía en España. Ampliaba de forma considerable los requerimientos de los diferentes elementos del sistema de control de calidad interno que deben implementarse en los despachos o firmas de auditoría. En definitiva, podemos decir que es una norma más precisa y rigurosa, que cubre de forma muy exhaustiva los aspectos que se deben contemplar e implementar en toda organización interna de los auditores. Estos elementos se dividen en siete: responsabilidad de liderazgo en la calidad, requerimientos de ética, aceptación y continuidad de clientes, recursos humanos, realización de los encargos y seguimiento y documentación del sistema de control de calidad. Esta norma debe interpretarse juntamente con la NIA-ES 200 relativa a "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

Las NIA-ES también disponen de un glosario de términos que ayuda a la interpretación de los diferentes conceptos que se van exponiendo a lo largo de toda esta normativa.

A título de síntesis se muestra un detalle recopilatorio de ésta para facilitar su mejor entendimiento:

- Norma de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. Esta norma se describe con las siglas NCCI (véase apartado 17.3 posterior).
- Glosario de Términos.
- Las NIA-ES que se dividen en 6 apartados[208]:
    - Serie 200 de "Principios Generales y Responsabilidades".
    - Series 300 y 400 de "Planificación, evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados".
    - Serie 500 sobre" Evidencia de auditoría".
    - Serie 600 de "Utilización del trabajo de otros".
    - Serie 700 relativa a "Conclusiones e Informes de Auditoría".
    - NIA-ES 805 sobre "Auditoría de un solo estado financiero"
- Una serie de normas Técnicas que se mantienen vigentes por no haber sido sustituidas por las NIA-ES o por regular otra serie de aspectos que caen fuera de las NIA-ES. Estas normas son[209]:
    - Norma Técnica de Auditoría sobre Relación entre auditores, relativa a la actuación del auditor en los supuestos de «cambio de auditores» o «auditorías conjuntas», ya que obedecen a situaciones particulares de nuestra normativa nacional no contempladas en las NIA-ES. En este sentido, el ICAC ha dictado la

[207] En el cuadro 16 se menciona esta norma bajo la denominación ISQC 1- "*Quality Control for firms that performs Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements*".
[208] División que figura en el Documento técnico N.º 1 de fecha mayo 2014 emitido por el REA.
[209] Texto que aparece en el Documento técnico del REA N.º 1 de fecha mayo 2014.

Resolución de 20 de marzo de 2014 por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre "relación entre auditores" que viene a sustituir a la anterior de fecha 27 de junio de 2011.

- Normas técnicas de auditoría sobre trabajos específicos exigidos conforme a nuestro marco jurídico nacional como son los informes complementarios a los de auditoría de las cuentas anuales exigidos por determinados entes públicos supervisores así como aquellas que regulan los trabajos de auditoría específicos previstos en la legislación mercantil que tienen la consideración de auditoría de cuentas conforme a lo establecido en el artículo 2 del Reglamento de desarrollo del TRLAC y que no se encuentran tratados en las NIA.

- Normas Técnicas que regulan los trabajos de auditoría que, sin tener la naturaleza de auditoría de cuentas, están atribuidos por disposiciones de rango legal a los auditores de cuentas inscritos en el ROAC.

- La Norma Técnica de Auditoría sobre "La actuación del auditor relativa a los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo" aprobada mediante Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2021, ya mencionada.

Es manifiesto que nos encontramos en un proceso muy dinámico de continua emisión de nuevas normas y/o revisiones de las existentes. Este proceso seguirá dándose en el futuro principalmente por los siguientes motivos:

- Necesidad de ir respondiendo a las nuevas expectativas de los usuarios de la auditoría. Cada vez se requiere mayor intervención de los auditores; entendida ésta como mayor alcance en su trabajo o por nuevas modalidades de aseguramiento requeridas.

- Necesidad de ir mejorando las normas para reforzar la calidad del desempeño del auditor.

- Necesidad de ir actualizando las normas para adaptarlas a la constante evolución que se da en el mercado que se ve impactado, entre otros, por las nuevas tecnologías, por entornos cambiantes, por nuevas formas, marcos o requerimientos de información financiera y corporativa en general y por la necesaria adaptación a los nuevos de riesgos que se van poniendo de manifiesto.

- Nuevas regulaciones que requieren revisión de las normas. Estas regulaciones pueden ser tanto a las que están sometidas las compañías auditadas (por ejemplo: Directivas europeas, ley de sociedades de capital, normas sobre gobierno corporativo, etc.), las propias regulaciones que afectan a los auditores como son las Directivas o la Ley y Reglamento de España o incluso las relativas a los reguladores y supervisores de los mercados y de la actividad de auditoría.

17.3 Las nuevas normas de gestión de la calidad (NIGC-ES)

Ya se ha mencionado en el apartado 17.1 anterior que el IAASB promulgó dos normas nuevas de control de calidad (las IQCM 1 y 2) y la revisión necesaria como consecuencia de los impactos que estas nuevas normas provocan en la ISA 220 sobre *Quality Control for an Audit of Financial Statements.* El grupo de traducción y el grupo de normas técnicas del ICAC han estado trabajando de forma intensa durante el 2021 con el objetivo de poder presentar los borradores de estas normas (dos nuevas normas de gestión de la calidad[210] y la revisión de la NIA-ES 220) al Comité de Auditoría del ICAC y poder publicarlas para su información pública en los primeros meses de 2022. Se han cumplido los planes previstos y mediante Resolución del presidente del ICAC de fecha 2 de febrero de 2022 se han sometido a información pública estas tres normas.

Estas tres normas, unidas a los requisitos de organización interna y de los trabajos de los auditores impuestos por la LAC y que desarrolla el RLAC, constituyen una de las reformas más importantes sobre la actividad ejercida que se han producido en los últimos años y que suponen un importante reto para los auditores. Esta reforma, que afecta a los sistemas de gestión de los auditores, se da como consecuencia de la necesidad de responder a la exigencia de mejora de la calidad y, en definitiva, de la efectividad de la auditoría. Como ya se ha mencionado en capítulos anteriores, en primera instancia esta reforma vino motivada por las nuevas exigencias de calidad de la Directiva de auditoría del 2014. Estas exigencias fueron la respuesta a los escándalos puestos de manifiesto en la crisis de los años 2007 y 2008 y que además se fueron agravando con nuevos casos y nuevas incidencias detectadas en las revisiones de calidad efectuadas a los auditores de cuentas por parte de los diferentes supervisores de la actividad de los auditores de los diferentes países (en España el supervisor es el propio ICAC).

El IAASB publicó de forma definitiva las correspondientes normas el pasado mes de diciembre de 2021 y estableció que serían exigibles a partir del 15 de diciembre de 2022 de forma que los sistemas de gestión de la calidad requeridos por la ISQM 1 debían estar implementados en dicha fecha mientras que los correspondientes a la ISQM 2 y la NIA 220 (revisada) no entran en vigor hasta que se realicen las auditorías de los ejercicios que empiecen a partir de esa fecha (15/12/2022). Para las normas adaptadas en España en la propia Resolución se establece que su entrada en vigor es la siguiente:

- La NIGC1-ES entrará en vigor el 1 de enero de 2023, fecha en la que deberán estar diseñados e implementados los sistemas de control de calidad interno prescritos en la norma.

- Tanto la NIGC2-ES como la NIA-ES 220 (Revisada) se aplicarán a los encargos de auditoría de cuentas de ejercicios económicos que empiecen a partir del 1 de enero de 2023.

- También se indica que, en todo caso, las normas se aplicarán a los todos los encargos contratados a partir del 1 de enero de 2024.

[210] Entran dentro de las normas de control de calidad interno, derogando la actual norma de control de calidad interno (NCCI-ES). La primera norma trata de la "Gestión de la calidad en las firmas de auditorías que realizan auditorías de estados financieros" (NIGC1-ES) y la segunda a "Revisiones de la Calidad de los Encargos" (NIGC2-ES).

- Cabe recordar que en tanto en cuanto estas normas no entren en vigor siguen vigentes y son de aplicación la NCCI-ES y la NIA-ES 220.

Estas normas de calidad se alejan de las existentes anteriormente que estaban basadas en procedimientos de cumplimiento y reglas estando éstas más orientadas a un enfoque integrado de calidad, basada en principios y mucho más proactivo.

Concretando un poco más podemos afirmar[211] que pretenden incrementar las responsabilidades de los líderes de las firmas y mejorar su gobernanza; establecer un enfoque basado en el riesgo para cumplir los objetivos de calidad; modernizar la normativa para contemplar aspectos tecnológicos y el uso de proveedores de servicios externos; focalizar en la necesidad del flujo continuado de información y en la adecuada comunicación interna y externa; generar proactividad en los sistemas de control de calidad y en la oportuna y efectiva corrección de eventuales deficiencias; hacer más relevante la responsabilidad del socio del encargo por todo lo relacionado con la realización y la calidad de la auditoría; y clarificar y fortalecer los requerimientos para alcanzar una revisión de calidad del compromiso más importante.

La propia denominación de "normas de gestión de calidad" anticipa su cambio de enfoque pasando del cumplimiento de requisitos de la norma anterior a un enfoque proactivo en el que la propia firma de auditoría es la que deberá gestionar la calidad. Todo ello a través de la identificación y evaluación de los riesgos de calidad a los que se enfrenta para posteriormente darles la adecuada respuesta. Este nuevo enfoque facilita la proporcionalidad y la escalabilidad en el cumplimiento de la norma ya que se aplica en función del riesgo (proporcionalidad) y del tamaño de la firma (escalabilidad).

El cambio de enfoque y el desarrollo de estas nuevas normas responden a la necesidad de dar respuestas a aspectos críticos que han sido identificados durante un largo proceso de análisis, tales como la necesidad de mejorar la gobernanza y liderazgo de las firmas de auditoría, el fortalecimiento de la responsabilidad del socio encargado del encargo de auditoría, así como hacer más sólida la revisión del control de calidad del encargo realizado por otro profesional o socio (*Engagement Quality Review-EQR*). Con todo ello se pretende elevar el listón de la calidad y, en consecuencia, dar mayor confianza a los usuarios del informe de auditoría.

A través de estas normas se busca responder más directamente al entorno actual de constante evolución y complejidad creciente y se hace a través de la implementación de sistemas de gestión de calidad proactivos y adaptables a las circunstancias. El nuevo paradigma de gestión de la calidad consiste en un enfoque proactivo basado en los riesgos y con el compromiso de obtener una mayor calidad.

[211] Los análisis que a continuación se exponen, sobre estas normas de calidad y la ISA 220, han sido efectuados contando con la colaboración de Encarnación Rico, miembro del equipo técnico del REA y del Comité de Normas Técnicas de Auditoría del ICAC. Se han cambiado impresiones y en lo fundamental ha existido un gran consenso.

NIGC 1-ES

La **Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría** (NIGC 1-ES) aborda la responsabilidad de la firma de auditoría sobre la calidad mediante el diseño de un sistema para gestionar la calidad incorporando un enfoque basado en riesgos; es decir, gestionando los riesgos para la calidad.

De acuerdo con los "Criterios de interpretación de la NIGC 1-ES para su aplicación en España", su ámbito de aplicación ha de entenderse referido, exclusivamente, al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas por auditores y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC, a que se refiere el artículo 1 de la LAC de 2015 y su normativa de desarrollo.

Ha de tenerse en cuenta que también son de aplicación los requerimientos sobre organización interna exigidos en el artículo 28, apartados 1, 3, 4 y 5 de la Ley de Auditoría de Cuentas y en los artículos 66 a 69 y 87 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas en la medida en que pudieran afectar al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y al sistema de gestión de calidad interno. A estos efectos, los auditores de cuentas deberán aplicar los procedimientos adicionales no previstos en la NIGC 1-ES que resulten necesarios para el adecuado cumplimiento de los requerimientos exigidos legal o reglamentariamente en materia de organización interna en los artículos antes citados y que pudieran afectar al sistema de gestión de calidad interno.

La norma consta de ocho componentes que operan de manera interactiva e integrada que son:

- **Proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría.** Requiere que las firmas de auditoría establezcan objetivos de calidad, identifiquen y valoren los riesgos de calidad, y diseñen e implementen respuestas para responder a esos riesgos. En el cuerpo de la norma se especifican los objetivos de calidad que han de establecer las firmas.

- **Gobierno y liderazgo.** Se establecerán objetivos que tratan del gobierno y liderazgo, esto es, el entorno que respalda el sistema de gestión de la calidad. Los aspectos cubiertos por este componente incluyen el compromiso de la firma con la calidad a través de su cultura lo que incluye reforzar el rol de la firma en servicio del interés público mediante la realización de encargos de calidad y el reconocimiento de la importancia de la calidad en las acciones y decisiones estratégicas de la firma. Este componente también cubre las responsabilidades y la rendición de cuentas de la dirección de la firma sobre la calidad. Otros requisitos de la norma son la asignación de las funciones de liderazgo, las competencias de las personas a quienes se asignan los roles y las evaluaciones anuales de desempeño.

- **Requerimientos de ética aplicables.** Requiere establecer objetivos de calidad que aborden el cumplimiento de las responsabilidades de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia. También trata otras cuestiones externas a la firma, como las de la red, firmas de la red o proveedores de servicios y la necesidad de abordar los requerimientos de ética relevantes relacionados con los compromisos de la firma que afectan a otros externos a la firma.

- **Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.** Requiere establecer objetivos de calidad que aborden los juicios de la firma sobre la aceptación o continuidad de una relación con un cliente o un encargo específico. Esto incluye que las prioridades financieras (por ejemplo, honorarios y beneficios de la firma) u operativas (por ejemplo, crecimiento o dirección estratégica) de la firma no conduzcan a juicios inapropiados sobre aceptar o continuar una relación con un cliente o un encargo específico.

- **Realización del encargo.** Establecer los objetivos de calidad que tratan la realización de los encargos. Abarca las responsabilidades del equipo y del socio del encargo, incluyendo el ejercicio del juicio y el escepticismo profesional; la dirección, la supervisión y la revisión; las consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas; las diferencias de opinión; y el establecimiento y el mantenimiento de la documentación del encargo.

- **Recursos.** La firma debe establecer objetivos de calidad sobre el modo de obtener, desarrollar, utilizar, conservar, distribuir y asignar los recursos de manera oportuna para permitir el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de calidad. Abarca los recursos humanos (el personal y las personas provenientes de fuentes externas a la firma que son utilizadas por esta), los recursos tecnológicos (por ejemplo, aplicaciones de TI, herramientas de auditoría) y los recursos intelectuales (por ejemplo, la metodología, guías, las políticas o procedimientos escritos de la firma) necesarios para el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad y el desempeño de los encargos. También aborda las responsabilidades cuando forma parte de una red o usa los servicios de esta en el sistema de gestión de calidad o en el desempeño de los encargos, así como el uso de los recursos de proveedores de servicios y la garantía de que tales recursos sean los apropiados.

- **Información y comunicación.** Requiere establecer objetivos de calidad que aborden la obtención, la generación o utilización de la información con respecto al sistema de gestión de calidad y de su comunicación dentro de la firma de auditoría y a terceros de manera oportuna para permitir el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad. Hace énfasis en el flujo continuo de información dentro de la firma y con los equipos del encargo y refuerza la necesidad de comunicación bilateral sólida en toda la firma. Impulsa a las firmas a establecer un sistema de información con procesos a identificar, capturar y mantener la información y aborda la necesidad de las firmas de comunicarse externamente.

- **Proceso de seguimiento y corrección.** Requiere que la firma de auditoría supervise el sistema en su conjunto para brindar información relevante, fiable y oportuna sobre el diseño, la implementación y funcionamiento del sistema de gestión de calidad. Las actividades de supervisión deben incluir la inspección de los encargos completados. Se ha introducido un nuevo marco para evaluar los hallazgos e identificar las deficiencias evaluando su gravedad y su consideración de hecho aislado o generalizable lo que incluye la investigación del origen de las deficiencias identificadas.

- **Dimensión, estructura y organización de la firma.** Al aplicar el enfoque basado en el riesgo, la firma tiene la obligación de considerar la naturaleza y las circunstancias de la firma y sus encargos y ejercer el juicio profesional en el diseño, la implementación y la operación del sistema de gestión de calidad. Por ejemplo, el sistema de información en una firma menos compleja podría no incluir políticas y procedimientos rigurosos que especifiquen la forma en que la información debe identificarse, capturarse, procesarse y conservarse porque la dirección está más involucrada directamente y hay menos personal involucrado. En una firma menos compleja, la responsabilidad y la rendición de cuentas final del sistema de gestión de la calidad puede asignarse a un único socio que sea el único responsable de la supervisión de la firma.

NIGC 2-ES

Una de las medidas específicas en la NIGC 1-ES es el requisito de que se establezcan políticas o procedimientos para los encargos que requieren una revisión de calidad (EQR). Los requerimientos se han mejorado al centrarse en la selección de los encargos a revisar en función de los riesgos de calidad. El material de aplicación proporciona orientación sobre los tipos de encargos o cualidades de los encargos que pueden dar lugar a riesgos de calidad en los que una EQR es una respuesta apropiada para abordar tal riesgo. La firma puede determinar que una EQR es la respuesta apropiada a los riesgos de calidad asociados a los encargos en los que hay un alto nivel de complejidad o juicio, o en los que se han encontrado problemas, o entidades con características de interés público o de responsabilidad pública.

La **"Norma Internacional de Gestión de la Calidad 2. Revisiones de la calidad de los encargos de auditoría de estados financieros"** (NIGC 2-ES) aborda el nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo y la actuación y documentación de las revisiones EQR. Si bien es una norma nueva, muchos de sus elementos, aunque mejorados, proceden de la NCCI 1 y de la NIA-ES 220 actuales. Las principales mejoras incluyen el período de "enfriamiento" de dos años antes de que un socio del encargo pueda asumir el rol de revisor de calidad del encargo, la realización de la EQR en momentos apropiados durante el encargo y un requisito de "*stand-back*" para determinar si se han cumplido los requisitos de actuación de la NIGC 2-ES.

Es posible que la firma pueda determinar que no hay encargos para los que una revisión EQR sea una respuesta apropiada para abordar los riesgos de calidad; en cuyo caso, no se aplicaría la norma.

Además, también se incorporan criterios de interpretación similares a los que se recogen en la NIGC 1-ES; por ejemplo, el relativo a la consideración en su aplicación de la dimensión, estructura y organización de la firma de auditoría, así como de las características, complejidad y volumen de los trabajos de auditoría.

NIA-ES 220 (revisada)

La NIA-ES 220 (Revisada) **"Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros"** trata las responsabilidades específicas del auditor relativas a la gestión de la calidad del encargo en una auditoría de estados financieros y de las correspondientes responsabilidades del socio del encargo.

La norma deja claro que el socio del encargo es el responsable último del encargo y, por tanto, tendrá la responsabilidad de gestionar y alcanzar la calidad del encargo, incluido responsabilizarse de crear un entorno para el encargo que resalte la importancia de la cultura de la firma de auditoría y el comportamiento que se espera de los miembros del equipo del encargo; de determinar que se asignen o se pongan a disposición los recursos suficientes y adecuados en el momento oportuno y de determinar la naturaleza, el momento de realización y el alcance de la dirección, la supervisión y la revisión. También contiene un requerimiento de que el socio del encargo determine que ha hecho lo suficiente para asumir la responsabilidad general de gestionar y lograr la calidad en la auditoría y si su participación ha sido suficiente y apropiada.

En la norma, al igual que la NIGC 1-ES y NIGC 2-ES, se incluyen los criterios de interpretación para su aplicación en España similares a los establecidos en las otras dos normas con algunos matices específicos para esa norma, por ejemplo, que las referencias a la aplicación del juicio profesional y del escepticismo profesional se entenderán realizadas con relación al art. 13 de la LAC y la normativa de desarrollo.

En comparación con la NIA-ES 220 actual vemos que es mucho más amplia en cuanto a los requerimientos de la norma y también en los apartados de la guía de aplicación. Prácticamente se ha duplicado su extensión lo que confirma que la revisión de esta norma ha sido exhaustiva y necesita de una lectura reposada y reflexiva para su correcta aplicación.

A modo de conclusión

Estas normas son un desarrollo y un cambio sustancial para la profesión contable mundial y las partes interesadas de todo el mundo ya que incluyen cambios significativos en la forma en que las firmas gestionan la calidad. A medida que las firmas adaptan sus sistemas y procesos internos, las organizaciones de profesionales de la contabilidad (PAO) también tendrán que adaptar su oferta de capacitación, formación y apoyo, ya que sus miembros necesitarán orientación para implementar de forma eficiente y eficaz estas nuevas normas. Los reguladores también deberán jugar su papel y vía sus revisiones de calidad ayudar a los auditores proponiendo las recomendaciones que sean precisas[212].

[212] En nuestro país será el REA y el ICJCE quienes deberán ayudar a los auditores en la implementación de estas normas y el ICAC como autoridad sobre la auditoría de cuentas deberá verificar su implementación y ofrecer a los auditores como resultado de sus revisiones de control de la actividad las recomendaciones que sean pertinentes para el adecuado cumplimiento de la norma.

17.4 El futuro en la emisión de las normas de auditoría

En la actualidad existen dos grandes focos de referencia en cuanto a las emisiones de normas de auditoría que incluye también las de calidad y las de ética. Por una parte, está la UE que obliga a la adaptación en los diferentes Estados Miembros de las normas emitidas por el IAASB de la IFAC y, por otra, los EE.UU de América. Ante la necesidad de una mayor homogeneización y cooperación entre ambos bloques en favor del desarrollo de la actividad, el PIOB[213] como organismo de supervisión de las normas de auditoría y ética está culminando una transformación en el proceso de la emisión de normas. Está creando un nuevo organismo de carácter internacional bajo su control, situado en Delaware, que incorpora en su seno unos comités dedicados a la emisión de las normas de calidad, de auditoría y de ética que sustituirán a los dos actuales comités que se ubican en el seno de la IFAC. Esta iniciativa responde al objetivo de proporcionar mayor independencia y relevancia pública a los organismos emisores de normas y desubicarlos del seno de la IFAC (institución de carácter privado que en su seno se ubican los auditores). Se pretende conseguir mayor representatividad, mayor acercamiento y colaboración con los organismos emisores de normas de los EE.UU. La entidad ha sido constituida a finales del 2022.

Este cambio no producirá un impacto inmediato o importante sobre las actuales normas ya que estas están bastante actualizadas y responden muy satisfactoriamente a las exigencias actuales. Es importante lo referente al carácter de la nueva organización en la medida que implica una nueva orientación, un nuevo modelo de control independiente bajo supervisión pública directa que le otorga más pluralidad y que, de buen seguro, traerá una mayor proyección mundial de las normas emitidas por este organismo.

La IFAC como institución de carácter privado no puede ostentar a escala internacional la misma representación que la que puede ofrecer este nuevo organismo de carácter independiente. Dada la relevancia de la auditoría y su carácter de interés público, un control independiente y de supervisión pública más directa en la emisión de las normas es una iniciativa del todo positiva. La IFAC, los diferentes PAOs, las firmas y los auditores podremos colaborar con este organismo en sus tareas de desarrollo de las normas, pero bajo el paraguas de una institución de estas características que otorga las garantías necesarias de pluralidad y seguridad jurídica. Un aspecto muy significativo de esta nueva iniciativa, en cuanto a las emisiones de normas, es el relacionado con que lo que se ha denominado, no sólo en auditoría sino en cuanto a la regulación en general, **"Primero pensar a pequeña escala"**. Este nuevo organismo independiente y de carácter internacional tendrá en su ideario este concepto lo que puede fomentar el desarrollo del sector de forma importante al establecer un nuevo marco para la apertura del mercado eliminando trabas y requisitos excesivos para que los auditores pequeños y medianos puedan tener unas normas y regulaciones más escalables y proporcionales.

[213] El *Public Interest Oversight Board* (PIOB) es una organización internacional (fundación) con sede en Madrid creada en 2005 por un grupo de organizaciones regulatorias e internacionales (Grupo de Monitoreo) como son: IOSCO, BCBS, IAIS, Banco Mundial, Comisión Europea, FSB e IFIAR. Este organismo lleva a cabo una supervisión independiente y global de las normas internacionales de auditoría en busca de la mejora de la calidad y en beneficio del interés público y se reúne asiduamente con el Grupo de Monitoreo lo que garantiza su carácter de independencia y relevancia pública.

Capítulo 18: La covid-19

Introducción

Ha habido una serie de hechos a lo largo de la historia que han afectado en profundidad a la actividad de la auditoría como pueden ser las crisis, los escándalos, la mayor complejidad e incertidumbre que caracterizan a los mercados en la actualidad. Entre ellos se puede incluir, con toda seguridad y en un puesto destacado, la covid-19, una crisis sanitaria que desemboca en una posterior crisis económica y que provoca una serie de efectos importantes en todos los sectores económicos y, por supuesto, en el sector auditor afectado muy profundamente en la forma de organizarse y desarrollar su actividad profesional. Este capítulo se desarrolla a través de los siguientes apartados:

18.1 El efecto de la covid-19 sobre los auditores.

18.2 Cambios con gran transcendencia futura.

18.1 El efecto de la covid-19 sobre los auditores

Todo se inició cuando la ciudad de Wuhan (China) reportó el brote de coronavirus en diciembre de 2019 y a partir de ello el número de casos se extendió por todo el mundo de forma desenfrenada causando una crisis sanitaria mundial y calificándola la Organización Mundial de la Salud (OMS) de pandemia. Todos los países se han visto afectados, incluyendo España (cuyo primer caso se dio a finales de enero de 2020). Los gobiernos de todo el mundo empezaron a tomar medidas muy severas para frenar la propagación del virus como fueron el aislamiento de ciudades y países e importantes limitaciones a la libre circulación de las personas.

La covid-19 ha tenido y está teniendo aún hoy en día un impacto muy significativo en un gran número de negocios que se encontraron con sus actividades drásticamente reducidas. Incluso se vieron algunas empresas obligadas a adoptar medidas de suspensión de sus operaciones[214] y a cuestionarse la continuidad del negocio o establecer planes rigurosos para mantenerlo. En España, la transcendencia de esta situación fue muy alta y el Gobierno se vio en la necesidad urgente de publicar el Real Decreto 463/2020 de 14 de marzo declarando el estado de alarma y la adopción de una serie de medidas para la salud y la seguridad de los ciudadanos, al que siguieron muchos otros (por ej. Real Decreto-ley 8/2020, Real Decreto-ley 11/2020, etc.) y tantos otros de carácter autonómico.

[214] En algunos casos impuestos por los gobiernos como, entre otros, los cierres de las actividades de ocio nocturno que fueron de larga duración.

Así, la covid-19 nos hizo vivir una situación muy excepcional poniendo de manifiesto la enorme vulnerabilidad que tiene nuestra sociedad en la que un virus provoca una reacción que afecta a la forma de vivir, trabajar, relacionarnos y que agrede nuestro orden social y económico.

La sociedad española reaccionó de forma contundente para superar esta crisis de salud que se trasladó también al plano social y económico. Todos los colectivos pusieron su grano de arena empezando por los relativos a la salud y seguidos por los demás colectivos a los efectos de ayudar a paliar la escalada de la pandemia. En esta segunda línea, en lo que hace referencia al campo económico, se situaban los auditores. Ante los importantes descensos de la actividad económica, en donde todos los sectores se vieron afectados, los diferentes agentes económicos necesitaban conocer la situación en que se encontraban los negocios y como se estaban preparando para superar la misma.

Para conocer la verdadera situación de las empresas era necesario que la información financiera y no financiera de las empresas fuera lo más transparente e íntegra posible exponiendo lo relevante de los efectos que provocaba toda esta situación. Aquí es donde los auditores juntamente con los administradores de las empresas auditadas centraron sus esfuerzos. No es objeto detallar como desarrollaron los auditores sus actuaciones en esta época sino describir que impactos provocó la covid-19 al sector, a su forma de desarrollar la actividad y a las estructuras y forma de organizarse el colectivo auditor. Hubo multitud de sectores afectados de forma importante como el turismo -en especial la hostelería y la restauración-, las aerolíneas o el comercio. Los auditores y, en general, los despachos profesionales no estuvieron en una situación tan crítica, pero también tuvieron su repercusión al tener que adaptarse a las medidas impuestas por el Gobierno; medidas que cambiaron de forma súbita la forma en la que se desarrollaba su actividad profesional.

Vamos a dar una visión general de los cambios que provocó esta situación sobre los despachos y firmas de auditoría que principalmente hacen referencia a las relaciones con los clientes y a aspectos de capital humano, que son dos de los elementos fundamentales de la actividad auditora.

En primer lugar, hubo un efecto directo e inmediato que fueron las presiones por parte de los clientes para la baja de honorarios. Este efecto es muy frecuente en tiempos de crisis y en la mayoría de los sectores. En sí mismo no sería tan relevante si no fuera por el hecho que desde hace años el sector sufre importantes presiones de precios. El precio hora promedio ronda los 65 euros y está a niveles muy inferiores de los que habían antes de la crisis del 2007. En este sentido, los auditores informaron adecuadamente a sus clientes que las rebajas de precios se pueden realizar en actividades que existe margen para ello y la auditoría tenía pocas posibilidades de hacerlo. No quiero decir que no se hicieron rebajas, dependió de cada caso concreto, pero lo que sí se consiguió fue explicar bien la situación y los clientes fueron conscientes de la importancia y calidad de los servicios de los auditores y de que sus precios debían mantenerse a niveles razonables para garantizar un buen servicio.

Otro de los efectos que provocó el coronavirus fue las cancelaciones de auditorías voluntarias y de otros servicios relacionados con la auditoría por no ser de carácter obligatorio. No deja de ser una contradicción ya que en tiempos de crisis la transparencia de la información es lo principal para las empresas. En España alrededor del 25% de las auditorías que se hacen son de

carácter voluntario. Es necesario llamar la atención a las empresas y al resto de grupos de interés para que evalúen con rigor si merece la pena prescindir de medidas en favor de la transparencia como son las auditorías. Los proveedores de capital estarán en contra de medidas de este tipo y si hay que hacer ajuste de costes se puede pensar en otros servicios qué no conlleven esta pérdida de transparencia.

Los auditores también se preocuparon en estos primeros meses de la cobrabilidad de los servicios prestados ya que se preveían situaciones de pérdidas de liquidez que dieran cierta morosidad o también la gestión de las peticiones de aplazamientos que, sin duda, se solicitaron. Aunque como se vio posteriormente, las sucesivas ayudas a la financiación principalmente por parte del ICO hicieron que las empresas tuvieran cierta liquidez y estas posibles incidencias no fueron muy importantes.

Estos eran los efectos a corto plazo, se puede decir que el 2020 no fue un año de una pérdida importante de ingresos, pero la incertidumbre principal era el rumbo que iba a tomar el sector en el 2021 y siguientes ¿habrá un fuerte descenso de los ingresos? en su caso, ¿cuándo se empezará a producir la recuperación? Estas son preguntas importantes que se irán respondiendo en el tiempo pero que el sector debe anticipar a los efectos de estar preparado para afrontar la nueva situación.

El efecto más importante que provocó la covid-19 fue sobre la gestión del capital humano de los despachos y firmas de auditoría. Se tuvo que pasar, en un período muy corto de tiempo, de operar con un porcentaje reducido de teletrabajo a alcanzar niveles del 99% por no decir el 100%. Podría interpretarse que es un proceso fácil para un despacho profesional de auditores, pero no es así. La auditoría es un trabajo en equipo y la presencialidad favorece la interacción entre los distintos miembros del equipo. Por otro lado, se trabaja de forma muy estrecha con los clientes y las relaciones que hasta la fecha se tenían, debieron variarse pasando a comunicarse y recibir documentación por vía electrónica. También trabajar en teletrabajo obligó a incrementar las medidas de seguridad de los entornos informatizados puesto que las relaciones sucedían en entornos más abiertos por lo que se tuvieron que implementar nuevas medidas de seguridad contemplando además que los domicilios de los profesionales podían presentar ciertas debilidades en las infraestructuras necesarias.

Algunos, en un primer momento, manifestaron que esta situación afectaría más a los pequeños despachos y por ello los medianos y grandes auditores tendrían una mayor ventaja competitiva. Es cierto que algunos pequeños despachos pudieron tener, al principio, problemas de funcionamiento para acceder a los datos de sus clientes electrónicamente o incluso algunos no trabajaban en la nube o no tenían acceso remoto a los servidores de la oficina, etc. Evidentemente este tipo de problemas se dieron, pero se demostró que la mayoría de pequeños auditores estaban preparados o se prepararon para ello y respondieron a este reto de forma rápida y eficaz.

Sobre este tema concreto hay que significar que los despachos pequeños trabajan con menos profesionales y con un número menor de clientes y de menor complejidad por lo que la problemática es mucho menor y las soluciones tecnológicas para paliarla son más sencillas y asequibles. Por otro lado, los medianos y los grandes despachos, que evidentemente gozan de

mayores medios y están más preparados para el trabajo remoto[215], trabajan con clientes de mayor complejidad y tamaño y sus problemas se trasladan a los auditores como pueden ser las faltas de personal, debilitamiento de los controles o dificultades de acceso a la información. Los trabajos de coordinación para las comunicaciones y recepción de datos e informaciones son mucho más complejos y esta situación les afectó e implicó estar evaluándola constantemente y proponiendo soluciones.

Lo importante y destacable, huyendo de desviar la conversación sobre pequeños o grandes, es que se tuvo que variar la forma de trabajar, la metodología[216], la forma de supervisar y ejercer la dirección de los encargos. También la colaboración y comunicación con la empresa auditada tuvo que variarse, de forma que se pudiera indagar, preguntar y recibir documentación, proceder a la toma inventarios o a la realización de otros procedimientos de carácter alternativo, etc. Esta nueva situación, que afectó a todo el sector, llevó a cambiar las formas y hábitos de trabajo y a tener que consensuarlos con los clientes, pensando que ellos también tenían sus problemas y que, algunos casos, puede que fueran más urgentes que atender al auditor.

Una medida del gobierno que contribuyó enormemente a paliar este tipo de problemas fue la ampliación de los plazos para la formulación y verificación de las cuentas anuales para ese primer año de pandemia. Muchas compañías no consumieron la totalidad del plazo legal propuesto y aprobaron las cuentas anuales del ejercicio 2019 antes del plazo de presentación del impuesto de sociedades, que como sabemos es el 25 de julio. Otras decidieron agotar más los plazos y, por ello, se tuvo que aplazar la emisión de los informes a septiembre de 2020, lo que podría acarrear para los auditores un incremento de costes importante y trasladar a la siguiente temporada trabajos que deberían haberse ya finalizado. Aunque la principal preocupación para los auditores fue terminar y entregar las auditorías del 2019 y hacerlo con unos niveles de eficiencia y eficacia razonables.

No olvidemos que las auditoras son empresas y tienen personas trabajando y deben seguir las prescripciones relacionadas con la seguridad en el trabajo. Como cualquier otro despacho profesional tuvieron que implantar y revisar todas las medidas de Prevención de Riesgos Laborales poniendo en marcha planes de actuación y contingencia frente la covid-19. Tuvieron que formar a sus profesionales sobre los riesgos y cómo evitarlos, implantando nuevos procedimientos de entrada a las oficinas, desinfectando espacios e incluyendo nuevas medidas de seguridad. Además, tuvieron que revisar la seguridad de sus profesionales en los centros de trabajo de los clientes para su seguridad y la del personal del cliente.

[215] De hecho, podemos decir que desde el punto de vista de organización interna respondieron también al reto de una forma aceptable y rápida, adaptando sus procesos de auditar con las nuevas circunstancias.

[216] Antes estaba muy basada en el trabajo en equipo de forma presencial, donde las instrucciones se daban cara a cara y a través del contacto que se mantenía de forma asidua y constante. Ahora se pasa a reuniones “on line” en las que deben adaptarse los tiempos y las dinámicas de trabajo. La gestión del capital humano experimentó grandes cambios puesto que los profesionales debían recibir formación para acometer este importante reto de trabajar de forma diferente y, por otro lado, necesitaban una atención especial en la medida que se complementará la ausencia de la relación personal con otros sistemas de comunicación para poder desplegar las instrucciones y llevar a cabo el seguimiento y la evaluación del desempeño.

Por otro lado, las auditoras ante la crisis tuvieron que evaluar los impactos económicos que podía provocar sobre sus fuentes de financiación, principalmente de circulante, sus costes y gastos y replantear las inversiones y contrataciones.

Desde el punto de vista técnico, que es de los más importantes, destacar que debieron formarse y ponerse al día y evaluar los impactos de la covid-19 sobre cada cliente en concreto y ver los efectos que provocaba sobre las cuentas anuales auditadas y cómo se trasladaban al informe de auditoría. En general, debieron rediseñar la estrategia de auditoría para adaptarla a controlar este nuevo riesgo. En ocasiones debieron acudir a equipos de mayor nivel o a ejecutar los trabajos con una mayor dosis de escepticismo profesional o reevaluar la importancia relativa y rebajarla si era necesario. Muchos procedimientos de auditoría, de carácter presencial u otros, no pudieron llevarse a cabo y ello obligó a desarrollar otros de carácter alternativo. Así las tomas físicas de inventarios, las circularizaciones, la obtención de datos o documentación que anteriormente se desarrollaban con normalidad pudieron verse afectados y se recurrió a otros procedimientos de auditoría complementarios o suplementarios o a otras fuentes de evidencia.

Otro aspecto que trajo esta crisis fue la necesidad de incrementar el diálogo y comunicación con los órganos de gobierno de la entidad auditada, comentando y discutiendo con ellos los análisis de los impactos de la crisis. Estos diálogos no debieron ser fáciles por las condiciones de confinamiento y se rediseñaron formas de comunicación nuevas y hasta esa fecha inusuales. De hecho, los representantes de la entidad auditada debieron proveer de las informaciones necesarias para que sus auditores entendiesen de forma clara los impactos que la crisis provocaba en sus organizaciones.

Para controlar los aspectos técnicos que esta crisis provocaba sobre los trabajos de los auditores, estos se fueron guiando por las diferentes comunicaciones que las Corporaciones fueron emitiendo[217]. Esta documentación ayudó a los auditores a entender los efectos contables de la covid-19[218], los que se derivaban sobre su trabajo y sobre el informe de auditoría.

Un estudio empírico llevado a cabo por Villacorta, M.A. (2022)[219] mostraba que en los grupos cotizados en el IBEX 35 para el ejercicio 2019 sólo 12 grupos recogían información sobre la covid-19 (el 34% del selectivo). De estos grupos el 100% informaban de la covid-19 en el informe de gestión, sólo el 16,6% de ellos lo hacían en la memoria y el 8,3% lo reflejaban en el estado de información no financiera. Para el ejercicio 2020 la situación varia considerablemente y pasan a ser 35 grupos los que reflejan información sobre la covid-19 y lo hacen de forma sensiblemente

[217] Podemos reseñar las comunicaciones del departamento técnico del REA números 102 y 103 y las diferentes comunicaciones del REA sobre las consultas del ICAC en relación con la covid-19. También fue de gran utilidad la información que facilitó la web del REA sobre ejemplos de notas de la memoria de las cuentas anuales y del informe de gestión y de párrafos en los informes de auditoría sobre la covid-19.

[218] Sobre las cuentas anuales a auditar, principalmente sobre la memoria y sobre el informe de gestión. Está fue una información muy diferente a la de otros ejercicios, ya que se incluían los impactos del coronavirus sobre la situación actual o sobre el futuro inmediato. Recordemos que se dieron diferentes situaciones como interrupciones en la producción, en la cadena de suministro, reducciones de ventas o de productividad, cierre de instalaciones, problemas de financiación, etc. Estas situaciones, dependiendo de su magnitud, provocaban diversos impactos cuantitativos o cualitativos, que debían ser debidamente informados en los estados financieros de las compañías. Estos impactos sobre la propia actividad, sobre la situación financiera o sobre su futuro desarrollo económico debían incluirse principalmente en la nota de hechos posteriores, al ser la covid-19 una situación posterior al cierre que no debiera, en principio, provocar ajustes a los estados financieros del ejercicio 2019, pero si informar adecuadamente de ellos.

[219] Se publicó en la *Revista de Contabilidad y Tributación*, 467. (2022 - CEF). https://acortar.link/N67gsE

diferente al ejercicio interior, así el 94,2% informan en el informe de gestión, el 100% en la memoria y el 54,2% en el estado de información no financiera. Esta distribución del ejercicio 2020 parece razonable y adecuada ya que los aspectos de tipo contable han de reflejarse en la memoria y los aspectos de gobernanza y de toma de decisiones deben indicarse en el informe de gestión. Evidentemente la revisión de todos estos aspectos ha requerido por parte de los auditores llevar a cabo una serie de procedimientos de auditoría específicos orientados a evaluar los impactos que esta crisis iba provocando en las entidades auditadas y la exposición que de ellos se hace en la información corporativa.

18.2 Cambios con gran transcendencia futura

Hemos analizado en el apartado anterior los diferentes cambios que trajo la covid-19 al sector de la auditoría y comprobado que fueron y aún siguen siendo de gran calado. Lo más destacable es una serie de efectos positivos que desplegó esta crisis sobre el sector y que orientarán de forma importante el futuro de la actividad.

Así la covid-19 produjo en los auditores una serie de lecciones aprendidas. La primera de ellas es que el sector descubrió su gran capacidad para desarrollar la actividad en forma de teletrabajo que, sin duda, ha significado un cambio trascendental para el futuro de los auditores. Esta lección aprendida hará que los auditores estén mucho más adaptados a las nuevas tecnologías y que sus despachos se modernicen, que trabajen de forma más eficiente y dispongan de una mayor capacidad para asumir retos. Los clientes de los auditores también han descubierto que se pueden comunicar y recoger datos por parte de los auditores de una forma más eficiente utilizando las nuevas tecnologías.

Por otro lado, uno de los aspectos más positivos ha sido que los profesionales han respondido a estos retos de forma excepcional apoyando las firmas y dando un servicio excelente a los clientes tendiendo y creando nuevos vínculos entre el cliente y el auditor. Podemos afirmar -que las auditoras tuvieron que llevar a cabo un curso acelerado e intensivo para convertirse en empresas más agiles, más tecnológicas, más directamente orientadas a la creación de valor e incluso, nos atrevemos a decir, que llegaron a implantar una forma de pensamiento integrado en el cual todo el equipo de profesionales realiza aportaciones y actúa con una mayor motivación.

Estos cambios tan importantes que ha traído la covid-19 a los despachos y a las firmas de auditoría con toda seguridad contribuirán a dar un paso importante en la forma de organizarse[220] y, que además de hacerlos más resilientes, dejará su huella y los hará más capaces para afrontar el futuro en mejores condiciones y mucho mejor orientados a ofrecer mayor valor añadido a su trabajo.

[220] Un cambio importante derivado del teletrabajo fue que los despachos vieron que podían ofrecer más flexibilidad a los profesionales lo que implicaba avanzar de forma importante en la conciliación familiar y la adaptabilidad al puesto de trabajo.

Capítulo 19: Dónde nos encontramos

Introducción

Habiendo realizado un breve recorrido de la historia de la auditoría desde sus inicios hasta la Ley 18/1988 e investigado posteriormente con todo rigor la evolución de la auditoría en España desde esta Ley hasta la actualidad, ahora conviene llevar a cabo el análisis sobre dónde nos encontramos, es decir, a que situación nos ha llevado toda esta evolución acaecida en nuestro país durante este período de más de tres décadas. Para ello centraremos el análisis en los siguientes aspectos:

19.1 El contexto internacional.

19.2 La situación actual del mercado de auditoría en España.

19.3 Sigue el "gap de expectativas".

19.4 Nuevos retos de la Información Corporativa.

19.5 La auditoría y los auditores están cambiando para adaptarse a las nuevas circunstancias.

19.1 El contexto internacional

El colectivo auditor es de gran importancia por ser un contribuidor esencial a la estabilidad de los mercados financieros. Para dar una idea de lo que el sector representa cabe decir que las 29 primeras firmas de auditoría generan unos ingresos anuales de 205 mil millones de dólares[221] y bajo sus filas se encuentran aproximadamente un millón seiscientas mil personas. A parte hay que tener en cuenta las asociaciones de auditores donde las 22 primeras generan un volumen de 30 mil millones de dólares y emplean a unas 270 mil personas. Estas cifras son solo de las grandes firmas y redes por lo que habría que añadir al resto de pequeños y medianos auditores que como mínimo representan de un 10% a un 15% del total del mercado. Estamos hablando de un volumen de negocio similar al PIB de Catalunya o a casi una quinta parte del PIB Español.

Muy a nuestro pesar el mercado no está repartido y existe una alta concentración en las llamadas *Big 4* que absorben del 60% al 70% del mercado dependiendo de cada país. Esta concentración fue propiciada por el hecho de que en las décadas de los 80/90 se efectuaron procesos importantes de fusión y/o absorción[222] entre las llamadas 8 grandes que desembocó

[221] Según la revista *International Accounting Bulleting*, 606 (2020).

[222] Se produjeron uniones como por ejemplo entre Ernst & Whinney y Arthur Young dando como consecuencia EY o Price Waterhouse con Coopers & Lybrand creando PWC. También se produjo la crisis en Arthur Andersen por el caso

en la concentración de estas compañías en solo 4 firmas. Estas 8 grandes fueron objeto de análisis en una obra muy gráfica de Stevens (1982) que recomendamos para entender el sector en su parte alta. Estas firmas facturan cada una de ellas entre 25 y 40 mil millones de dólares a nivel mundial lo que les proporciona una posición privilegiada de dominio por el volumen de recursos que poseen que les otorga una importante ventaja competitiva sobre las "Mid Tier"[223], las PYMES de auditoría y los auditores individuales.

Por un momento pensemos ¿qué pasaría si en lugar de 4 firmas hubiera sólo 2 o 3? Se podría dar el caso de que, por razones de conflicto de intereses o de independencia las sociedades no pudieran encontrar un auditor capaz de realizar el encargo. Este hecho ha sido siempre objeto de debate, pero nunca se ha abordado de forma efectiva y por eso hoy estamos en unos niveles de concentración altísimos, de los cuales es muy difícil salir a no ser que sea por la vía de la regulación. Los políticos deben asumir esta situación y actuar, ya no valen estudios y recomendaciones que no desembocan en nada; cada año la concentración se hace más patente.

Cualquier economista puede decirnos que la competencia aporta calidad, desarrollo sostenible, innovación y muchos más beneficios. Sabido esto ¿por qué el sector de la auditoría tiene que renunciar a ello? ¿quién frena el cambio necesario? ¿qué intereses mueven a mantener el statu quo actual? Es evidente que las *Big 4* luchan por crecer y mantener su posición de privilegio, lo cual es absolutamente lícito. Pero hoy la economía no puede conducirse por el criterio de la absoluta libertad de mercado, sino que existe la normativa reguladora y los supervisores que deben observar los mercados, regular y supervisar para eliminar riesgos, factores desestabilizadores, desigualdades, abusos, etc. Aquí debemos actuar para que los políticos tengan en sus planes las modificaciones regulatorias necesarias para reducir y paliar este importante riesgo de mercado. También las propias compañías auditadas, principalmente a través de sus comités de auditoría, deberían tomar conciencia del tema e introducir acciones para fomentar la participación más activa del resto de auditores como, por ejemplo, la "Share Management Audit", la "Coauditoría", etc. Son muy claras las palabras de Andrea Coscelli cuando afirma: "*This year, the CMA published its final report with recomendations to adress seriuos competition problems in the UK audit market*" y añade: "...*that weak competition meant it was not working well" (Competition and Markets Authority Report* (CMA), 2019).

En la medida que nuestro país se ve más afectado por lo que pasa en Europa nos vamos a centrar principalmente en lo que ocurre a nivel de nuestro continente. En Europa se van realizando continuamente estudios, encuestas, informes, libros verdes, etc. sobre la auditoría y, en general, sobre la información corporativa de las empresas. Por un lado, podemos encontrar referencias a nuestro sector en los informes anuales de competencia de UE donde se constata la concentración del sector. También el DG FISMA[224] inició en 2019 un estudio para analizar la repercusión que ha tenido sobre la auditoría la Directiva y el Reglamento Europeo publicados

ENRON que culminó con la eliminación de la práctica de la auditoría en el seno de esta firma reduciendo su tamaño drásticamente y quedándose sólo con la práctica de Tax & Legal.

[223] Compañías de la 5ª y siguientes que facturan, la que más BDO, alrededor de ocho mil quinientos millones de dólares (según *International Accounting Bulleting*) pero que la gran mayoría de ellas están entre mil y 5 mil millones de dólares.

[224] Dirección General de la UE para "*Financial Stability, Financial Services and Capital Marquets*".

en el 2014. El DG FISMA orientó su investigación a conocer si esta regulación ha tenido efectos positivos en los auditores y sus prácticas, si hay más trasparencia y mayor utilidad de la información financiera, si la calidad, la competencia y la independencia han mejorado, si los desafíos que ha implicado son importantes, si los costes se han disparado por las regulaciones sobre independencia, organización interna, rotación, contratación o coauditoría. También pretendió conocer la visión general sobre esta regulación de los principales implicados como son los auditores, comités de auditoría, usuarios y reguladores, así como los cambios que recomiendan.

Otro aspecto que afecta al sector es que cada vez hay más cambios en la normativa, tanto en lo que hace referencia a la contabilidad como a la auditoría. Y nos preguntamos ¿estas nuevas regulaciones generan una mayor estabilidad económica? ¿proporcionan más utilidad a los usuarios de la información financiera? Si hacemos un análisis en profundidad de los últimos cambios en estas regulaciones las respuestas puede que no sean del todo positivas. También nos preocupa que a nivel político se perciba la información financiera como una carga administrativa en lugar de como un instrumento para el desarrollo económico y su estabilidad.

Dentro de este concepto global de información financiera también se incluye la auditoría de cuentas como uno de los elementos generadores de estas mal llamadas cargas administrativas para las empresas. Alegremente se considera solo el coste sin reconocer en contrapartida los enormes beneficios que aporta, tanto internamente a las empresas como para el resto de los grupos de interés.

Por otro lado, fruto de la avidez reguladora europea, los auditores están sometidos a mayores requerimientos legales y normativos que implican inversiones de tiempo y recursos en tareas burocráticas que desvían la atención de lo que debería ser prioritario que es la mejora de la eficacia de la auditoría. También ha provocado esta predisposición a la regulación los nuevos escándalos y en este caso los más significativos que se han dado son en la Gran Bretaña (p.ej. Carrillion en Reino Unido) o en Alemania (Wirecard). En este momento se están produciendo cambios legislativos en algunos países de la UE[225] como Gran Bretaña, Suecia o Dinamarca que intentan reforzar y hacer más efectiva la auditoría financiera. De todas formas, se debe luchar por reivindicar la posición de los pequeños y medianos auditores dentro del sector entendiendo que éste colectivo está más desfavorecido por la actual situación regulatoria ya que se les exige en muchas ocasiones los mismos requerimientos, tanto de independencia como de organización

[225] En Europa se está dando un cambio de paradigma importante en la clase política, en los principales agentes económicos y podríamos decir también, en la sociedad civil en general en relación con el papel sumamente importante que desempeñan las Pymes en nuestros mercados. Se empieza de una vez por todas a pensar en pequeña escala, reconociendo que una parte importante de nuestra economía depende de los millones de pequeñas y medianas empresas que trabajan día a día y que constituyen en su conjunto uno de los principales agentes económicos de nuestra sociedad europea. Todos somos conscientes que las Pymes deben tener los apoyos necesarios para su desarrollo y sostenibilidad futura. Estos apoyos deben ser de distinta índole, unos tienen que venir de la mejora en la regulación, y otros en construir un entorno que favorezca su desarrollo, en este último apartado está también el garantizarles unos servicios profesionales adecuados y enfocados directamente a sus necesidades. Aquí es donde la auditoría también juega un papel importante y no solo la auditoría, sino también otros servicios que presta la profesión contable a las Pymes. Sin duda, este nuevo paradigma comportará cambios importantes y principalmente en lo que respecta a la auditoría y a la profesión contable y desembocará muy probablemente en una desconcentración del sector. La auditoría conjunta (coauditoría – *Join Audit*), la auditoría compartida (Share Audit), el crecimiento de las Mid Tier, la agrupación de pequeños despachos de auditores y contables buscando crecimiento y una mayor competitividad, serán circunstancias que veremos florecer con fuerza en los próximos años.

interna y de su trabajo, que a los auditores de mayor tamaño. En la actualidad, internacionalmente está sobre la mesa plantear la simplificación de las normas de auditoría para encargos en empresas de pequeño tamaño o poco complejas a los efectos de evitar trabajos innecesarios que no dan eficacia a la auditoría y que recargan sus costes perjudicando tanto a las PYMES como a los propios auditores.

Hay que tener en cuenta la importancia de las PYMES de auditoría para la propia actividad de auditoría. En España son las que generan el 40% del empleo del sector y lo más importante es que asesoran y apoyan a las PYMES españolas, que representan el 99,7% de nuestras empresas y más del 60% del PIB privado. Un error frecuente en los políticos y los reguladores es pensar sólo en las grandes compañías y olvidar a las PYMES[226], casi siempre se regula para las grandes sin importar cómo puede afectar a las PYMES. El sector de la auditoría no es una excepción, por ello, uno de los principales objetivos del REA es defender activamente los intereses de los pequeños y medianos despachos de auditores, así como proteger, apoyar e impulsar su actividad por entender que así se aporta valor añadido a las PYMES de nuestro país.

En la actualidad se está debatiendo en los países de nuestro entorno la actual regulación y la forma de entender y llevar a cabo la actividad auditora. Solo las vamos a reseñar, ya que son de tal calado que requerirían un análisis muy profundo para describir su alcance y contenido. La primera cuestión es referente a los estudios que se están haciendo en ciertos países nórdicos con relación a los beneficios de la auditoría en las PYMES y sobre si convendría rebajar los límites de la obligación a auditarse. Adicionalmente es preciso destacar que, tanto en el seno de la IFAC, como en otras organizaciones europeas, como en el seno de la UE, se está dando una especial importancia a las PYMES. Las PYMES son el motor de la economía en Europa y, por ello, la trasparencia y la auditoría de estas compañías es un tema que está sobre la mesa; debemos debatir sobre el modo de ofrecer un producto de aseguramiento que responda a las necesidades de las PYMES pensando a pequeña escala y evitando exigir requisitos destinados a compañías de mayor tamaño.

Hay que mencionar también los debates que se están dando a nivel internacional y europeo sobre la información corporativa. Por un lado, se está revisando si el actual marco de *reporting* de la información financiera responde a las necesidades de los usuarios y por otro, reseñar el importante auge que está teniendo la llamada Información No Financiera (INF o de sostenibilidad) y los Informes Integrados (IR). Sin duda estos debates nos traerán cambios que repercutirán en la figura del auditor, en especial todo lo relacionado con la INF y los IR que constituyen un nuevo campo de actuación de los auditores proporcionando otro pilar de aseguramiento de igual importancia que el de la información financiera ya que los usuarios de la información corporativa, los llamados Grupos de Interés, así lo están exigiendo. Puig de Travy (2018) recoge una importante argumentación sobre la importancia de incluir en la información corporativa la explicación de cómo las empresas gestionan todos sus capitales y no sólo el financiero.

El aseguramiento, tanto de la información financiera como de la no financiera (mejor llamada de sostenibilidad), exige un elevado nivel de especialización y esto nos lleva a introducir otro

[226] Esperamos que esta situación vaya mejorando y así se está apreciando en algunos entornos europeos, ver pie de página anterior.

aspecto que está actualmente sobre la mesa de debate y que hace referencia a la necesidad de que las firmas de auditoría sean multidisciplinares y que cada vez abran más el abanico de las categorías profesionales de sus equipos.

Hay que destacar que la actual tendencia en el ámbito de la información corporativa, que repercute en la auditoría, es ir a una mayor globalización lo que implica tener una mayor homogeneidad en las regulaciones, en el desempeño de los supervisores y en las funciones y alcance del trabajo de los auditores. Esta tendencia nos aboca a un mayor grado de intervención pública, tanto en las empresas como en los auditores, con un mayor peso de los organismos internacionales en detrimento de los nacionales y, por supuesto, una disminución del rol que desempeñan las organizaciones profesionales de auditores en las regulaciones. En este sentido cabe mencionar que las normas internacionales de auditoría, que se emiten por la IFAC, se desarrollarán por un organismo independiente al de los auditores[227]. Los auditores colaboraremos, pero la gobernanza de estas materias recaerá cada vez más en organismos independientes de carácter internacional.

En lo que hace referencia a los reguladores, y en concreto en Europa, se aprecian tendencias encaminadas a una mayor intervención de la ESMA relacionada con la supervisión de los mercados; y de COESA[228] relacionada con las autoridades supervisoras de los auditores. También los organismos globales (a nivel mundial) irán teniendo un mayor papel, así la IFIAR como autoridad internacional de supervisión en temas de auditoría está paulatinamente incrementando su papel e intervención. Evidentemente hay que tener en cuenta el papel importante que siempre juegan las instituciones de los EE.UU, así la SEC y el PCAOB[229] seguirán marcando pautas que influirán tanto en Europa como en el resto de los mercados internacionales.

Por último, hay que decir que en el plano internacional cada vez los servicios de auditoría tienen un menor peso dentro de las sociedades de auditoría. Según los datos de la revista *International Accounting Bulletin (2020)*[230] el total de facturación de las 29 compañías de auditoría más grandes del mundo en el año 2019 asciende a 204 mil millones de dólares, solo 70 mil corresponde a servicios de auditoría (34%) y, en cambio, los servicios de consultoría superan a los de auditoría ascendiendo estos a 73 mil millones de dólares (36%), el resto corresponde a servicios fiscales (23%) y de contabilidad (7%). Lo impactante es que en el año 2008 la auditoría representaba más del 50% y la consultoría sólo el 20% y gradualmente ha ido teniendo un crecimiento mucho mayor todos estos años hasta situarse por delante de la auditoría. Esta tendencia seguirá produciéndose en la medida que la auditoría es una práctica madura y la consultoría es una disciplina con niveles de crecimiento altos debido a las circunstancias actuales

[227] El *Public Interest Oversight Board* (PIOB organismo independiente con sede en Madrid) ha finalizado el proceso de creación de una nueva entidad, bajo su supervisión con sede en Delaware, organismo que asumirá las actuales funciones que desempeña el IAASB.

[228] *European Securities and Markets Authority* (ESMA) es una autoridad independiente europea que contribuye a la salvaguarda de la estabilidad de los mercados y a la protección de los inversores. El Comité de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA) organismo creado en 2016 para vigilar la correcta aplicación de la legislación de la UE en materia de auditoría facilitando la convergencia de todos los Estados Miembros.

[229] *Securities and Exchange Commission* (SEC) organismo creado en 1934 después del *crack* de Wall Street en 1929 para regular el mercado de capitales en los EEUU y el *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) organismo creado por la Ley Sabarnes-Oxley para supervisar las auditorías de entidades de interés público en los EE.UU.

[230] Revista N.º 606 de febrero de 2020 donde se reflejan los datos de su encuesta mundial del ejercicio 2019.

del mundo económico que es muy cambiante e incluso anodino (VUCA según el acrónimo en inglés) y ello hace que surjan nuevas prácticas profesionales, nuevos servicios e incluso mayor demanda sin contar que los servicios tecnológicos también representan una de las disciplinas ejercidas por las firmas de auditoría.

19.2 La situación actual del mercado de auditoría en España

Lo primero es mostrar el colectivo actual de auditores en nuestro país y, para ello, acudimos a los datos publicados por el ICAC[231]. De estos datos podemos concluir que disponemos de amplio colectivo de auditores que se compone de 3.857 auditores ejercientes ya sea a título individual o en sociedades de auditoría y 1.420 sociedades de auditoría. Únicamente 751 auditores ejercientes a título individual han tenido facturación en el período octubre 2019 a septiembre 2020 y en este mismo periodo 1.169 sociedades de auditoría han facturado de las 1.420 existentes.

Es importante destacar que el sector emplea a 17.679 profesionales de los que 5.558 son auditores y 12.121 profesionales no inscritos en el ROAC. De ellos, 1.731 son contratados por auditores que trabajan por cuenta propia y 15.948 por sociedades de auditoría, siendo el promedio de 2 empleados por auditor individual y de 14 en las sociedades.

Pasando a la facturación[232] conviene decir que en las sociedades de auditoría se concentra el 97% del total con una cifra de 673 millones de euros quedando sólo en auditores a título individual el 3% restante con una cifra de 22 millones de euros. Así, la actividad de auditoría regulada sólo presenta unos ingresos de 695 millones de euros (el ejercicio anterior fueron 728 millones de euros) y se debe a que sólo se llevan a cabo 58.604 trabajos, de los cuales el 26% corresponden a auditorías de carácter voluntario. Estamos en un mercado muy estrecho y de poco crecimiento en lo que respecta a los encargos regulados. Por este motivo los auditores cada vez más abren su campo de actuación a otras prácticas profesionales. De estos trabajos el 55% se realizan a entidades pequeñas, el 32% a medianas y sólo el 13% a grandes sociedades o grupos (recordemos que la obligación de auditarse es para un tipo de compañía que podríamos catalogar dentro de la porción menos habitual de la empresa española ya que el mayor número lo representan micros o pequeñas empresas sin obligación a auditarse). Por otro lado, decir que del total de entidades auditadas sólo 1.050 son entidades de interés público. Aquí nos surge una distorsión importante que radica en el hecho de la falta de homogeneidad de distribución en cuanto a tamaño de las compañías auditadas y el tamaño de los auditores. Teniendo en cuenta

[231] Situación de la auditoría en España 2020 de fecha octubre de 2021.

[232] Sólo son las cifras relativas a la actividad regulada que son las que se declaran al ICAC. Para dar una idea más global de la dimensión del sector conviene decir que en el ranking de diario *Expansión* correspondiente al ejercicio 2020, en el que solo figuran las primeras compañías, el total de cifra de negocio de estas era de 3.334 millones de euros. Es decir, el total de la actividad de auditoría regulada asciende a 673 millones de euros y solo las cuarenta de firmas más grandes del sector facturan cinco veces y media más. Esta circunstancia pone de manifiesto que la actividad de la auditoría regulada no es, ni mucho menos, el principal *Core Business* de las firmas ni tampoco es ni será lo que guíe sus estrategias y sus retos de futuro.

que el 87% de las auditorías se practican a pequeñas y medianas empresas y lo apropiado sería que el 87% de las auditorías se practicaran por auditores de ese tamaño y que por lo tanto no existiera la desproporción actual que más adelante se indica.

Hasta aquí se han expuesto algunos datos del sector, pero ahora conviene extraer sobre ellos algunas conclusiones. El mismo ICAC en el resumen ejecutivo[233] que efectúa de la situación del mercado del 2020 cuando habla de concentración del mercado en las sociedades de auditoría indica "Grupo de 8 sociedades de auditoría con facturación >= 8M: representan el 0,6% del total de sociedades de auditoría y suponen una facturación casi el 70,5% (474,6M) del total facturado (673)". Pero podemos añadir que de este grupo sólo 4 sociedades (*Big 4*) con una facturación de más de 40 millones de euros que representan solo el 0,3% copan el 63,4% del mercado, es decir, 426,9 millones de euros y es en este tramo donde radica la excesiva concentración de mercado.

Esta excesiva concentración no deja crecer a las sociedades de auditoría medianas al ritmo que debería ser el necesario y cada vez la brecha de tamaño entre las *Big 4* y el resto se hace más grande e insalvable. Pongamos un ejemplo sencillo que solo utiliza la aritmética, si crecen las *Big 4* en un año el 5% representa alrededor de 21,5 millones de euros de mayor facturación y si las 4 sociedades siguientes crecen en el mismo porcentaje aumentan su facturación en aproximadamente 2,5 millones de euros, lo que implica que a igual tasa de crecimiento se produce una mayor brecha de tamaño de 19 millones de euros que es casi la mitad de la facturación anual de estas 4 sociedades medianas (en el 2020 fue de 47,7 millones de euros). Si la situación futura sigue en estos mismos términos nos encontraremos que la distancia entre ellas será tan grande que no podrán competir (ya pasa de forma intensa en la actualidad) y el dominio de las *Big 4* se hará extremadamente insalvable, con las directas consecuencias que ello tiene sobre la calidad y la aportación de valor del sector. Es una ley asumida que la sana competencia provoca un desarrollo más estable y estructurado en cualquier sector.

De hecho, la Directiva Europea de auditoría y nuestra LAC incorporaba la rotación obligatoria para las entidades de interés público y tanto los estudios que se han venido realizando en la UE, como el propio estudio que encargó el ICAC[234] a la Universidad de Zaragoza sobre el tema, nos muestran que esta medida no ha provocado la apertura del mercado pretendida sino que no ha sido más que un cambio de cromos y los encargos de auditoría de entidades de interés público siguen estando en las mismas manos, es decir, en las *Big 4*. En el citado estudio se indica que en el ejercicio 2018 las *Big 4* aglutinaban el 81,5% de las auditorías de entidades de interés y el resto de las auditorías se repartía entre 77 auditores. Pero, además, las entidades auditadas por las *Big 4* eran las de mayor tamaño y representaban el 97,6% de la cifra de negocio total, así que también eran las auditorías que gozaban de mayores honorarios. Otro estudio llevado a cabo por Cuesta Bravo (2014) mostraba también la alta concentración en el mercado de la auditoría en España y concluía que: "…hemos llegado a la conclusión de que algunos auditores tienen poder de mercado, el cual lo utilizan para imponer sus reglas en el mercado". Una conclusión categórica y preocupante desde el punto de vista de estabilidad, sostenibilidad y buen desempeño de la actividad.

[233] Puede localizarse en la web del ICAC en el apartado de situación de la auditoría en España 2020. https://www.icac.gob

[234] Puede localizarse en la página web del ICAC como parte del Informe de la Situación de la Auditoría en España 2018. https://www.icac.gob

Otra reflexión que puede extraerse de los datos del mercado del 2020 y que confirma lo que ha venido ocurriendo los últimos años, es la continua disminución tanto de los auditores ejercientes a título individual como de las auditorías practicadas por ellos que van pasando poco a poco a ser ejercidas por las sociedades de auditoría[235]. Así en el 2018 facturaron 931 de estos auditores y en el 2020 sólo 751, con una facturación media de 29.627 euros (en 2016 era 31.024 euros). Así la facturación total de los ejercientes a título individual en 2020 fue de 22,2 millones de euros y en el 2016 era de 28,8 millones de euros mientras que las sociedades pasaron de 663 millones de euros en el 2016 a 673 millones en el 2020. Como ya hemos mencionado el 97% de la facturación del sector está en manos de las sociedades de auditoría.

Un factor sorprendente para destacar es que del número de auditores inscritos en el ROAC asciende a 21.456, se declaran como no ejercientes 16.723 auditores por lo que un 78% de los auditores autorizados de nuestro país no ejercen la actividad. Esta circunstancia es una constante que se viene produciendo año tras año y que radica en gran medida por la inscripción masiva de auditores que utilizaron los beneficios de la disposición transitoria relacionada con la etapa inicial de instauración de la auditoría en España. También se debe, pero en menor medida, al proceso lógico de jubilación de los auditores y que por lo tanto permanecen en el registro dentro de la categoría de no ejercientes. También puede darse algún caso de auditores que deberían haber causado baja y que por dificultades de notificación aún permanecen en el registro. Lo que se desprende de estos datos es que la población de auditores acreditados que practican la actividad de forma regular es de unas 4.500 personas; muy distante de las más de veintiuna mil registradas.

Otra característica importante del colectivo auditor, que supone un factor de amenaza a su sostenibilidad, es su edad media. Así en el estudio llevado a cabo por el ICJCE en 2017 se ponía de manifiesto que la edad media de los auditores del ROAC era de 58 años y la de acceso era 37 años. Estos datos nos indican que la población de auditores debe rejuvenecerse a muy corto plazo y, para ello, se ha de facilitar y promover la entrada al colectivo. Cada dos años se convoca el examen de acceso al ROAC y los datos de los últimos años nos indican que cada vez se inscriben menos auditores a estas pruebas. En el año 2015 se inscribieron 1.151 candidatos y en la última convocatoria fueron 696 (la anterior del 2019 fueron 763). En las últimas convocatorias aprueban el examen de acceso alrededor de unos 200 auditores (los porcentajes de aprobados suelen oscilar entre el 25 y 30% de los inscritos). Con estas cifras se nos pone de manifiesto que hemos de introducir cambios importantes si queremos renovar y rejuvenecer la población auditora de nuestro país, siendo este uno de los grandes retos de la actividad. ¿Cómo hacer más atractiva la actividad a nuestros jóvenes? Este es el reto y todos los agentes han de apostar por ello, reguladores, supervisores, auditores y universidades han de trabajar en colaboración.

También el colectivo ha de mejorar en temas de paridad. Volviendo al estudio realizado por el ICJCE se ponía de manifiesto que los "auditores ejercientes socios" según año de alta y por género ascendieron a 1.440 hombres y 379 mujeres, es decir, el 79,2% contra el 20,8%. Es otra

[235] Véase el editorial publicado en la *Revista Técnica Contable y Financiera*, 44, de septiembre de 2021 de Wolters Kluwer (Puig de Travy, 2021) dónde se analizan varios temas sobre el mercado de auditoría y en especial se indica que esta disminución de ejercientes a título individual supone una pérdida importante de talento y también repercute en el empleo, ya que los pequeños auditores contratan más proporción de empleados en relación con su facturación que los auditores de mayor tamaño.

de las asignaturas pendientes del sector ya que no son homogéneas las cifras de socios por género con la proporción por género de economistas (profesión más usual de los auditores) que salen de las facultades y que muestran una mayoría de mujeres que obtienen el grado. No podemos dejar de lado el talento femenino en nuestra actividad y a todos los niveles especialmente en los de la alta dirección y socios de las sociedades de auditoría. Si queremos rejuvenecer a los profesionales la paridad uno de los elementos a tener en cuenta.

Es también necesario mostrar el panorama por Corporaciones en el mercado de la auditoría en nuestro país. De las 3.964 personas físicas ejercientes o prestando servicios por cuenta ajena 2.039 pertenecen al REA del Consejo General de Economistas, es decir, el 51% y el 49% al ICJCE. En cuanto a sociedades de las 1.387 adscritas a las corporaciones, 804 pertenecen al REA, es decir el 58% y un 42% al ICJCE. Si tenemos en cuenta únicamente los auditores individuales y sociedades con facturación en el ejercicio 2020 pertenecen al REA 1.110, es decir, el 58% del total que asciende a la cifra de 1.920 (751 auditores y 1169 sociedades). El ICJCE poseería el 38,75%, ya que el resto son auditores no adscritos. La corporación de auditores REA se mantiene cada año como la principal y mayor corporación de auditores de España. Si nos centramos en el volumen de negocio de los auditores adscritos, vemos que en cuanto a los individuales el dominio del REA se mantiene en el 58% por el 42% del ICJCE. No ocurre lo mismo en cuanto a las sociedades de auditoría en el que el volumen de negocio de las auditoras pertenecientes al REA solo es del 14,33% correspondiendo el 85,67% al ICJCE. Esta cifra viene motivada por la excesiva concentración del mercado en las *Big 4* que asumen la mayoría de cifra de negocio del sector y que todas ellas pertenecen al ICJCE. El volumen de negocio, aunque es importante, no es la variable que tenga que marcar la representación del sector, ya que los partícipes son los que lo representan y éstos se agrupan mayoritariamente en el REA. Este concepto es muy importante a tener en cuenta ya que no puede regularse y supervisarse el sector atendiendo únicamente a lo que sucede en las grandes compañías sino que hay que seguir el principio de "pensar primero a pequeña escala" y asegurar que este colectivo esté bien regulado, supervisado, representado y que sus derechos están bien defendidos ejerciendo la actividad con la normalidad y seguridad jurídica que le corresponde para asegurar el correcto funcionamiento y sostenibilidad del sector. Hay que hacer mención que corresponde a la autoridad de la auditoría (ICAC) velar por la vigilancia del mercado y su adecuado desarrollo y uno de los retos de mayor importancia en la actualidad es precisamente el aquí apuntado.

Por otro lado, como viene siendo también una constante en el sector, un hecho preocupante es que los honorarios de auditoría no son acordes con el nivel de preparación y conocimientos de los profesionales que la practican ni con los niveles de calidad y responsabilidad que se exigen para el desarrollo de la actividad de auditoría. Esta situación es reiteradamente expuesta por muchos auditores (Borrás, 2013, véase el epílogo). De la última información publicada sobre ello por el ICAC[236] mostraba que en el período 2016/2017 el precio/hora promedio se situó en 65,42 euros, cifra que no necesita ningún dato más para concluir que es absolutamente insuficiente y que si además contamos que es una media y que los auditores de mayor tamaño y con clientes más importantes tienen por lógica honorarios más altos, nos indica que los pequeños están con cifras de honorarios inferiores a la expuesta y que no corresponde a la tarifa que debería

[236] El ICAC ya no publica el precio hora por indicación de la CNMC. Por ello, los últimos datos disponibles son los del 2017.

ostentar la hora de auditor. Conviene añadir que la evolución tampoco es positiva ya que en el año 2011 la tarifa media era de 70,81 euros y ha ido descendiendo hasta los 65 euros del 2017 (en el 2007 era de 65,70 euros).

Además, nos encontramos muy por debajo de los honorarios de otros países de nuestro entorno y nos planteamos lo siguiente ¿Como remediar esta situación que viene produciéndose recurrentemente todos los años y que nos ha conducido a que estamos en los mismos niveles de honorarios que hace 10 años? En este caso, es evidente que los primeros responsables son los propios auditores y a ellos corresponde tomar las medidas necesarias para paliar esta situación que sin duda pasa por potenciar el valor añadido de sus servicios buscando la excelencia, el rigor profesional y dejando de utilizar como única arma de generación de clientela la variable precio. También el uso más proactivo de la tecnología puede reducir el número de horas y así elevar este precio medio. Igualmente, los reguladores y los supervisores han de tomar partido de esta cuestión en la medida que deben analizar si los actuales requerimientos, que implican dedicación, pueden aliviarse o eliminar aquellos no útiles o al menos reducirlos para ciertas auditorías de menor complejidad y así poder subir el precio hora promedio ya que el cliente evalúa los honorarios por su valor absoluto global. También los administradores, los comités de auditoría y la alta dirección de las entidades auditadas deben reconsiderar sus criterios de contratación de los servicios del auditor y evaluar si la variable esencial es el precio o el servicio. El valor añadido es lo esencial y, por ello, deberán dudar de honorarios que se ofrecen a precios que podríamos considerar de casi temerarios.

El nivel de los honorarios es otro de los aspectos importantes relacionados con el ejercicio de la actividad. El adecuado posicionamiento del servicio en cuanto a su precio es un condicionante para el mantenimiento de la calidad, la eficacia y la sostenibilidad futura de la auditoría en los términos en que la queremos posicionar como elemento esencial del aseguramiento de la información corporativa.

Uno de los cambios que se han producido en el sector a escala internacional, pero que también se da en nuestro país, es la cada vez menor importancia de los servicios de auditoría en las firmas con respecto a los otros servicios que prestan. Sobre este tema en concreto se han llevado a cabo muchas investigaciones y se seguirá investigando en la medida que constituye uno de los aspectos de transformación importante de los auditores. Una de estas investigaciones fue llevada a cabo por los profesores Delgado Giménez y Pérez-López (2018)[237] sobre datos de las 10 primeras auditoras de nuestro país y sobre datos de los ejercicios 2011 a 2016. Las conclusiones del estudio indicaban que los servicios de auditoría para estas compañías es solo uno más de los que prestan para cubrir el espectro de los servicios a prestar a las empresas y que los servicios ajenos a la auditoría tienen un peso específico casi similar a los de auditoría con una tendencia ascendente. Así, el estudio mostraba que el peso medio de los servicios ajenos a la auditoría para estas compañías era del 45,63%. Una última conclusión que indicaban los autores en su estudio era que "…no se observa una tendencia cierta y única entre todas las firmas de la muestra, por lo que los cambios en los porcentajes de ingresos responden más a la política empresarial y estratégica de las mismas que a cambios globales en el mercado de auditoría". Este punto es importante en la medida de que no es el mercado el que orienta a las

[237] Se publicó en la *Revista Técnica Contable y Financiera*, 11 (2018).

sociedades de auditoría a acometer esta transformación, sino que son las propias compañías, en el ánimo de crecer y desarrollarse, las que se decantan cada vez más a la prestación de otros servicios fuera del ámbito de la auditoría.

Complementemos los datos con el *ranking* del diario Expansión[238] del ejercicio 2021. Este estudio muestra que la facturación de las 42 firmas más relevantes del sector alcanzó una facturación de 3.527 millones de euros que suponía un incremento del 5,79% sobre el ejercicio 2020. El primer dato interesante es que de este volumen de facturación corresponde a las *Big Four* la cifra de 2.629 millones de euros, es decir el 75% del total[239]. Otra reflexión importante, que ya se ha introducido anteriormente es que la cifra de facturación correspondiente a la actividad regulada (últimos datos del ejercicio 2019/2020 es de 673 millones de euros) no es una cifra altamente representativa o de vital importancia con respecto a la totalidad de la facturación del sector (solo de estas 42 firmas es de 3.527 millones de euros). La conclusión al respecto es clara "el sector no guía sus estrategias futuras alrededor de la auditoría regulada" puesto que no es sólo este su *Core Business*. El sector lo componen firmas multidisciplinares y con expectativas de crecimiento en otras prácticas profesionales mucho mayores que la de la auditoría regulada.

También se analiza en el estudio el comportamiento por líneas de negocio y nos muestra que sólo el 35,3% de la actividad corresponde a auditoría, ocupando la consultoría el 31,9%, el área legal y tributaria el 25,9% y el resto el 6,9% (principalmente asesoramiento financiero). Esta disminución paulatina del peso de la auditoría se viene produciendo año tras año, así el año anterior era del 36,1% y el anterior del 36,4%%, mientras que la consultoría era del 31,7% (2020) y 31% (2019). Cada vez la consultoría gana más terreno y no sería de extrañar que en un par de ejercicios superara a la auditoría. En este ejercicio la auditoría tuvo un volumen de 1.246 millones de euros y la consultoría de 1.127 millones de euros. Otro dato por mostrar es que el nivel de crecimiento de la auditoría es el menor de las cuatro líneas de negocio con el 3,66% (3,2% el año anterior), por debajo de la media del sector que fue del 5,79% (4,1% el año anterior). La consultoría tuvo un crecimiento del 6,52% (6,4% el año anterior) y el área legal del 7,81% (2,5% el año anterior).

Debe destacarse que no todas las *Big 4* tienen un crecimiento similar, así mientras que Deloitte (la mayor firma) creció un 2,89%, PWC lo hizo en un 4,61%, EY en un 3,48% y KPMG (la menor de ellas) lo hizo en un 6,7%. Lo más importante es que la apuesta de cada firma por las líneas de negocio es muy diferente entre ellas. Deloitte apuesta decididamente por la consultoría siendo esta disciplina la mayor de la firma y representado un 50,4% de su facturación mientras que la

[238] *Diario Expansión* de fecha miércoles 20 de abril de 2022. El *Ranking de Expansión* es uno de los más fiables y ofrece una información completa de cómo se despliegan los servicios de las cada vez más mal llamadas "compañías de auditoría" o "auditoras", puesto que el valor agregado de las restantes prácticas profesionales ya supera y en algunos casos muy ampliamente a la auditoría. Este ránking es bastante fidedigno ya que requiere que para que se publiquen los datos de las firmas, estos deben ser corroborados con documentación soporte aportada por ellas. Es interesante también conocer las reflexiones que se incluyen, principalmente de los presidentes de las corporaciones de auditores, ya que estos disponen de información relevante de sus afiliados. También es muy sorprendente y revelador ver como el diario da una mayor importancia a las llamadas *Big 4* que al resto y también a las declaraciones de sus presidentes sobre las de los presidentes de las corporaciones. Esta circunstancia no hace más que dejar patente la gran concentración que ofrece el sector y los estímulos que siempre se dan en favor de esta circunstancia que hace que siempre gocen de mayor popularidad y presencia en todos los ámbitos.

[239] Ya se ha mencionado que de los datos ofrecidos por al ICAC del ejercicio 2019/2020 que mostraba una facturación de 673 millones de euros, 426,9 millones se concentraban en las *Big 4*, es decir el 63.4%.

auditoría la relega en una segunda posición con un 30,5% del total. Para EY la consultoría y la auditoría tienen aproximadamente el mismo peso, para PWC la auditoría representa un 43% y la consultoría un 36% y donde la auditoría tiene un peso proporcionalmente importante es en KPMG con un 54% del total de su facturación.

Puig de Travy (2010) ya afirmaba hace más de una década lo siguiente "…nos encontramos con una normativa cambiante y cada vez más exigente, el alcance del trabajo del auditor siempre está a debate, la tecnología nos impacta y supone un reto y a la vez una oportunidad, debemos atraer talento y luego aplicar políticas y medidas para mantenerlo, aparecen nuevos riesgos y debemos aplicar medidas para controlarlos y, por último, los otros servicios que pueden vender los auditores suponen una fuente importante de crecimiento". En base a esta cita y lo dicho anteriormente podemos resaltar una serie de reflexiones finales sobre el actual mercado español del sector de la auditoría:

- El sector ya no se rige única y exclusivamente por la práctica de la auditoría y menos por la regulada, sino que está adquiriendo paulatinamente una mayor importancia otras líneas de negocio, principalmente la consultoría. Las estrategias de las firmas para ser sostenibles han de tener muy en cuenta, además de la auditoría, el resto de las prácticas profesionales. Esto lleva a concluir que las firmas para ser sostenibles han de apostar por la multidisciplinariedad e ir incluyendo nuevos perfiles profesionales en sus filas para acometer los retos de futuro.

- Uno de los mayores retos es la captación y mantenimiento del capital humano, el talento es la base de las firmas. Unido a éste la utilización de las nuevas tecnologías sigue siendo otro factor esencial. Como ya hemos dicho hay que pensar en ir incluyendo otros perfiles y los de carácter tecnológico son uno de ellos. Por otro lado, las herramientas de análisis de datos deben ser objeto de desarrollo e implementación en las firmas de auditoría y para el futuro la inteligencia artificial abrirá nuevos campos de innovación para los auditores.

- La concentración del sector es un hecho que por el momento va en línea creciente y se necesita un cambio de rumbo importante si se quiere acometer con rigor y seriedad un proceso de apertura de este. Para ello han de intervenir los reguladores, los supervisores y todos los agentes económicos (auditores, empresas auditadas, grupos de interés, etc.). Hay soluciones que se pueden implementar para paliar esta situación, pero falta la voluntad de llevarlas a término y, en ocasiones, el confort hace que prevalezca el *statu quo* poniéndose frenos importantes al cambio. La pregunta es ¿cuánto tiempo ha de esperarse para acometer los cambios necesarios para la apertura del sector? ¿qué tiene que ocurrir para ello? ¿más escándalos, más concentración, que se dé el riesgo sistémico anunciado? Hay que fomentar el rol de los pequeños y medianos auditores, apoyarles, acompañarlos en su crecimiento y favorecerles ya que hasta la fecha lo único que reciben es regulaciones excesivas o al menos no proporcionadas y ataques por parte de los dominadores del mercado.

19.3 Sigue el "gap de expectativas"

Muchos autores han estudiado el llamado "*audit expectation gap* o diferencia de expectativas en la auditoría o simplemente *gap* o brecha de expectativas". Por ello, no es un tema extraño desde el punto de vista académico y hay mucha literatura que centra la verdadera dimensión del concepto, su importancia y sus implicaciones. Pudiera parecer que es un tema reciente, pero no lo es y, de hecho, podemos encontrar las primeras referencias hace casi 50 años cuando Carl Liggio, auditor de Arthur Young & Company (hoy EY), lo definió como *"the difference between the levels of expected performance as envisioned by the Independent accountant and by the user of financial statement"*[240].

Es obligado hacer una primera referencia sobre lo que debe entenderse por este concepto en la auditoría. Podríamos empezar diciendo que es la diferencia entre lo que los usuarios esperan del trabajo del auditor y lo que realmente reciben tras el desempeño de la labor de los auditores (definición en línea con la aportada con Jennings en 1993). Pero con esta definición únicamente estaríamos viendo una cara de la moneda y, en este sentido, también es importante considerar la percepción que tienen los propios auditores de su propio trabajo que puede diferir de los que los usuarios pretenden o desean. Así, en 1993 Humphrey centraba el Gap entre la percepción de los usuarios y la de los auditores que es otra forma de verlo al considerar las dos partes implicadas. Otra definición interesante es la de ACCA (2018) que nos viene a decir que el gap es la diferencia entre lo que los usuarios creen que hacen los auditores y lo que creen que deberían hacer (traducción libre de la definición original en inglés).

Para centrar el concepto es importante establecer el contexto en que la auditoría despliega su función y qué constituye su razón de ser. Así, los auditores tienen asignada una función de interés público lo que implica que el servicio que prestan no sólo incumbe a la entidad auditada o a sus accionistas, sino que interesa también a un grupo amplio de usuarios. Todos estos usuarios esperan soluciones, respuestas y, en definitiva, un valor añadido del trabajo del auditor que es precisamente lo que genera las expectativas y, en consecuencia, el *gap* si éstas no se ven satisfechas. En este sentido cabe introducir una cuestión sobre en qué medida esta función de interés público de los auditores les condiciona u obliga a responder a este *gap* y en qué grado o por el contrario los auditores no tienen esta obligación ya que la respuesta la ha de dar la regulación que es la que marca el alcance de su actuación.

Conviene también mencionar que ha habido y continúa habiendo entre los usuarios confusión o incluso desinformación sobre cuáles son las responsabilidades de los administradores de las compañías y las de los auditores con relación a la información financiera o más concretamente con las cuentas anuales que son objeto de auditoría (García Benau y Humphrey, 1996). La división de la responsabilidad entre administradores y auditores es un aspecto esencial y debe ser el marco sobre el que los usuarios deben entender el desempeño de los auditores y, en consecuencia, mostrar sus opiniones sobre si el alcance del trabajo del auditor es el adecuado o por el contrario debería ampliarse para intentar cerrar ese gap. Lo que no puede ser objeto de confusión es el marco de responsabilidad del auditor ya que está bien delimitado por la

[240] ACCA (2018). *Closing the expectation gap in audit.* https://acortar.link/GkhNqA

regulación (principalmente la LAC, RLAC y las NIAS-ES) y, por lo tanto, no pueden trasladarse responsabilidades ajenas a su función y mucho menos equipararlas o asimilarlas a la de los administradores. En este sentido surge un primer tramo de esa brecha que podemos achacarla al déficit de conocimiento que tienen los usuarios con relación a la verdadera función y alcance del trabajo del auditor en una auditoría de cuentas aspecto que también expone Kingman (2018).

Lo importante es conocer las expectativas de los usuarios, analizarlas y darles una razonable respuesta desde las instancias adecuadas que unas veces serán los auditores y otras los reguladores. Así, en primer lugar, hemos de hablar del ***gap* razonable**, es decir, el que se basa en peticiones de los usuarios que, si se deberían atender por ser lógicas, necesarias y posibles de darles respuesta y, en sentido contrario, las de difícil o imposible cumplimiento que no deben ser tenidas en cuenta. En segundo lugar, hemos de hablar del ***gap* de actuación** que se divide en dos componentes, el primero el relacionado con las actuaciones de los auditores y el segundo con el alcance y contenido de las regulaciones. Dicho de una forma más clara, el gap de actuación hace referencia a actuaciones no adecuadas de los auditores o a regulaciones insuficientes de la actividad que hacen que el alcance de la auditoría sea menor al deseado o requerido.

Una visión muy clarificadora de lo antes explicado sobre el gap de expectativas nos la ofrece ACCA, que lo subdivide en tres diferentes tipos de gap que son el de conocimiento, de desempeño y de evolución. Esta clasificación facilita el entendimiento de éste a los efectos de introducir un nuevo enfoque para abordar la reducción de la brecha que consiste en tratar separadamente cada uno de ellos (véase figura 33). Este enfoque es actualmente el más pragmático para trabajar en la evolución del gap y sus efectos sobre la actividad auditora. Como puede apreciarse distribuye muy acertadamente los tres pilares de la brecha entre los principales actores. El de conocimiento se atribuye al público, el de desempeño a los auditores y el de evolución se centra en la regulación y cómo debe ésta adaptarse a las circunstancias legítimas de los usuarios.

Figura 35. Tipos de gap



Fuente: Diolas de ACCA (2023).

Lo que sí es evidente y ha sido analizado y constatado por diversos autores, es que cuando más grande es el tamaño del gap, peor percepción se tiene de los auditores. Ello repercute directamente en su credibilidad y prestigio[241]. En este sentido los profesionales deben tener siempre presente el análisis del gap y la voluntad (exigencia forzosa) de reducirlo si se quiere mantener una actividad sostenible y que sea generadora de valor añadido.

A lo largo de la historia y recientemente se han ido produciendo escándalos, también en nuestro país (Pescanova, Bankia, etc.) y estos son los que ponen encima de la mesa y de forma clara el gap de actuación. La sociedad reclama que estos casos debieran haberse puesto de manifiesto de forma más anticipada y precisa por los auditores en sus informes y, especialmente, en lo que hace referencia a los temas de fraude, gestión continuada y riesgos e incertidumbres. Lo que sí es un hecho es que se reacciona ante ellos y de forma contundente[242] lo que nos permite concluir que por desgracia los escándalos son un motor de la evolución del desempeño de la actividad precisamente por la lentitud de los auditores a dar respuesta a los mismos.

El reto de futuro es conseguir anticiparse y tener una actitud proactiva para reducir el gap razonable en tiempo y forma. Esto lleva a preguntarse ¿qué es lo que debe ir haciéndose para ello? ¿qué es lo que exigen los usuarios? ¿cómo podemos llevarlo a cabo? Son preguntas importantes, pero ya tenemos camino recorrido y experiencias pasadas que ayudan a enfocar estos retos, darles la respuesta adecuada con el rigor y celeridad necesarios.

La reacción de los auditores, para reducir las deficiencias generadoras del gap, tiene que ir por el camino de incrementar la competencia y aumentar los requisitos de independencia. Todo ello exige actuaciones en el campo de la formación (teórica y práctica, inicial o de acceso y continua, etc.) para adquirir las capacitaciones necesarias que permita el desempeño adecuado y fortalecer los controles internos a través de una mejora en la gestión interna de la calidad. La gestión interna de los auditores, tanto a nivel de organización como de los encargos, es la clave para la mejora de la independencia y de la efectividad de la auditoría. El profesor Labatut afirmaba “El auditor deberá tomar todas las salvaguardas para antes de aceptar el trabajo de auditoría no se produzca cualquier circunstancia enumerada anteriormente que comprometan la independencia, y se deberá dejar constancia de ello en los papeles de trabajo” (Labatut Serer, 2016). Por otro lado, los legisladores, reguladores y emisores de normas deben ir analizando los impactos que sus regulaciones van provocando y evaluar si se van consiguiendo los objetivos marcados por los distintos cambios normativos.

Todo este proceso es un flujo continuo que se va retroalimentando ya que el mundo económico se puede definir con el acrónimo “VUCA” y requiere que la actividad evolucione de forma constante para adaptarse a las circunstancias de cada momento. Así, podemos afirmar que el gap siempre está presente en mayor o menor grado y que por muchos avances que se hagan siempre seguirá existiendo, ya que de otra forma nos llevaría a la conclusión que la auditoría es una actividad inmutable en el tiempo cosa que es absolutamente falsa y que hemos ido

[241] García Benau en su artículo publicado en la *Revista de Contabilidad y Dirección*, 23 (2016). La idea concreta hacía referencia al estudio realizado por Reckers en el año 2007.

[242] En los EE.UU generaron la Ley Sarbanes Oxley (SOX) en 2002 tras Enron y otros. En Europa el libro verde de 2010 que trajo la modificación de la Directiva. En España la LAC del 2015 con una mayor exigencia en muchos aspectos que la Directiva del 2014 de la UE.

demostrando a lo largo de este trabajo al ir exponiendo los cambios que se han ido produciendo en los últimos años.

Por el lado del *gap* razonable en la mesa de discusión se encuentran una serie de demandas por parte de los usuarios que hacen referencia a:

- Se quiere una mayor intervención en dos temas recurrentes como son las respuestas del auditor ante el fraude y la gestión continuada. En la actualidad la IFAC a través de su comité de normas (IAASB[243]) está trabajando en ellos y con toda seguridad habrá modificaciones en las normas correspondientes (NIA 240 y 570). Aunque no se prevé que sean muy importantes ya que nos encontramos con dos normas muy exigentes que ya han sido objeto de revisión no hace mucho y que regulan de forma muy razonable el desempeño del auditor en estas dos materias. Lo más probable es que los cambios hagan referencia a incrementar el escepticismo profesional en estas actuaciones y a incluir algunos requerimientos adicionales que intensifiquen algunos de los procedimientos a realizar. Lo que si es necesario destacar es que, si se quiere avanzar en la mejora de la transparencia de estos temas por parte de las empresas, no es suficiente llevar todo el peso sobre los auditores ya que, entre otros, se necesitará actuar sobre los administradores y la dirección de las empresas, sobre los supervisores de los mercados y sobre los marcos de la información financiera (sobre todo en lo que respecta a los requerimientos de información de la gestión continuada).

  El fraude es una constante que ha imperado en las empresas desde sus primeros tiempos y por desgracia sigue teniendo un lugar importante en los actuales. El fraude es una lacra a la que las empresas deben dedicar muchos recursos para su lucha puesto que su repercusión es de gran importancia[244], tanto desde el punto de vista económico como desde el moral. Ser víctima de fraude produce un efecto de desánimo y frustración en toda la organización además del coste reputacional que ocasiona que no es nada despreciable. Podemos decir que ninguna empresa o sector está exenta del riesgo de sufrir fraude, ya sea externo o interno, y la variedad de tipos de fraude es muy alta[245]. Aunque en el mercado se hace muy visible el fraude empresarial externo (robo de información), podemos decir que las empresas están mucho más sometidas al fraude interno puesto que desde la propia organización hay más oportunidades de perpetrarlo. La variedad de fraudes internos es muy alta y abarca temas como el robo de información, conflictos de intereses, corrupción y soborno, apropiaciones indebidas de fondos o activos, incumplimientos normativos, contubernios con clientes y proveedores, etc. En cuanto a los fraudes de tipo externo destaca el llamado ataque a la información

[243] De hecho, el IAASB consciente de la preocupación de los usuarios lanzó una consulta al objeto de explorar el *gap* relacionado con el fraude y la gestión continuada. Las respuestas debían darse antes del 12 de febrero de 2021. La consulta se centraba en buscar las causas principales del *gap* sobre estos dos temas y en que podría hacerse para reducirlo. También se incluían dos apartados donde se preguntaba en que aspectos concretos podrían mejorarse los procedimientos de auditoría al respecto. El IAASB como reacción a todo ello publicó en 2021 una guía para el mejor desempeño del auditor frente al fraude en espera y como medida preliminar al proyecto de reforma de la NIA 240 que ya está en marcha.

[244] Según la ACFE (Asociación de Examinadores Certificados de Fraude) el impacto de este puede alcanzar hasta el 5% de la cifra de negocio de las empresas atacadas por el mismo.

[245] Según un estudio realizado por Deloitte titulado "Encuesta Fraude 2021" se constataba que dos de cada tres empresas admitían haber sufrido algún tipo de fraude ese año y principalmente era de tipo interno.

de la empresa ya sea por la competencia directamente o a través los llamados ciberataques. También se dan ataques de terceros, de proveedores o de las propias partes relacionadas (ej. Socios).

El secreto para luchar contra el fraude es el ejemplo, las leyes ayudan, pero hay una relación inversa entre la intensidad de la regulación del fraude y el nivel de éste, es decir, en los países de menor fraude menor regulación existe[246].

- Otra de las demandas reiteradas de los usuarios es la necesidad de más información sobre los auditores y su trabajo. En este sentido se ha llevado a cabo un gran avance que consiste en la obligación de emitir un informe de transparencia por parte de los auditores de entidades de interés público. La regulación de estos informes está bastante actualizada tanto por la Directiva como de su trasposición en nuestra LAC por lo que se puede considerar que hoy por hoy es un objetivo cumplido.

- Los usuarios recurrentemente han solicitado una mayor comunicación en lo que hace referencia a la información que debe contener y suministrar el informe de auditoría. Las actuales normas de auditoría sobre informes (serie NIAS-ES 700) han evolucionado y fijan un contenido y alcance superiores a los que se han venido dando en los últimos años. Las nuevas regulaciones sobre los riesgos (cuestiones clave y AMRAS), los requisitos de gestión continuada, la nueva estructura y la mayor información que tienen sobre responsabilidades del auditor y de los administradores hacen que el gap se vea ampliamente reducido.

Los usuarios continúan demandando más alcance e información de la actuación del auditor ante el fraude y la gestión continuada, mayor aseguramiento sobre el control interno de la entidad auditada, plasmar el resultado de los procedimientos sobre los riesgos, etc. Estas demandas son las que rozan la línea divisoria de lo que es el gap razonable y no razonable y son objeto de reiterado análisis tanto por parte de la UE[247] como de los emisores de normas (el IAASB).

A modo de conclusión podemos afirmar que el *gap* de expectativas es un aspecto recurrente que denuncian los usuarios de la auditoría de cuentas y al que los auditores tienen el deber de estrecharlo. Esta obligación surge tanto por su función de servir al interés público, respondiendo a las demandas de la sociedad, como por la necesidad de preservar su prestigio y garantizar su credibilidad. Ahora bien, debe dejarse bien claro que una parte de las demandas de los usuarios son imposibles de cumplir y otras no pueden ser satisfechas únicamente por parte de los auditores, sino que están implicados otros muchos agentes económicos relacionados con la información corporativa de las entidades como pueden ser los administradores y la dirección, los reguladores, supervisores, legisladores, etc.

[246] El profesor Oriol Amat en un artículo publicado en el Periódico (ed. en catalán) el 9/9/2021. Nos daba la siguiente cita "Ja ho va asenyalar Tácit, historidor i gobernador de l´Imperi romà: "Com més corrupte és l´Estat, més nombroses són les lleis"".

[247] El organismo DG FISMA está estudiando el alcance y contenido del informe del auditor y de hecho la UE se comprometió a evaluar los efectos de la nueva regulación sobre informes a los 5 años de su implementación y por estas fechas se está cumpliendo el plazo. En breve el DG FISMA aportará el resultado de sus trabajos al respecto.

Por otro lado, el *gap* siempre existirá y, de hecho, desde que se empezó hablar de ello, hace 50 años, no parece que la diferencia se haya reducido de forma importante. Las expectativas de los usuarios van aumentando a medida que los auditores las van satisfaciendo lo que indica que la auditoría es evolutiva en su generación de valor y es lo que avala su sostenibilidad futura. Este punto es el que mueve a los auditores a desarrollar continuamente su actividad profesional y lo que les hace estar siempre a debate garantizándose así su existencia. Diolas (2023) manifestaba que es muy importante escuchar las peticiones legítimas de los usuarios para tener el adecuado conocimiento del gap y de su evolución en el tiempo y, en base a ello, orientar la evolución de la auditoría.

El análisis del gap por parte de los auditores también contribuye a mejorar la calidad de su desempeño ya que les dirige a poner el foco en las áreas donde se demanda un mayor cumplimiento de los requerimientos. Esta demanda puede ser debida a fallos en el control de calidad o a diferencias de interpretación de las normas.

La adecuada trasparencia de la información corporativa es lo que exigen los usuarios; lo que en su defecto genera este gap. La mejora de la transparencia es una tarea de todos y la colaboración de todos los agentes económicos es esencial. Los auditores tienen que estar en contacto permanente con todos los *stakeholders* y con el resto de los agentes económicos para ir contribuyendo a reducir esta brecha.

19.4 Nuevos retos de la Información Corporativa

Los fallos en la información corporativa de las supuestas *Blue Ships* es una constante que nos persigue y ahora se han unido los recientes casos de UK y Alemania (Carillion y Wirecard), motivando una reacción importante por parte de la Comisión Europea que ha iniciado un profundo proceso de reflexión sobre si la información corporativa de las entidades de interés público en la UE es lo suficientemente fiable, íntegra y transparente.

La calidad de la información corporativa se basa en tres pilares que se entrelazan y refuerzan entre sí que son la gobernanza de las empresas, las auditorías legales y la supervisión y el control del cumplimiento por parte de las autoridades de los EEMM. Con respecto al último pilar se ha puesto de manifiesto que existen deficiencias en el cumplimiento de los objetivos y, además, se constata que hay diferentes enfoques. También la Comisión observa otros problemas relacionados con la calidad de las auditorías, el excesivo grado de concentración del mercado y las constantes amenazas sobre la independencia de los auditores. Y, por supuesto, los órganos de gobierno de las entidades no están ajenos a debilidades en la gobernanza y, sobre todo, en el ejercicio de las funciones de supervisión del control interno de la información corporativa.

Bajo estas circunstancias la Comisión ha lanzado una importante consulta que trata de recibir inputs sobre la situación actual de estos tres pilares y sus posibles desarrollos para conseguir una mejora en la transparencia de la información corporativa. Con esta iniciativa se plantean temas de importancia como son el propio marco general de la UE sobre la información corporativa, la interacción entre los tres pilares, el funcionamiento del gobierno corporativo (los

consejos de administración, los comités de auditoría, el control interno, etc.), la eficacia, la eficiencia y la coherencia del marco de auditoría de la UE, la supervisión de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría de las entidades de interés público y la supervisión de los informes corporativos por parte de los órganos de control.

Todo este proceso está orientado a introducir mejoras en los sistemas de control y la prevención de los riesgos de fraude por parte de las empresas, en el alcance y funcionamiento de los comités de auditoría a los que se les achaca su poca autonomía y la falta de transparencia de sus actividades. Los auditores y sus supervisores también deben ser objeto de mejoras ya que la calidad de los trabajos del auditor debe potenciarse, el mercado debe desconcentrarse y ser más competitivo, los supervisores deben actuar de forma más homogénea en Europa y potenciar su labor supervisora, ser más eficaces y fomentar una mayor colaboración con COESA. Reforzar los supervisores de los mercados también es necesario puesto que se ha visto que no han sido eficaces en su labor de vigilancia de las entidades cotizadas que aprovechan todo tipo de oportunidades para sortear una supervisión adecuada que permita dar credibilidad a la información corporativa.

La intervención de la UE es muy necesaria ya que la actuación individual de los EEMM no es suficiente para lograr una protección homogénea de los usuarios a escala europea puesto que estaríamos en enfoques muy diferenciados y, además, se necesita ahondar en temas muy variados y de gran alcance.

Los cambios que sin duda se van a producir para mejorar la información corporativa tendrán un gran impacto en las propias compañías y en la responsabilidad de sus consejos de administración y de los comités de auditoría.

La práctica de las auditorías debe ir siempre buscando la mejora en la calidad y preocupa la concentración y cómo incentivar a los auditores para centrarse en su función evitando posibles conflictos de interés relacionados con los otros servicios. Tendríamos que esperar aspectos positivos para los pequeños y medianos auditores para que puedan acceder a mejores condiciones de mercado. La Directiva Europea de auditoría ya tiene más de ocho años y responde de forma razonable a las exigencias actuales, no debería ser objeto de una gran reforma puesto que no se observa ningún hecho importante de infra regulación. De todas formas, deben introducirse medidas para reducir la concentración del mercado ya que hasta la fecha no han prosperado las iniciativas introducidas. La auditoría conjunta sigue en unos niveles muy bajos en toda Europa (excepto en Francia) y se proponen otras fórmulas como las auditorías compartidas de los grupos consolidados de interés público. Es un tema muy preocupante y debe ser el principal caballo de batalla de la Comisión.

A nivel de supervisión de los mercados, se debe garantizar una mayor eficacia, aumentar la transparencia de la labor desempeñada rindiendo cuentas de ello y contribuyendo a mejorar la confianza en los mercados financieros.

Todo este proceso va a tener consecuencias, aunque no a muy corto plazo, pero que sin duda los cambios que se den mejorarán la transparencia de la información corporativa de las Entidades de Interés Público, objetivo muy necesario para el fortalecimiento de la economía.

19.5 La auditoría y los auditores están cambiando para adaptarse a las nuevas circunstancias

Desde estas últimas reformas (Directiva 2014/56 y la Ley 12/2015) hasta la actualidad el mundo económico se ha ido volviendo más complejo, más volátil y plagado de incertidumbres y ello también afecta a la práctica de la auditoría. Este entorno difícil y complejo lo hemos experimentado recientemente con la covid-19 y la guerra de Ucrania. Esta constante hace que se deban volver a analizar los marcos de la información financiera de las empresas, los temas de Gobierno Corporativo y más aún los de Responsabilidad Social Corporativa (o ahora ESG por sus siglas en inglés), circunstancias que provocan impactos en la forma de practicar la actividad profesional de la auditoría.

Por otro lado, surge con mucha fuerza la "Información No Financiera"[248], obligando a las grandes empresas a publicarla y en algunos países a ser revisada por un experto verificador independiente, entre los que se incluyen los auditores. Esta nueva información, que forma parte ya de la Información Corporativa de las Entidades, cada vez tendrá más valor e incluso desplazará en interés a la información financiera tradicional. En nuestro país surge con la Ley 11/2018 de 28 de diciembre de Información no Financiera y Diversidad que tiene por objeto trasponer la Directiva Europea y añade algunos requisitos más lo que hace que España sea un país líder en Europa sobre esta materia. Esta ley también obliga a que la citada información esté revisada por un experto verificador independiente, que en la mayoría de los casos es el mismo auditor de la sociedad.

En la actualidad la UE ha trabajado en el proceso de cambiar la actual Directiva 2013/34/UE sobre divulgación de la información no financiera[249]. La nueva Directiva, que cambia de nombre por el de información corporativa en materia de sostenibilidad, introduce cambios tanto sobre el alcance (el marco de aplicación se encarga al EFRAG), el contenido de la información que se ve muy ampliado, así como la revisión de los informes de sostenibilidad. Este cambio que se da, tanto en Europa como en el resto del mundo, responde a las necesidades de los usuarios por ampliar la información sobre sostenibilidad y de los proveedores de capital.

Por otro lado, también es necesario referirnos a que en el 2013 surge en Londres una institución denominada *International Integrated Reporting Council* que desarrolló en 2015 un nuevo marco de información corporativa centrado en mostrar la estrategia de la empresa, la utilización de sus recursos y su desempeño bajo el prisma de cómo se orienta para la creación de valor en el corto, medio y largo plazo. Este tipo de *reporting* es muy utilizado por las grandes compañías cotizadas y nos encamina a un futuro de una información corporativa más útil y con mejor orientación para los grupos de interés.

Estas nuevas formas de información corporativa abren un nuevo e importante campo de actuación para los auditores que, sin duda, afectará a sus modelos de negocio. De hecho, el campo de verificación de esta nueva información es igual de importante y amplio como el propio

[248] La Directiva europea ya lo ha cambiado por el sustantivo *sostenibilidad*. Un concepto perfectamente acuñado en el mundo económico.
[249] La Directiva del 2013 fue modificada posteriormente por la Directiva 2014/95/UE.

de la auditoría de las cuentas anuales. Si bien es compartido con otros verificadores (principalmente "Certificadoras") la mayoría de las actuaciones serán a cargo de auditores por la propia lógica del desempeño de esta nueva actividad que se relaciona muy estrechamente con la de verificación de las CCAA. Este hecho constituye una de las líneas de trabajo de los auditores para adaptarse a las necesidades del mercado. Esta revisión es muy diferente a la actividad de la auditoría de cuentas y requiere de capacidades y *know how* adicionales de gran nivel de especialización[250]. Los auditores, desde hace un par de años, llevan dedicando tiempo y recursos en el desarrollo de esta nueva práctica profesional. Las Corporaciones de auditores están suministrando información y formación a los auditores en este ámbito, publicando guías, documentos y teniendo la sostenibilidad un lugar destacado en todas sus jornadas, congresos y convenciones.

Estamos viviendo en un mundo plagado de cambios continuos y de mucha complejidad y hemos de introducir otro elemento disruptivo para las empresas y los auditores que es la tecnología. Los avances tecnológicos impactan enormemente en las empresas, ahora se habla de análisis de datos masivos, de inteligencia artificial (AI sus siglas en inglés), de cadenas de bloques (*Blockchain*), de robots (RPA), *machine learning* (vertiente de la AI orientada a la ayuda en la toma de decisiones) y los auditores deben adecuarse también a todos estos avances. Algunos dicen que la tecnología cambiará totalmente el alcance y contenido de la auditoría y otros incluso dicen que los contables pueden llegar a desaparecer. Fuera de lo que pueda deparar el futuro a los auditores con respecto a la tecnología, lo que sí es patente y notorio es que los avances tecnológicos están ya impactando de una manera muy importante en la auditoría y los auditores están muy sensibilizados sobre ello avanzando en la incorporación de nuevos sistemas de trabajo apoyados en desarrollos tecnológicos. Hoy en día es de uso común entre los auditores una variedad de herramientas de análisis de datos que permiten llevar a cabo verificaciones al 100% de algunas poblaciones. También se ha avanzado en herramientas de automatización de procesos internos, en comunicaciones electrónicas o en tecnologías facilitadoras del trabajo en remoto. Los auditores han sabido reaccionar e incorporar las tecnologías a su práctica diaria lo que les ha hecho más eficientes para incrementar la eficacia de su trabajo, es decir, que proporcione la credibilidad requerida puesto que el uso de las tecnologías proporciona al auditor una mayor calidad en su trabajo.

Los auditores son conscientes de que están viviendo día a día cambios tecnológicos que les obliga a seguir con los procesos de innovación y potenciar en mayor medida nuevos desarrollos. El CEO de la firma internacional HLB indicaba en una entrevista[251] que los servicios que hoy prestamos los auditores dentro de cinco años serán obsoletos. También el actual presidente del ICAC Santiago Durán decía en una entrevista que le realizó el Grupo 20 "el sector de la auditoría se enfrenta a un reto de transformación digital en el que la ciberseguridad de la actividad empresarial tendrá un papel". Aquí el presidente introduce dos conceptos: la transformación digital y, por otro lado, la ciberseguridad, dos aspectos esenciales en el mundo empresarial actual y que tienen y seguirán teniendo una repercusión importante en el sector de la auditoría. Todo ello llevará a la mayoría de las firmas a implementar en un futuro (no muy lejano) procesos

[250] La relacionada con la huella de carbono, la materialidad, los marcos de referencia, los indicadores, las técnicas de revisión, etc.

[251] Entrevista publicada en *International Accounting Bulleting* (2020, febrero) nº 606 con motivo de la publicación del *ranking* mundial de los auditores.

automatizados con robots, al uso de la inteligencia artificial y otras nuevas áreas de innovación. Principalmente hoy son las grandes firmas de auditoría quienes están incorporando avances tecnológicos significativos, innovadores y parcialmente disruptivos. De todas formas, les queda también mucho camino por recorrer en la automatización de sus procesos y en la utilización de tecnologías disruptivas (AI, RPA, etc.).

Otra de las características que marcan al desempeño actual de los auditores es la necesidad de incrementar sus prácticas profesionales. Las firmas de auditoría son mucho más multidisciplinares, contratan nuevos perfiles de profesionales más técnicos[252] y con habilidades blandas para fomentar las capacidades relacionales de los equipos. Este nuevo entorno económico (VUCA) requiere que las empresas busquen apoyos en todos aquellos temas que no son su *Core Business* y aquí es donde entran las firmas de auditoría en su sentido amplio para cubrir estas múltiples necesidades que se generan en las entidades.

Por ello, las auditoras han ido ampliando paulatinamente su campo de actuación dentro de los diferentes campos de la consultoría y lo seguirán potenciando. Ya no puede decirse, como se hacía en el pasado, que las firmas de auditoría tienen su principal "*Core Business*" en la auditoría de cuentas, sino que éste es compartido con otras prácticas profesionales. Los diferentes campos de la consultoría (*mangement*, *corporate*, transacciones, forense, recursos humanos, digitalización, sostenibilidad, etc.) ganan terreno día a día a la auditoría y a la fiscalidad, disciplinas que han sido las tradicionales desde siempre e incluso en algunos casos las sobrepasan.

Con respecto a la propia actividad de auditoría siguen las mismas tendencias de ir adaptándose a las nuevas regulaciones. Así, en lo que hace referencia a España, la entrada en vigor para el 1 de julio de 2022 de la mayoría de los requerimientos de organización interna y de los trabajos que marca la LAC y el RLAC, constituye uno de los más importantes cambios que se están produciendo en las firmas y despachos y en el propio desarrollo de los trabajos. Implementar las nuevas exigencias relacionadas con todos los ámbitos de control y de organización interna de los despachos no es tarea ni fácil ni sencilla. Se necesita llevar a cabo importantes análisis sobre la situación actual, los nuevos requerimientos (discriminándolos por razones de proporcionalidad y escalabilidad) y sobre las necesidades de mejora o implementación de nuevos instrumentos de control. También los auditores deben revisar sus procesos de auditoría ya que se incluyen, entre otros, nuevos requerimientos de documentación y archivo de los papeles de trabajo o sobre el análisis de independencia y capacitación para llevar a cabo un determinado encargo. Aquí los auditores deben, una vez más, afrontar este reto dedicando recursos y ha de hacerse con absoluto rigor y celeridad. Otra vez se hace notorio que todos estos cambios regulatorios implican importantes efectos en los auditores y no todos son positivos. La

[252] Los auditores se ven en la necesidad de responder a la innovación y a los avances de sus clientes, a hablar su mismo lenguaje, a comprender sus negocios que cada vez son más variados y complejos, y en definitiva a participar de su mismo entorno y circunstancias. Ello les obliga a potenciar dentro de su capital humano otras capacidades muy relacionadas con actividades de consultoría y por ello a incorporar nuevos perfiles. Las incorporaciones de perfiles procedentes de carreras STEM y otras disciplinas de muy alta especialización se están dando cada vez en mayor medida y es un proceso que parece imparable. Es muy normal hoy en día en las firmas de auditoría que economistas, abogados e ingenieros industriales, compartan trabajos y experiencias junto a matemáticos, físicos, biólogos, ingenieros agrónomos, arquitectos, sociólogos, nutricionistas, médicos, etc. La variedad de perfiles que hay hoy en las firmas de auditoría es de gran valor y les proporciona una capacidad enorme de reacción, resiliencia, innovación, etc., que las hace muy proactivas y sostenibles.

desaparición de pequeños auditores, la disminución del atractivo por la actividad, entre otros, son impactos negativos que sin duda se darán como consecuencia de la nueva regulación.

Por otro lado, como ya se ha mencionado, los auditores están paralelamente estudiando y analizando los nuevos requerimientos de las normas de gestión de la calidad (ISQM) que constituyen un cambio fundamental en el enfoque de la calidad de los auditores. Estas normas implican una reflexión interna profunda de los propios riesgos a los que está sometido el auditor para darles respuesta. Ello implicará mejorar la gobernanza de cada firma e introducir nuevos modelos de liderazgo ya que la calidad debe venir de arriba *tone of the top*.

La calidad, la independencia y la formación[253] son pilares sobre los que los auditores trabajan en la actualidad para atender a las nuevas exigencias del mercado y principalmente las derivadas de las nuevas regulaciones.

[253] Rejón (2022) afirma que, si bien tenemos que estar adecuadamente formados, acudiendo a los cursos de las corporaciones representativas de auditores, las firmas deben organizar internamente tiempo al estudio e interiorización de la formación adquirida. A veces sacar tiempo de donde no lo hay es complicado, pero debemos intentarlo. https://manuelrejon.com/los-desafios-de-la-auditoria-para-2022/

Sexta Parte:

El futuro

"Tratar de predecir el futuro es como intentar conducir por un camino rural por la noche sin luces mientras miras por la ventana trasera".

Peter F. Drucker

No es el objeto de esta investigación predecir el futuro, sino que lo que se pretende en esta sexta parte[254] es establecer las líneas generales de lo que puede deparar el futuro a los auditores y tender un puente para que otros puedan llevar un análisis más profundo parcelando y desgajando todas las diferentes problemáticas que se plantean. Por otro lado, el reto que aquí se afronta se entiende que es un deber consecuente con la investigación efectuada en la medida que puede aportar valor a la auditoría siendo éste el objetivo principal pretendido.

Es conocido que cualquier predicción implica riesgo e incluso en algunos casos puede ser una temeridad tal como nos quiere indicar en una de sus célebres frases (aunque con un cierto toque humorístico) Peter F. Drucker, uno de los mayores genios en el mundo de la consultoría de los negocios. De todas formas, el control del riesgo es un tema que hemos ido aprendiendo los auditores a lo largo de nuestra carrera profesional y nos hace ser cautos y no disparar a "palo seco" y esa es la orientación seguida en esta investigación.

[254] Teniendo como base todos los análisis efectuados en los capítulos anteriores que nos explican en profundidad la experiencia pasada y la situación actual, nos permite "no opinar en base cero" sino operar con hipótesis de partida concretas y fiables.

Capítulo 20: Cómo se presenta el futuro

Introducción

El *World Economic Forum* de Davos centró su reunión anual del 2021 en el ESG (*Enviromental, Social and Governace*). Los temas de medioambiente, el compromiso social y el buen gobierno cada vez más se imponen en las agendas de todos los agentes económicos y, por lo tanto, economía y sostenibilidad están trazando caminos paralelos sin que una pueda ir sin la otra y demostrando una simbiosis hasta ahora nunca vista que, sin lugar a duda, perdurará en el tiempo. Por otro lado, la agenda de regulación de UE se orienta también bajo estas siglas (ESG) introduciendo modificaciones y nuevos textos al marco normativo actual. También desde el mundo de los negocios se observa que los grupos de interés (clientes, inversores, consumidores y público en general) sitúan los niveles de sostenibilidad de las diferentes compañías en el centro de sus decisiones a la hora de elegir. Todo este entorno no es ajeno a los auditores y, de hecho, impacta muy directamente en la manera de abordar su estrategia de futuro y establecer sus imperativos estratégicos a implementar que deberán tener presente el fin último que es ser **"sostenibles"**. Lo que sí es reconocido por la mayoría de los auditores es que el mundo de los negocios evoluciona vertiginosamente y los auditores deben seguirlo a la misma velocidad de crucero si quieren seguir siendo relevantes.

Las premisas básicas que deben orientar el futuro son la transformación necesaria para ser sostenibles que sin duda lleva aparejada la transformación digital siendo estos dos aspectos los mayores retos que deberán asumir los auditores en las próximas décadas[255] (también son los de sus clientes y de la economía en general). Negocios, empresas y firmas de auditoría deben ser más responsables con la naturaleza (el medioambiente, cambio climático o la biodiversidad), más sociales y mejor gobernadas. Por ello la responsabilidad social corporativa tiene un papel destacado de cara al futuro. La sostenibilidad será una vara muy importante para medir el desempeño de la gobernanza en las empresas y sus modelos de negocio. La transformación sostenible juntamente con la digital serán las asignaturas pendientes por superar en las próximas décadas. Los despachos profesionales deberán hacerse preguntas como: ¿cuál es la estrategia a seguir para llevar a cabo esta transformación? ¿qué es lo que ello implica y cómo está impactando a mi modelo de negocio? La reflexión sobre estas cuestiones, la fijación de estrategias y planes de futuro, así como la implementación de estas es la respuesta acertada a este reto. El presente capítulo se divide en los siguientes aspectos:

20.1 Los nuevos retos y las oportunidades.

[255] En una entrevista realizada a Santiago Durán (presidente del ICAC) por Wolters Kluwer en mayo de 2022 indicaba que los auditores debían tener presentes dos temas fundamentales: la sostenibilidad y la transformación digital. Añadía que la información corporativa de las empresas es mucho más amplia de la mera información contable ya que debía reflejar los verdaderos impactos que provocan sobre la sociedad, es decir, no sólo pensar en los temas de tipo económico sino también en los sociales y en los medioambientales.

20.2 ¿Qué hay que cambiar? Los auditores seguirán existiendo, aunque serán diferentes.

20.1 Los nuevos retos y las oportunidades

Lo fundamental para conocer los retos que plantea el futuro a los auditores es conocer las tendencias en las demandas de los usuarios[256] y, paralelamente, evaluar desde la razonabilidad la forma en que se pueden satisfacer ofreciendo al mismo tiempo un servicio de calidad que es lo que en definitiva ellos buscan en los auditores. Ofrecer la seguridad requerida, hacer las cosas bien proporcionando el mayor valor añadido posible y, todo ello, bajo el prisma de que la calidad es un bien que proteger, es la ruta adecuada.

Cortés (2021)[257] afirma que en los últimos tiempos la auditoría y, como consecuencia, los auditores se enfrentan a constantes retos en el desarrollo de su trabajo: "Clientes globales, regulaciones exigentes, nueva información a verificar más allá de las cuentas anuales, nuevos perfiles profesionales y, más recientemente, situaciones complejas como auditar casi sin presencia física como ha provocado la covid-19". En esta cita se pone de manifiesto que los retos[258] están presentes y recientemente se han acrecentado por las circunstancias especiales que estamos viviendo, las cuales hemos añadido recientemente la guerra de Ucrania. La guerra ha provocado una enorme inestabilidad a nivel mundial circunstancia que también afecta a la actividad de la auditoría al suponer otro importante riesgo añadido a su trabajo.

La auditoría desde hace varias décadas está siempre a debate por ser una actividad esencial para transmitir confianza en los mercados y, en especial, si tenemos en cuenta las circunstancias actuales en las que se hace imprescindible añadir la transparencia de la información de sostenibilidad y todo lo relativo a la visión de futuro de la empresa. Por tanto, el enfoque de la auditoría futura además de analizar con mayor profundidad la información económica financiera retrospectiva deberá someter a una verificación razonable la información de sostenibilidad y poder alertar de posibles riesgos futuros con métodos de análisis preventivo. Si se sigue este camino el resultado redundará en el ofrecimiento de un mayor valor añadido de esta actividad profesional a los usuarios y a la sociedad en general.

Para profundizar en los retos y oportunidades actuales un ejercicio lógico es analizar una serie de hechos y circunstancias, incluso dificultades, que ha experimentado el sector en los últimos años que nos sirven para tomar conciencia y tomar decisiones sobre cómo orientar el futuro y

[256] Helen Marca (ACCA), Rick Ellis (CA ANZ, instituto de Canadá) y Kevin Dancey (IFAC) afirmaban "los usuarios de los informes de auditoría están demandando más información sobre una gama más amplia de temas, y quieren un acceso oportuno a la información a través de una variedad de plataformas. Las firmas de auditoría han aceptado el reto y se han adaptado a las nuevas tendencias adicionalmente a la de seguir garantizando la integridad de la información financiera". (traducción libre del texto original en inglés publicado en un informe conjunto sobre "La calidad de la auditoría en una empresa multidisciplinar" del año 2019.

[257] Socio de auditoría en KPMG, responsable de tecnología. "la nueva era de la auditoría entre en escena" https://auditoria-auditores.com/articulos/articulo-auditoria

[258] Estos retos implican la adaptación de los sistemas de organización de los despachos, la digitalización, estrategias de sostenibilidad, la adaptación a las nuevas regulaciones y, por último, y no por ello menos importante la potenciación de las políticas y procedimientos destinadas a la captación y retención de talento.

proyectar la actividad hacia un camino sostenible. Se han identificado seis aspectos principales en nuestro análisis que son los siguientes:

1. La falta de atractivo de los nuevos profesionales por el ejercicio de esta actividad profesional

Lo primero que cabe decir y que reviste una especial importancia es que para solucionar este problema deben estar involucrados todos los actores que tienen influencia en la actividad y no sólo los propios auditores. Los legisladores, supervisores, corporaciones profesionales y las universidades también deben ser parte activa en la búsqueda de soluciones y deben buscar la colaboración entre todos ellos si se quiere dar la respuesta adecuada a este riesgo latente y sistémico que afecta al sector. Cabe dejar claro que la auditoría es un negocio que se basa en las personas y, por ello, la atracción de las personas a esta actividad debe ser la principal clave para el desarrollo de ésta.

¿Qué debe hacerse? Por lo que respecta a lo que deben hacer los auditores surge la imperiosa necesidad de potenciar la gestión del capital humano ya que es el elemento básico y esencial para contribuir a la búsqueda de soluciones de mejora al problema actual. Una adecuada gestión del capital humano implica una mayor dedicación y poner recursos en lo que se denomina *Employee journey* o Viaje del empleado que abarca desde los procedimientos de búsqueda e incorporación del empleado pasando, entre otros, por los de tutorías y evaluaciones de desempeño hasta los de su salida y seguimiento posterior. Con relación a este último aspecto cabe decir que los exempleados son una fuente de relación y una riqueza que no se puede desaprovechar. Debe mantenerse el contacto con ellos ya que pertenecen al "*Alumni*" y pueden aportar un valor constante a la imagen y prestigio de la firma de auditoría.

El liderazgo en la gestión del capital humano es un punto esencial y debe ser creativo y encontrar la forma de mantener el espíritu de equipo, la motivación y, con ello, mantener y contribuir a la calidad del trabajo. El tono de liderazgo que se emplee marcará la diferencia y definirá el perfil de la empresa a futuro. Un buen liderazgo otorgará un sello de excelencia a la empresa que ayudará a fomentar la atracción y retención de talento. Encontrar nuevas formas de comunicarse llegando proactivamente a los equipos para mantener su motivación e incrementando las interrelaciones, tanto profesionales como sociales, es el verdadero papel que han de desempeñar los líderes auditores de hoy.

Lo primero que se debe hacer es reconocer el perfil de los jóvenes profesionales de hoy en día y sus diferencias con las generaciones pasadas. Visten casual, son de una inteligencia aguda, tienen una visión global y muy tecnológica de la realidad, con un enorme sentido del propósito y se preocupan de sus impactos sobre el mundo y de su posible contribución a su mejora. No aspiran a ser meros números en una organización, sino que desean involucrarse en ella y jugar un papel que para ellos pueda considerarse altamente relevante.

Son personas de gran creatividad y de pensamiento crítico. La creatividad que poseen viene además acompañada de una gran valentía que les permite salir con facilidad de situaciones de confort y recibir con predisposición y agrado los cambios e incluso participar directamente en

su diseño y puesta en marcha. Aristóteles decía que “la valentía de los jóvenes no se encuentra en ninguna otra edad”. Las firmas de auditoría han de aprovechar esta valentía que además viene acompañada de grandes dotes de imaginación que es uno de los pilares fundamentales para la creatividad y, por ende, de la consecución del éxito. Si se quiere triunfar han de hacerse las cosas de manera diferente a lo que se está haciendo y a lo que hace la competencia; esta singularidad hace que seamos sostenibles, rentables y lideres de nuestro ámbito de actuación.

Conociendo el perfil de los empleados se debe actuar para que el entorno y el ambiente de trabajo sea el adecuado para satisfacer las necesidades de estos nuevos profesionales. La comunicación ágil y periódica, las tutorías, la orientación al resultado, la evaluación continua, la formación, la conciliación o el teletrabajo son políticas que deben cuidarse al máximo si se quiere captar y retener talento. Estas políticas instauran el “Viaje del empleado” dentro de la empresa y le hace vivir una experiencia agradable y motivadora, que además le brinda una adecuada promoción.

Pero el talento debe orientarse y ello nos lleva a la siguiente cuestión ¿qué se debe poner como objetivo a los profesionales? y, en consecuencia, ¿cómo debe ser el auditor del futuro? La respuesta viene de conocer lo que se exige hoy a la auditoría y para responder a esta exigencia se debe contar con unos profesionales ágiles, con movilidad y aprendices de por vida, éticos, comprometidos con la sostenibilidad, que tengan una alta perspectiva estratégica, habilidades para el asesoramiento y con capacidad para solucionar problemas. Además, se les debe encauzar a la generación de valor y a ser impulsores de la innovación.

Por otro lado, los requerimientos del mercado condicionan a que se abra de forma importante el rango de los perfiles a incluir en las firmas, añadiendo a los economistas, abogados e ingenieros, otras ramas de conocimiento como son matemáticos, físicos o biólogos. Cualquier especialidad puede aportar valor a las empresas de auditoría lo cual debe ser un imperativo estratégico.

Contar con una serie de profesionales que proporcionen altos conocimientos en muchas disciplinas profesionales, así como conseguir que todos posean, en mayor o menor medida, capacidades definidas como habilidades blandas ha de ser el objetivo estratégico predominante. Las empresas de auditoría son empresas de servicios profesionales y deben tener presente en sus estrategias el *Customer Journey*. La implementación del viaje del cliente requerirá de los profesionales sus capacidades relacionales que no sólo proporcionan el marco adecuado para entenderse y comunicarse internamente sino también con los clientes que son, en definitiva, la fuente de obtención de ingresos de las empresas de servicios.

También el ICAC es consciente de la disminución del atractivo para ser auditor y ha emitido una resolución de fecha 5 de mayo del 2022 por la que crea un grupo de trabajo para el estudio de la modificación del régimen de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC). A continuación, se transcriben algunos párrafos de la resolución que muestran la situación actual y la necesidad de actuar al respecto:

“La sociedad española y su actividad económica está experimentando un importante proceso de transformación y digitalización al que no es ajena la auditoría de cuentas. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), consciente de la importancia que esta

transformación digital supone para esta actividad, considera necesario analizar el régimen de acceso al ejercicio de la actividad de la auditoría de cuentas para determinar si el actualmente vigente es suficiente para abordar los desafíos a los que se enfrenta la auditoría de cuentas.

La Ley de Auditoría de Cuentas establece los requisitos para obtener la autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), entre los cuales figuran el haber seguido programas de enseñanza teórica, haber adquirido una formación práctica, y superar un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado. Estos elementos han experimentado pocos cambios desde su origen.

Este contexto hace necesaria la constitución de una herramienta que proporcione a la Presidencia del ICAC propuestas de mejora encaminadas a garantizar la conveniente preparación para la realización de la actividad de auditoría de cuentas, la atracción del talento hacia el sector que garantice la renovación profesional, y la existencia de un número de auditores de cuentas acorde con el tamaño del mercado".

En base a esta necesidad se procede a la constitución de un grupo de trabajo con la siguiente composición:

Presidente: el Subdirector General de Control Técnico del ICAC.

Vocales:

- La Subdirectora General de Normas Técnicas de Auditoría del ICAC.
- La Secretaria General del ICAC.
- Profesor Titular de Universidad y Director del Departamento de Contabilidad y Economía Financiera de la Universidad de Sevilla, D. Manuel Orta Pérez, en representación del REA.
- En representación del ICJCE, Dª Gemma Soligó Illamola.
- La Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Valencia, Dª María Antonia García-Benau, en calidad de experta universitaria.

Este grupo no es cerrado y el presidente podrá invitar a las reuniones del grupo de trabajo a otros expertos y profesionales del sector cuando así lo considere necesario. El encargo que se traslada al grupo de trabajo es elaborar un documento que aporte propuestas de modernización del régimen de acceso al ROAC. Esta iniciativa es muy necesaria y con toda seguridad aportará un valor añadido al objetivo de incrementar los candidatos al examen de acceso al ROAC.

2. <u>La agrupación en firmas de pequeños despachos puede ayudarles a ser más sostenibles y que ofrezcan mejores condiciones en sus servicios</u>

Hemos de cuestionarnos si se puede desarrollar la actividad con las exigencias actuales y de futuro por parte de los pequeños despachos o firmas ¿sobrevivirán este tipo de despachos? ¿podrán seguir el ritmo de los acontecimientos? ¿podrán responder a los retos de la multidisciplinariedad que se erige como una constante de futuro?

Poniendo como primer aspecto la función de interés público de los auditores y a la vista de la evolución de las exigencias regulatorias y especialmente de las nuevas normas de gestión de la calidad, muchas voces[259] consideran que la práctica de la auditoría exige un tamaño mínimo para ser eficiente y que las auditorías se desarrollen bajo el nivel de calidad requerido. Se han desarrollado estudios en los que se indica que la calidad y el tamaño de los auditores no son una correlación perfecta y demuestran que las firmas de tamaño pequeño y mediano ejecutan trabajos de alta calidad. Este punto no está en discusión y de hecho en ningún informe del supervisor español (ICAC) ni de los supervisores de carácter internacional (COESA o IFIAR) se indica que el tamaño de las firmas otorga mayor calidad al desempeño de la auditoría.

La tendencia del mercado español es la de menor participación de mercado por parte de los auditores individuales que suelen ser de pequeña dimensión y la cada vez mayor participación de las compañías de tamaño mediano y grande. El mercado que siempre es inteligente parece respaldar las voces de los expertos sobre la necesidad de ganar tamaño para ser sostenible.

De todas formas, hay que dejar patente la importancia que tiene la auditoría de las PYMES españolas que son una parte importante de la economía de nuestro país, aspecto que ha sido ampliamente estudiado[260]. Y lo característico es que este tipo de auditorías, muchas de ellas de carácter voluntario, se llevan a cabo por parte de auditores pequeños y medianos entre los que se encuentran los auditores individuales.

Los auditores deberán establecer una estrategia de modelo de despacho en cuanto a dimensión y/o crecimiento futuro. Es evidente que los despachos en su amplia mayoría desean crecer y el crecimiento es un factor importante de subsistencia y desarrollo. La forma y grado en que deba hacerse no tiene una única receta ni un único camino de éxito. Se puede crecer a niveles más conservadores y controlando los riesgos y no por ello ser menos competitivo o desarrollar la actividad con menor calidad. También se puede crecer a niveles importantes y asumiendo riesgos que hacen que se sea más vulnerable o que se produzcan algunos vacíos en el adecuado desempeño. Por otro lado, los modelos de crecimiento pueden ser orgánicos, inorgánicos o una combinación de ambos, sin que ninguno pueda decirse que sea más conveniente que los otros, sino que depende de las circunstancias y estrategias particulares de cada firma o despacho.

El mercado no ha marcado una tendencia clara al respecto. Si bien, se aprecia una tendencia mayor al ejercicio de la actividad en forma societaria y con porciones de mercado cada vez más amplias para las firmas medianas y grandes. Esta circunstancia en ningún caso implica que las firmas o los despachos de reducida dimensión deban desaparecer. La economía española posee una participación creciente y activa de las PYMES y en esta parcela los pequeños y medianos auditores se mueven adecuada y razonablemente bien, lo que garantiza su futuro. De hecho, en el estudio realizado por el REA "La visión de los profesionales", a la pregunta número 8 los auditores respondían mayoritariamente que no se planteaban una posible integración a una red

[259] El presidente actual del REA, D. Emilio Álvarez en una entrevista que le realizó la asociación de auditores Grupo 20 el pasado 25 de mayo de 2022, indicó que los auditores deben aumentar su tamaño para responder mejor a los retos que plantea el futuro y el REA les pueden ayudar poniendo en contacto a firmas para su posible unión. Otras voces expertas (D. Valentín Pich Rosell, D. Lorenzo Lara Lara, D. Mario Alonso Ayala, etc.) también se han pronunciado en el mismo sentido afirmando que la unión de los auditores pequeños o su integración en redes puede ser un camino muy aconsejable.

[260] Por ejemplo, en "Utilidad de la auditoría de cuentas: perspectiva de las PYMES en España" de los profesores Javier Montoya, Ana Fernández-Laviada y Francisco Javier Martínez-García.

o a un despacho de mayor dimensión, sólo el 24% de los encuestados eran partidarios de esta medida. Por el contrario, a la pregunta número 10 sobre la concentración del mercado el 69% respondían que era uno de los mayores problemas del sector.

Así, por un lado, hay una cierta presión, principalmente debida a la excesiva regulación y requerimientos al aumento de tamaño de las firmas y, por otro, se constata que la concentración es un grave problema que debe afrontarse lo que conlleva a proteger a las firmas pequeñas en el ejercicio de su actividad.

3. La excesiva concentración del mercado de auditoría en España

El continúo dominio de las grandes compañías de auditoría genera varios efectos no deseados sobre el sector. El primero es que expulsa a los pequeños auditores o les impide su crecimiento lo que genera una pérdida significativa y paulatina de una rama del talento del sector que también influye de forma considerable en el empleo. Estos auditores son los que proporcionan una mayor proporción de empleados con relación a su facturación. La otra es la relacionada con las leyes económicas sobre la competencia que nos dicen que a mayor competencia mejor se desarrolla y se sirve al mercado y a la sociedad[261].

La elevada concentración que hay en España por la zona alta del sector es una circunstancia que no favorece a su desarrollo sostenible y puede ser una de las causas de las deficiencias y faltas de calidad de las auditorías. La concentración[262] es un problema creciente que debe solucionarse y que constituye un reto en el que deben colaborar los legisladores, reguladores, empresas auditadas, auditores, analistas financieros y prensa económica. Europa ha ido haciendo intentos de poner sobre la mesa esta problemática y, como ya se ha dicho, ha vuelto a hacerlo a través de la última consulta efectuada sobre los informes corporativos. Si se quiere evolucionar y ser sostenibles en un continente como el europeo que predominan las PYMES es necesario "Pensar primero en pequeña escala".

El presidente del Consejo General de Economistas Valentí Pich afirmaba[263]: "…la Pequeña y Mediana Empresa (PYME) desempeña un papel fundamental en el crecimiento económico y el fomento de la competitividad en el ámbito europeo. No en vano, más del 99% de las empresas que existen en la Unión Europea son PYME que dan empleo a 94 millones de personas y generan más de la mitad del valor añadido del conjunto del tejido empresarial. Esta particularidad debe

[261] El mercado de competencia perfecta no deja de ser un modelo teórico desde el punto de vista económico y difícilmente se da en realidad. Pero tender a él lleva, entre otros, a evitar dominios sobre la oferta y la demanda y contribuye a una fijación de precios más racional. La mayor competencia obliga a los partícipes a evolucionar y a desarrollarse para responder a las exigencias del mercado. Mercados dominados por pocos actores pueden generar importantes riesgos de déficit de oferta o demanda, de precios, de calidad, de poca innovación, etc.

[262] Según los últimos datos el porcentaje de mercado de las big four ha subido dos puntos en relación con el año anterior y se sitúa en el 63,4%. Francia es el único país en donde las PYMES de auditoría, que son todas menos las *Big 4*, practican un gran número de auditorías de entidades de interés público. Ello es debido a una sola razón que es la obligación por ley de la" Coauditoría o auditoría conjunta". La misma IFAC en la encuesta que propuso el IAASB de mayo de 2021 sobre el futuro plan de trabajo del comité, incluye como uno de sus posibles proyectos la elaboración de una guía para la ejecución de los encargos de coaditorías y dice "*As joint audits are becoming more prevalent globally there is an increasing need for guidance about how joint Audit engagements shold be undertaken*". La elaboración de esta guía puede contribuir a dar más apoyo a esta práctica.

[263] Palabras pronunciadas en el congreso de la EFAA celebrado en Murcia en junio de 2022.

influir, necesariamente, en la estructura del mercado de servicios profesionales cuestión que debemos cuidar y potenciar. Los pequeños y medianos despachos son los que mejor conocen las necesidades de una pyme y, por lo tanto, los que mejor están posicionados para poder adaptarse a sus circunstancias. Pensemos, por ejemplo, en situaciones extremas como las acaecidas recientemente por la pandemia, con las restricciones de movilidad. La estructura actual de los pequeños y medianos despachos ha permitido que las pymes hayan estado mejor atendidas y el mercado en su conjunto se haya tensionado menos…". Como puede apreciarse en estas palabras de Pich, la utilidad de las Pymes de auditoría es esencial y lo ha sido especialmente en este período de crisis.

Debemos proporcionar un marco adecuado para que el mercado permita ejercer la actividad a todos sus practicantes en igualdad de oportunidades y evitar dominios de mercado contraproducentes para la actividad de la auditoría de cuentas en particular y del resto de los servicios profesionales en general, circunstancia que en la actualidad no se da. Los pequeños y medianos auditores no pretenden ser más que los grandes, pero tampoco menos, su involucración en los nuevos retos de la auditoría, la contabilidad y las relaciones con las Pymes debe ser alta ya que están mejor posicionados y si alguien puede ayudar a las PYMES y las entiende son ellos.

4. <u>La falta de reconocimiento de la importante labor de los auditores</u>

Ya se han ido viendo las diferencias de expectativas sobre el trabajo del auditor y las pérdidas de confianza fruto de los escándalos y que provoca un reto encaminado a buscar el camino por el que se pueda dar más transparencia al desempeño de los auditores para que el mercado los sitúe en el lugar que merecen y en el que por su condición de practicantes de una actividad de interés público debe de exigírseles. Precisamente este tema se le expuso a D. Santiago Durán en una entrevista que se le realizó el pasado 25 de febrero de 2021 en el marco de una jornada de economistas auditores en Galicia cuando se le preguntó:

¿Cómo podemos trasladar esta importancia del auditor en la economía a la sociedad para que obtenga ese reconocimiento que ahora mismo no llega a trascender? El presidente contestó: *"Es, en parte, complicado, ya que es más impactante un gran escándalo financiero que una noticia sobre que a determinada empresa le va bien. Todos los que participamos en la información financiera tenemos que ser capaces de transmitir el trabajo que hacen los auditores. Hay que hacer un ejercicio de transparencia: ¿son capaces los auditores de transmitir todo lo que hacen? ¿son lo suficientemente transparentes? ¿son capaces de hacer llegar a las corporaciones la importancia de su trabajo? Más que en formación o actividades internas con asociados, hay que pensar cómo transmitirlo hacia fuera. Hay que hacer un esfuerzo de transparencia y comunicación"*.

Y: **¿Qué importancia tiene el trabajo de los auditores en la fiabilidad de la información financiera de nuestro país? ¿Qué pasaría con esta información si los auditores no existieran?** "*Es esencial para la calidad de la información financiera. Es la base, junto con los consejos de administración responsables de su elaboración. Auditar las cuentas, bien sea por obligación o bien por voluntad de la compañía, nos da la garantía de que las cuentas expresan lo que*

realmente están diciendo esas empresas. La percepción que se tiene del auditor es errónea, muchas veces vinculada en los medios de comunicación a determinados escándalos que no son más que anecdóticos, pero es una figura fundamental. En España se realizan 60.000 informes de auditoría al año que garantizan que la información financiera del país es fiable, lo que es fundamental para captar inversores. El auditor presta un servicio fundamental para que la economía de los países funcione, por eso cuanta más transparencia haya respecto a su trabajo y sus funciones, más beneficioso será para la economía en general, porque ellos mismos generarán la confianza, primero en su trabajo y después en la información financiera de las empresas españolas".

Es muy importante para los auditores ser transparentes y comunicar lo que hacen, como trabajan, qué equipos tienen y cómo se forman, como innovan, cuáles son sus controles internos y, en definitiva, cómo son sus líneas maestras de gobernanza. Es un gran reto y a su vez una oportunidad para potenciar su prestigio y asegurar su sostenibilidad futura. Mario Alonso en la presentación del estudio "Barómetro de la confianza del inversor" indicaba: **"…las dificultades que tenemos para explicar bien la función tan importante que creemos que jugamos no sólo en la eficiencia y transparencia del sistema financiero, también en el resto de la economía"**

Por otro lado, el supervisor también debe comunicar al mercado que los auditores están adecuadamente supervisados, que se les realizan inspecciones recurrentes sobre su organización interna y sobre la calidad de sus trabajos[264]. La confianza debe adquirirse no sólo por la transparencia de los auditores de cara al mercado sino también por la comunicación de las actividades del supervisor.

5. La necesidad de una mayor reacción o cambios por parte de los auditores

A continuación, se exponen una serie de puntos que implican retos y a su vez oportunidades de futuro:

- El mundo económico ha evolucionado en los últimos años de una manera enorme y exige de los auditores una mayor innovación en conectividad, inteligencia artificial y, en definitiva, un servicio más innovador de la auditoría que se fundamente en el aprovechamiento de las tecnologías[265].

- El propio informe de auditoría siempre ha constituido un elemento de discusión y han surgido innumerables procesos de reflexión para su mejora. En primer lugar, se puede afirmar que el informe de carácter binario de los auditores (bajo la opción de expresarse favorablemente o con salvedades) es un enfoque acertado y que no está siendo

[264] El ICAC ejerce una importante labor que se refleja anualmente en sus memorias. De la correspondiente al 2021 puede observarse que se realizaron 277 actuaciones supervisoras que supone un crecimiento del 150% con respecto al año anterior.

[265] Grant Thornton ACCA (2018) considera que los motores de cambio para los auditores para la próxima década son la innovación en la conectividad, la inteligencia artificial y en general en los métodos de comunicación de los auditores.

cuestionado. Pero tomando como base lo anterior hay que preguntarse si el informe debe evolucionar y debe constituir otro reto para los auditores.

Los usuarios han expresado reiteradamente que quieren conocer con mayor profundidad lo que envuelve a las evaluaciones que hace el auditor para llegar a sus conclusiones y paralelamente quiere obtener mayor seguridad sobre el futuro de las entidades auditadas y sobre las nuevas informaciones sobre sostenibilidad[266]. También debe cuestionarse la actual estandarización del informe que lo hace excesivamente formal que se parezcan unos a otros y que no quede adecuadamente reflejada las particularidades de cada auditoría cuando el auditor tiene en su poder información que puede ser muy útil para el usuario y que no se ve reflejada en el informe. Es evidente que la historia pasada nos demuestra que debe seguir analizándose la estructura, contenido y alcance del informe, aspecto que es de una enorme complejidad por las diferentes percepciones que hay sobre el mismo y las enormes posibilidades y mejoras que pueden llegar a dárseles[267].

- Un tema esencial es la reflexión sobre la propuesta de valor de la auditoría y de los auditores el cual es de una complejidad enorme e incluye multitud de aspectos. De forma muy general se exponen algunos de ellos mediante la introducción de una serie de preguntas ¿las compañías auditadas podrían recibir más o están exigiendo más? ¿es necesaria una mayor colaboración entre la dirección y los auditores? Los proveedores de capital siempre quieren más de la auditoría, ¿en qué aspectos se puede evolucionar? El mundo económico avanza en muchas direcciones y es altamente complejo, ¿los auditores evolucionan en el mismo sentido y siguen el mismo ritmo?, ¿el mercado percibe falta de reacción en los auditores?, ¿la velocidad de los cambios es la adecuada? No se cuestiona la capacidad de los auditores y se les reconoce un alto nivel, pero por el contrario se discute si la utilización que se hace de los auditores está adecuadamente enfocada o podría profundizarse en mayor medida en algunos temas como pueden ser el fraude, la condición de empresa en funcionamiento, las alertas tempranas de riesgos, las expectativas de futuro, etc.

  En el Informe de Grant Thornton ACCA "El futuro de la Auditoría. Los retos de la profesión en el siglo XXI" se indicaba *"Existe un importante cuestionamiento sobre la utilidad del informe de auditoría en aquellas empresas que no son ni cotizadas ni grandes y se plantea que de ser así debería abandonarse o reemplazarse esta práctica. Esta amenaza para la relevancia de la auditoría es reconocida por los encargados de fijar sus*

[266] En el Informe de Grant Thornton ACCA (2018) "El futuro de la Auditoría. Los retos de la profesión en el siglo XXI" de enero 2018, que surge de los diálogos de diferentes mesas redondas con ACCA y con representantes de siete países de diferentes regiones se indican una serie de reflexiones sobre los informes de auditoría en línea con lo aquí expuesto.

[267] Hay muchos aspectos de reflexión que afectan como a quien se dirige, que necesidades tienen y si se pueden cumplir o no. Preguntas como ¿el principal usuario es el inversor? ¿los accionistas actuales? ¿los minoritarios? ¿los usuarios de diferentes países y entornos tienen necesidades diferentes? No hay unanimidad en cuanto al alcance de la reforma a acometer; unos piensan apoyando la posición tradicionalista que es únicamente dar seguridad sobre la información financiera retrospectiva y el polo opuesto entiende que si no se evoluciona ampliamente el informe irá perdiendo su razón de ser, ya que no proporciona utilidad requerida principalmente por haber otro tipo de informaciones y contenidos más necesarios para los usuarios que no se ven reflejados en el actual informe. Por otro lado, todos estos temas chocan con aspectos de coste, de responsabilidad y de capacidad para acometer todas estas reformas del informe.

estándares que por ejemplo están respondiendo mediante la expansión del informe de auditoría externa para entidades de interés público. ¿Quién, qué, por qué? Las dudas de los participantes en las mesas redondas sobre la futura utilidad del informe de auditoría se basaron en las siguientes críticas: a quien se dirige el informe, que debe contener (retrospectiva, financiera, plazo), porque es así estandarizado y con poca atención a los usuarios. Cada uno de estos recelos es a la vez una amenaza, en cuanto a que cuestiona la relevancia de la auditoría, y una oportunidad, en la medida en la que la profesión sepa responder al reto. Los informes podrían incluir información de interés para otro tipo de usuarios y realizarse de manera más rápida y sobre un campo informativo más amplio que el actual de manera que incluyeran información no financiera y de contexto. Los informes podrían también adaptarse a las necesidades particulares de los usuarios. Pero al mismo tiempo profesionales y firmas querrían asegurarse de que su responsabilidad resulta proporcional al pago que reciben por esos servicios."

Puede haber otras muchas cuestiones y se irán dando otras nuevas de las que convendrá reflexionar para incrementar el valor de la auditoría en el futuro así como del informe y adaptarlos a las expectativas razonables que de ellos se espera.

- Un tema que tiene relación con el punto anterior, pero que requiere de una diferente orientación, hace referencia con la cantidad de información que reciben los usuarios y la que previsiblemente recibirán de forma creciente y ampliada en el futuro. Esta nueva información corporativa puede competir en utilidad, celeridad, versatilidad, particularidad y rigor con la que actualmente es objeto de revisión por parte de los auditores. Aunque hoy en día pueda considerarse que los auditores están centrados de forma importante en la información financiera debe tenerse muy en cuenta que, a medio plazo, por no decir a corto, la nueva información actuará como motor de cambio para los auditores. Puede que en el futuro la utilidad de los estados financieros o incluso de los informes anuales de sostenibilidad sea compartida o se vea superada por otras informaciones más enfocadas a las necesidades particulares de los usuarios para sus tomas de decisión y, en consecuencia, el valor del aseguramiento de las informaciones tradicionales disminuya. Un ejemplo podemos verlo en la medida que cada día varía el balance que se puede hacer de la importancia de la información financiera versus la de sostenibilidad con un desplazamiento continuo en favor de esta última.

  En el futuro otros reportes corporativos o incluso informaciones de todo tipo que estén disponibles en el mercado referidos a las compañías pueden ganar en utilidad y sobrepasar la proveniente de la información tradicional. Los Informes integrados que profundizan en el modelo de negocio, información prospectiva o informes sobre la calidad de la gestión se están imponiendo y es de prever que requerirán la intervención futura de expertos para su revisión y los auditores deberán prepararse para ello. No estamos hablando de medio plazo sino de plazos más cortos o incluso del presente, por lo que los auditores deben transformarse y adaptarse a estas nuevas exigencias que marca el mercado.

6. La multidisciplinariedad como factor de calidad

Los usuarios de la información corporativa están demandando cada vez más información y de carácter más variado. Las firmas son conscientes de este hecho y se han ido adaptando a esta nueva situación para así dar respuesta a las necesidades actuales de información. Ello ha motivado un proceso de continua especialización y se ha pasado de las firmas de auditoría tradicionales[268] a firmas con un alto nivel de multidisciplinariedad.

Esta multidisciplinariedad de las firmas de auditoría ha traído como consecuencia un incremento de la gama de servicios que ofrecen, tanto los relacionados con la auditoría como otros distintos de la auditoría. Esta circunstancia ha traído que se extienda ampliamente la preocupación por el posible impacto que la prestación de servicios distintos a la auditoría provoca sobre la independencia del auditor. Debido a ello se abre una discusión sobre la necesidad de "firmas puras" o si introduciendo las adecuadas salvaguardas puede paliar la situación y preservar la independencia del auditor y convencer al público que no hay conflicto de interés.

Pero sólo analizar esta vertiente del problema es un grave error puesto que lo importante es determinar si son las firmas puras o las firmas multidisciplinares las que ofrecen más calidad y una mayor sostenibilidad. Es decir, las firmas puras ofrecen la solución adecuada a la calidad, la competencia, el conflicto de interés, la captación de talento y el gap de expectativas o por el contrario la dan las firmas multidisciplinares.

Otro problema añadido es determinar cuál es la línea divisoria entre lo que se considera servicios relacionados con la auditoría de los que no lo son. Los primeros deben poder prestarse por el auditor y los segundos es necesario evaluar su impacto sobre la independencia. La Directiva de auditoría y la LAC incluyen una lista de servicios prohibidos (lista negra) lo cual ayuda parcialmente. De hecho, siempre ha existido la discusión sobre tratar el problema introduciendo en la regulación una lista blanca o incorporando una lista gris (los servicios dudosos) y los reguladores, finalmente, toman conciencia de que es muy difícil tratar el problema desde este ángulo y se decantan por el lado fácil y dejan la verdadera problemática abierta a que la resuelva el auditor en cada caso particular.

La IFAC, ACCA y el Instituto de Auditores de Australia y Nueva Zelanda (2019)[269] emitieron un informe que tenía por objeto exponer las evidencias que existen sobre la calidad que aportan las firmas multidisciplinares. A continuación, se detallan los aspectos más relevantes de este informe:

- Los usuarios de hoy demandan una información mucho más amplia que requiere de la prestación de nuevos servicios de calidad y las firmas multidisciplinares están preparadas para ofrecerlos.

[268] Firmas con un *Core Business* centrado en la auditoría y con algunas prácticas de fiscal y legal, BPO y otros servicios.
[269] El informe se emitió en septiembre de 2019 bajo el título *Audit Quality in a Multidisciplinary Firm*, es decir "La calidad de la auditoría en una firma multidisciplinar" y añadía una frase la cual traduzco: "Lo que la evidencia muestra". En el prefacio al informe Helan Marca (ACCA), Rick Ellis (Instituto Australia y Nueva Zelanda) y Kevin Dancey (IFAC) hacen una exposición en solo cuatro párrafos de la situación, recalcando las continuas demandas de los usuarios, la ampliación de servicios que estos solicitan, la necesidad de considerar la calidad y de oír a los expertos y a los usuarios de la auditoría. El informe concluye de forma contundente diciendo que las firmas multidisciplinares están en buena posición para satisfacer las necesidades crecientes de los usuarios y pone en duda la necesidad de introducir barreras o limitaciones regulatorias al respecto, ya que podrían traer consecuencias no deseadas.

- El modelo de las firmas multidisciplinares está mejor preparado para ofrecer una mayor calidad puesto que conforman una profesión más ágil, mejor preparada, con una amplia gama de perfiles y, en definitiva, contribuyen a un mejor desarrollo de las habilidades de sus empleados.

- En Nueva Zelanda se hizo una encuesta a usuarios de la auditoría y el 51% de ellos estaban a favor de que las firmas de auditoría les prestasen otros servicios y entre ellos los de asesoramiento contable en transacciones y la planificación fiscal.

- Una encuesta que llevó a cabo el Instituto de Auditores de Escocia (ICAS) y el FRC (regulador de UK) a directivos y comités de auditoría mostraba que si hay expertos de no auditoría en la firma de auditoría se tiene una visión más amplia, un conocimiento mayor de negocio y se agrega valor.

- Hay que tener en cuenta que la participación de expertos es una constante en la auditoría de hoy. Así se indica que en los EE.UU el 90% de las auditorías utilizan expertos, cinco de promedio y al menos de dos disciplinas diferentes. La CMA (regulador de la competencia en UK) reconoce que entre el 10% y el 20% del trabajo de una auditoría del FTSE 350 está en manos de expertos. El mismo IFIAR (supervisor internacional de auditoría) en un informe de 2015 reconoció estar a favor del uso de expertos en las firmas de auditoría ya que aportaban valor.

Este informe es muy esclarecedor sobre la importancia que tienen las firmas multidisciplinares para la adecuada ejecución de la auditoría ya que aportan mayor conocimiento a los equipos de auditoría y un mayor valor a los usuarios. Es evidente que hablar en el mismo lenguaje sobre los negocios de las compañías auditadas y tener conocimiento y experiencia en su campo de actividad, es decir, en su *Core Business* ofrece gran valor.

Otro tema diferente es la consideración sobre qué servicios pueden prestar estos expertos a las compañías auditadas para evitar problemas de independencia y qué salvaguardas introducir en su caso. Aquí se abren muchos temas colaterales. Lo primero es hacernos una idea de lo que estamos hablando y determinar cuál es la raíz de la cuestión. Es un hecho que en las compañías de auditoría cada vez el peso de ésta es menor (en alguna *Big 4* menor del 20%) y que la prestación de servicios de consultoría y otros servicios es cada vez mayor. Pero lo fundamental es ubicar a quien se prestan y qué se presta. En UK en las *Big 4* el peso de los otros servicios de auditoría prestados a clientes de auditoría es del 20%, el 10% de servicios distintos de auditoría a clientes de auditoría y el 70% de servicios distintos a clientes de no auditoría (ACCA, 2018). Con estos datos podemos ubicar la realidad de la situación y estamos hablando de un porcentaje muy reducido de servicios distintos que se presta a clientes de auditoría (10%).

Otra circunstancia que hay que tener en cuenta es que, a parte de la regulación que haya sobre los servicios que puedan prestarse por parte de los auditores a las entidades auditadas, las firmas de auditoría están tomando acciones específicas. Así, KPMG no presta otros servicios a sus clientes del FTSE 350 y otras firmas están pensando en dividir sus prácticas profesionales potenciando la independencia de los auditores y reduciendo las vinculaciones. Este mes de mayo

de 2022 la prensa económica ha revelado los planes de EY sobre la separación de la división de consultoría a nivel mundial. Es una decisión muy especial y hay que ver cuáles son las circunstancias particulares que le han llevado a tomarla y cómo se desarrollará el proceso para implementarla. Hay que recordar que EY era el auditor de Wirecard y con toda seguridad este hecho también ha influido en la postura tomada. Por el momento, las otras tres grandes firmas no secundan esta medida.

Independientemente de las estrategias que tengan las diferentes compañías, que están condicionadas por sus circunstancias particulares y sus orientaciones de negocio, lo que sí es claro es que hay muchas dudas sobre la prestación de otros servicios distintos a los de auditoría y la cuestión abarca desde la propuesta de firmas puras, pasando por la prohibición total de prestación de servicios distintos a clientes de auditoría (de interés público principalmente), o seguir con la utilización del modelo de amenazas y salvaguardas para la evaluación de los servicios a prestar.

La conclusión a la que hoy puede llegarse es que hay una discusión abierta sobre el tema que hay que controlar y resolver, pero que en todo caso hay que hacerlo con la debida cautela antes de regular en un sentido o en otro ya que podrían derivarse efectos muy adversos dependiendo de la regulación que se establezca. Las firmas ya están evaluando la situación, mejorando sus políticas y controles sobre la independencia o incluso considerando acciones más contundentes (la tomada por EY). Los reguladores están supervisando a los auditores y controlando los casos de falta de independencia sin que haya un riesgo generalizado y extensible a todo el colectivo sobre el que haya que actuar. Los problemas de independencia en los auditores PYMES tienen otro calado y los conflictos de intereses sobre servicios a prestar pueden resolverse muy acertadamente mediante salvaguardas y sin necesidad de introducir ningún tipo de medidas de carácter adicional a las existentes. Aquí se llama otra vez a la atención sobre la necesidad de pensar a “pequeña escala”, es decir, no regular para las grandes afectando a las pequeñas y medianas sin necesidad para ello ya que produce efectos de segunda vuelta muy negativos, por no decir perversos, sobre la composición del sector.

Un tema importante para tener en cuenta es que la multidisciplinariedad aporta de por sí mucho valor y ventajas a las firmas como son la capacidad de crecer, la atracción de talento, las ventajas de compartir experiencias entre profesionales de diferentes perfiles, una mayor conexión con sus clientes, mayor innovación, mejor disposición y capacidad de reacción ante las crisis, etc.

La multidisciplinariedad es una realidad en las firmas de auditoría y lo es en las firmas de todos los tamaños. Las expectativas de futuro potencian más este modelo que no las firmas puras sobre las que pocos abogan.

Conclusión

Se ha llevado a cabo un análisis de los puntos débiles de la auditoría que implican retos de futuro y que abren amplias vías de desarrollo y nuevas oportunidades para crecer y ser sostenibles en el tiempo. Ha habido muchos retos en el pasado, muchos hay en la actualidad y otros muchos traerá el futuro ya que la auditoría y sus practicantes constituyen un sector ágil, resiliente,

proactivo, con enormes posibilidades de ofrecer nuevos servicios de valor añadido y con los conocimientos, capacidades y habilidades necesarias para tener éxito y ser sostenibles. Se está viviendo en tiempos de cambios continuos, con necesidades imperiosas de incorporar las nuevas tecnologías, con grandes presiones para responder a las nuevas expectativas, con la necesidad de llevar a cabo cambios profundos en la gestión del capital humano para atraer nuevo talento y mantenerlo, con la obligación de incrementar la calidad y la efectividad de la auditoría, etc. Para acometer estos retos y afrontar el futuro con garantías, la gobernanza de las firmas debe ser muy proactiva y fomentar una cultura de cambio que permita su adecuada transformación para adaptarse a las diferentes realidades que vayan surgiendo.

La auditoría debe evolucionar y los auditores deben ser conscientes de ello. Los usuarios de sus informes esperan y exigen cada vez más de los auditores y de su trabajo. También las entidades auditadas quieren que los auditores les ofrezcan una visión más proactiva que les ayude a identificar y evaluar riesgos de todo tipo y no sólo los derivados de la información financiera retrospectiva. La tecnología debe ser una ayuda para ello, pero también debe llevarse a cabo un proceso de reflexión sobre el alcance y enfoque de la labor de los auditores. La innovación, la calidad y la independencia y la gestión del capital humano son los actuales motores de cambio en la práctica profesional (Puig de Travy, 2018). Lo que sí es evidente es que este futuro es cada vez más cercano (por no decir que ya estamos en él) y avanza a una velocidad muy rápida lo que hace imprescindible actuar de forma inmediata.

20.2 ¿Qué hay que cambiar? Los auditores seguirán existiendo, aunque serán diferentes

Es necesario y muy útil profundizar en el análisis sobre el futuro de la auditoría y de los auditores ya que ayuda a construirlo y a detectar aquellos aspectos sobre los que hay que incidir para mejorar y fomentar el desarrollo sostenible de la actividad. En definitiva, la tarea de los auditores debe centrase en ir ajustando el modelo de negocio a las circunstancias que cada día se van dando en este mundo cambiante en el cual vivimos. A través del debate y la reflexión de los análisis de la situación actual y del estudio de las necesidades de los grupos de interés se puede ir dibujando el futuro previsible y anticipando los cambios necesarios para acometerlo con garantías. Lo que sí es una realidad es que el mundo necesita la profesión contable e incluso ésta lo hace cambiar (Puig de Travy, 2019).

A continuación, se toman como punto de análisis del futuro de la auditoría una serie de estudios, documentos, reflexiones y opiniones de diferentes instituciones, expertos y firmas de auditoría que nos permitirán dar luz sobre el objetivo de vislumbrar como serán los auditores del futuro y su labor.

Informe de PWC sobre "La auditoría del futuro y el futuro de la auditoría"

Un estudio[270] de PWC que llevaba por título "La auditoría del futuro y el futuro de la auditoría" identificaba cuatro áreas clave de lo que era preciso cambiar. Si bien el citado estudio fue elaborado hace ocho años los conceptos generales aportados siguen teniendo validez hoy. Se describe a continuación una pequeña síntesis de las áreas de cambio que se identificaron:

- Mayor profundidad y alcance significa más confianza. Esta frase recogía la idea de que se pide una mayor intervención del auditor y no puede quedarse con el esquema tradicional que lo definía como maduro, histórico y basado en la información financiera. La auditoría debe analizar y mostrar el punto en que esta la entidad auditada pero también en qué condiciones esta para abordar el futuro.

- El segundo punto lo titulaba "Información completa y fiable, también útil y entendible". Indica que existe una avalancha de información, presentada de forma no lógica que genera opacidad y resta transparencia. Se ha de ir a una información más útil y relevante para los usuarios. Introduce el marco de los informes integrados como palanca para ofrecer una información de valor añadido a los usuarios y que les ayude al proceso de toma de decisiones. Una actuación de mayor valor de los auditores debe orientarse bajo una nueva óptica que contemple tanto el presente como el futuro de la entidad, es decir, debe versar sobre una información más completa e integrada, concepto que evita dispersiones e incoherencias.

- Control Interno y Evaluación de Riesgos, elementos clave de la auditoría del futuro. Es evidente que las crisis y los escándalos ponen de manifiesto que el control y la gestión de riesgos de las compañías no son lo eficientes que deberían ser y aquí los auditores pueden ayudar reforzando la transparencia y dictaminando si la entidad posee lagunas o debilidades de control. Por otro lado, las entidades están sometidas a todo tipo de riesgos y los gobernantes deben gestionarlos y reportar sobre ellos. El auditor también tiene un campo de actuación. Hoy ya se reporta en el informe de auditoría las cuestiones clave o los aspectos relevantes, pero hay que analizar si el modo, el alcance y el contenido en el que se está haciendo es el más adecuado y completo.

- Mayor alcance implica más conocimiento y una responsabilidad mejor definida. Expone que la auditoría avanza a un modelo de mayor profundidad e ir más allá del análisis de los estados financieros exige por un lado definir bien la responsabilidad del auditor y por otro contar con profesionales muy preparados para ello. Se apunta que las firmas multidisciplinares son las que mejor pueden responder a todos estos retos.

Se han expuesto estas áreas de cambio apuntadas por PWC ya que, aunque con diferentes matices, continúan siendo válidas y marcan la evolución futura de la auditoría. El futuro se caracteriza por tener que dar seguridad sobre modelos de información más completos e integrados, pero que a la vez sean entendibles y útiles. El entonces presidente de PWC, D. Carlos

[270] Informe publicado por PWC (2014). En el estudio participaron además de profesionales de PWC otros profesionales y expertos relacionados con la auditoría de cuentas y la información financiera, en su mayoría presidentes de Comisiones de Auditoría de grandes compañías.

Mas indicaba en la presentación del estudio: “Ha llegado el momento de mirar más allá del balance y de la cuenta de resultados de una compañía, porque hay otros elementos que también influyen en sus resultados, en su funcionamiento o en su propia supervivencia”. Esta frase refleja la necesidad de acometer retos sobre el alcance de las actuaciones de los auditores y sobre el rol a desempeñar en el futuro.

Discurso de la Sra. Mairead McGuinness

Del discurso que Mairead McGuinness (Comisaria de la Comisión Europea de Servicios Financieros, Estabilidad Financiera y Mercado de Capitales) ofreció el 27 de mayo de 2021 en el *European Policy Center* bajo el título *Corporate reporting in the Capital Markets Union after Wirecard* se pueden extraer tres aspectos de gran interés sobre el futuro de la auditoría.

El primero de ellos es que el escándalo de *Wirecard* AG viene a confirmar la preocupación existente sobre los fallos que se dan en la información corporativa de las entidades de interés público (información financiera y de sostenibilidad) que provienen de sus tres pilares básicos que son: el Gobierno Corporativo de las entidades, los auditores y los supervisores. Se ha de actuar sobre estos tres pilares para garantizar que los informes corporativos sean fiables y de calidad. La UE está trabajando sobre estos pilares y ha pedido a la DG FISMA un estudio para evaluar el ecosistema de los informes corporativos que, por supuesto, incluye el desempeño de los auditores.

El segundo aspecto que destaca la comisaria es sobre la importancia y necesidad de la auditoría afirmando que, si bien el buen gobierno debería ser la garantía más importante para la calidad de los informes corporativos, es necesario un control externo, tarea que se ha encomendado a los auditores quienes tienen que realizar un trabajo minucioso que implique que “Su firma tenga un valor real”.

La Comisaria indica que los supervisores de los auditores han detectado problemas en los sistemas de control de calidad de los auditores, faltas de supervisión adecuada de sus trabajos y de evidencias suficientes de auditoría. Todo ello obliga a evaluar cuáles son las razones de esta falta de calidad. Apunta que una puede ser la falta de competencia en el sector (las *Big 4* ostentan el 92% del mercado de EIP) e indica al respecto que algunos estados para intentar paliar esta problemática proponen la auditoría conjunta. Pero nos dice que hay que actuar en más campos como el de los conflictos de interés por la prestación de otros servicios o en las protecciones que existen sobre la responsabilidad o el régimen sancionador.

El tercer aspecto que menciona la comisaria es que los Estados Miembros están trabajando todos estos temas y aprenderemos de estas experiencias para tomar soluciones a nivel de la UE. Creemos que es un buen método ver lo que se está haciendo y probando antes de empezar a regular a nivel europeo temas tan delicados como estos.

Por último, recalca que uno de los desafíos importantes es el de la supervisión de los auditores que, aunque COESA está desarrollando una importante labor, hay que analizar con más profundidad el estado actual de la supervisión en los diferentes países de la UE (hay mucha heterogeneidad) y, sobre todo, hay que conseguir una mayor transparencia sobre el trabajo de

los supervisores lo cual podrá aumentar su responsabilidad y la confianza que se tiene sobre ellos.

Discurso del Sr. Tom Seidenstein

Relacionado con la información corporativa la IFAC publicó en su web unas reflexiones de Tom Seidenstein (2021)[271] que orientan sobre la importancia de la información de sostenibilidad y de su verificación concluyendo que ello provocará un impacto importante en la labor futura de los auditores. Como introducción indicó que en 2025 los activos globales en sostenibilidad y vehículos de inversión relacionados con ESG superarán los 53 billones de dólares y, por ello, se necesita un marco confiable, neutral e integral para reportar la información relacionada con la sostenibilidad. Sigue diciendo que estamos en un momento crítico y necesitamos un poco de paciencia ya que los procesos internos de las organizaciones para ofrecer esta información de forma confiable están en proceso de maduración. Y añade que, de todas formas, la verificación externa tiene un papel clave y el objetivo es respaldar la confianza de los grupos de interés en esta información donde juega un papel importante los estándares o normas de revisión de esta información de sostenibilidad.

El presidente indica que el IAASB tiene el compromiso de liderar la creación de unos nuevos estándares de sostenibilidad hechos a la medida y se está identificando el enfoque específico para ello. Se tienen claras algunas ideas como son: a) se debe llegar a ofrecer aseguramiento razonable; b) los estándares deben ser independientes del marco de información de sostenibilidad, es decir, han de funcionar para todos los marcos existentes; c) estas normas deben desarrollarse por etapas y en primer lugar se emitirá un estándar general para luego abarcar las especificidades; y d) se podrá disponer de estas normas en la segunda mitad del 2023 ya que no se está partiendo de cero y tanto las normas ISAE como las ISA ofrecen un punto de partida sobre el que trabajar y progresar.

Seidenstein acabó su conferencia diciendo que el proceso de construcción de un ecosistema para los informes de sostenibilidad y su aseguramiento no se puede realizar de la noche a la mañana y llevará su tiempo para que los preparadores (las empresas), auditores, reguladores e inversores adquieran experiencia y se lleguen a tener marcos de información y estándares de revisión adecuados como son los que se disponen en el ámbito financiero. Para ello, todas las partes interesadas han de tener una colaboración estrecha que nos permita movernos rápidamente y disponer de ellos en la próxima década, teniendo así una plataforma estable y preparada para la mejora continua tal como lo es la correspondiente a la parte financiera.

[271] Presidente del IAASB, organismo emisor de las normas de auditoría de la IFAC.

Informe de Forbes Insights con la colaboración de KPMG bajo el título "AUDIT 2025: THE FUTURE IS NOW"

KPMG y *Forbes Insights* realizaron una encuesta a 200 directores ejecutivos, financieros, miembros de comités de auditoría y otros ejecutivos sobre el futuro de la auditoría relativo a la calidad, los conocimientos y su valor en general.

Una importante primera reflexión de este estudio fue que las organizaciones están buscando mejoras en áreas como la gestión de riesgos, la protección ante fraudes, la visión de tendencia futura de los datos y la identificación de sus problemas críticos de gestión y en ello los auditores podrían colaborar y ofrecer un mayor valor añadido. Para ello, los auditores deben trabajar con muestras más grandes y con tecnologías más sofisticadas para el análisis de datos. Es decir, se espera más de la auditoría, que ésta se realice con un enfoque más prospectivo y enfocado a estas nuevas necesidades y riesgos y que lo haga más pronto que tarde.

En la página 5 del informe se recogen los seis puntos clave de lo que piensan los directivos. A continuación, se expone un breve resumen de éstos:

- El 80% de los encuestados opinaba que los auditores deberían trabajar con muestras más grandes y el 78% indicaban que deberían utilizar tecnologías más sofisticadas de captura y análisis de datos. También se indicaba que los análisis de los auditores deberían ser más profundos.

- El 62% de los encuestados querían que los auditores opinen de forma más clara sobre los aspectos críticos de las entidades auditadas, que incluso hacen referencia a temas de la propia gestión.

- El 60% opinaba que los auditores deberían ayudar en la gestión y control de los riesgos, incluso con análisis prospectivos.

- Casi la mitad de los encuestados querían más transparencia en la labor del auditor, es decir, cómo han llegado a sus conclusiones, que han aprendido o hallado de interés durante su trabajo, áreas no cubiertas por el auditor o incluso que les facilitaran una visión holística del estado y perspectivas de la entidad auditada.

- Los encuestados manifestaron que los mayores desafíos para afrontar el futuro de los auditores son el entorno regulatorio, los presupuestos, el entorno judicial y la seguridad de los datos.

- El último punto clave hace referencia a que las entidades auditadas piden a los auditores mayores habilidades tecnológicas, de comunicación, de pensamiento crítico y de investigación financiera.

Estas reflexiones son muy importantes ya que marcan la posición de una parte importante de los usuarios del trabajo del auditor y vemos que la idea generalizada es: la labor del auditor es útil para la entidad auditada y los ejecutivos quieren aprovecharla al máximo y exigen un servicio más enfocado a la generación de valor, mirando más hacia el futuro y con análisis más profundos

de los riesgos, que hablen de sus problemas y que les brinden información, en lugar de un trabajo con el enfoque centrado en la simple verificación financiera retrospectiva de sus estados financieros. El profesor Jeffry Haber (2016) decía "Es un beneficio real cuando los auditores pueden aportar ideas para hacer que una organización sea más eficiente y mejorar el control interno".

En el informe se relacionan con mayor amplitud los desafíos a los que se enfrentan los auditores según los encuestados. El 66% indica que el primer desafío es la regulación y lo concreta en que el entorno regulatorio es muy exigente y puede que haya hecho que la auditoría sea cada vez menos deseable. Aquí no solo estamos hablando de leyes sino también del papel de los reguladores como el PCAOB y los diferentes reguladores nacionales.

Según los encuestados, los presupuestos y la seguridad de los datos son el segundo y tercer desafío seguido del ambiente actual litigioso que se percibe contra las actuaciones de los auditores. Los dos últimos desafíos hacen referencia a los profesionales que trabajan en auditoría estando en primer lugar el aspecto de que las firmas deben proporcionar una mayor atracción para que el talento perciba que trabajar en auditoría es un sector de interés conectado con los avances tecnológicos y de gran proyección futura. El segundo hace referencia a que, si bien las firmas tecnológicas atraen de forma importante a los profesionales de carreras "STEM" y han capitalizado la popularidad sobre ellos, las firmas de auditoría deberían trabajar más en este aspecto para generar un mayor interés para este colectivo. El sector debe verse más progresista, más orientado al futuro y sus retos, más tecnológico y que atraiga a la imaginación de los jóvenes.

Al final del informe se incluyen una serie de reflexiones interesantes de futuro para el sector de la auditoría que se basan en una premisa fundamental que hace referencia a que la auditoría está cambiando a un ritmo trepidante, principalmente debido a la tecnología y a que los clientes cada vez esperan más de su labor. Ello hace que los auditores deban adquirir nuevas habilidades y mejorar constantemente para ofrecer un servicio de calidad ya que el mercado no se conforma con menos. Las reflexiones de futuro para el sector son las siguientes:

- Ha de mantenerse a la vanguardia de la tecnología y del entorno regulatorio cambiante.

- Mejorar de forma continua la tecnología, el pensamiento crítico y las habilidades de comunicación.

- Comprender el modelo de negocio de sus clientes y su industria, lo que le configura como un *player* importante en esa industria.

- Desarrollar relaciones a largo plazo con los clientes y con el resto de los grupos de interés basadas en la integridad, franqueza, profesionalidad, objetividad y en la capacidad de poder compartir información valiosa basada en esas capacidades.

- Poner el foco hacia lo que va a venir y sobre los desafíos y las oportunidades futuras.

Informe de Grant Thornton con la colaboración de ACCA bajo el título "El futuro de la Auditoría: Los retos de la profesión en el siglo XXI" de enero de 2018

Este informe surge de las conclusiones de una serie de mesas redondas con personas de siete países de diferentes regiones del mundo, por lo que da una visión bastante completa de la profesión contable a nivel global y de ahí su interés.

El informe llega a una serie de conclusiones de gran interés las cuales a continuación se reseñan de forma muy resumida, pero sin perder la orientación que muestran sobre la idea del futuro de la auditoría:

- En países sin una larga tradición auditora ésta se ve esencial para favorecer la estabilidad económica y la prosperidad por lo que no se necesita de un cambio de paradigma y seguirá desarrollándose como tal. Por el contrario, en los países donde está más desarrollada, predomina la necesidad de evolucionar para que siga siendo relevante para sus usuarios y serán necesarios nuevos campos de aplicación de los servicios de auditoría a ofrecer. Ello implica actualizar su rango de habilidades para responder a las demandas crecientes de nuevos servicios que han crecido significativamente.

- El mundo está cambiando de forma muy rápida y obliga a adaptarse. El entorno de la profesión auditora también cambia y, de hecho, la investigación realizada ha identificado la conectividad global, la inteligencia artificial y los nuevos medios de comunicación como los principales motores que moldearán la profesión durante la próxima década. En este sentido se produce la necesidad de que la auditoría adopte nuevas formas que aprovechen las nuevas tecnologías para mejorar su efectividad y su calidad. Por otro lado, las expectativas de los usuarios están cambiando, aunque no cuestionan el modelo binario del actual informe de auditoría en el que el auditor bien presenta una opinión favorable o bien plantea salvedades. En general, quieren una mayor información sobre el contexto en el que se realiza su trabajo y cómo llegan a sus conclusiones. Los usuarios también demandan una mayor transparencia en lo que se refiere a la información de sostenibilidad y a todo aquello relativo a la visión de futuro de la empresa. Evidentemente quieren también garantías de que esa información es fiable e integra y en ello la profesión auditora está en disposición de satisfacer esa demanda. En respuesta a todos estos cambios, los propios auditores están también cambiando y se presta especial atención a los riesgos, al escepticismo profesional y a la calidad de la auditoría en general.

- Las normas de auditoría están mejorando para afrontar algunos de los nuevos retos y están contribuyendo a restaurar la confianza en la auditoría de las grandes empresas, pero han traído una excesiva complejidad para las entidades de menor tamaño. De hecho, en el informe se dice literalmente "La idea de que la auditoría es un único servicio universal y valido para todo tipo de entidades en cualquier lugar del mundo está afrontando un cuestionamiento sin precedentes".

- En la actualidad los usuarios reciben muchos tipos de información fiable sobre un determinado negocio y no toda ella está incluida en la auditoría al tratarse de

información no financiera. En los países desarrollados la auditoría es un elemento fundamental, pero se cuestiona su valor añadido más allá de la confirmación de lo que ya se sabe sobre un determinado negocio. Así, existe un cuestionamiento sobre la utilidad del informe de auditoría en aquellas empresas que no son ni cotizadas ni grandes. Las dudas sobre la futura utilidad del informe de auditoría se basan en las siguientes críticas: a quien se dirige el informe, qué debe contener (retrospectiva, financiera, plazo), porque es así de estandarizado y la poca atención a los usuarios. Algunas de las ideas son que los informes podrían incluir información de interés para otro tipo de usuarios y realizarse de manera más rápida y sobre un campo informativo más amplio que el actual de manera que incluyeran información no financiera y de otros contextos. Los informes podrían también adaptarse a las necesidades particulares de los usuarios. Pero para abordar esta problemática debe analizarse en profundidad la asunción de responsabilidad y el coste de acometer estos nuevos retos ya que tradicionalmente tanto los costes como la responsabilidad han sido barreras para avanzar en esta dirección.

- Se percibe un consenso generalizado sobre la idea de una auditoría más versátil en lugar de intentar reducirla: Los tiempos actuales requieren encontrar la manera de responder a las necesidades diferenciadas de los usuarios. Se dijo que “Hay una gran discordancia entre lo que quiere el mercado, lo que quiere el inversor, lo que quieren las compañías que quieren cotizar y lo que permite el regulador”. Una postura acertada debe ser primar al usuario de la auditoría: “obviamente los auditores deberían escuchar a los usuarios y proporcionarles el producto que quieren”. En general, se sugiere que los auditores deberían reevaluar la propuesta de valor que ofrecen a los usuarios finales. Los inversores demandan un mayor diálogo y algunos usuarios dicen que: “queremos poder oír las señales alarma temprana” o “se guardan mucha información sobre la entidad auditada que podría resultar muy útil para la toma de decisiones de los inversores”. Este conocimiento y experiencia podría ser utilizado también para ofrecer más servicios que el mero informe actual. Los inversores tienen claro que quieren “más” pero resulta mucho menos obvio qué significa esto en la práctica, en parte por la gran diversidad de necesidades y demandas que existe entre los usuarios.

- Aunque la cantidad de información incluida o que acompaña a las cuentas anuales se ha incrementado substancialmente, la auditoría en sí ha permanecido fundamentalmente igual. Se expresan preocupaciones relativas a la lentitud del cambio, al carácter excesivamente reactivo de las auditorías y al énfasis en el cumplimiento por encima de la utilidad. En lo que sí hubo consenso entre todos los participantes fue en la opinión de que el mundo de los negocios avanza demasiado rápido como para que la comunidad auditora pueda seguir el ritmo si permanece aislada.

- El mayor reto, y el principal factor para el éxito, es la transformación de la auditoría desde su antigua función a un concepto de socio del negocio donde la profesión tiene que evolucionar o morir. Los negocios son cada vez más complejos y la pregunta que surge es ¿están los auditores preparados para lidiar con ello? La auditoría y el auditor tradicional tienen que responder más rápidamente al cambio si quieren seguir siendo

útiles, necesarios e importantes como lo han sido hasta ahora. Ello presenta un reto para los auditores en la medida que deberán saber cómo atender las necesidades de los usuarios sin comprometer su independencia que constituye el núcleo central de las normas de auditoría.

- Las auditorías no van a desaparecer por el momento, pero tienen que adaptarse a la era digital. "La auditoría debería desempeñar un papel más importante en un mundo de información compleja que se difunde rápidamente". En este sentido no usar la tecnología es como fallar en la calidad de la auditoría. En particular se detecta interés en explorar las nuevas posibilidades en cuanto al análisis y la movilidad de los datos y la idea de auditoría continua. "Los auditores tienen que ser más sagaces en cuanto a la manera de hacer las auditorías y de usar la tecnología", dijo un participante mientras que otro opinó que "la tecnología es una herramienta para facilitar, no remplaza a los auditores". La flexibilidad y el acceso a los datos en tiempo real fue también objeto de análisis desde la perspectiva de un ciclo anual de la auditoría que resulta demasiado lento para el contexto actual. En palabras de un participante de la UE, "los consejos están pidiendo más información en tiempo real que incluya cierto nivel de garantía".

- El informe destaca una clara percepción de que resulta necesario mejorar el atractivo de la profesión. Se indica que los auditores podrían ampliar sus horizontes para ofrecer un mayor valor a sus clientes, ya que se constata que la capacidad técnica la tienen, pero falta una mayor profundidad. Puede que la solución a todo ello sea una mayor diversidad en los equipos de auditoría, más especialistas (ingenieros, informáticos, geólogos, psicólogos, etc.) para poder afrontar los nuevos retos y aportar valor. Hoy el gran auge de las compañías tecnológicas puede que haya desplazado el interés por la auditoría y que ésta ya no se vea como una ocupación de "primera clase ". Puede que la gente crea que los auditores ya no son tan importantes. Hay que vencer estas amenazas. Otro de los problemas es que la rotación de plantilla en las firmas auditoras es demasiado alta, así como que los salarios no son lo suficientemente atractivos para competir con otras ocupaciones. Pagando más se puede retener a los mejores y se hace más atractiva la profesión.

En el informe se muestran las implicaciones de futuro para la profesión y para las entidades reguladoras, las cuales se transcriben a continuación de forma literal:

- <u>Implicaciones para la profesión</u>

"Los asistentes a las mesas redondas de Grant Thornton/ACCA expresaron la opinión de que un mismo modelo de auditoría no es aplicable en todas partes. Además, el futuro de la auditoría podría evolucionar a diferente velocidad y de distintas maneras en cada país o región. La auditoría de estados financieros históricos sigue siendo el pilar fundamental en el que se basan las decisiones de inversión, pero la auditoría tiene un valor variable para los usuarios dependiendo de si se considera como "noticia" o como mera confirmación de lo ya sabido.

Mientras los proveedores de financiación sigan basándose en la información, seguirá habiendo una demanda potencial de servicios de auditoría independiente.

Las técnicas de la auditoría deben ser aplicadas de una manera flexible y proporcionada a las necesidades y circunstancias específicas de los usuarios. Las innovaciones puestas en marcha en los países desarrollados pueden tener una utilidad en las economías en desarrollo, pero no debería plantearse su obligatoriedad en todo el mundo hasta que se hayan establecido tanto las capacidades necesarias como la demanda de un mayor rango de servicios de auditoría".

- Implicaciones para entidades normalizadoras y reguladores

"Junto a los cambios profundos que afectan a la profesión, existen también importantes implicaciones para los creadores de estándares y los reguladores.

Los participantes en los debates consideraron la existencia de un conjunto estable de estándares como algo esencial en cualquier entorno operativo. En los países que aún están desarrollando su capacidad auditora la existencia de estos estándares favorece la comprensión y la mejora de la calidad en auditoría. En aquellos países con un sector auditor maduro, existe la opinión de que el margen de mejora en la utilidad de la auditoría es muy bajo por lo que el esfuerzo requerido para alcanzar esa mejora puede no valer la pena.

La consistencia de los estándares resulta importante para las empresas internacionales. Esto implica que los entes normalizadores deben justificar muy bien los beneficios para las empresas derivados de los cambios. Estos entes internacionales deberían también reconocer la diversidad de estadios evolutivos en los que se encuentra la auditoría en los diferentes países y reflejarla en sus estándares de manera que sean aplicables a entidades de todos los tamaños. Una mejora escasa en la calidad de la auditoría puede no merecer el esfuerzo necesario para obtenerla, así que tanto los creadores de estándares como los reguladores han de explicar bien los beneficios del cambio.

Por su parte, los reguladores deberían tener en cuenta el necesario equilibrio entre calidad de auditoría, consistencia e innovación, proporcionando a las firmas la flexibilidad para aplicar los estándares de control de calidad de nuevas maneras, siempre que la calidad mejore o al menos se mantenga".

Comunicado IFAC "Contadores profesionales: ahora es el momento de asumir nuestro papel como agentes de cambio" 7/9/21 publicado en la sección Contribuir a la economía global

Este comunicado de la IFAC aporta unas ideas interesantes de futuro y se centra de forma importante en la futura aportación de los auditores en lo que hace referencia a la ESG. A continuación, se exponen los aspectos más relevantes del comunicado:

- Los auditores deben tener un conocimiento profundo de los estándares profesionales y éticos y de los marcos regulatorios existentes y deben actualizar y desarrollar regularmente sus habilidades para adaptarse a los cambios dinámicos del mercado.

Quizás ahora esta necesidad es mayor debido a la complejidad del entorno y a las nuevas tecnologías. Se les requiere para que tengan una visión más integral del negocio, que cubra no solo temas financiero-contables, sino también asuntos ambientales, sociales y de gobierno corporativo (ESG).

- Las demandas de información sobre sostenibilidad van en aumento, porque ya no es suficiente mostrar que una empresa es rentable si no que tiene además que acreditar un impacto positivo en su gente, la comunidad y el medio ambiente, es decir, su compromiso con los temas sociales y climáticos. Estos son factores esenciales para comprender y aceptar cómo se crean y mantienen los valores de una entidad.

- La calidad de la información proporcionada a los usuarios de estos nuevos informes corporativos es fundamental para respaldar la eficiencia del mercado de capitales y los grupos de interés exigen información de ESG cada vez más confiable y comparable. Por lo tanto, la progresión y la estandarización global de la información corporativa en esta área incrementará la relevancia y la contribución de los contadores profesionales[272].

- La IFAC indica que hay espacio para aquellos profesionales más proactivos en el mundo de la toma de decisiones. Sin embargo, ese progreso solo será posible cuando asuman la responsabilidad de ser ambiciosos y con visión de futuro. Es decir, que corresponde a los auditores buscar su futuro dentro de estos ámbitos. Continúa diciendo que ahora no es el momento de resignarse a actuar como contables tradicionales, sino de comprender la responsabilidad que tienen los auditores como agentes de cambio y dar un paso en busca de nuevas oportunidades que es lo que marcará la diferencia. El mundo está atravesando profundos cambios y desafíos y los auditores deben participar activamente en conversaciones más diversas y con otros profesionales para avanzar en estos cambios y aprovechar las oportunidades que se presentan.

Una vez más comprobamos que otra institución altamente representativa e importante llama al cambio, a la transformación y a la necesidad o incluso podríamos decir la obligación que tienen los auditores, más bien los *accountants* en general, de evolucionar, siendo proactivos, rigurosos y ágiles.

El papel de los expertos contables en nuestro país (*accountants*) está adquiriendo un mayor peso y su actividad se está enfocando bajo estas premisas que indica la IFAC. Hay mucha literatura e investigaciones sobre este tema concreto en España y, en especial, un estudio riguroso sobre la situación actual y sus perspectivas de este colectivo se desarrolla en la *Revista de Comptabilitat i Direcció,* 21 del ACCID.

Documentos de Accounting Today bajo los títulos "*Fast Forward: The future of the audit is here already*" y "Changes Ahead: Technology is radically reshaping the future of auditing"

Estos dos documentos, de fechas muy recientes (junio 2022 y octubre 2021), emitidos por esta prestigiosa institución de los EE.UU aportan un conjunto de ideas y reflexiones sobre el futuro

[272] Principalmente de los auditores y de las firmas de auditoría. La IFAC utiliza siempre el término de contador profesional que incluye principalmente a los auditores.

de la auditoría y de los auditores. Estas reflexiones provienen de expertos y profesionales del sector o vinculados a él. A continuación, se recogen las aportaciones[273] que se han considerado más significativas para ahondar en el futuro de los profesionales de la auditoría.

Ahora recogemos algunas de las reflexiones que aparecen en este primer documento de *Accounting Today:*

- **Sue Coffey**[274] opina que los auditores deben pensar a partir de ahora de otra forma más estratégica dado que los mercados exigen más información. Habrá una expectativa para ellos (ya la hay) en la información que las empresas publican sobre cómo su negocio impacta en el medioambiente, la salud y en el bienestar del capital humano, en cómo sus estructuras de gobierno respaldan estas decisiones, cómo se preparan para ciberataques y cómo aseguran la privacidad de la información de sus clientes.

- **Karen Larsen**[275] afirma que los clientes cada vez esperan más de los auditores y éstos, para ser más competitivos y responder a estas expectativas, deberán ser más curiosos en comprender el negocio de sus clientes y en lo que les quieren decir los datos. Los auditores deberán ahora, más que nunca, pensar de manera diferente y desarrollar nuevos enfoques que sean relevantes para los tiempos actuales. En especial, indica que los auditores deben enfocarse más en los datos, su análisis y en el uso de tecnologías que aprovechen los datos lo que permitirá conocer más el negocio, mejorar sus conocimientos y los servicios de asesoramiento para ofrecer mayor valor añadido a los clientes.

- **Matt Baxter**[276] opina que los principales cambios que traerá el futuro a los auditores vienen de la mano de que se verán envueltos en analizar conjuntos de datos cada vez más extensos, de sistemas dispares y manteniendo los niveles de calidad altos. Para mantener la calidad y la productividad ante estos retos se necesitará el uso efectivo de nuevas tecnologías como el *machine learning* y el reto es saber escoger la tecnología que sea confiable y que proporcione la calidad que la auditoría exige. También se plantea la importancia de mantener las interacciones personales con los clientes, circunstancia que se ha visto influida por la covid-19 y que ha acelerado la utilización de la tecnología en esa nueva forma de interacción con los clientes. Sobre ello Larsen indica "La tecnología seguirá desempeñando un papel cada vez más importante en las auditorías, incluida la forma en que nos relacionamos con los clientes. Sin embargo, hay aspectos de la relación auditor/cliente que la tecnología no reemplazará. No hay sustituto para esa interacción personal que es tan importante para generar confianza y tener las conversaciones necesarias para escuchar y explorar las expectativas y los desafíos de los clientes". Es evidente que hay una aceptación general a la interacción ligada al trabajo remoto con los clientes, pero sin que esta pueda llevarse al extremo de renunciar a la relación personal.

[273] Se transcriben traducciones libres o extractos no literales traducidos del documento.
[274] CEO of Public Accounting del AICPA.
[275] Socio de auditoría de Baker Tilly en Pensilvania.
[276] *Chief technology oficer de Caseware.*

- **Osborne** de Caseware en relación a las nuevas oportunidades de los auditores en lo que respecta al ESG dice "Los informes de ESG son un ejemplo perfecto de un área en la que los auditores pueden aplicar de forma única su conjunto de habilidades… Incorporando sus habilidades de asesoramiento, de aseguramiento, de *reporting* y de evaluación de riesgos en el panorama de la ESG, los auditores pueden ayudar a garantizar que sus clientes están preparados para estas demandas relativamente nuevas y que están en el camino correcto para garantizar la sostenibilidad en este momento de rápido cambio social y medioambiental".

El segundo de los documentos (2021) también incluye unas reflexiones en su introducción por parte de Antoniette Alexander que nos dice:

"La profesión de auditoría está al borde de una revolución. ¿Estás listo? Las tecnologías emergentes y en evolución como la inteligencia artificial, la cadena de bloques, la automatización de procesos robóticos y el análisis de datos no son exageraciones. Son realidad y, de hecho, ya están impactando en nuestra vida profesional y personal de varias maneras (piense, por ejemplo, en Alexa de Amazon o en los vehículos autónomos. Y apenas está comenzando".

Mike Baccala líder de innovación en aseguramiento de EE.UU en la firma PwC afirma: "Son tiempos emocionantes. Creo que todas las empresas están observando la mega tendencia tecnológica a nivel mundial y tratando de descubrir qué significa para su negocio, así como otras tendencias que existen". Y sigue:

Para la profesión contable, estas tecnologías están preparadas para transformar significativamente muchos servicios básicos incluida la auditoría. ¿Significa esto una mayor automatización y la eliminación de algunas tareas en auditoría? ¿significa que la profesión de auditoría está en peligro? No, pero está cambiando. Es importante comprender qué significan estas tecnologías para la auditoría y las oportunidades que pueden brindar a la profesión.

Otras ideas y reflexiones de este segundo documento son las siguientes:

- **Erik Asgeirsson**, presidente y director ejecutivo de CPA.com, la subsidiaria de tecnología del Instituto Estadounidense de CPA.com, cree que mirar hacia atrás viendo lo que ha ocurrido con los servicios de contabilidad durante la última década es un buen indicador de lo que vendrá. Y afirma que se pasó de hacer sólo contabilidad recopilando datos y llevando los libros a ser asesores del cliente sobre su posición financiera con indicadores clave de rendimiento y proporcionarles orientación estratégica. Entonces, la tecnología cambió el papel de lo que hacían los expertos contables al brindar otros servicios relacionados con la contabilidad al cliente aprovechando sus capacidades y proporcionando información más estratégica. El cree que lo mismo probablemente ocurrirá con la auditoría en dónde una mayor automatización y un mayor acceso a datos clave están destinados a cambiar las reglas del juego para la auditoría del futuro. Y concluye diciendo "Creemos que en los próximos años el auditor podría verse como un servicio mucho más estratégico para el cliente de lo que se ve hoy en día debido a que el auditor dedica más tiempo a estos conocimientos de mayor valor para sus clientes".

- Un aspecto al que se refieren en este segundo documento es el de la Inteligencia Artificial (IA). Partimos de la base que la IA es compleja y puede ser intimidante y la podíamos sintetizar diciendo que es la ciencia que aglutina las tecnologías para que las máquinas sean "inteligentes" y exhiban una cognición similar a la humana. Las máquinas pueden pensar, aprender y actuar en respuesta a los objetivos que se les asignan.

  Hay muchos temas relacionados con la IA como son el *machine learning*, la computación cognitiva, el procesamiento del lenguaje natural y la inteligencia aumentada. Pero, la IA no está desarrollada por igual en todos los mercados y sectores y, en general, aún se encuentra en las primeras etapas de su desarrollo e implementación, aunque se está avanzando muy rápidamente. Un análisis reciente de PwC estima que la IA podría aportar hasta $ 15,7 billones a la economía global para 2030.

  La IA se verá impulsada por la gran aportación que ofrece a la mejora de la productividad, por la automatización de sus procesos o por una mayor disponibilidad de productos y servicios mejorados, más personalizados o de mayor calidad. Uno de los mayores beneficios de la IA para la profesión de auditoría es su capacidad para procesar y analizar grandes cantidades de datos de una manera que los profesionales no pueden hacerlo. También se indica que, si bien la IA puede estar en las primeras etapas de desarrollo no es exactamente nueva y ya ha surgido en varias formas y usos dentro de la profesión.

  Pete Myers[277] cree que la tecnología, como la IA, puede mejorar y transformar el proceso de auditoría al automatizar tareas mundanas y liberar a los auditores para que inviertan más tiempo en tareas de alto nivel y valor. Pero también tienen claro que la IA no es "una bala mágica" y debe ser parte de una solución holística. La lA ayuda a automatizar tareas rutinarias y enfocarse en las áreas complejas como son las estimaciones y los juicios de la gerencia mejorando así su eficacia y eficiencia, pero no puede sustituir ciertas tareas que aún deben ser realizadas bajo el criterio de los profesionales.

  Otro beneficio de la IA, que también indica **Myers** es que los auditores pueden dedicar más tiempo a la relación con el cliente, brindando un servicio de más calidad y valor y generando la confianza que es un aspecto crítico para el ejercicio de la auditoría.

- También se dedica una parte del documento a los RPA y hacemos sobre ello una pequeña referencia. Se apunta que la implementación de robots de software puede mejorar la eficiencia y la eficacia del negocio al imitar las acciones humanas y automatizar tareas repetitivas como reconciliar y cruzar datos o copiar y pegar datos entre aplicaciones. Puede que todavía sea algo prematuro, pero se ve claramente su implementación intensiva en el futuro de las firmas de auditoría. “Pueden pasar muchos años antes de que eso suceda de forma totalmente automatizada”, dijo **Eli Fathi**, director ejecutivo de *Mind Bridge Analytics* Inc. En este camino hasta la alta automatización de las tareas vamos a ver muchas de las funciones, que hoy se están realizando por los profesionales, automatizadas y algunas de ellas van a ofrecer más

[277] Auvenir CEO.

eficiencia y eficacia al auditor y a la auditoría. Es evidente que esta es la hoja de ruta a seguir.

- La última reflexión de este segundo documento es muy clarificadora y nos indica que la transformación que ha de llevarse a cabo es urgente y necesaria. Empieza con una frase lapidaria "La auditoría de hoy es realmente intentar encontrar la aguja en el pajar". Y da la solución a esta cuestión diciendo "A través del análisis de datos y la automatización de procesos, se ayudará a encontrar todas las posibles agujas en el pajar. Aplicando las dos técnicas se dispone de todos los datos y una vez que se tiene su análisis se puede automatizar y hacer que ese sistema controle la actividad diariamente o en tiempo real", dijo **Alan Anderson**[278].

El documento acaba con una afirmación muy categórica que es compartida en toda su extensión "Claramente, cambios significativos están en el horizonte para la auditoría del futuro. Obtener una mayor comprensión de todas estas tecnologías y sus capacidades y poseer una apertura al cambio es esencial para el auditor del mañana".

Informe de PWC bajo el título "*The Future of Audit: Perspectives on how the audit can evolve*" de julio de 2019

Este informe tiene por objetivo ver cómo debe evolucionar la auditoría para satisfacer mejor las necesidades de las partes interesadas. Para comprender esas necesidades, se buscaron las opiniones de inversores, líderes empresariales, del sector público y académicos (más de 600 personas en total) de todo el Reino Unido.

El enfoque para tratar la cuestión se estructuró bajo seis temas principales y se consultó sobre ellos a todos los participantes. Seguidamente resumimos los resultados de esta consulta ordenados bajo estos seis temas:

1. <u>Más allá de la información histórica</u>

Los consultados dijeron que quieren un mayor enfoque en el futuro, incluso para que la auditoría brinde seguridad sobre las perspectivas futuras de una empresa. También opinaron que debería haber una señalización más clara del riesgo en el informe anual y en el informe de auditoría. Con respecto a la evaluación del negocio en marcha indicaron que se debería ir más allá y ser revisada con mayor frecuencia por la empresa y su auditor. Y un último aspecto que indicaron fue la petición de una mayor transparencia del informe de auditoría para que proporcione la visión del auditor sobre las perspectivas de una empresa y de los riesgos a que se enfrenta y si está preparada para ello.

[278] Presidente de Account Ability Plus en Bloomington, Minnesota.

2. Más allá de los accionistas

La pregunta era ¿debe evolucionar la auditoría para servir a una gama más amplia de partes interesadas? La respuesta no tiene duda, la auditoría tiene un objetivo más amplio y no se trata sólo de satisfacer a los accionistas. Lo que se necesita es una información corporativa más simple y accesible que se adapte para satisfacer los intereses de las diferentes partes interesadas en su sentido amplio. Para ello hay que tener una mejor comprensión de las necesidades de todas estas amplias partes interesadas y así garantizar que los informes corporativos transmitan información útil para comprender el desempeño y las perspectivas del negocio.

3. Mas allá de los Estados financieros

Entre los encuestados mostraron una divergencia sobre si la información no financiera puede ser lo suficientemente sólida para ser auditada, en comparación con la información financiera básica. De todas formas, mostró una predisposición para que la información financiera reportada fuera de los estados financieros sea incluida en la auditoría, en la medida que frecuentemente los inversores usan dicha información como base para sus decisiones. Una demanda que se cursó fue que la información que se audita sea personalizable de modo que el alcance de la auditoría pueda adaptarse a las necesidades de la empresa y de sus grupos de interés.

4. Un enfoque diferente para grandes y pequeñas empresas

La pregunta clave es ¿todas las empresas deben estar sujetas al mismo marco de auditoría, independientemente de su tamaño y tipo? Lo primero que hay que decir es que cuanto más ampliamos el alcance de la auditoría más se agrava este problema. Las respuestas se centraron en decir que el alcance de la auditoría debe ser más flexible y reconocer que para las empresas más pequeñas un marco de auditoría único se considera demasiado rígido para cumplir con los requisitos de sus partes interesadas. Se indica que en ocasiones los accionistas de las empresas privadas más pequeñas suelen ser los mismos directores y tienen acceso a toda la información que necesitan sobre el negocio por lo que no requieren de tanto alcance. Lo que sí se recalca es que se debe poner más énfasis y mayor alcance a las empresas de más impacto social debido al daño potencial que éstas pueden causar.

5. Remodelación tecnológica de la auditoría

Surge la pregunta de ¿cómo pueden las nuevas tecnologías hacer que la auditoría sea más eficiente y eficaz? La tecnología claramente tiene un papel importante a jugar y se muestra optimismo sobre el impacto potencial que tiene para aumentar la eficiencia y la calidad de las auditorías. De todas formas, se indica que hay que tener precaución sobre los límites de la tecnología porque no puede proporcionar a los auditores todo lo que necesitan saber sobre la empresa y su gestión. Se constata el valor continuo del juicio profesional ya que,

independientemente del papel que juegue la tecnología en el proceso de auditoría, siempre habrá un papel para los auditores profesionales.

6. Impulsando la calidad de la auditoría

La cuestión es cómo ofrecer auditorías de alta calidad de forma constante. Las partes interesadas tienen diferencias de opinión sobre si la auditoría de hoy está "rota" (el documento dice *broken*). Algunos piensan que la auditoría hoy no proporciona la seguridad que se necesita. No existe tampoco consenso en cómo definir la calidad de la auditoría, pero sí hay acuerdo en que las habilidades y la experiencia de los equipos de auditoría son elementos esenciales. Se esgrime un deseo de que los equipos de auditoría fomenten una cultura de desafío para asegurar que sean capaces de examinar a las empresas de manera efectiva. Se requiere de la auditoría comunicar mejor los riesgos de fraude con ideas que van desde la comunicación más amplia de las medidas para detectar el fraude hasta exigir a las empresas que informen sobre los controles internos con respecto al fraude. También se requiere aumentar las responsabilidades de los directores de las empresas sobre la exactitud de la información financiera publicada.

Una vez tenidas en cuenta todas estas opiniones y precisiones de las partes interesadas, el informe establece desde la perspectiva de PWC las siguientes reflexiones:

- Para que la auditoría avance todo el sistema de la información corporativa tiene que evolucionar. Los informes corporativos deben ser más claros, relevantes y precisos y se deben mejorar los controles internos para su emisión. Para ello es vital que exista una colaboración estrecha entre las direcciones de las empresas, las partes interesadas y los auditores.

- La auditoría debe proporcionar más claridad y conocimiento sobre los riesgos y las perspectivas de la empresa. Para ello los informes deben evolucionar para mostrar de forma más coherente los riesgos y las perspectivas de futuro y proporcionar más información sobre las incertidumbres y ver si se pueden dar aseguramientos sobre otras formas de riesgo que interesen a los grupos de interés.

- Debería darse una mayor seguridad más allá de los estados financieros para cubrir temas relacionados con el desempeño.

- Se debe reconocer las diferencias en la auditoría atendiendo al tamaño y tipos de empresas y brindar más garantías a aquellas empresas que así lo requieran.

- Invertir en tecnología permitirá una mejor auditoría ya que mejora su calidad, su eficiencia y el conocimiento del auditor.

- Los auditores deben ofrecer de forma consistente auditorías de calidad. Para ello es necesario invertir en capacitación, tecnología y personas, fortalecer la cultura de desafío

y retos entre los equipos y reflexionar sobre cómo puede abordarse mejor el tema del riesgo de fraude.

El informe finaliza con un compromiso de PWC con la calidad que focaliza en tres áreas que son invertir en formación y tecnología, mayor alineamiento con la calidad en toda la firma y reforzar el control de calidad de la firma.

Informe de la IFAC titulado "Plan de acción para la transformación de un despacho profesional: Un camino al futuro", traducción realizada por el ICJCE

Es un informe cuyo objetivo es orientar la transformación de los pequeños y medianos despachos de contables y/o auditores y empieza con una frase muy acertada "Bienvenido al futuro acelerado". Dentro del enorme alcance de esta frase podemos extraer o desgajar muchas reflexiones: a) vivimos en un mundo complejo, cambiante y acelerado que nos influye a todos; b) los despachos son cambiantes y posiblemente dentro de 10 años no los reconoceremos (o igual 5 años); c) probablemente muchas funciones de los despachos desaparecen en un futuro próximo como consecuencia de la tecnología[279]; y d) se ha de tener una gran conciencia sobre lo que puede deparar el futuro y tomar decisiones al respecto.

El informe parte de dos premisas, la primera es que los despachos pequeños y medianos son imprescindibles y están en una muy buena posición para seguir asesorando especialmente a las PYMES y hay que seguir aprovechando las oportunidades que tienen. La segunda es que no existe un modelo único de cómo serán las firmas en el futuro, pero si se pueden establecer unas líneas de cambio o transformación que afectan a todos por igual. El informe se centra en detallar estas líneas de transformación que son las cuatro siguientes:

1. Aprovechar el cambio

La incertidumbre y el cambio son las premisas en las que se mueve el mundo y el *mindset* o en castellano la mentalidad actual debe ser de apertura, agilidad y de predisposición a hacer cosas diferentes. El informe indica que toda organización, independientemente de su tamaño, debe transformarse o perderá relevancia y, para ello, se debe evolucionar adquiriendo nuevas habilidades y desarrollos.

2. Aprovechar la tecnología

Se indica que todos los profesionales han de observar el desarrollo de la Inteligencia artificial y, en general, de todos los avances tecnológicos y ver las oportunidades de negocio que brindan. El informe establece y desarrolla cinco iniciativas estratégicas para conseguir este objetivo: a) llevar a cabo un examen del entorno; b) alinearse con la estrategia a largo plazo y formular un

[279] Un informe de *Accenture* predijo que los avances en la robótica automatizarían o eliminarían el 40% de las funciones contables básicas. https://acortar.link/cpwhcW

plan de implementación realista; c) adoptar la nube; d) identificar y dar soporte a un líder interno; y d) implicar a los clientes en las decisiones tecnológicas.

Hay una guía de la IFAC, bajo el título *Guide to practice management for small and medium-sized practices* que tiene un apartado dedicado al desarrollo de la estrategia para el avance tecnológico, que puede ayudar a la implementación de la tecnología en estos despachos profesionales de tamaño pequeño y mediano.

3. Centrarse en la gestión del talento

El informe recalca que el capital humano es el activo más importante de los despachos profesionales y la inversión en la gestión de este capital debe ser un punto clave. Un elemento importante de esta inversión es la formación en el reciclaje y aumento de capacidades de los profesionales para hacer frente a los retos y los cambios del entorno. Las habilidades técnicas son esenciales, pero no deben descuidarse las otras llamadas "blandas" como son la empatía, comunicación o colaboración entre otras. También se menciona que en las firmas trabajan hasta cuatro generaciones diferentes y hay que reconocer este hecho y aprovechar las diferencias generacionales teniendo en cuenta temas como el envejecimiento de los líderes, el alza de los "*milennials*" o de la generación "Z".

El informe propone cinco iniciativas estratégicas para la gestión del talento en las firmas: a) ofrecer formación y desarrollo continuados; b) potenciar que el personal innove; c) llevar a cabo conversaciones transparentes sobre el progreso de la carrera profesional; d) introducir la flexibilidad; y e) utilizar diferentes técnicas de contratación.

4. Desarrollar un modelo operativo y crear servicios de asesoramiento

Aquí se plantea un punto muy disruptivo que hace referencia a que el modelo de firma basado en la prestación de servicios tradicionales está llamado a ser sustituido por un modelo más plano con abertura a otros servicios. Esta nueva exigencia puede hacer variar la estructura piramidal de las firmas y puede dar lugar a que se contraten menos *juniors* y en cambio se incremente la contratación de personal medio con otras habilidades especialmente técnicas. Es decir, se vislumbra unos despachos con estructuras más planas basadas más en proyectos que en prácticas generalistas de servicios tradicionales. Esto puede ser que plantee más problemas a los despachos de menor tamaño y sobre todo a los profesionales individuales.

También en este apartado se plantean cinco iniciativas estratégicas que son: a) pasar de servicios transaccionales a servicios estratégicos; b) evaluar de nuevo los servicios que se prestan y las estrategias de *marketing*; c) entrar en un nicho de mercado; d) utilizar redes, asociaciones y alianzas para añadir valor; y e) llevar a cabo revisiones estratégicas periódicas.

El informe acaba con una reflexión que resume el alcance del camino a seguir: "El futuro ofrece a la profesión y a las PYMFA[280] oportunidades significativas de crecimiento y de adaptación para

[280] Pequeñas y medianas firmas de auditoría.

dar servicio a un mundo que cambia rápidamente. La transformación del despacho tendrá éxito si se centra en abrazar el cambio, aprovechar la tecnología, se aplican nuevos enfoques para el desarrollo y formación del personal y con un énfasis renovado en la prestación de servicios relevantes de valor añadido".

Se ha llevado a cabo un análisis de las reflexiones, opiniones, e ideas sobre el futuro de la auditoría a cargo de diferentes instituciones, firmas y expertos en la materia que detallan con rigurosidad y acierto los cambios a efectuar, es decir, el camino a seguir para responder a los retos que el mercado exige. No es el objeto de estas líneas resumir lo expuesto sino únicamente destacar que la opinión generalizada se basa en una serie de argumentos centrales como son:

- La transformación es necesaria y ha de acometerse con rapidez constituyéndose además en un proceso continuo orientado a la mejora de la calidad y al ofrecimiento de servicios del mayor valor añadido posible orientados a lo que los usuarios demandan.

- La auditoría debe avanzar, pero este reto no sólo depende de los auditores, sino que necesita la colaboración de todos los agentes económicos que se relacionan con la información corporativa de las entidades, incluidos reguladores y académicos.

- Por último, hay que recalcar que el capital humano es el recurso esencial y de él depende el futuro de la auditoría. Disponer de equipos profesionales preparados, multidisciplinares, con una combinación de habilidades, incluidas las blandas, con liderazgos compartidos y con clara orientación a la calidad y a los valores éticos. Esta es la clave del éxito. Las máquinas harán mucho del trabajo que ahora hacen los profesionales, pero el criterio profesional seguirá siendo esencial para el desarrollo de la auditoría y, en general, de los todos los servicios profesionales que las firmas y despachos ofrecen y que sin duda seguirán ofreciendo en el futuro.

Capítulo 21: Los auditores del futuro: un futuro que casi es presente

Introducción

En ocasiones se encuentran afirmaciones del tipo “Los auditores no serán necesarios ya que la propia tecnología los suplirá”, refiriéndose a que las tecnologías, entre otras, como el *Blokchain* puede validar las transacciones y no necesitarán ser revisadas por un auditor externo. No deja de ser una falta de visión y de conocimiento de la realidad de la información corporativa por parte de quienes pronostican el fin de la auditoría y de los auditores, como también en ocasiones se ha pronosticado el fin de la contabilidad.

A lo largo de esta investigación se han puesto de manifiesto una serie de conclusiones que avalan la constante evolución de la auditoría y de sus perspectivas de futuro. Por otro lado, también se ha constatado que la auditoría no es una actividad estática o inerte a los cambios del entorno, sino que es activa, evolutiva, en desarrollo continuo, innovadora y sobre la cual cada día se le pide una mayor profundidad (aspecto que hemos tratado en el apartado relativo al gap de expectativas). Se han descrito en el capítulo anterior los retos y oportunidades que se presentan que harán que el modelo de negocio de los auditores sea diferente e incluso más resiliente de lo que es en la actualidad. También se ha llevado a cabo un análisis de documentos y opiniones de instituciones y expertos que dan luz sobre lo que debe ser la auditoría del futuro y los que la practican.

En este capítulo se hace un análisis y evaluación crítica de los dos apartados del capítulo anterior para concluir sobre qué modelo o modelos de negocio son los más idóneos para afrontar el futuro próximo de la auditoría. El presente capítulo se divide en los siguientes apartados:

21.1 Aspectos fundamentales dónde se enmarca el modelo de negocio futuro.

21.2 Propuestas de futuro.

21.1 Aspectos fundamentales dónde se enmarca el modelo de negocio futuro

En el capítulo anterior se han puesto de manifiesto los retos y oportunidades de los auditores y las visiones de diferentes instituciones y expertos sobre lo que es la auditoría actual y sus expectativas de futuro. En este capítulo pasamos a sintetizar cuales son las cuestiones fundamentales para orientar el futuro de los despachos y firmas de auditoría.

En primer lugar, cabe decir que las firmas o despachos no son modelos estándares e iguales, sino que varían por muchas circunstancias de unas a otras como pueden ser: el territorio dónde se ubican, su tamaño, sus objetivos, su estilo de gestión, sus estructuras de gobierno, su ámbito de actuación territorial o su gama de servicios. Así que no se puede hablar de un modelo único de firma, sino que existen y seguirán existiendo firmas de diferente carácter, tamaño y condiciones para el ejercicio de su actividad.

Antes de pasar a describir los aspectos fundamentales conviene destacar que para determinar el modelo de negocio de un despacho o firma profesional de auditores o consultores es muy conveniente hacerse previamente una serie de preguntas. Para ello se ha acudido al documento de *Accounting Today* emitido bajo el título *Five questions for accounting firms* que expone las siguientes preguntas:

1. ¿Cuál es nuestro enfoque de la tecnología? Y nos indica que, si solo se está tratando la tecnología como gastos generales en lugar de como una inversión estratégica se está enfocando mal la cuestión, ya que la tecnología debe ser parte de cada decisión que tome y, en algunos casos, debe impulsar la toma de decisiones a medida que abre nuevas oportunidades.

2. ¿Cuál es nuestro plan estratégico a corto, medio y largo plazo? Deben establecerse los planes sobre toda la dimensión temporal y deben ajustarse sobre la marcha cuando sea necesario debido a que el ritmo del cambio es cada vez más rápido y no puede permitirse el lujo de quedarse con unos planes obsoletos.

3. ¿Cómo estamos tratando la evolución del mercado? Expone que cada vez más el trabajo básico de cumplimiento está siendo informatizado lo que significa que las empresas de servicios no pueden confiar en él como una propuesta de valor. En su lugar, deben hacerse dos cosas: adoptar las eficiencias digitales para liberar tiempo o mejorar y luego utilizar ese tiempo para centrarse en servicios de asesoramiento de mayor valor añadido.

4. ¿Cómo estamos manejando la escasez de personal? Esta puede ser la pregunta más importante que debe hacerse cualquier firma o despacho en estos días. La gestión del capital humano ha cambiado y las empresas deben reconocerlo y necesitan repensar sobre: a quién están contratando, la propuesta de valor que están haciendo al personal y las trayectorias profesionales que están ofreciendo.

5. ¿Cuáles son las áreas más importantes de servicios a ofrecer? Las empresas deben hacérselas a sí mismas por diferentes motivos. Para empezar, hay una gran cantidad de nuevas áreas de servicio altamente rentables y de rápido desarrollo en el futuro, desde servicios complementarios a los de auditoría o los de ESG o de seguridad de los datos. El documento indica que eso no significa que tenga que prestarlos todos, pero sí que debe tomar una decisión consciente al respecto y si es posible anticiparse e ir por delante de la competencia. Por otro lado, la necesidad de diferenciación hace que sea aún más importante seleccionar la oferta de servicios y mantenerse al día con lo que sus clientes necesitan y esperan.

Una vez que hemos planteado una serie de preguntas esenciales para el desarrollo del despacho o firma de servicios profesionales pasamos a relacionar los aspectos fundamentales que hay que contemplar a la hora de establecer un modelo de negocio que sirva para trazar un plan de futuro para ellos[281]:

- Los despachos y firmas han evolucionado y si bien antes se podían gestionar de forma más sencilla y sin niveles importantes de gestión sofisticada, hoy se ha de decir que son empresas y como tales deben ser gestionadas. Por ello, temas como dirección financiera, *marketing*, comunicación y gestión de recursos humanos deben tener un lugar destacado en las firmas y despachos.

- Hay que tener un enfoque claro de firma y ello implica definir los servicios a ofrecer y sus precios. Algunos optarán por servicios más sencillos y masivos, incluso de *low cost* y otros, por una apuesta de servicios más especializada y de mayor valor añadido.

- Aunque en el punto anterior se ha hecho referencia a servicios de distinta índole y complejidad, salvando las distancias entre unos y otros, siempre debe haber una característica común a todos ellos que es la capacidad de ofrecer valor añadido. Los clientes buscan satisfacer sus necesidades y los servicios profesionales que requieren deben poseer ciertas características básicas como pueden ser: apoyo a su gestión, empatía, ofrecer soluciones, disponibilidad, comprender el negocio del cliente y sus problemas o ser proactivos. La generación de valor en los servicios profesionales es el elemento clave que favorece el éxito y proporciona la diferenciación con respecto a la competencia.

- La multidisciplinariedad. Ya se ha hecho referencia sobre este punto en el capítulo anterior y, de hecho, es una de las vías para conseguir la sostenibilidad de los despachos. Hoy en día el cliente está sometido a un mundo económico "VUCA" y le exige dar respuestas a este entorno tan dinámico y difícil. El cliente precisa de asesores que le acompañen y que entiendan de muchos ámbitos de lo que le acontece en ese día a día que es muy ágil e incluso anodino. Por ello, las empresas de servicios deben poder dar todos los apoyos necesarios y ello exige tener capacitación en muchas prácticas profesionales, ya sea por la vía de creación interna de la práctica o por la vía de la colaboración con otras empresas.

- El ámbito de la firma. Al igual que en el punto anterior se ha puesto como necesaria la multidisciplinariedad, aquí introducimos la necesidad de responder a la globalización. El mundo económico está globalizado y los clientes de las empresas de servicios operan cada vez más en los mercados internacionales. En este sentido los asesores deben poder responder a retos de carácter internacional y es muy necesario formar parte o tener acuerdos con redes internacionales de despachos para poder cubrir estas exigencias. La internacionalización de un despacho local no es un tema ni fácil ni sencillo y ha de

[281] Alonso (2013) describe una serie de cuestiones fundamentales que afectan al futuro de los despachos. Algunas de las claves expuestas por Alonso se han tenido en consideración a la hora de plasmar los aspectos que aquí se desarrollan.

tomarse como un reto de gran calado. El primer punto es conseguir que el propio equipo de profesionales acepte el reto y crea que debe empezar a desarrollar funciones con un carácter más internacional, vencer sus miedos al cambio y adoptar posturas más abiertas. No todas las empresas y profesionales están dispuestos a llevar a cabo este proceso y, por ello, puede ver peligrar su supervivencia.

- Ética. La ética es un concepto fundamental en las firmas y despachos profesionales y más aún en la actividad de la auditoría al ser ésta una actividad de interés público. La ética es un concepto muy amplio que abarca los deberes y obligaciones (deontología profesional) y toda una serie de principios y valores que son fundamentales para el ejercicio de la profesión y para su reconocimiento público. Hay muchos códigos éticos, pero aquí nos vamos a referir al Código ético del IESBA (*International Ethics Standards Board for Accountants)* que establece como principios fundamentales la integridad, la objetividad, la competencia, la confidencialidad y el buen comportamiento profesional. Estos principios deben ser asumidos por todos los profesionales y la empresa ha de fomentar una cultura amplia de observancia y cumplimiento de los principios considerando este tema como principal en su gestión. Ante la falsa idea de que la ética en la empresa no es rentable, cada vez más se impone el hecho de que no sólo no es un freno a la rentabilidad, sino que su ejercicio produce beneficios a medio y largo plazo importantes, puesto que contribuye a incrementar la credibilidad y confianza de la clientela. Los clientes buscan y quieren percibir que sus asesores son confiables y que actúan con estándares éticos en todo momento y lugar.

- La gestión del capital humano. Se puede afirmar que este aspecto es uno de los principales sino el principal de éxito y sostenibilidad futura de las empresas de servicios profesionales. La gestión del capital humano ha adquirido una especial significación en los últimos años debido a dos razones fundamentales: la primera por la situación de crisis de atracción y retención de talento y la segunda por la necesidad de tener un capital humano capacitado, responsable y capaz de asumir retos y ofrecer soluciones. Una adecuada gestión del capital humano establecerá, entre otras, medidas para la formación y capacitación de los profesionales, para la gestión del talento, para el liderazgo, para la evaluación del desempeño y, en general, para la búsqueda de la excelencia. Las palabras de Asmâa Resmouki, vicepresidenta de la IFAC son muy clarificadoras respecto a la importancia que tiene el capital humano para las firmas de servicios profesionales *"The future of our profession depends on the next generation. It is imperative that our profession works together with all our stakeholders to create pathways for the next generation to enter the profession and thrive".*

- La calidad. Ya se ha hablado de que el futuro de los servicios profesionales debe tener la característica de ser desempeños generadores de valor añadido y se han recalcado una serie puntos en los que no se detallaba expresamente la calidad. Al ser la calidad un aspecto fundamental debe tratarse aquí con una mención separada. La calidad también debe entenderse como parte del contexto de suministrar valor añadido ya que es un componente más y de gran importancia. La calidad es imprescindible en la prestación de servicios y más aún en la auditoría en la que se brinda un servicio de seguridad. Así,

conseguir la calidad en la auditoría es un factor esencial y a continuación se exponen dos reflexiones sobre que significa una auditoría de calidad:

- Un estudio realizado por el REA en el año 2016 bajo el título de "Presente y futuro de la auditoría de cuentas en España - 10 claves" se hablaba de la auditoría como actividad de interés público y se decía: "En este sentido, se pone un mayor énfasis en tres cuestiones básicas que deben conducir a la mejora de la calidad de los trabajos de auditoría, como son: la *correcta aplicación del juicio profesional* (competencia, destreza, técnica, etc.), la *permanente actitud de escepticismo profesional* (independencia, valores, ética, etc.) y el *refuerzo de la supervisión y seguimiento* (investigaciones, inspecciones, Comisión de Auditoría en EIP, etc.)".

- Jeffry Haber (2016)[282] afirma que una auditoría de calidad es aquella que se planifica, cuenta con el personal y se ejecuta correctamente. "La planificación adecuada significa considerar el entorno, el riesgo de auditoría y lo que los auditores esperan lograr. El equipo debe tener el nivel adecuado de experiencia y calificaciones para cada una de las funciones, así como la experiencia adecuada en la industria".

- La rentabilidad. Es evidente que los despachos y firmas se configuran como empresas y deben asumir y perseguir ser rentables, más en el entorno actual en que los márgenes de rentabilidad no son los deseables y puede que en el futuro aún sean más desfavorables. Ello exige dedicar esfuerzos a ser más eficientes en base a la optimización de procesos y la continua reducción de los costes. La gestión de la eficiencia en las firmas y despachos profesionales debe ser un objetivo estratégico en el momento actual ya que se viene de unos años de estancamiento en los precios e incrementos de costes y se prevé que sigan estas tendencias.

- Adaptación al cambio. Las firmas y despachos han de ser muy flexibles o incluso resilientes para irse adaptando a los continuos cambios del mercado. La gestión del cambio debe ser otro imperativo estratégico por contemplar. Es evidente que para poder responder a los cambios se ha de contar con información ya sea externa (mercado, competencia, etc.) como interna (recursos, rentabilidades, etc.) que permita la adecuada toma de decisiones por parte de los responsables en la gobernanza de las firmas y despachos.

- Tecnología. La tecnología no es un fin sino un medio para conseguir los objetivos estratégicos y su transversalidad hace que esté presente en la mayoría de los puntos que hemos mencionado. Se introduce como punto separado por su importancia y para dejar constancia que ésta debe ser objeto de una iniciativa estratégica dentro de las

[282] Profesor de contabilidad y director del departamento de Iona College. Traducción libre de la cita que proviene del estudio de Forbes Insights y KPMG *Audit 2025: The future is Now*.

empresas de servicios y debe exigirse una permanente actualización e incluso la reconversión tecnológica.

- Control del "Riesgo". Principalmente en la actividad de la auditoría dentro de los despachos o firmas profesionales tiene un plus de importancia por su carácter de interés público y por su intensa regulación que le imprime importantes responsabilidades. Pero independientemente del control del riesgo en la práctica de la auditoría, que pasa por una serie de controles específicos (aceptación de clientes, control y supervisión de los trabajos, etc.), las firmas de servicios profesionales tienen los mismos riesgos que el resto de las empresas y éstos deben ser controlarlos. Los riesgos, ya sean de carácter externo o interno, como pueden ser los regulatorios, contractuales, laborales, financieros, fiscales e informáticos deben ser objeto de análisis y evaluación constante.

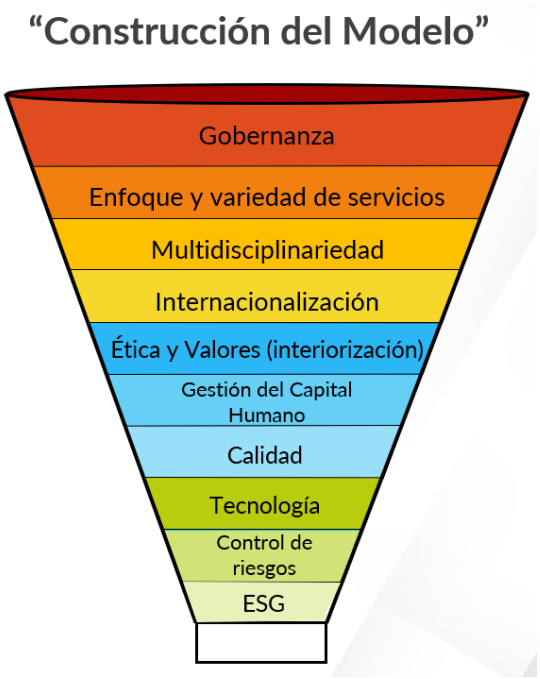
- ESG. Hemos hablado de la importancia que está adquiriendo en los clientes de estas empresas de servicios los temas ambientales, sociales y de gobernanza y resaltado que es una nueva fuente de servicios para las empresas de servicios profesionales. Pero no podemos olvidar que estas también son empresas y tienen también una responsabilidad en este terreno. En este sentido se hace necesario evaluar y responder a las obligaciones y deberes que tienen con respecto a la implementación de estrategias y políticas de ESG.

- Por último, aunque no lo consideramos un elemento del modelo, existe un factor que es decisivo en este tipo de empresas que es la necesidad de crecimiento. El tamaño puede que no esté relacionado en la mayoría de los casos con la calidad en la que se puede prestar el servicio, pero si lo está en cuanto la capacidad de las empresas para competir y ser sostenibles. Ya se ha introducido esta problemática en otros capítulos y concluido que es un factor que debe ser objeto de análisis y toma de decisión al respecto. El crecimiento ya sea orgánico o inorgánico puede ser en la actualidad una exigencia de mercado y debe ser objeto de respuesta por parte de las firmas (de todos los tamaños). No sólo el crecimiento se exige a las pequeñas sino al resto de las empresas, incluso las grandes.

Los aspectos anteriores son los que deben guiar el marco general en el que deben situarse los despachos o firmas profesionales en el futuro, independientemente de su tamaño, su propósito y, en general, de su alcance y campo de actuación. Todas estas cuestiones son las que se deben tener en cuenta a la hora de establecer el modelo de negocio futuro y la estrategia para llevarlo a cabo independientemente de la diversidad de visión y misión de empresa que se tenga. En unos casos habrá algunos aspectos de los detallados que serán más importantes y que deberán potenciarse y en otros puede que se centren más en otros diferentes, pero en todo caso sobre todos hay que prestar la debida atención.

El modelo aquí presentado se le denomina "*AV Accounting Firm*" (dónde AV significa *Added Value*). Para su aplicación se propone la "técnica del embudo" que consiste en ir introduciendo las diferentes proporciones de los elementos en el embudo hasta alcanzar el resultado final. Paulatinamente y en función de las circunstancias se irán añadiendo más proporción de los diferentes elementos u otros nuevos para irlos adaptando a la realidad de cada momento.

Figura 36. Construcción del Modelo



Fuente: Elaboración propia.

21.2 Propuestas de futuro

Teniendo en cuenta las necesidades futuras de los usuarios y de la sociedad en general que se centran en una evolución continua y en lo que respecta a la auditoría a una mayor seguridad de la información corporativa que mantenga en un nivel alto su credibilidad se detalla la visión general de lo que debe ser un modelo de empresa de servicios profesionales[283] de futuro:

- Las empresas deben estar más orientadas a lo que interesa a la gerencia de sus clientes, a los inversores y, en general, a todos los grupos de interés. Los enfoques tradicionales basados en servicios maduros y con poca evolución están en continua amenaza ya que no aportan el valor requerido que se le solicita. En especial, merece significar que la mayoría de los expertos y de los grupos de interés opinan que la práctica de la actividad de auditoría puede ofrecer mucho más valor añadido del que ha estado ofreciendo en el pasado y del que incluso se ofrece hoy en día.

- Unido a lo mencionado en el punto anterior la consecuencia es que se prevé que la consultoría se seguirá desarrollando de forma importante para ir respondiendo a las

[283] Hablamos de empresas con la necesaria característica de que la auditoría es un componente esencial y está formando parte de las actividades de su *Core Business.*

nuevas necesidades que el mercado demanda a las empresas de servicios. El ancho de banda de las diferentes prácticas profesionales irá aumentando paulatinamente.

- Una constante de la economía actual es que está sometida al cambio. Los clientes de las empresas de servicios evolucionan y éstas deben seguir su evolución o incluso anticiparse para responder a sus nuevas expectativas. Seguir la estela o mejor aún anticiparse a las nuevas necesidades de los clientes es un requerimiento necesario y vital para ser sostenibles.

- Las empresas de servicios deberán ser más flexibles e incluso resilientes. Todos los expertos indican que en pocos años vendrán muchos cambios y ni la auditoría ni el resto de los servicios profesionales que prestan estas empresas pueden estar al margen de ellos. No sólo se ha de evolucionar siguiendo la estela de la clientela, sino que se debe innovar, buscar siempre una mayor eficiencia y calidad, proponer nuevas formas de colaboración y apoyo a la clientela y constituirse en un colaborador estrecho y confiable. Por otro lado, también debe buscarse una diferenciación que permita estar en nichos de mercado que brinden ventajas competitivas.

- Se deben tener propuestas de valor más sofisticadas, en base a una mayor especialización y conocimiento de los negocios de los clientes, de las nuevas formas de trabajo e intentando hablar el lenguaje del mundo de los negocios de los clientes. La asesoría integral con equipos multidisciplinares que puedan dar el apoyo de alta especialización que necesitan los clientes, es el gran recurso que permite ser sostenibles. Puede que este imperativo estratégico sea más difícil de conseguir para las empresas de menor tamaño, pero estas han de optar por la colaboración y alianzas para acometer el reto.

- Todos los puntos anteriores han de implementase principalmente por los profesionales que trabajan en las propias empresas y debido a ello la gestión del capital humano será esencial y deberá ponerse como el primer imperativo estratégico. Una adecuada gestión de capital humano implicará una mayor dedicación de recursos y orientarla a la captación, mantenimiento y creación de talento que permita aumentar las capacidades de la empresa, su eficiencia y calidad.

  La gestión implica la búsqueda de nuevos perfiles, la estructuración del “viaje del empleado” dentro de las firmas, la introducción de medidas y acciones para fomentar la comunicación con los equipos profesionales, buscando conocer lo que piensan, qué están requiriendo y qué es lo que necesitan para obtener su máxima contribución. En definitiva, orientar las empresas a que el ambiente de trabajo sea el deseado y el necesario para desarrollarse, crecer y ser sostenibles.

  El objetivo debe ser disponer de profesionales preparados, éticos, capaces de resolver problemas, orientados al propósito y predispuestos al cambio y a la mejora continua. Pero esto no se puede conseguir sin ofrecer las contrapartidas adecuadas y éstas vienen de la mano de proporcionar un trabajo atractivo y con la flexibilidad adecuada, fuera de rutinas, de nivel y una formación continua que les permita progresar. Las empresas

deben verse más progresistas, con más orientación al futuro y sus retos, más tecnológicas y que atraigan a la imaginación de los jóvenes y retengan el talento de sus profesionales.

Una vez establecidas estas líneas generales para las empresas de servicios profesionales se presentan una serie de lineamientos relacionados con el futuro al que debe tender la propia práctica profesional de la auditoría:

- La auditoría cambiará, será menos formal, más orientada a lo que interesa a la propia empresa auditada y al inversor. Ya hemos indicado que la práctica de la actividad de auditoría puede ofrecer mucho más valor añadido.

- Los usuarios de todos los países están exigiendo converger más a las expectativas que se vierten sobre la auditoría y, en especial, en los países en que esta más desarrollada. En definitiva, la respuesta a las mismas viene por dos vías: a) la de conseguir una auditoría más efectiva y para ello es necesario fomentar e incrementar la calidad y la independencia; y b) la de proporcionar un mayor campo de actuación. Es ampliamente reconocido que la actuación profesional del auditor es muy útil para la entidad auditada y éstas quieren optimizarla, por ello cada vez exigen un servicio más enfocado a la generación de valor.

- Las empresas auditadas buscan mejoras en sus áreas de gestión de los riesgos incluido la prevención y detección de fraudes, las predicciones de futuro y en aspectos importantes de su gestión. La orientación de los auditores debería ir encaminada a que colaborasen con la dirección en estos temas y sólo puede conseguirse si se trabaja con herramientas tecnológicas que permitan llevar a cabo análisis de datos de mayor profundidad, alcance y orientación al valor añadido. La propuesta es que debe llegarse a una auditoría más prospectiva y enfocada a las necesidades y riesgos de los clientes[284]. Así, los auditores tendrán que enfocarse más en los problemas de sus clientes, sus riesgos y darles la información y ayudas que necesitan en lugar de sólo estar centrados en la simple verificación financiera retrospectiva de sus estados financieros. El profesor

[284] El estudio llevado a cabo *Forbes Insights* (2016) y KPMG a través de una encuesta a 200 directores generales, financieros, miembros de comités de auditoría y otros ejecutivos sobre el futuro de la auditoría en relación con la calidad, los conocimientos y su valor en general indicaba también este razonamiento. Como ya se ha mencionado, en la página 5 del informe se recogen los seis puntos clave de lo que piensan los directivos. Recordemos estos: 1. El 80% de los encuestados opinaba que los auditores deberían trabajar con muestras más grandes y el 78% indicaban que deberían utilizar tecnologías más sofisticadas de captura y análisis de datos. También se indicaba que los análisis de los auditores deberían ser más profundos. 2. El 62% de los encuestados querían que los auditores opinen de forma más clara sobre los aspectos críticos de las entidades auditadas, que incluso hacen referencia a temas de la propia gestión. 3. El 60% opinaba que los auditores deberían ayudar en la gestión y control de los riesgos, incluso con análisis prospectivos. 4. Casi la mitad de los encuestados querían más transparencia en la labor del auditor, es decir cómo han llegado a sus conclusiones, que han aprendido o hallado de interés durante su trabajo, áreas no cubiertas por el auditor o incluso que les facilitaran una visión holística del estado y perspectivas de la entidad auditada. 5.Los encuestados manifestaron que los mayores desafíos para afrontar el futuro de los auditores son el entorno regulatorio, los presupuestos, el entorno judicial y la seguridad de los datos. 6. El último punto clave hace referencia a que las entidades auditadas piden a los auditores mayores habilidades tecnológicas, de comunicación, de pensamiento crítico y de investigación financiera.

Jeffry Haber[285] decía "Es un beneficio real cuando los auditores pueden aportar ideas para hacer que una organización sea más eficiente y mejorar el control interno".

- La regulación también debe cambiar para facilitar y promover el nuevo rol que se pide a los auditores. Hasta ahora ésta ha sido muy exigente y en muchos casos ha llevado como consecuencia que la auditoría sea menos atractiva o que el auditor se ocupe en temas muy formales y descuide su oferta de valor. Se ha de exigir a los emisores y también a los supervisores que promuevan y faciliten este cambio de orientación que es, en definitiva, lo que requiere el usuario.

- Ya se ha dicho que la captación de talento es esencial y sobre ello las empresas auditoras deben competir con las tecnológicas en la atracción de los perfiles "STEM". Las tecnológicas están siendo más atractivas para ellos y capitalizan su captación por lo que las firmas de auditoría deberían trabajar profundamente para generar el interés de este colectivo que es vital para conseguir una adecuada multidisciplinariedad.

- La gobernanza de las empresas de auditoría ha de estar enfocada a actuar sobre una serie de imperativos básicos como son: la ética, el escepticismo profesional, la regulación, la tecnología, la mejora continua, la calidad, el mantenimiento y desarrollo de las relaciones con los clientes y demás grupos de interés y, todo ello, poniendo el foco en los desafíos y retos que trae el futuro.

Síntesis de la propuesta

Las empresas de servicios y la auditoría estarán marcadas por una serie de premisas básicas que condicionan su futuro y que son las siguientes[286]:

- La incertidumbre y el cambio son las premisas en las que se mueve el mundo. El *mindset* debe ser de apertura, agilidad y predisposición a hacer cosas diferentes. Las empresas deberán transformarse de forma continua, adquiriendo nuevas habilidades y prácticas profesionales de valor añadido. Un artículo publicado por Puig de Travy (2021) hace un repaso de las transformaciones necesarias para afrontar el futuro.

- Han de gestionar e incorporar todos los avances tecnológicos y ver las oportunidades que brindan. Ello requiere inversión y un liderazgo que se oriente a este hito estableciendo una estrategia a medio y largo plazo y teniendo en cuenta el perfil de los clientes que marcarán en primer término la senda del desarrollo al cual someterse. Hay una guía de la IFAC, titulada *Guide to practice management for small and medium- sized practices* que tiene un apartado dedicado al desarrollo de la estrategia para el desarrollo tecnológico y puede ayudar a la implementación de la tecnología en estos despachos profesionales de tamaño pequeño y mediano.

[285] Profesor de contabilidad y director del departamento de Iona College. Traducción libre de la cita que figura en el informe de *Forbes Insights (2016).*

[286] Si bien se está generalizando para abarcar todo tipo de empresas, se ha primado ofrecer una propuesta que tenga más valor y adecuación para las empresas pequeñas y medianas.

- El capital humano es el activo más importante de los despachos profesionales y la inversión en la gestión para atraer y mantener el talento es la clave del éxito. Son tan importantes tener presentes las habilidades técnicas como las otras llamadas "blandas" entre las que se encuentran la empatía, comunicación, colaboración, etc. La gestión debe poner el foco en la formación continuada, en favorecer que el personal se vea atraído por la innovación y el cambio en el diálogo permanente y en ofrecer unas condiciones de trabajo adecuadas y alineadas con sus pretensiones.

- Desarrollar un modelo de negocio orientado al cliente y al mercado en general que pide más agilidad y proactividad. El cambio de modelo de negocio incluso puede ser disruptivo para las pequeñas y medianas empresas ya que su modelo está principalmente basado en la prestación de servicios tradicionales y debe ser sustituido por un modelo más plano con apertura a otras prácticas profesionales más punteras e innovadoras y con mayor alineación a los requerimientos de la clientela. Así, se ha de: a) de fomentar la prestación de servicios de carácter más estratégico; b) evaluar de nuevo los servicios que se prestan y las estrategias de *marketing*; c) entrar en un nicho de mercado idóneo; d) utilizar redes, asociaciones y alianzas para añadir valor; y e) llevar a cabo revisiones estratégicas periódicas.

- Los auditores deben tener un conocimiento profundo de los estándares profesionales, éticos y de los marcos regulatorios existentes y deben actualizar y desarrollar regularmente sus habilidades para adaptarse a los cambios dinámicos del mercado. Quizás ahora esta necesidad es mayor debido a la complejidad del entorno y las nuevas tecnologías. Se les requiere, para que tengan una visión más integral del negocio, que cubra no solo temas financiero-contables, sino también asuntos ambientales, sociales y de gobierno corporativo (ESG).

  Las demandas de información sobre sostenibilidad van en aumento porque ya no es suficiente mostrar que una empresa es rentable, sino que tiene, además, que acreditar un impacto positivo en la comunidad. Por lo tanto, la calidad de la información proporcionada a los usuarios de estos nuevos informes corporativos es fundamental para respaldar la eficiencia del mercado de capitales. Los grupos de interés exigen información de ESG cada vez más confiable y comparable. Así, el camino que hoy en día se está siguiendo de la estandarización global de la información corporativa en esta área con toda seguridad incrementará la relevancia de las empresas de auditoría y, en general, de la profesión contable.

- Es necesaria la evolución y el desarrollo continuo que conlleva ampliar el ancho de banda de la actuación de estas empresas de servicios profesionales. La IFAC en uno de sus documentos nos indica que hay espacio para aquellos profesionales más proactivos en el mundo de la toma de decisiones, pero recalcando que ese progreso solo será posible cuando se asuma la responsabilidad de ser ambiciosos y con visión de futuro. Es decir, corresponde a los auditores buscar su futuro dentro de estos ámbitos. La IFAC añade que ahora no es el momento de resignarse a actuar como contables tradicionales, sino de comprender la responsabilidad que tienen los auditores como agentes de cambio y dar un paso en busca de nuevas oportunidades que es lo que marcará la

diferencia. El mundo está atravesando profundos cambios y desafíos que obligan a las empresas de servicios a participar activamente en ellos y aprovechar las oportunidades que se presentan.

Séptima Parte:

La visión de los profesionales

La encuesta es una técnica de investigación cuantitativa que tiene por objeto la recogida y recopilación de datos puntuales para poder sacar conclusiones de lo informado por las personas consultadas y luego inferirlas al propósito de la investigación. Este procedimiento permite obtener tanto información de tipo cuantitativo como cualitativo. Para llevar a cabo la encuesta se ha tenido en cuenta el objetivo de la investigación, que ha influido en el diseño de ésta y en el tipo de encuesta que se escoge. Como paso previo se han definido las necesidades de información que se quiere cubrir a través de la encuesta.

Capítulo 22: La encuesta

Introducción

De entre la variedad de tipos de encuesta existentes se ha seleccionado la técnica de encuesta por medios digitales, concretamente por correo electrónico. Esta técnica permite llegar a un gran número de personas, con bajo coste, con la rapidez requerida (se obtiene resultados a tiempo real) y ofrece un vaciado automático de las respuestas.

De las diversas posibilidades existentes se ha optado por la modalidad del cuestionario, en la medida que permite recoger una información más estructurada y no sólo de carácter cuantitativo sino también de carácter cualitativo. El presente capítulo se ha dividido en los siguientes apartados:

22.1 Descripción de las características de la encuesta.

22.2 Resultados.

22.3 Principales conclusiones.

22.1 Descripción de las características de la encuesta

Como se ha dicho la herramienta de recolección de datos es el correo electrónico y se ha empleado el sistema *Google Forms* que ofrece unas características muy abiertas para la confección del cuestionario y que no posee limitaciones de encuestados.

Para la elaboración del cuestionario se ha seguido un proceso con los siguientes pasos:

- Determinar el número y contenido de las preguntas. Como ya se ha dicho, está en función de las necesidades de información. Se ha tenido en cuenta la diferente habilidad de los encuestados: a) algunos pueden no conocer alguna respuesta, se añade una casilla para no forzar a contestar; b) otros puede que no recuerden, se ha intentado poner muchas preguntas recientes y, en otros casos, dar una información más completa que facilite la respuesta.

  También se ha considerado la disposición a responder y se han incluido unas partes introductorias muy precisas que palian las posibles reticencias. Debido a la profundidad de la investigación y su propósito se ha considerado establecer un número de preguntas elevado y de profundidad, sabiendo que obtendríamos menor número de respuestas, pero que las obtenidas serían de un mayor valor. Por otro lado, se ha enviado el cuestionario a un gran número de personas para paliar parcialmente este efecto.

- Formato de las preguntas. Se ha considerado que las preguntas deben ser lo más abiertas posibles, ya que se quiere obtener la mayor información. Se ha evitado hacer respuestas cerradas o dicotómicas. La mayoría de las preguntas son de opción múltiple e incluye una de las respuestas abierta. También se han incorporado preguntas con "Escalas no comparativas" o "Escalas de calificación".

- Redacción de las preguntas. Se ha redactado con palabras sencillas, evitando preguntas con doble respuesta o con palabras ambiguas y redactarlas, en algunos casos, incluyendo términos positivos y negativos, lo cual mide actitudes y permite controlar la consistencia de las repuestas.

- La clasificación de las preguntas se ha efectuado atendiendo a un criterio temporal, es decir, las que hacen referencia a temas más antiguos las primeras.

El formato de la encuesta es un formato que se asemeja a los que se utilizan en las consultas de la UE referidas a temas financieros y contables o a las que se utilizan normalmente por la IFAC. Este formato es conocido por los auditores expertos y también por académicos, mujeres y hombres de empresa, financieros y representantes de instituciones públicas o privadas.

Se han formulado 30 preguntas (aparte de las de estratificación) distribuidas en tres apartados:

- Primera parte. Pregunta 1 a 10 sobre la visión general de la auditoría en España con motivo de la primera ley.

- Segunda parte. Pregunta 11 a 21 con relación al período que cubre desde la primera ley de auditoría (1988) a la actualidad.

- Tercera parte. Preguntas 22 a 29 sobre el futuro de la actividad y de los auditores. La pregunta número 30 es una pregunta abierta en la que el encuestado puede añadir cualquier comentario que crea oportuno sobre lo encuestado.

La encuesta se ha cursado a través del REA del CGE a los efectos de que tuviera una gran difusión y que llegara al colectivo de interés, ya sean auditores, contables, economistas de empresa, académicos o funcionarios. Fue enviada tres veces. Agradezco profundamente la colaboración y ayuda dada en esta tarea por **Paloma Belmonte** (secretaria técnica del REA).

El formulario de la encuesta se incluye como Anexo.

22.2 Resultados

Se han obtenido 140 repuestas al cuestionario cursado y una gran mayoría de los encuestados han respondido de forma general a gran parte de las preguntas. La parte final y algunas preguntas que exigían un mayor esfuerzo han dejado de contestarlas alrededor de una docena de personas.

Las características de los encuestados obtenidas a través de las preguntas de estratificación son:

- Edad. Las respuestas nos dan una idea del envejecimiento de la población auditora. Se han obtenido 104 respuestas indicando la edad, de las cuales sólo el 27% son de personas de menos de 40 años. Por otro lado, los mayores de 60 años representan el 31%.

- Sexo. Hay una mayoría de hombres, 74% de las 127 respuestas recibidas.

- Profesión. El 82,2% son auditores.

- Titulación. Una amplia mayoría son licenciados o graduados, pero también hay doctores, académicos y estudiantes, aunque en menor proporción.

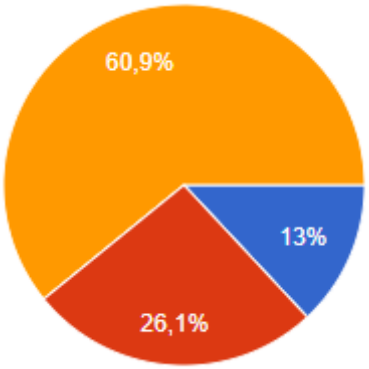
- Ocupación. La amplia mayoría trabajan en empresas de auditoría, pero también han contestado profesores universitarios y miembros de corporaciones de auditores. También hay un jubilado.

Preguntas y resultados de la encuesta

Se presentan los resultados de acuerdo con la división preestablecida de tres épocas.

PRIMERA PARTE. VISIÓN GENERAL DE LA AUDITORÍA HASTA 1988

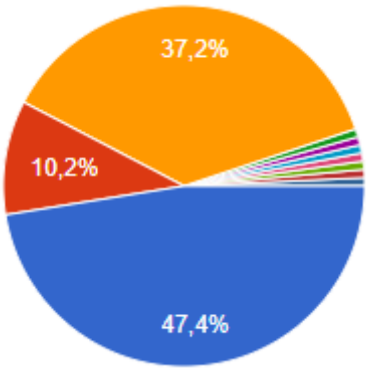
Pregunta nº1. ¿Dónde sitúa el nacimiento de la actividad profesional de la auditoría?



Se han obtenido 138 respuestas. El 60,9% de los encuestados opina que los primeros auditores son los contables de alto nivel que en el siglo XIX se agruparon en organizaciones en el Reino Unido e iniciaron la práctica profesional de revisión independiente de los estados financieros.

El 26,1% opina que no existe una fecha concreta que marque su creación, sino que se fue generándose paulatinamente a medida que las transacciones económicas eran más numerosas y complejas. El 13% restante opina que desde que el hombre empieza a contar ya que contables y auditores son un mismo colectivo, es decir, que sitúan la auditoría en tiempos muy remotos.

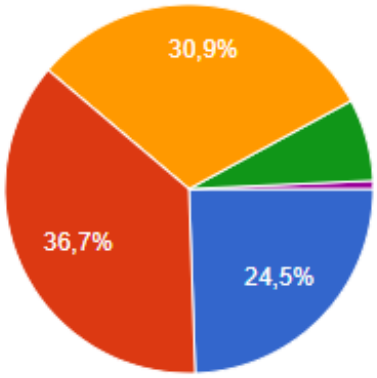
Pregunta nº2. En España se promulgó la primera ley de auditoría en 1988 fruto de la necesidad de trasponer la Directiva 84/253/CEE tras nuestra integración (el tratado se firmó en 1985) en 1986 en la Comunidad Económica Europea, hoy Unión Europea. Es decir, se promulgó la LAC por obligación. ¿Porque no se reguló la auditoría antes?



Se han obtenido 137 respuestas. El 47,4% opina que no se reguló antes por ser una actividad muy poco conocida y no se entendía su valor. El 37,2% cree que fue porque los empresarios eran muy reacios a que alguien les fiscalizará sus cuentas y menos unos externos fuera de su control. El 10,2% opina que fue porque los políticos no le dieron ninguna importancia. Hay otra serie de respuestas más minoritarias de las que destaca la opinión de que fue por las tres causas anteriores.

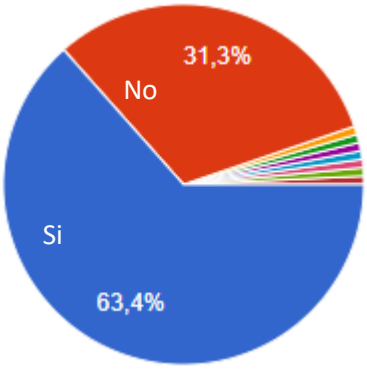
Pregunta nº3. ¿Como valora la primera LAC?

De las 139 respuestas obtenidas, el 36,7% responde que favorablemente y el 24,5% muy favorablemente. Un 30,9% opina que aceptablemente ya que había aspectos mejorables. Y prácticamente el resto (alrededor de un 7%) indica que era muy mejorable y con aspectos muy criticables. Como se observa la valoración mayoritaria de la ley es positiva.



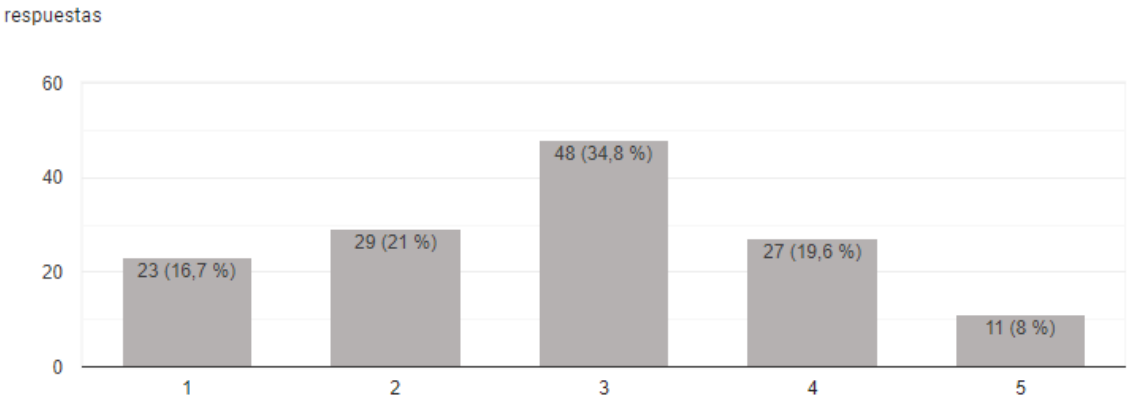
Pregunta nº4. La primera LAC se decantó por un sistema de supervisión pública de la actividad bajo el control del ICAC en lugar de autosupervisión como había en otros países de nuestro entorno. ¿Cree que fue una decisión acertada?

El 63,4% de las 134 respuestas recibidas opina que "SÍ", mientras que el 31,3% lo contrario. Del resto de respuestas (menos del 5%) algunos opinan que un sistema mixto hubiera sido mejor y otros se decantan por el SÍ o por el NO con matices.



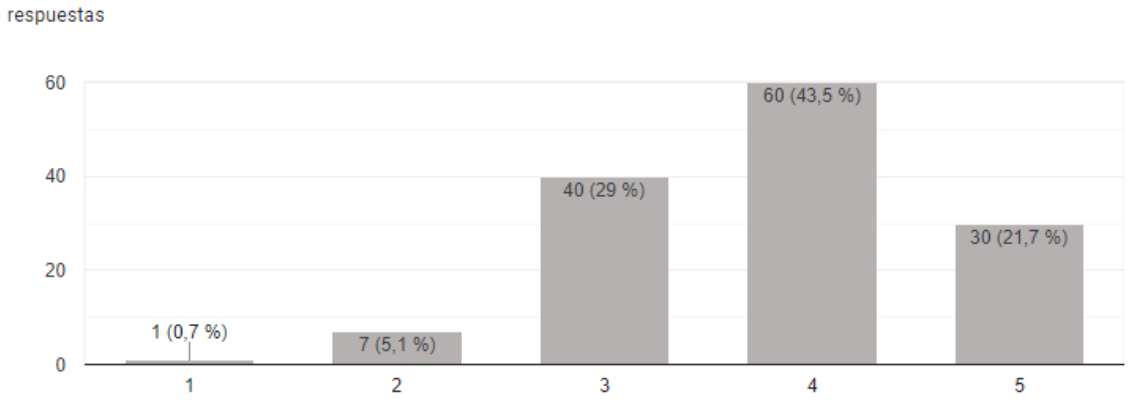
Pregunta nº5. Con motivo de la entrada de la LAC se tuvo que garantizar que hubiera auditores para responder a la demanda del mercado, que se estimaba fuera muy alta. Para ello se dio entrada por una disposición transitoria a un colectivo amplio de auditores. ¿Como evalúa esta medida?

De las 138 respuestas, el 8% opina que "Muy favorablemente", el 19,6% "Favorablemente", el 34,8% "Moderadamente", el 21% "Desfavorablemente" y el 16,7% de los encuestados la evalúa como "Muy desfavorablemente".



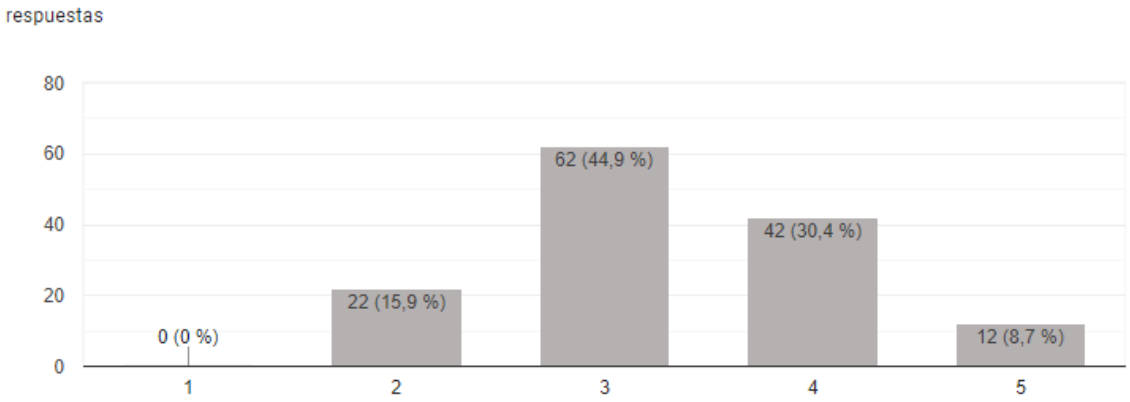
Pregunta nº6. Los profesionales españoles debieron hacer frente a la demanda y asumir los retos que se derivaban de una actividad de interés público. ¿Como cree que debe valorarse la profesionalidad y la capacidad con la que respondieron a esos retos?

Se obtuvieron 138 respuestas, el 21,7% opina que “Muy favorablemente”, el 43,5% “Favorablemente”, el 29% “Moderadamente”, el 5,1% “Desfavorablemente” y el 0,7% “Muy desfavorablemente”.



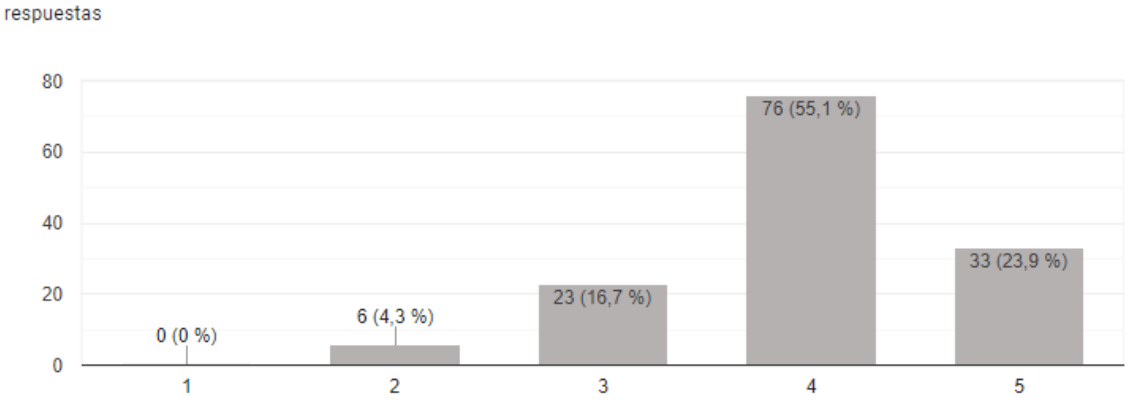
Pregunta nº7. ¿Cómo cree que el mercado acogió la auditoría de cuentas?

De las 138 respuestas que se recibieron, el 8,7% opina que “Muy favorablemente”, el 30,4% “Favorablemente”, el 44,9% “Moderadamente”, el 15,9% “Desfavorablemente” y ninguno “Muy desfavorablemente”.



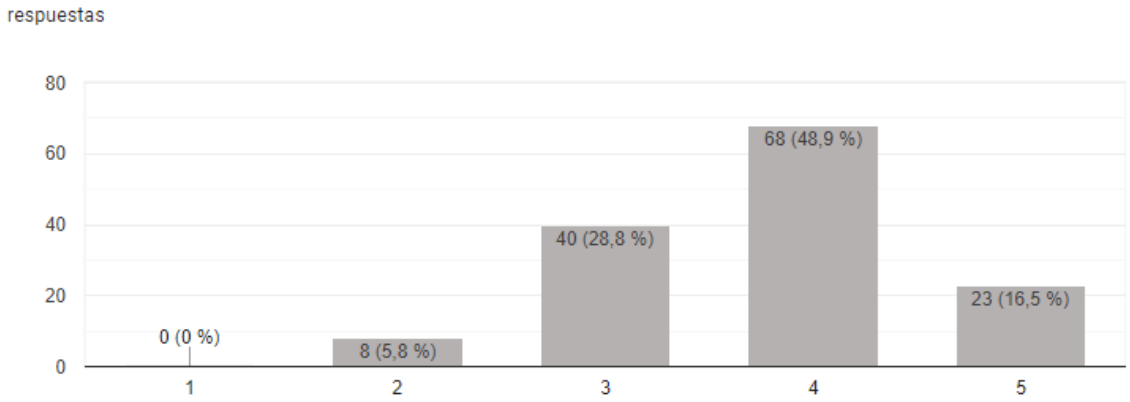
Pregunta nº8. Las corporaciones participaron en la elaboración de las primeras normas técnicas de auditoría en España colaborando con el ICAC. ¿Cómo valora esas primeras normas que se publicaron en el año 1990?

De las 138 respuestas recibidas, el 23,9% opina que “Muy favorablemente”, el 55,1% “Favorablemente”, el 16,7% “Moderadamente”, el 4,3% “Desfavorablemente” y ninguno de los encuestados ha respondido “Muy desfavorablemente”.

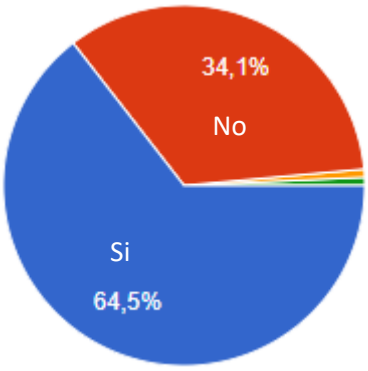


Pregunta nº9. La primera norma de informes de auditoría se decantó por un informe corto y con un modelo normalizado y obligatorio. ¿Cómo valora el primer informe de auditoría en España?

De las 139 respuestas recibidas, el 16,5% opina que "Muy favorablemente", el 48,9% "Favorablemente", el 28,8% "Moderadamente", el 5,8% "Desfavorablemente" y ninguno de los encuestados ha respondido "Muy desfavorablemente".



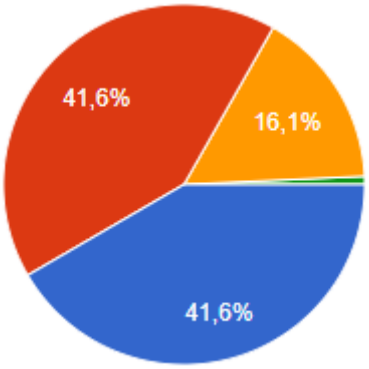
Pregunta nº10. Los auditores se vieron obligados a responder en su informe ante incertidumbres significativas por la vía de una salvedad. En otras regulaciones no era esta la respuesta ante estas situaciones. ¿Cree que fue una medida acertada?



De las 138 respuestas recibidas opina que "SÍ" el 64,5% y que no el 34,1%. Solo hay dos respuestas adicionales en la que una dice que ambas medidas hubieran sido válidas y otra que se decanta por el "SÍ" pero añade un comentario.

SEGUNDA PARTE. DESDE LA LEY 19/1988 HASTA LA ACTUALIDAD

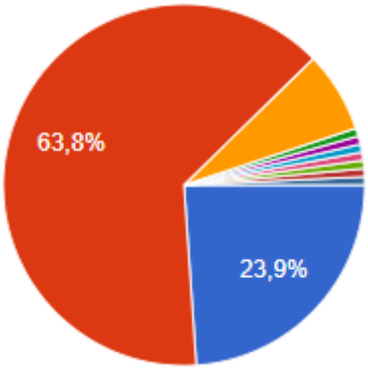
Pregunta nº11. En 1990 se publicaron las primeras normas técnicas de auditoría con un conjunto de normas mucho menor al marco regulatorio internacional de la IFAC. Posteriormente se fue ampliando para ir cubriendo esa brecha. ¿Cree que el proceso llevado a cabo fue el adecuado o debería haberse efectuado con mayor celeridad?



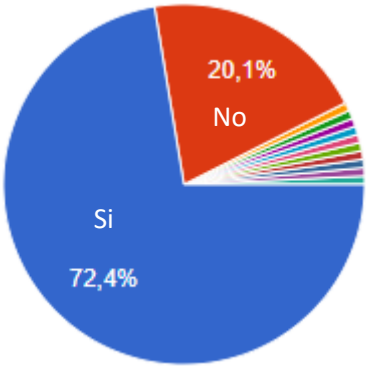
De las 137 respuestas recibidas, el 41,6% opina que "Fue adecuado", el 41,6% que el proceso debiera haberse hecho más rápido y el 16,1% que fue un proceso muy desigual con periodos de muy poca actividad. Un encuestado indicó que las normas deberían aprobarse en bloque de una sola vez y que como mínimo deberían estar vigentes 10 años.

Pregunta nº12. De forma reiterada se han ido produciendo escándalos financieros que han impactado en nuestra regulación y en la forma de llevar a cabo nuestra actividad. Cree que los escándalos son:

Las 138 respuestas recibidas un 63,8% opina que son una más de las circunstancias que motivan los cambios (pero de gran importancia), el 23,9% dice que son los que principalmente producen los cambios y el 7% indica que no lo son ya que los auditores se anticipan a ellos y las normas se desarrollan independientemente a ellos. Luego hay una serie de respuestas minoritarias que nos vienen a decir que siempre se producen escándalos y que no hay una relación clara o de causa efecto entre escándalos y normativa.

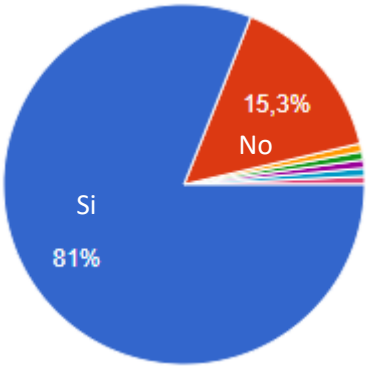


Pregunta nº13. El *Clarity Project* que se inició en 2004 fue el impulsor de un profundo cambio en la estructura y concepción de las normas de la IFAC. Cree que este proyecto ha sido uno de los más profundos impulsores del avance de las normas de auditoría:



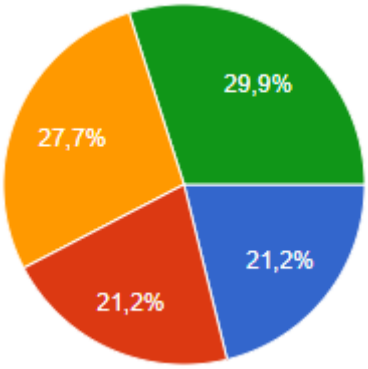
De las 134 respuestas recibidas el 72,4% opina que "SÍ" y el 20,1% que "NO". El resto de las respuestas indican desconocer el tema.

Pregunta nº14. La Unión Europea ha ido emitiendo documentos reiteradamente sobre la auditoría legal de las cuentas anuales. Uno de ellos fue en 2010 el Libro Verde "Política de Auditoría: lecciones de la crisis". ¿Cree que este documento de debate y discusión puso sobre la mesa y ayudó a tratar los temas importantes (función, gobernanza, supervisión, concentración, etc.) a desarrollar para la adecuada sostenibilidad del sector?



De las 137 respuestas recibidas el 81% opina que "SÍ" y el 15,3% que "NO". La mayoría del resto de respuestas indican no conocer el tema.

Pregunta nº15. La primera LAC fue como consecuencia de la Directiva 84/253/CEE, la LAC 12/2010 fue como consecuencia de trasponer la Directiva 2006/43/CE y la LAC 22/2015 lo fue por la Directiva 2014/56/UE. ¿Es de la opinión que los avances que se producen en la actividad provienen de la normativa europea?



De las 137 respuestas recibidas el 21,2% opina que "SÍ", otro 21,2% dice que "SÍ" pero que ha de irse complementado con el desarrollo de las normas, un 27,7% indica que "SÍ" pero que tienen igual importancia las Directivas que las normas de auditoría y un 29,9% nos dicen que son importantes, pero sólo para proporcionar el marco general, ya que los avances son fruto de la colaboración de los auditores con los reguladores y los grupos de interés.

Pregunta nº16. Se ha ido produciendo una reducción paulatina del número de auditores ejercientes a título individual en nuestro país. Del mismo modo ha ido decreciendo su participación en el mercado en cuanto a volumen de facturación. Con respecto a los auditores individuales cree que:

Se han recibido 138 respuestas. Muchas respuestas elegían varias opciones por lo que se ha de tener en cuenta para la interpretación de resultados. La respuesta mayoritaria que ha obtenido 83 elecciones es que la razón de la disminución es la regulación. En segundo lugar, hay 37 respuestas relativas a que sólo podrán permanecer los que aumenten su tamaño. En tercer lugar, con 32 respuestas las que dicen que han de tener su posición en el mercado. 28 respuestas indican que sería conveniente que se asocien y 21 que por la complejidad actual no puede practicarse la auditoría a título individual. 2 respuestas abiertas nos indican que son necesarios este tipo de auditores.

Pregunta nº17. Los honorarios de auditoría han estado siempre a debate. Tanto para las firmas como para los auditores individuales el precio medio por hora se ha venido situando entre 50 y 70 euros. ¿Qué opina al respecto?

Se han recibido 138 respuestas. Muchos han respondido varias de las opciones por lo que se ha de tener en cuenta para la interpretación de resultados. La respuesta mayoritaria que han escogido 78 consultados es que no son acordes al trabajo y responsabilidad del auditor. En segundo lugar, con 72 respuestas se escoge la opción de que son bajos porque el mercado percibe la auditoría como una exigencia o carga administrativa. En tercer lugar, con 35 respuestas indican que estamos hablando de cifras medias y que los auditores pequeños y medianos son los que sufren más estos precios. En cuarto lugar, con 32 respuestas se escoge la opción de que los auditores no saben mostrar el valor añadido de su trabajo y sólo 6 respuestas han seleccionado la opción de que son adecuados.

Pregunta nº18. El número de auditorías voluntarias en nuestro país ha sido y es muy importante, alcanzando una participación en el mercado que oscila entre el 25% y el 35% (en 2015 fue del 33,7%). Con relación a este aspecto opino que:

Se han recibido 137 respuestas. Muchos han respondido varias de las opciones por lo que se ha de tener en cuenta para la interpretación de resultados. La respuesta mayoritaria que han escogido 63 consultados es que la auditoría es percibida favorablemente por las PYMES, pero la regulación no es la más adecuada. En segundo lugar, con 56 respuestas se escoge la opción de que la auditoría no es una carga administrativa y debe introducirse en mayor grado en las PYMES. En tercer lugar, con 39 respuestas indican que es una indicación que se deberían bajar los límites ya que el resto de PYMES que no se auditan pueden ocasionar riesgos a los diferentes grupos de interés. En cuarto lugar, con 19 respuestas se escoge la opción de que la situación es correcta como está y no se debe obligar a auditar a las PYMES por la carga administrativa que ello supone (la que quiera lo haga de forma voluntaria). Hay 15 respuestas más cuya contestación se puede englobar en el concepto que hay otros servicios que son más adecuados para las PYMES y que deberían potenciarse (ej. Revisiones Limitadas o procedimientos acordados).

Pregunta nº19. La Unión Europea es proactiva en cuanto a regulación y ello se traslada también a la actividad de la auditoría de cuentas. Por otro lado, en ocasiones en nuestro país se introducen requisitos adicionales o no se utilizan las opciones posibles que darían una mayor flexibilidad. Lo cierto es que en los últimos años (sobre todo desde la LAC 22/2015) los requerimientos legales cada vez son más amplios y se requiere de los auditores mayor inversión de tiempo y en general de recursos. Sobre ello opino que:

Han contestado 139 personas y muchas de ellas han escogido varias opciones de las que se presentaban. La respuesta mayoritaria que han escogido 82 consultados indica que los requerimientos son excesivos y muy formales y que no incrementan la efectividad de la auditoría. En segundo lugar, con 47 respuestas se escoge la opción de que los requerimientos

son adecuados para los grandes y excesivos para los pequeños o auditorías de pequeñas compañías. En tercer lugar, con 44 se indica que las normas deben rebajar algunos requerimientos y que en especial la norma de auditoría para entidades de menos complejidad es el camino. En cuarto lugar, con 34 respuestas se escoge la opción de que la normativa europea debe cambiar y pensar a pequeña escala y bajo el principio de proporcionalidad. Hay 10 respuestas que indican que la normativa europea es adecuada pero que debe cambiar la LAC y 9 respuestas que indican que la normativa es la adecuada.

Pregunta nº20. El mercado de auditoría está excesivamente concentrado, tanto a nivel mundial como especialmente en algunos países como el nuestro. Según los últimos datos publicados por el ICAC 8 sociedades poseen el 70,5% del mercado y solo son el 0,6% del total. La actual concentración:

Han contestado 138 personas y muchas de ellas han escogido varias opciones de las que se presentaban. La respuesta mayoritaria que han escogido 49 consultados indica que hay que tratar esta situación de forma efectiva ya que la Directiva no ha conseguido nada. En segundo lugar, con 48 respuestas se escoge la opción de que no hay voluntad por parte de los agentes económicos para acometer este proceso y está predominando el confort con el statu quo actual. En tercer lugar, con 46 se indica que es un freno para la sostenibilidad del sector ya que es un riesgo sistémico. En cuarto lugar, con 43 respuestas se escoge la opción de que la concentración es un freno para la efectividad ya que la competencia genera más calidad. En quinto lugar, con 29 respuestas se indica que el marco actual de responsabilidad no permite la accesibilidad de las firmas medianas ya que los riesgos no son asumibles. 11 respuestas han indicado que no puede abrirse el mercado a corto plazo porque las firmas medianas no están preparadas. Hay 2 respuestas que dicen que la concentración no es un problema y una que la demanda está relacionada con la calidad y la cobertura del seguro.

Pregunta nº21. El GAP de expectativas es un tema recurrente en la actividad de auditoría. Los auditores están siempre a debate y paulatinamente se les pide un mayor alcance en sus actuaciones profesionales. A este respecto creo que:

Han contestado 135 personas y muchas de ellas han escogido varias opciones de las que se presentaban. La respuesta mayoritaria que han escogido 58 consultados indica que hay que tener en cuenta el GAP, pero desde la perspectiva de que algunas expectativas no pueden satisfacerse. En segundo lugar, con 57 respuestas se escoge la opción de que el GAP actual no puede responderse sólo desde el lado del auditor, sino que hay que incluir otros agentes. En tercer y cuarto lugar, con 26 respuestas cada una las opciones que hay que considerar indican las expectativas de los usuarios y que los aspectos más importantes del GAP hacen referencia a los temas de empresa en funcionamiento y fraude. En quinto lugar, con 15 respuestas se escoge la opción de que el GAP está relacionado con los últimos escándalos y en sexto lugar con 12 respuestas que no está relacionado con los escándalos sino con el alcance del trabajo del auditor.

TERCERA PARTE: FUTURO DE LA ACTIVIDAD Y DE LOS AUDITORES

Pregunta nº22. La economía sostenible es uno de los objetivos prioritarios del mundo actual y ello impacta directamente en las empresas y por consiguiente en su información corporativa. Los dirigentes europeos han manifestado que quieren que Europa abandere y sea el líder mundial en la sostenibilidad. La actual Directiva de información no financiera se está reformando y paralelamente se está trabajando en una nueva Directiva de diligencia debida de las cadenas de valor y sobre el impacto climático. Todo ello está provocando un gran impacto en las entidades auditadas y, por consiguiente, en las empresas que la practican y no solo sobre la división de auditoría sino en el desempeño de otra práctica profesional (la sostenibilidad). Sobre ello cabe decir:

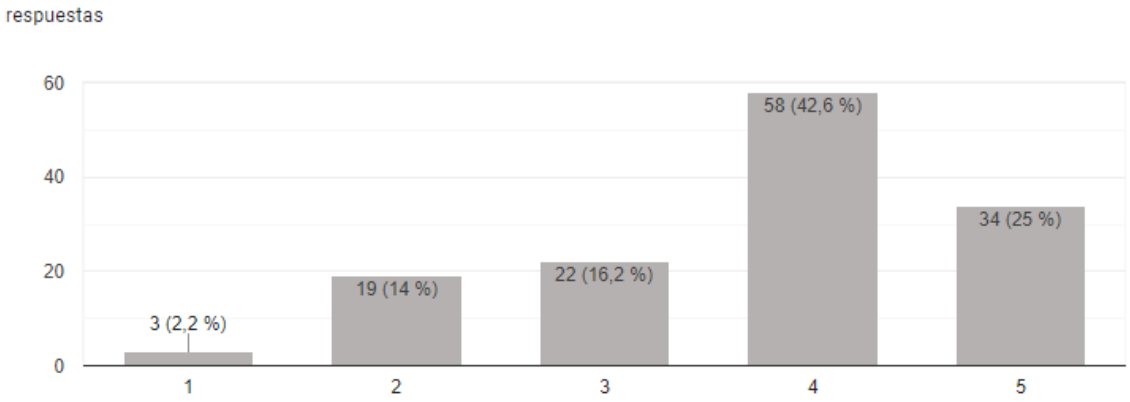
Han contestado 137 personas y muchas de ellas han escogido varias opciones de las que se presentaban. La respuesta mayoritaria que han escogido 61 consultados indica que la información de sostenibilidad ha de tener la misma credibilidad que la financiera y someterse a revisión. En segundo lugar, con 53 respuestas se escoge la opción de que hay que revisar la información de sostenibilidad, pero su aseguramiento debe tener periodos transitorios para prepararse para ello. En tercer lugar, con 44 indica que la información de sostenibilidad tiene el mismo valor que la financiera. En cuarto lugar, con 39 respuestas se escoge la opción de que el reto de la sostenibilidad es de los mayores que hay e impactará en las empresas y en los auditores y hará más necesaria la multidisciplinariedad de las firmas. En quinto lugar, con 34 respuestas se indica que los auditores deben acometer el aseguramiento de la información de sostenibilidad y deben desarrollar la práctica. En sexto lugar con 27 respuestas se indica que la información de sostenibilidad es solo un complemento más de la información corporativa, pero de menor importancia que la financiera.

Pregunta nº23. Ha habido recientemente varias consultas comandadas por la Comisión Europea sobre la auditoría y la última sobre la información corporativa en general que incluía aspectos de gobierno corporativo, de auditoría, de los supervisores de la auditoría y de los supervisores de los mercados. Todo ello indica que se van a introducir cambios en las diferentes regulaciones. Con respecto a posibles cambios opino que:

Han contestado 135 personas y muchas de ellas han escogido varias opciones de las que se presentaban. La respuesta mayoritaria que han escogido 82 consultados indica que la mejora de la transparencia debe venir de la mano de los administradores, de los comités de auditoría y de la dirección de las empresas. En segundo lugar, con 45 respuestas se escoge la opción anterior, pero añadiendo los reguladores de los mercados de capitales. En tercer lugar, con 43 indican que se necesita actuar en todos los pilares. En cuarto lugar, con 20 respuestas se escoge la opción de que la Directiva de auditoría es adecuada y que solo hay que actuar sobre la apertura de mercado. En quinto lugar, con 18 respuestas se indica que hay que actuar sobre el gobierno de las compañías, sobre los reguladores del mercado y sobre las autoridades de auditoría. En sexto y séptimo lugar nos indican que la actual regulación no debe cambiarse (7 respuestas) y que deben implicarse más los organismos a escala europea como la ESMA o COESA (5 respuestas). Hay dos respuestas más que indican que no se debe legislar tanto y una NS/NC.

Pregunta nº24. El nuevo informe de auditoría ha ampliado su contenido y ha introducido las cuestiones claves y los aspectos más relevantes de la auditoría (AMRA) además de ampliar la información que se da en el mismo sobre las responsabilidades del auditor y de los administradores de la entidad auditada. ¿Cómo valora este nuevo informe?

De las 136 respuestas recibidas, el 25% opina que "Muy favorablemente", el 42,6% "Favorablemente", el 16,2% "Moderadamente", el 14% "Desfavorablemente" y el 2,2% ha respondido "Muy desfavorablemente".

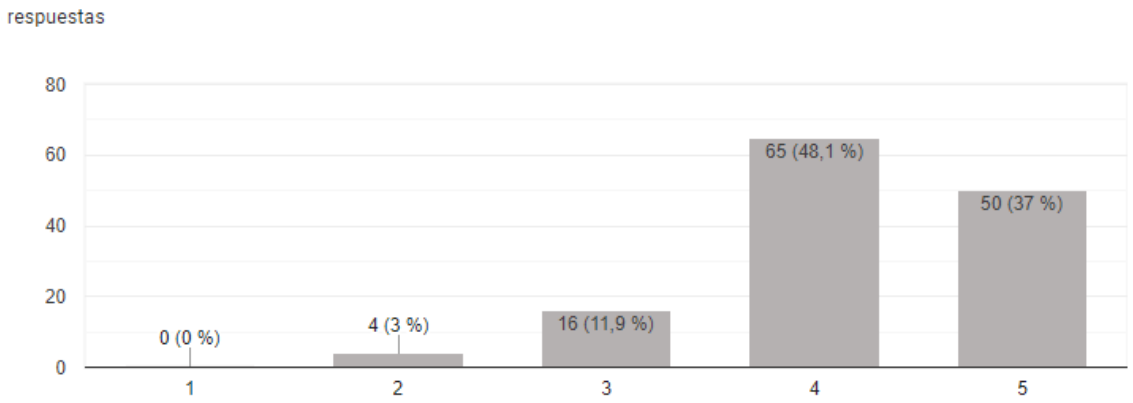


Pregunta nº24.1. Cree que el informe de auditoría actual necesita cambios o mejoras:

Han contestado 138 personas. La respuesta mayoritaria que han escogido 48 consultados indica que es adecuado pero que debe incluir alguna precisión sobre fraude y empresa en funcionamiento. En segundo lugar, con 40 respuestas se escoge la opción de que debe dar más valor añadido y no ser idénticos año tras año los informes. En tercer lugar, con 25 respuestas se indica que es muy adecuada. En cuarto lugar, con 18 respuestas se escoge la opción de que deben especificarse los resultados de los procedimientos sobre cuestiones clave y AMRA. En quinto lugar, con 16 respuestas se indica que debe tener una importante reforma. En sexto lugar con 10 respuestas se indica que debe tener más detalles de los procedimientos llevados a cabo por el auditor. Posteriormente hay 7 respuestas que no están de acuerdo con el informe actual por ser muy largo, que no aporta más claridad y que consideran mejor el anterior informe. Una respuesta que está de acuerdo con las cuestiones clave y los AMRA, otra que debe adaptarse más para las PYMES y un NS/NC.

Pregunta nº25. El plan futuro de trabajo de la IFAC incluye, entre otros, una norma para la auditoría de entidades menos complejas, el análisis del alcance de la auditoría sobre el principio de empresa en funcionamiento y el fraude, ir revisando las NIAS en especial las de evidencia, la posibilidad de elaborar una guía sobre coauditoría, etc. ¿Cómo valora este plan en el sentido de ser suficiente para acometer los actuales retos de los auditores?

De las 135 respuestas recibidas, el 37% opina que “Muy favorablemente”, el 48,1% “Favorablemente”, el 11,9% “Moderadamente”, el 3% “Desfavorablemente” y ninguno ha escogido la opción de “Muy desfavorablemente”.

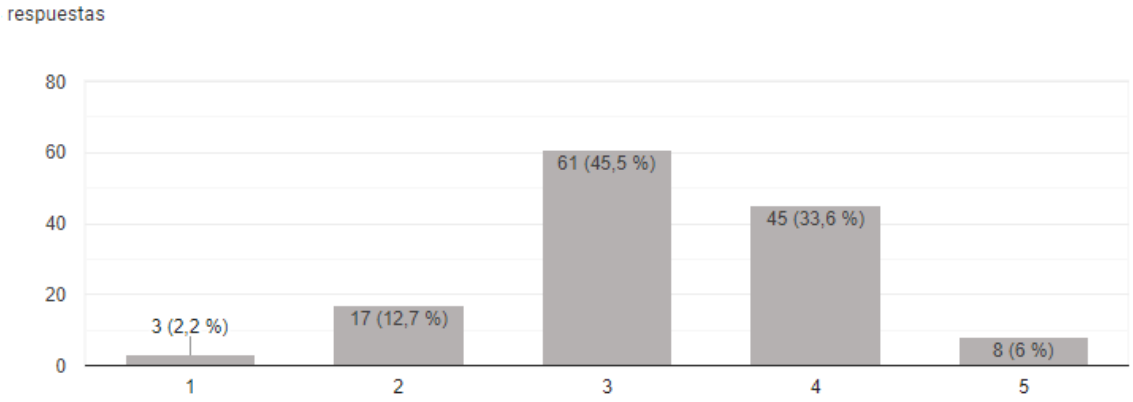


Pregunta nº25.1. Qué opina del proyecto de la IFAC en relación con una guía sobre “Coauditoría”

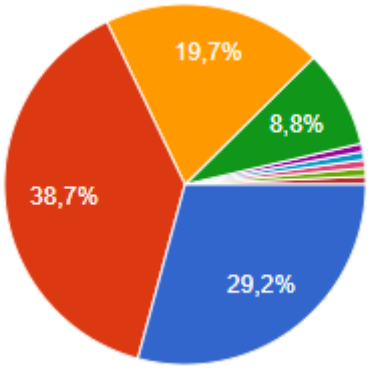
Han contestado 135 personas y muchas de ellas han escogido varias opciones de las que se presentaban. La respuesta mayoritaria que han escogido 62 consultados indica que es muy necesario para darle importancia y así contribuir a la apertura del mercado. En segundo lugar, con 40 respuestas se escoge la opción de que es absolutamente necesario. En tercer lugar, con 33 indican que se necesita para tener un marco que aporte calidad y seguridad a los usuarios. En cuarto lugar, con 27 respuestas se escoge la opción de que es necesario para tener seguridad jurídica y delimitar la responsabilidad. En quinto lugar, con 24 respuestas se indica que no ha de ser una guía sino una norma. En sexto lugar con 9 respuestas nos indican que no es necesaria esta guía. Hay 3 respuestas individuales más que indican que están en desacuerdo con la coaditoría y dos que no podrá introducirse porque hay presiones en su contra.

Pregunta nº26. ¿Cómo valora las nuevas normas de gestión de la calidad?

De las 134 respuestas recibidas, el 6% opina que “Muy favorablemente”, el 33,6% “Favorablemente”, el 45,5% “Moderadamente”, el 12,7% “Desfavorablemente” y el 2,2% ha escogido la opción de “Muy desfavorablemente”.

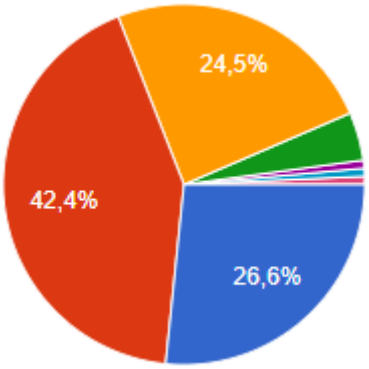


Pregunta nº27. La Covid-19 ha provocado efectos sobre la actividad de la auditoría, tanto en la forma de trabajar, como de organizarse las firmas e incluso en las relaciones con el cliente. ¿Opina que estos cambios van a ser transcendentales y habrá un antes y después para la auditoría por este motivo?



Se han recibido 137 respuestas. El 38,7% indican que los cambios son de carácter permanente pero sólo en lo que respecta al teletrabajo. El 29,2% opina que son de carácter permanente total. El 19,7% que son de carácter extraordinario y se volverá a la situación anterior. El 8,8% que los cambios no han sido importantes. Hay 2 respuestas que indican que ha acelerado el uso de la tecnología y que tiene un efecto incluso más allá, otra que ha afectado significativamente, otra que cada vez se nos exige más y finalmente una que NS/NC.

Pregunta nº27.1. ¿Cree que el teletrabajo, después de la experiencia vivida tras la Covid-19, va a seguir adquiriendo la relevancia que ha tenido en el sector?



Se han recibido 139 respuestas. El 42,4% opina que "SÍ", pero estableciendo controles y límites. El 26,6% que ocupará un especio importante de la jornada laboral. El 24,5% que "SÍ" seguirá, pero a un nivel mucho más reducido. Unas pocas respuestas dicen que no seguirá y otra indica que siempre se ha hecho.

Pregunta nº28. ¿Cuáles cree que son los retos de la auditoría y de los auditores para el futuro?

Han contestado 138 personas y muchas de ellas han escogido varias opciones de las que se presentaban. La respuesta mayoritaria que han escogido y que se dan 102 respuestas indica que es la tecnología. En segundo lugar, con 74 respuestas se escoge la opción de que es la captación y mantenimiento de talento. En tercer lugar, con 61 indican que se necesita incrementar la efectividad de la auditoría. En cuarto lugar, con 54 respuestas se opta por la multidisciplinariedad de las firmas. En quinto lugar, con 39 respuestas se escoge la opción de que es necesario mejorar la calidad. En sexto lugar, con 34 respuestas se indica que ha de aumentarse el desempeño en temas de fraude y empresa en funcionamiento. En séptimo lugar, con 30 respuestas nos indican que es necesario fomentar los pilares de la ética y la formación. Hay 27 respuestas que optan por la necesidad de fortalecer la independencia, 21 que indican que se debe incrementar el escepticismo profesional, 18 que hay que responder al gap de expectativas y 14 que el reto es el cumplimiento de la regulación. Hay 11 respuestas adicionales que indican temas diversos (aumentar honorarios, reducir límites, regular las horas trabajadas, formación, etc.).

Pregunta nº29. En los próximos años la tecnología (*blockchain*, inteligencia artificial, etc.) harán desaparecer muchas profesiones y por consiguiente empleos (el 35% en los EE.UU y del 20% al 35% en Europa). ¿Cree que esta situación afectará a la auditoría y a los auditores?

Han contestado 139 personas y muchas de ellas han escogido varias opciones de las que se presentaban. La respuesta mayoritaria que han escogido y que se dan 76 respuestas indica que deben transformarse, incorporar más tecnología y nuevos perfiles. En segundo lugar, con 64 respuestas se escoge la opción de que necesitarán recursos para transformarse y puede que los pequeños auditores no los tengan. En tercer lugar, con 47 respuestas indican que la tecnología cambiará profundamente el perfil y las capacidades de los profesionales de la auditoría. En cuarto lugar, con 42 respuestas se opta por indicar que la tecnología incrementará el alcance de los auditores y se les abrirá además el nicho de la sostenibilidad. En quinto lugar, hay dos opciones con 13 votos cada una, la primera nos dice que se reducirá drásticamente el personal por el uso de las tecnologías y la segunda que la tecnología no afectará al futuro de los auditores, sólo les dará apoyo. Hay 5 respuestas que indican que el futuro de los auditores está garantizado y 4 que la auditoría dejará de ser necesaria por la razón que se podrá hacer con medios tecnológicos. Hay 2 respuestas que reivindican que el auditor no se puede sustituir por tecnología, una que ésta reducirá personal pero no drásticamente y una que la tecnología avanza tan rápidamente que no se puede evaluar.

Pregunta nº30. Indique cualquier comentario que crea pueda ser relevante para el análisis de la evolución, situación actual y de futuro de la auditoría, en general y especialmente en España. Será muy útil que incluya también cualquier otro aspecto que crea que no se haya tratado o no se haya hecho con la dimensión y alcance apropiados:

Se han recibido 32 comentarios y a continuación se exponen en forma agrupada por los temas indicados por los consultados:

- Hay muchas quejas sobre la regulación que se ejerce sobre de los pequeños y medianos auditores. Se indica que hay que simplificar las auditorías de las empresas de menos complejidad, que se exige muchos a los pequeños, que hay honorarios bajos especialmente para los pequeños, que las normas de calidad no pueden ser las mismas para los pequeños que para los grandes y que hay que abrir el mercado.

- Hay muchas alusiones al papel futuro de la tecnología como elemento esencial.

- Dicen también que los clientes deberían conocer más lo que hacen los auditores y los auditores deberían explicar más su rol a la sociedad.

- Un consultado indica que si el auditor es un profesional como lo es un médico, porque se revisa y supervisa su actuación profesional por el regulador, cosa que no se hace en otras profesiones.

- Preocupa también la atracción y mantenimiento de talento y también se denuncia que las grandes firmas captan talento a los auditores pequeños y medianos.

- Hay diversas alusiones a la concentración del mercado.

- Una de las respuestas indica que hay que dar más valor añadido y otra que el reto es lo relativo a dar más seguridad sobre la viabilidad futura de las entidades auditadas.

- Hay algunas alusiones a la encuesta entre las que se dice que es larga, que la complica la posibilidad de optar a varias respuestas, otros indican que es adecuada y completa y que cubre una gran cantidad de temas.

La encuesta se cerró en cuanto a recepción de respuestas el día 19 de julio de 2022.

22.3 Principales conclusiones de la encuesta

Debido a la extensión de los temas que cubre la encuesta se ha creído conveniente clasificar las conclusiones en las tres partes que se divide la encuesta.

Conclusiones PRIMERA PARTE. VISIÓN GENERAL DE LA AUDITORÍA HASTA 1988

Hay una respuesta muy mayoritaria (60,9%) que sitúa el nacimiento de la auditoría en el Reino Unido en el siglo XIX con el nacimiento de las primeras organizaciones de *Chartered Accountants*. Este aspecto ha sido siempre objeto de controversia ya que algunos autores la sitúan mucho antes y se tiene constancia de actividades semejantes a lo que hoy es la auditoría en épocas anteriores.

Hay una serie de respuestas referidas a la implantación de la auditoría regulada en España las cuales se exponen de forma resumida a continuación:

- El 47,4% de los consultados indica que no se reguló antes por ser una actividad poco conocida.

- Hay una amplia respuesta favorable a la primera LAC, sólo el 7% de los encuestados manifiestan su disconformidad.

- Un 63,4% se muestra favorable a que se optará por la supervisión pública. Este dato es significativo ya que la opinión de los auditores ha variado en el tiempo pasando de estar en contra (año 1988) a estar a favor, es decir, que no se cuestiona el modelo.

- En el año 1988 se pensó que había que incorporar a muchos auditores y se estableció una disposición transitoria que incluía poca exigencia para ser admitido inicialmente por méritos como auditor. El 62% se manifiesta a favor de esta medida.

- Una amplia mayoría responde que la actuación de los auditores en los inicios de la auditoría regulada fue positiva, sólo el 6% indica que no respondieron bien al reto.

- A la pregunta de cómo acogió el mercado la auditoría el 84% manifiesta que de forma positiva.

Hay tres cuestiones consultadas de carácter técnico que a continuación exponemos:

- La valoración de las primeras normas de auditoría por parte de los encuestados es favorable, sólo el 4,3% opina desfavorable o muy desfavorablemente.

- Cuando se les pregunta por el primer informe de auditoría regulado se obtiene un 94,2% de respuestas favorables.

- Por último, el 65% de los encuestados considera que mostrar como salvedad las incertidumbres fue una decisión acertada para esa época (hoy no se valora así).

Conclusiones SEGUNDA PARTE. DESDE LA LEY 19/1988 HASTA LA ACTUALIDAD

En este bloque hay una amplia mayoría de cuestiones generales de la actividad y del mercado las cuales pasamos a detallar:

- Con respecto a los escándalos el 63,8% opina que es una circunstancia que unida a otras impactan en la regulación y en la actividad. Solo el 23,9% responden que es la causa principal y aproximadamente el 7% indica que no impactan ya que los auditores se anticipan a ellos.

- Los encuestados responden muy mayoritariamente (81%) sobre la importancia que tuvo en el 2010 el Libro Verde "Política de Auditoría: lecciones de la crisis" para el desarrollo sostenible de la auditoría.

- En cuanto al grado de impacto de la normativa europea sobre la auditoría en España hay cuatro respuestas que destacan: 21,2% que dicen que es muy importante, otro 21,2% que dice que sí, pero juntamente con las normas de auditoría, un 27,7% que se comparte con las normas de auditoría, el desempeño de los auditores y de los reguladores y finalmente un 29,9% indica que sólo proporciona el marco general.

- Los auditores opinan mayoritariamente que la regulación va en contra de los pequeños auditores y les hace desaparecer.

- Con respecto a las auditorías voluntarias hay una respuesta general favorable a ellas y a que las PYMES necesitan de una auditoría adecuada a su tamaño, complejidad y circunstancias. También se apunta que podrían instaurarse de forma más intensa otros servicios como la revisión limitada o los procedimientos acordados.

- Con respecto a la concentración actual del mercado de la auditoría los encuestados opinan que hay que tratar este problema de forma efectiva y fomentar la apertura del mercado, que hay resistencia por mantener el "statu quo" actual, que es un freno para la sostenibilidad del sector y que atenta contra la efectividad de la auditoría. 29 encuestados han manifestado que debe reformarse el marco de responsabilidad si se quiere que las firmas pequeñas y medianas accedan a mayor participación de mercado.

El resto de las cuestiones hace referencia a una serie de carácter más técnico o internos que son los siguientes:

- Una parte valora positivamente (41,6%) el proceso de elaboración de las normas de auditoría y un 41,6% indica que podría haberse hecho un poco más ágilmente.

- El 72,4% de los encuestados opina que el *Clarity Project* fue uno de los avances más profundos que se ha producido en las normas de auditoría.

- Con respecto a los honorarios las opiniones más vertidas indican que no se corresponden con el nivel del servicio dado, que son bajos porque el mercado percibe la auditoría como una carga o que lo son porque los auditores no saben mostrar su valor añadido.

- Hay un alto rechazo a la cantidad de requerimientos normativos que no aportan valor, consideran que pueden estar adecuados para grandes auditorías y auditores, pero no para el resto por lo que se debe pensar más a pequeña escala.

- Con respecto al "*Gap* de expectativas" indican que hay que responder, pero sólo a las peticiones razonables y además indican que es un tema que no sólo afecta a los auditores sino al resto de agentes económicos que deben también analizar su desempeño.

Conclusiones TERCERA PARTE: FUTURO DE LA ACTIVIDAD Y DE LOS AUDITORES

En esta parte se han formulado 5 cuestiones de carácter técnico cuyas respuestas han sido:

- La valoración del nuevo informe de auditoría es altamente favorable, solo el 16,2% de los encuestados no están conformes. También se ha consultado si se necesita algún cambio al mismo y 48 encuestados creen que hay que precisar más los temas de fraude y empresa en funcionamiento, 40 indican que deben dar más valor añadido y no ser tan idénticos año tras año. Sólo 25 respuestas han indicado que no necesita cambios.

- Sobre el plan futuro de desarrollo de norma de auditoría de la IFAC (IAASB) el 97% se muestra muy de acuerdo. Con respecto a las nuevas normas de gestión de la calidad

(NIGC) se muestran favorables un 39,6% y las consideran aceptables un 45,5%, es decir, hay una valoración intermedia muy alta sobre estas normas.

- Sobre el posible desarrollo por parte de la IFAC de una guía de ayuda para la práctica de la coauditoría la amplia mayoría opina que es muy necesaria.

Hay una serie de respuestas a la consulta más relacionadas con el mercado, los retos y las expectativas de futuro que son las siguientes:

- Se opina mayoritariamente sobre la importancia de la sostenibilidad y de las repercusiones que tendrá sobre las compañías auditadas y sobre la propia actividad de los auditores. Indican que será una nueva práctica profesional importante para los auditores.

- Se considera que la mejora en la información corporativa de las empresas tiene que venir primero de la mano de las propias empresas y de sus órganos de gobierno. También debe potenciarse el desempeño de los supervisores del mercado y mejorar la homogeneidad y efectividad de las autoridades de la auditoría (los supervisores). La auditoría también debe ir evaluando su desempeño, pero en la actualidad la normativa está bastante actualizada y responde a las necesidades.

- Sobre la Covid-19 se responde mayoritariamente que ha comportado cambios importantes y que algunos serán de carácter permanente. Sólo el 19,7% opina que los cambios son de carácter temporal y un 8,8% que no han sido importantes. Con respecto a los efectos sobre el teletrabajo indican que se quedará, pero regulado y el 26,6% opina que ocupará un lugar importante de la jornada laboral.

- En cuanto a los retos de futuro el primero con amplia mayoría (102 respuestas) es la tecnología. El segundo con 74 votos es la gestión del capital humano y el tercero con 60 votos es la mejora en la efectividad de la auditoría. El favorecer la multidisciplinariedad y la mejora de la gestión de la calidad son las respuestas que siguen con 54 y 39 contestaciones.

- Con respecto a la tecnología 76 encuestados indican que es necesario transformarse para incorporarla, 64 indican que se necesitarán recursos y los pequeños auditores pueden no tener la capacidad para ello y 47 respuestas indican que la tecnología cambiará profundamente el perfil de los profesionales que necesitarán nuevas capacidades y habilidades.

Conclusiones

Introducción

La investigación llevada a cabo en esta tesis doctoral sobre la evolución de la auditoría de cuentas en España desde la primera ley de auditoría (1988) hasta la actualidad y sobre sus expectativas de futuro, no es sólo un estudio centrado en el análisis de la normativa reguladora en nuestro país, sino que abarca otros aspectos intrínsecamente relacionados a través de la profundización en la actividad misma de la auditoría de cuentas y en las circunstancias que la rodean. Para ello, se han investigado, entre otros, sus orígenes, su entorno nacional e internacional, los aspectos políticos y sociales que la afectan, las expectativas que muchos agentes económicos esperan y desean, la situación del sector (nacional e internacional), el papel de los reguladores y de las corporaciones profesionales y los modelos de negocio de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría. Todos estos aspectos han influido -como no puede ser de otra manera- en el desarrollo de la actividad auditora en España, y son los que, a mi criterio, marcarán la actuación de los despachos y sociedades de auditoría en los años futuros, forjando el perfil del auditor de cuentas y de su preparación, que cada vez es más amplia y transversal.

Este enfoque investigador, fruto también de los antecedentes de trabajos previos que han sustentado el proceso investigador, y la propuesta desarrollada, es el perseguido en esta tesis doctoral, en la medida que nos permite aportar nuevas evidencias en esta línea de investigación y así dar una respuesta con visión global al objeto de estudio. Los análisis efectuados abarcan distintos ámbitos, ya sean temporales, geográficos, conceptuales, normativos, prácticos, etc., que son los que envuelven la actividad auditora y a sus practicantes.

La auditoría en España está definida por la ley como una actividad profesional -calificada de profesión en otros países- que juega un papel importante en el ámbito económico de la sociedad, al proporcionar una seguridad razonable sobre la fiabilidad de la información corporativa a los agentes económicos. Este nivel de seguridad es imprescindible para la toma de decisiones económicas de inversión y de desinversión, y también lo es para el conjunto de los grupos de interés involucrados alrededor de las entidades auditadas (empleados, dirección, administradores, entes públicos y reguladores, clientes y proveedores, analistas financieros, sindicatos, etc.).

Está ampliamente consensuado que hoy vivimos en un entorno fundamentalmente económico, eso sí, calificado como “muy especial” y sujeto a constantes cambios, que muchos economistas lo definen con el acrónimo en inglés “VUCA”, es decir, muy volátil, plagado de incertidumbres de diversa índole, complejo e incluso ambiguo. Esta realidad impacta directamente en las empresas (que son las creadoras de riqueza) y, por lo tanto, también en la forma de entender y desarrollar la actividad de la auditoría de cuentas. Como consecuencia, el rol de los auditores de cuentas no es estático, sino que es altamente cambiante y ha evolucionado a ritmos muy

acelerados en los últimos años, proyectando a su vez grandes cambios de cara al futuro y también nuevos desarrollos para la práctica profesional de la actividad auditora.

De esta forma, de manera general y a modo de resumen, podemos identificar las siguientes conclusiones o resultados principales de la investigación. Las conclusiones se han dividido en cuatro bloques, a saber:

1. Estado del arte, evolución y situación de la auditoría de cuentas.
2. Nuevos desarrollos y propuestas de futuro.
3. Apartado empírico.
4. Conclusión final.

1 Estado de la cuestión, evolución y situación de la auditoría de cuentas

1.1 Necesidad de la auditoría de cuentas

A Escocia le cabe el honor de haber creado en el año 1853 la primera organización profesional mundial dedicada a la auditoría de cuentas, que consiguió su legalización en el año 1854. No obstante, en aquellos días los denominados *Chartered Accountants* se dedicaban fundamentalmente a insolvencias, liquidaciones de empresas, arbitrajes, informes periciales para los tribunales, y a lo que titulaban investigaciones financieras, orientadas a detectar fraudes e irregularidades en los registros contables de la empresa, que se llevaban manualmente, es decir, efectuaban un muy variado tipo de actuaciones profesionales.

Podemos afirmar sin duda alguna que la auditoría de cuentas moderna nació cuando las empresas ya no eran individuales, aumentaron de tamaño y requirieron la inversión de dinero de muchos accionistas para poder suscribir su capital. En este momento se produjo la separación entre los aportantes de dinero (accionistas) y los directores que las gestionaban, requiriendo legalmente que estos últimos rindiesen cuenta de su gestión a través de los documentos contables al uso en aquellos días, que era inicialmente el balance y mucho más tarde se le unió la cuenta de pérdidas y ganancias.

La verificación de la corrección de estos documentos contables se confió inicialmente a los denominados *auditors,* que eran más bien personas internas de la empresa, incluso accionistas, pero dado que no eran expertos en dicha tarea se podían auxiliar para realizar su labor de la ayuda de los *Chartered Accountants,* con cargo a los fondos de la empresa. Con el tiempo y, cuando se crearon los grandes grupos de sociedades, la tarea de verificar la corrección de los documentos contables se confió directamente a aquellos profesionales expertos en la materia que, con sus conocimientos, ética y diligencia en su trabajo podían cumplir con la función que, con los años y el correspondiente marco legal, les fue atribuida en exclusiva.

1.2 Evolución de la auditoría en el tiempo

La auditoría de cuentas ha evolucionado a través del tiempo y hasta la actualidad de manera muy significativa. Los tres ejes de dicha evolución son los siguientes:

- **Procedimientos.** En sus inicios la tarea del auditor de cuentas consistía en verificar todas las operaciones contabilizadas de la empresa examinada para determinar su corrección, realidad y exactitud. Al crearse los grandes grupos de sociedades -los trust- este enfoque fue imposible, por cuestiones de tiempo y de coste, y los procedimientos de auditoría se orientaron a verificar por muestreo únicamente una parte de todas las operaciones efectuadas, de tal forma que, el alcance del muestreo tenía que ser representativo de la población total a examinar, como no podía ser de otra manera. Esta nueva manera de operar se la denominó "enfoque de cobertura".

  No obstante, para poder enfocar su trabajo de esta forma, el auditor de cuentas tenía previamente que estudiar, revisar y evaluar la eficacia de los procedimientos de contabilidad y la extensión y efectividad de las medidas de control interno aplicadas por la empresa en cuestión, en orden a constatar lo que la empresa hacía bien y lo que no lo hacía tan bien, para dirigir sus procedimientos de verificación a aquellas áreas en las que podía existir riesgo de incorrección material. A medida que la realidad de las empresas se volvió más compleja y con mayor número de transacciones, el auditor planificó su trabajo incidiendo muy intensamente en las áreas de mayor riesgo y modificando así la estructura de cobertura que antes realizaba. Esta forma de proceder se la denomina "enfoque de riesgo", que es el que se practica en la actualidad.

- **Información.** Con el tiempo, los gobiernos requirieron que no se verificase solamente el balance, sino lo que actualmente se denominan las cuentas anuales de las entidades, motivo por el cual a través de los años se obligó a que dichas cuentas anuales incluyesen una variada información sobre muchos aspectos y facetas, a saber: sobre sus políticas contables, suministro de detalles de ciertos epígrafes contables, información sobre su situación fiscal, contratos en vigor, disponibilidad de todos sus activos, cumplimiento de las cláusulas pactadas de las pólizas de préstamo obtenidas, etc., temas en los que el auditor de cuentas tuvo que entrar, a fin de que su informe de auditoría cubriese, además de los documentos contables verificados (estados contables), también toda la información incluida en la memoria de las cuentas anuales. Ya en el siglo XXI se incorpora, sin discusión alguna, aunque fuera de las cuentas anuales, la información de sostenibilidad que está destinada a ser otro eje principal de la información corporativa.

- **Independencia y ética profesional.** Los requerimientos legales actuales no se preocupan únicamente de los aspectos técnicos del trabajo de los auditores de cuentas, sino también de otras cuestiones, entre las cuales sobresalen el concepto de independencia y el de ética profesional, implicando una regulación muy amplia y profunda de esta actividad que marca el rumbo a los profesionales que la practican. *La integridad, objetividad e independencia son requisitos que deben estar siempre presentes en la actuación de los auditores.*

El concepto de independencia es de vital importancia. El auditor de cuentas debe ser independiente de su cliente debido a parentesco, de relaciones económicas y también no debe estar influido con cuestiones personales o emocionales, en orden a poder actuar con objetividad y sin estar sometido a sesgo alguno. Se persigue objetividad e imparcialidad en su tarea y comportamiento. Y de ética ya no es necesario profundizar, el término es tan elocuente que no precisa aclaración alguna -la ética es la brújula que guía a los auditores en su desempeño profesional-.

1.3 España en un entorno europeo que exige nuevas regulaciones

España fue uno de los países europeos desarrollados que se demoró más en regular la auditoría de cuentas. El motivo es muy claro: en el marco de la dictadura existente desde 1939 hasta 1975 no se tenía, entre sus objetivos generales, la preocupación por la información y la transparencia empresarial, ni tampoco lo era para los empresarios de la época que no veían con buenos ojos que unos externos fiscalizaran sus cuentas.

Con excepción de algunas pequeñas incursiones en su desarrollo, siendo la más importante el artículo 108 de la ley española de 17 de julio de 1951, sobre el régimen jurídico de las sociedades anónimas, el interés de los distintos gobiernos de la dictadura fue muy escaso y, por este motivo, no regularon esta actividad, ni tampoco de una forma razonable la contabilidad. Al respecto hay que recordar que el primer Plan General de Contabilidad, que era una prácticamente una copia del plan francés no vio la luz hasta el año 1973, esto es, en las postrimerías del franquismo. Hasta aquel momento las empresas españolas seguían la política de aplicar las normas fiscales para llevar sus contabilidades, pensando que de esta manera se evitarían multas o sanciones por el incumplimiento de su normativa.

Hubo que esperar hasta la entrada de España en la Comunidad Económica Europea (en la actualidad Unión Europea) en el año 1986 (se firma el acuerdo de entrada un año antes) para regular la auditoría de cuentas, que fue pareja con el resto de la reforma mercantil y contable, dado que las Directivas de la Unión Europea exigían que todos los países miembros aplicasen su legislación, que en aquel tiempo ya era muy voluminosa.

Las nuevas leyes y decretos más relevantes relacionados con la auditoría de cuentas fueron los siguientes:

- Ley 19/1988, de 12 de julio, de auditoría de cuentas.
- Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
- Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas de la CEE en materia de sociedades.
- Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (el segundo en España).
- Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas de formulación de las cuentas anuales consolidadas.

A mi criterio (compartido por los encuestados), la primera ley española de Auditoría de Cuentas, con algunos defectos y vacíos regulatorios, consiguió dotar a la economía española de una mayor transparencia y seguridad con respecto a la información financiera emitida por las empresas nacionales, y así conseguir la confianza y credibilidad en la misma, que es lo que espera y desea el mercado, esto sí, dentro de unos límites razonables, porque la seguridad total no se puede ofrecer, ya que no existe en el ámbito de la información económica- financiera.

1.4 Desarrollo de la Ley 19/1988 de auditoría de cuentas

Promulgada la ley de auditoría española en el año 1988, el nuevo Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), que fue el organismo autónomo encargado de la regulación de los temas contables y de auditoría en España, pasó a desplegar los aspectos más esenciales de la misma, referidos concretamente a dos temas, a saber:

- Creación y organización del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), cuyo ingreso fue la vía escogida para quedar habilitado oficialmente en España para actuar como auditor de cuentas. Al igual que ocurriera en otros países más avanzados que el nuestro (Gran Bretaña y Estados Unidos de América, por ejemplo), en el momento de creación del ROAC se aplicó la denominada en USA *grandfather provision*, es decir, aquellas personas que pertenecían al Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Economistas (REA-CGE), al Registro General de Auditores (REGA) del Consejo General de Titulares Mercantiles y al Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España o que disponiendo de la titulación correspondiente -fundamentalmente profesores mercantiles y licenciados en ciencias económicas y empresariales- y que podían acreditar que estaban trabajando en auditoría o temas contables y financieros desde hacía años, pudieron inscribirse sin problemas (sin necesidad de un examen de estado) en el ROAC en base a la titulación requerida y a la experiencia práctica que tenían.

- Creación de las primeras Normas Técnicas de Auditoría, que fueron las guías o pautas en que debían desenvolverse los trabajos de auditoría y la emisión de los informes. La primera Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) sobre este tema está fechada el 19 de enero de 1991, dividiendo las normas técnicas en tres tipos o categorías, a saber:

    - Normas Técnicas de carácter general.
    - Normas Técnicas sobre ejecución del trabajo.
    - Normas Técnicas sobre informes.

Desde el citado año 1991 hasta el año 2004 se emitieron una veintena más de Normas Técnicas de Auditoría que desarrollaron muchos aspectos de la actividad, y otras tantas Normas Técnicas referidas a trabajos especiales.

Por su especial importancia, merecen destacarse las Normas Técnicas sobre Informes, que incluyeron un desarrollo pormenorizado de su contenido, los tipos de opinión existentes, las circunstancias con posible efecto en la opinión del auditor, los modelos normalizados de informes de auditoría independiente de cuentas anuales y otras consideraciones a tener en cuenta.

Adicionalmente, durante años se fueron promulgando diferentes leyes que modificaron algunos apartados de la Ley 19/1988, con el fin de mejorar y perfeccionar su aplicación práctica en la vida real y diaria de los auditores.

Por último, debemos destacar la influencia negativa, o positiva, según se mire, que generaron los grandes escándalos económicos o financieros producidos internacionalmente (*Bank of Credit and Commerce International*-BCCI), Enron, WorldCom, Tyco International y Parmalat, como los más conocidos), y también nacionales (PSV, Banesto, Grupo Torras, Ibercorp, Gescartera, Bankia, Pescanova, Gowex, etc.) que provocaron una gran alarma económica y social.

A mi juicio, su consecuencia fue poner al descubierto la gran facilidad que tenían las grandes empresas de manipular y tergiversar sus cuentas anuales mediante la aplicación de la llamada "contabilidad creativa" o "ingeniería contable de guante blanco" (el profesor Oriol Amat es un gran estudioso de este tema), demostrando también, porque no decirlo, la incompetencia o poca diligencia de algunos auditores de cuentas, de los supervisores de los mercados, de los analistas financieros y de las empresas de rating, que no se habían enterado durante años sobre el fondo de la situación real en que se encontraban algunas de estas grandes corporaciones. Este hecho provocó que la opinión pública dudase de la calidad del trabajo de los auditores y también del desempeño del resto de los agentes económicos relacionados con la información corporativa de las empresas.

Ni que decir tiene que estos escándalos tenían que ser un revulsivo para cambiar las cosas, para mejorarlas de cara al futuro en evitación de que pudieran volver a repetirse. Entre estos cambios, obviamente, estaba la promulgación de unas nuevas normas de auditoría internacionales, que debían ser aplicadas por todos para lograr una armonización internacional del trabajo de los auditores, que es lo que finalmente ocurrió. También se reforzó el resto de la regulación mercantil a nivel internacional.

1.5 El papel del regulador y de las corporaciones profesionales

En el diseño de la ley de auditoría de cuentas realizado, lo de menos fueron las corporaciones de auditores, siendo el papel estelar el del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (el ICAC).

En efecto, existían tres posibilidades para llevar a cabo el proceso de la ley de auditoría en España:

- Hacerlo mediante un organismo gubernamental.
- A través de las propias corporaciones profesionales.
- Un sistema mixto, mediante digamos un bipartito entre la administración pública y las corporaciones profesionales de los auditores.

Hay que señalar que, previamente a la elaboración de la ley de auditoría de cuentas, el gobierno de la nación de esos momentos (gabinete sustentado por el partido socialista obrero español) solicitó a las dos corporaciones profesionales más importantes, a saber: el Registro de Economistas Auditores (REA) del Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), que se pusiesen de acuerdo para crear una única corporación profesional, para que existiese entre los profesionales afectados una única voz en la elaboración de la futura ley de auditoría. No fue posible que estas dos corporaciones profesionales iniciasen el más mínimo encuentro o siquiera contacto para dicho propósito, pues incluso una de ellas no aceptaba la legalidad de la existencia de la otra, originando finalmente que el gobierno decidiese no contar en la que hubiera sido una mayor proporción e influencia con ambas para la elaboración de la ley de auditoría, como así ocurrió y, en especial, con el ICJCE (hecho que se constata por las quejas al respecto del entonces presidente de esta corporación, Magín Pont). Los profesionales de la auditoría quedaron bastante relegados y al margen de las discusiones, reuniones y aportación de ideas para elaborar la ley de auditoría de cuentas.

La ley de auditoría de cuentas prácticamente se decidió por otorgar la centralidad de la supervisión a un organismo gubernamental, esto es, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). El ICAC es un organismo autónomo adscrito en la actualidad al Ministerio de Economía y Transformación Digital, que tiene personalidad jurídica propia, patrimonio propio y capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines, regido en sus primeros pasos por el Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo.

Como faceta en cierta forma debatible está el hecho de que sus funciones son la supervisión y control de la actividad de la auditoría y también muchos aspectos básicos de la regulación de la contabilidad (artículo 2, apartados a), b) y c) del citado Real Decreto, lo que en esencia puede representar una cierta amenaza a la independencia (que debe ser gestionada y respondida) o como mínimo un conflicto de interés entre los dos temas que regula, que son muy complementarios y que están totalmente coordinados.

España se decidió por un organismo gubernamental regido por funcionarios del Estado que tienen una visión gubernamental y normativa de la auditoría, dado que, salvo excepciones,

nunca han trabajo en la actividad profesional de la auditoría de cuentas regulada por la LAC. Ello produce un gran contraste con la esencia del trabajo y de la mentalidad de los profesionales de la auditoría de cuentas, que es una actividad practicada por profesionales, con una visión profesional y práctica de su temática. Esta situación en los primeros tiempos se calificó como un auténtico dislate, ya que con toda seguridad hubiera sido más acertada una supervisión con más participación de las corporaciones profesionales. En la actualidad no se cuestiona la supervisión pública de la actividad, ni la configuración del ICAC y la discusión se centra únicamente en el grado de colaboración de este organismo con las corporaciones profesionales.

En los inicios de la actividad regulada, la gran cantidad de normas a cumplir y el enfoque del ICAC en cuanto a la revisión de los trabajos de auditoría de cuentas, implicaba que los profesionales pensasen más en cumplir la normativa, para que no les sancionasen, que no en realizar un trabajo de calidad profesional y que fuera útil para sus clientes. Ello hizo que, cada día más, los auditores de cuentas, en vez de aplicar la imaginación creativa y el sentido común en su trabajo, efectuasen una auditoría de protocolo -de cumplimiento de normas como afirman algunos-, porque tenían que responder ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en lugar de enfocar su trabajo a dar respuesta razonable y aportar valor añadido a todas las partes interesadas, empezando por el cliente y siguiendo por el resto de los grupos de interés.

Con el tiempo esta situación se ha ido reconvirtiendo y el actual ICAC enfoca más su labor supervisora a la mejora de la calidad y, por consiguiente, al apoyo a los auditores para que evolucionen y progresen en este sentido, que a una función fiscalizadora y sancionadora. Este enfoque actual del supervisor está en línea con el resto de los supervisores de los países más avanzados y con las prescripciones del organismo internacional de supervisión de la auditoría (IFIAR) o del europeo (COESA).

1.6 Cambios en la legislación europea y española de auditoría hasta el año 2014

Los grandes escándalos y fraudes perpetrados por grandes corporaciones en diversos países del mundo durante los primeros años del siglo actual (Enron, Parmalat, Tyco, WorldCom, etc.) provocaron una gran alarma social, agravada adicionalmente por el seguimiento diario que los medios de comunicación realizaron, poniendo el foco mediático en el comportamiento deshonesto y escandaloso de sus directores y administradores y en la manipulación intencionada que efectuaron de sus cuentas anuales para esconder su situación patrimonial deficitaria y las pérdidas sufridas. Esta situación, dio lugar a una generalización (en cierta forma injusta) de desconfianza en la información financiera emitida por la totalidad o la inmensa mayoría de las empresas y en los auditores de cuentas que las habían examinado, por entender que no habían realizado su trabajo de manera competente y rigurosa.

La Unión Europea no podía quedar al margen de ello y tuvo que tomar cartas en el asunto para intentar proteger a los inversores y al resto de agentes económicos involucrados, en orden a evitar que estos hechos no se repitiesen en el futuro.

A tal fin se promulgó la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, que perseguía como objetivos: 1) mejorar la función pública de la auditoría de cuentas para generar una mayor confianza de las personas e instituciones en su trabajo y en sus informes; y 2) lograr que la información financiera reflejada en las cuentas anuales sea confiable y de calidad.

La transposición de dicha directiva a la legislación española se efectuó a través de la Ley 12/2010, de 30 de junio, que modificó la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas y también otra legislación afectada, para su adaptación a la normativa comunitaria. Conviene remarcar que habían transcurrido 22 años desde la aprobación de la primera ley de auditoría de cuentas, período en el que tanto la auditoría de cuentas como la sociedad española habían evolucionado de manera significativa, y era ya el momento de cambiarla, tanto para su adaptación a la nueva Directiva (aspecto jurídico), como también para mejorar muchos aspectos técnicos que se consideraban imprescindibles y necesarios.

La citada Directiva y la Ley 12/2010 española que la transpone incluyeron una serie de novedades de gran calado, por ejemplo: sobre normas de control de calidad y de ética; medidas de salvaguarda para detectar y eliminar las amenazas a la independencia del auditor; introducción en la Directiva del sistema de supervisión pública de los auditores (en España ya la había); requisitos estrictos para la realización de las auditorías de Entidades de Interés Público; aclaró la responsabilidad del auditor sobre las cuentas anuales consolidadas; introdujo obligatoriamente la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y muchos otros apartados de gran interés.

De todos ellos y, por supuesto, sin desmerecer a ninguno, la Directiva obligó a que las auditorías legales de las cuentas de las empresas debían realizarse de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por un Comité (IAASB) de la *International Federation of Accountants* (IFAC) que fuesen adoptadas por la Unión Europea. Se trató, evidentemente, de un cambio radical, dado que dichas NIA eran un conjunto estructurado y coherente de normativa de auditoría en todos los ámbitos en los que actúa el auditor, más amplio y actualizado que las Normas Técnicas de Auditoría (NTA) españolas existentes hasta aquel momento y con una orientación diferente.

La primera adaptación de dichas NIA se efectuó mediante la Resolución de 26 de octubre de 2011 (control de calidad) y posteriormente con la Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) que publicó las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (las llamadas NIA-ES), resultado del proceso de adaptación a nuestra normativa de las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la I*nternational Auditing and Assurance Board* (IAASB). Las nuevas NIA-ES provocaron un cambio sustancial en la forma de trabajar de los auditores, en sus políticas y procedimientos de control de calidad y también, como no, en sus informes de auditoría, que son el documento donde los auditores plasman las conclusiones de todo su trabajo y opinan sobre la razonabilidad o no del contenido y forma de las cuentas anuales auditadas.

En cuanto al informe de auditoría que, tal como hemos comentado anteriormente, es el documento que sirve para comunicar las conclusiones obtenidas del trabajo de auditoría, las NIA-ES lo regulan nada más y nada menos que en seis normas, implicando la gran importancia concedida al mismo como vehículo de comunicación. Su estructura cambió sustancialmente con

relación al modelo del informe tradicional de auditoría, dado que se introdujeron ciertas novedades que lo variaron radicalmente. En síntesis, estas novedades fueron las siguientes: su estructura cambió; los párrafos de énfasis se colocan después del párrafo de la opinión; se crean los denominados párrafos de otras cuestiones; se eliminan como salvedades los cambios de los principios de contabilidad aplicados en el año siempre que se respete lo requerido en la NIA-ES 710 en lo que se refiere a la información comparativa, y el tratamiento de las incertidumbres da un vuelco significativo.

No obstante, en el año 2007 y siguientes se produjeron nuevos escándalos como consecuencia de la incompetencia y de la deshonestidad de actuación de los administradores de grandes corporaciones, tanto nacionales como extranjeras, siendo el caso más emblemático la quiebra del banco de inversión norteamericano *Lehman Brothers* y, en España, el "caso" Bankia, provocando la crisis financiera mundial de todos conocida, con las consecuencias nefastas de cierre de empresas, despido de trabajadores, contracción de la demanda y mucho más. Nuevamente, como es lógico y obvio, estos hechos provocaron una desconfianza en relación con la información financiera de las empresas reflejada en sus cuentas anuales, que se hizo extensible a los auditores de cuentas, a los que mucha gente acusaba de mala praxis, de deshonestidad y de mirar para otro lado.

La Unión Europea tuvo que intervenir de nuevo al considerar la importancia que tiene la auditoría de cuentas en la generación de confianza en la información financiera suministrada por las empresas y entidades y, consecuentemente, en la estabilidad de la economía en general de los países de la Unión y, para ello, inicio un proceso de reflexión sobre la calidad y la eficacia de la auditoría de cuentas.

Un grupo de expertos analizó la tarea de los auditores, sus objetivos, metodología de trabajo y muchas áreas más y publicó un Libro Verde el 13 de octubre de 2010, cuyas conclusiones fueron aceptadas y aprobadas por el Parlamento Europeo. Posteriormente, la Comisión Europea acordó modificar la Directiva 2006/43/CE y, como novedad, emitir un Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo específico para las auditorías de Entidades de Interés Público (EIP). A tal fin, se promulgó la Directiva VIII de 2014/56/UE, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y consolidadas, que modificó la Directiva anterior de 2006, y también se emitió el Reglamento 537/2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las Entidades de Interés Público (EIP).

Todo ello prueba, de una manera patente, que cada vez que existen escándalos la Unión Europea se mueve y después promulga nuevas leyes, en este caso relativas a la profesión de auditoría de cuentas, para intentar resolver situaciones que, en buena lógica, debieran resolverse cuando no existen dichos escándalos y situaciones de alarma social y hacerlo sosegadamente y con tranquilidad.

Estas situaciones pueden llevar a hacer una serie de preguntas como resultado de la existencia de estos escándalos: 1. ¿Es real que los auditores no hacen bien su trabajo?; 2. ¿Está contrastado que los auditores seleccionan un alcance de su trabajo que no es el adecuado?; 3. ¿Es realmente cierto que los auditores cuando ven una situación de conflicto miran para otro lado para no perder los honorarios de su cliente?; y 4. ¿Es que los auditores realizan un trabajo de cosmética sin entrar en el fondo de los temas?

Son preguntas lógicas que cualquier profano en la materia puede hacerse a la vista de los escándalos y fraudes existentes y de los frecuentes cambios legislativos para intentar que dichas situaciones no se produzcan. ¿Dónde está la clave para resolverlo? Evidentemente está en la metodología y desempeño del trabajo que, a mi criterio, puede evolucionar en busca de una mayor eficiencia y no en el cumplimiento estricto de normas. Ello no quiere decir que las normas no sean importantes, pues evidentemente sí lo son, pero la auditoría es una técnica que necesita, como elemento esencial, la actividad intelectual de los que la practican, lo que se denomina el **"Criterio Profesional del auditor"**.

1.7 La situación actual

Poco tiempo después de la promulgación de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas anuales consolidadas, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea del 9 de junio de 2006, ocurrió la crisis denominada o popularmente conocida como de las *subprimes* en los Estados Unidos de América -con su consiguiente traslado internacional-, la quiebra del banco de inversión norteamericano Lehman Brothers, la imputación de la *Securities and Exchange Commission* (SEC) al mayor banco de inversión norteamericano Goldman Sachs, y mucho más.

Como consecuencia de todo ello, el gobierno norteamericano no tuvo más remedio que realizar rescates colosales y dedicar ingentes cantidades de dinero para evitar que se hundiera el sistema financiero del país debido a que la banca estadounidense fue el epicentro del peor seísmo financiero que había conocido el país en décadas. Es bien conocida la expresión formulada por un senador norteamericano para describir el efecto o incidencia de dicha crisis financiera, al manifestar *the party is over* (la fiesta ha acabado).

Esta crisis financiera tuvo, indudablemente, una fuerte incidencia en muchos otros países del mundo, por múltiples razones, incluidos diversos países de la Unión Europea, entre ellos España. Recordemos a este respecto la crisis financiera española que se inició en septiembre de 2007 por el desplome de la burbuja inmobiliaria, motivada por la sobrevaloración del precio de los bienes inmobiliarios que habían alcanzado importes ilógicos y lejos de la realidad. Su consecuencia, como es de todos conocida, fue el cierre de empresas, una época prolongada de desempleo, bajo consumo, falta de crédito para las empresas, alta morosidad, etc., es decir, provocando en el mundo empresarial la clásica situación de "sálvese quien pueda".

La Unión Europea no podía quedar al margen de las causas que habían provocado dicha crisis y, después de muchos estudios e investigaciones decidió, entre muchas otras medidas que no citamos aquí por caer fuera del alcance de nuestra investigación, promulgar la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea del 27 de mayo de 2014. Se entendía que era absolutamente necesario reformar ampliamente la profesión de auditoría para actualizar muchos aspectos que la crisis financiera y económica posterior había provocado en su trabajo, en su organización y en muchas facetas que la afectaban, que convenía mejorar y perfeccionar. Habían transcurrido solamente ocho años entre esta y la anterior directiva, hecho que da mucho que pensar.

La trasposición de la nueva directiva europea a la legislación española se efectuó bastante rápidamente a través de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, publicada en el Boletín Oficial del Estado del 21 de julio de 2015, que fue la segunda ley de auditoría de cuentas de nuestro país, sustituyendo a la primera ley 19/1988, de 12 de julio, por lo que hubo una diferencia de 27 años entre ambas. Todo un récord, en los tiempos que corren, si bien hay que matizar que antes de esta segunda ley de auditoría de cuentas, la primera ley de auditoría fue objeto de modificación parcial por otras siete leyes.

El motivo por el cual el gobierno español decidió acelerar la promulgación de la nueva ley de auditoría de cuentas fue el interés del ministro con competencias en la materia (en esos momentos Luis de Guindos) debido, fundamentalmente, al escándalo del caso Bankia, y también a los fraudes perpetrados en las empresas también españolas Pescanova y Gowex -que eran mucho menores, aunque posiblemente más dolosos-, por lo que el interés fue, específicamente, por el caso Bankia y por la repercusión o alarma social de dicho escándalo en la sociedad española.

De ello se deriva como conclusión relevante que la promulgación de la nueva ley de auditoría de cuentas, independientemente de que, por supuesto, era una trasposición de la regulación europea, también era un interés gubernamental (por tanto, político) por el escándalo de dicha entidad crediticia, lo cual es ya un clásico de modus operandi y afectación final para la profesión de auditoría de cuentas.

En efecto, podemos citar como primer ejemplo el escándalo del caso McKesson & Robbins *Incorporated* en los Estados Unidos de América en el año 1938-39, que implicó que el entonces *American Institute of Accountants* -en la actualidad *American Institute of Certified Public Accountants*- emitiese, por vez primera, una declaración o pronunciamiento de auditoría titulado *Statement on Auditing Procedure* nº 1. Esta declaración constituyó el germen de las futuras normas de auditoría en todo el mundo, obligando a los *Certified Public Accountants* (C.P.A.) norteamericanos a estar presentes en la observación de los inventarios físicos y a circularizar para obtener después confirmación directa y por escrito de los saldos a cobrar de los clientes de las empresas cuyas cuentas anuales auditaban. Como ya se ha mencionado después se ha ido repitiendo este mismo proceso.

Así, podemos afirmar que es un hecho constatado en la historia contemporánea que después de casos de fraudes e irregularidades sonados en empresas grandes de muchos países, los gobiernos deciden cambiar diversas leyes, entre otras las relacionadas con la auditoría de cuentas, para intentar tapar sus debilidades, sus incompetencias y el trabajo mal hecho -o no hecho- por parte de los organismos reguladores de que disponen, tal como sucedió con el caso Bankia, cargando sobre los auditores de cuentas la culpa de lo sucedido, -como si ellos debieran ser los únicos culpables- y dejando impunes y sin responsabilidad a otros. La nueva Directiva 2014/56/UE de auditoría de cuentas, es un clásico ejemplo de ello y, en consecuencia, también lo es la Ley 22/2015.

Matizo que los escándalos sonados de grandes empresas por fraudes, irregularidades varias y gestión desastrosa de sus negocios por parte de sus administradores, ha sido el factor más importante que ha incidido sobre los cambios normativos que afectan a la profesión de auditoría de cuentas, ya sean legales o normativos profesionales, y lo han sido con más relevancia que los

originados por crisis económicas de los países, porque estos últimos forman parte de los ciclos económicos, y aunque su efecto en la población es fuerte, duran varios años y no gustan a nadie, todo el mundo los llega a aceptar casi por inevitables.

1.8 La nueva y actual ley 22/2015 de auditoría de cuentas

El análisis del contenido de la nueva ley de auditoría de cuentas española evidencia que se trata de una ley amplia, técnica, compleja, mucho más detallista que la anterior y que incluye infinidad de aspectos que, por su naturaleza y también por su novedad, implicaron un desarrollo reglamentario claro para salir de dudas en su interpretación, aunque no fue lo rápido que debiera haber sido, ya que tuvo un retraso considerable su promulgación.

Sin pretender, ni mucho menos, identificar su amplio contenido, simplemente manifestar que sus aspectos principales pivotan sobre: (a) las auditorías de cuentas de Entidades de Interés Público (EIP), un tema que no se había tratado adecuadamente hasta su promulgación; (b) el nuevo informe de auditoría; (c) el énfasis en el escepticismo profesional; (d) una regulación mucho más amplia de la independencia del auditor; (e) la regulación de la duración de contratación de los auditores; (f) las políticas y procedimientos de organización interna y del trabajo de los auditores; (g) las novedades en el sistema de supervisión pública de los auditores; y (h) las novedades en el régimen de infracciones y sanciones de los auditores.

Una gran parte de la nueva normativa tenía que ver con aspectos internos de funcionamiento de los auditores de cuentas que, por supuesto son importantes, pero a juicio de muchos y que comparto, el *key point* o plato fuerte de la nueva ley de auditoría de cuentas fue el nuevo modelo del informe, documento que tiene carácter externo y que desde el punto de vista de la sociedad española es lo que más interesa.

El nuevo informe de auditoría tiene: 1º. una estructura perfectamente definida en cuanto a su contenido, dado que sus títulos o denominaciones lo acreditan; 2º. pretende ser en determinados aspectos más comunicativo con el público en general, en especial en lo relativo a las responsabilidades del auditor en relación con su trabajo; 3º. introduce menos lenguaje técnico o jerga de los auditores, aunque, obviamente, continúa existiendo; 4º. es mucho más amplio que el modelo anterior intentando que el lector comprenda más aspectos relacionados con su opinión profesional; y 5º toca -como los pianistas- algunas teclas de interés para que, aquellas personas que lo lean, entiendan los aspectos clave de las cuentas anuales auditadas de la empresa o entidad afectada.

El último aspecto comentado es una novedad en dicho informe, pues a través de la sección de "Cuestiones Clave de Auditoría" para las Entidades de Interés Público (EIP) o de "Aspectos más Relevantes de la Auditoría" (AMRA) para los trabajos de auditoría de entidades que no son de interés público que, evidentemente, son la mayoría, se incluyen, entre otros, la exposición de aquellos temas que el auditor considera relevantes como de riesgo de error material en las cuentas anuales auditadas, áreas en las que existen estimaciones importantes realizadas por la

dirección que son difíciles de valorar y también aspectos que, por su naturaleza u otros condicionantes, puedan tener un gran impacto en las cuentas anuales auditadas.

Pero esto no es todo, pues una vez identificadas y descritas y bien explicadas todas las cuestiones clave de auditoría que, a juicio del auditor, deben ser objeto de exposición en esta sección especial del informe de auditor, el auditor debe detallar específicamente los procedimientos de auditoría que ha aplicado en cada una de ellas y la conclusión a la que ha llegado en cuanto a su razonabilidad. Por tanto, sin duda alguna, esta nueva sección del informe de auditoría es una sección muy relevante de éste, motivo por el cual algunos estudiosos y expertos opinan que introduce una vía para que los lectores conozcan más profundamente determinados aspectos de las cuentas anuales y también de la empresa auditada.

En suma, para decirlo claramente y sin ambages, se trata realmente de un nuevo informe de auditoría, con unas pretensiones elevadas para intentar disminuir el denominado "gap de expectativas" en auditoría, entendiendo como tal la diferencia entre lo que el público en general entiende que debe proporcionar el auditor con su trabajo y lo que el auditor realmente proporciona, siendo este un hecho reiterativo que no tiene ni tendrá fin.

El "*gap*" es un tema que, evidentemente, es de gran relevancia para la profesión de auditoría, y debe ser resuelto mediante una declaración escrita redactada de forma clara por parte del auditor al final de cada uno de sus informes -a modo de anexo explicativo-, para identificar y aclarar de una vez por todas el alcance de su trabajo, su misión, sus limitaciones -si es que considera que las hay-, y lo que el auditor de cuentas puede proporcionar y lo que nunca podrá proporcionar por caer fuera del alcance de su trabajo y de su misión. Todo lo demás son intentos frustrados de solucionar el problema yendo por "los cerros de Úbeda", pero sin atacar el problema de fondo, que es lo que interesa. El nuevo informe intenta dar solución describiendo tanto las responsabilidades de los administradores como las de los auditores en mayor extensión que el anterior, pero aún no se llega a una exposición clara, puesto que se lleva a cabo con unos párrafos muy generales y estándar, por lo que sigue habiendo dudas, aunque en mucho menor grado.

2 Nuevos desarrollos y propuestas de futuro

2.1 El futuro: lleno de retos y oportunidades

El *World Economic Forum* de Davos centró su reunión anual del 2021 en el ESG (*Enviromental, Social and Governace*) y existe una enorme regulación de la UE al respecto. Los aspectos medioambientales, sociales y de buen gobierno están presentes e impactan en todos los agentes económicos, por lo que la economía actual debe ser vista bajo la óptica de la sostenibilidad. Por ello, la ESG también impacta en la auditoría y, sus estrategias de futuro deberán tener presente el objetivo primordial de ser "sostenibles".

El viaje hacia el nuevo paradigma de la sostenibilidad en la auditoría requiere llevar a cabo un proceso de transformación continua y, dentro de esta, figura en un lugar destacado la necesaria la transformación digital del negocio. La transformación, para ser sostenible, incluida la tecnológica/digital, emerge como el principal reto de los auditores y requiere estar alineados con la cultura del cambio en toda la organización. Los auditores deberán establecer e implementar sus estrategias para llevar a cabo estas importantes transformaciones que impactarán de forma considerable en sus modelos de negocio. Lo que se venía haciendo hasta ahora no es garantía de continuidad, por lo que los auditores deben estar sometidos a un proceso de reflexión continua que desembocará en cambios reiterados e importantes en la forma de desempeñar su actividad.

El reto fundamental se centra en conocer las tendencias en las demandas de los usuarios y responder a ellas. Coincidimos en nuestra tesis con la manifestación de Helen Marca (ACCA), Rick Ellis (CA ANZ, instituto de Canadá) y Kevin Dancey (IFAC) que indicaba "los usuarios de los informes de auditoría están demandando más información sobre una gama más amplia de temas, y quieren un acceso oportuno a la información a través de una variedad de plataformas. Las firmas de auditoría han aceptado el reto y se han adaptado a las nuevas tendencias adicionalmente a la de seguir garantizando la integridad de la información financiera" (ACCA, 2023). Cumplir las expectativas de los usuarios ofreciendo la seguridad requerida y proporcionando el mayor valor añadido posible, es el camino a seguir.

Los auditores, además de dar seguridad sobre la información financiera, deberán incluir también como parte de sus actuaciones la información de sostenibilidad y todo lo relativo a la visión de futuro de la empresa. Por tanto, deberán verificar de forma razonable la información de sostenibilidad y poder alertar de posibles riesgos futuros de las entidades auditadas, utilizando para ello métodos y técnicas de análisis predictivo.

Hay una serie de hechos y circunstancias que ha experimentado el sector en los últimos años que deben servir para reorientar la actividad y proyectarla hacia un camino sostenible, que son los siguientes: a) la falta de atractivo de los nuevos profesionales por el ejercicio de esta actividad profesional; b) la agrupación de firmas de pequeños despachos para ser más sostenibles y ofrecer mejores condiciones en sus servicios; c) la excesiva concentración del mercado de auditoría en España; d) la falta de reconocimiento de la importante labor de los auditores; e) la necesidad de una mayor reacción o cambios por parte de los auditores; y f) la multidisciplinariedad como factor de calidad. Trabajando sobre estos aspectos, que implican retos de futuro, se abren amplías vías de desarrollo y nuevas oportunidades para crecer y ser sostenibles en el tiempo. Para afrontarlos, la gobernanza de las firmas debe ser proactiva, lo que permitirá la transformación y la adecuación a las nuevas necesidades y expectativas del mercado.

Ha habido muchos retos en el pasado para los auditores, muchos hay en la actualidad y otros muchos traerá el futuro, ya que la auditoría y sus practicantes constituyen un sector proactivo y en evolución constante. El futuro brinda a los auditores enormes posibilidades de ofrecer nuevos servicios de valor añadido debido a los conocimientos, capacidades y habilidades que se tienen, las cuales se deben potenciar incorporando las nuevas tecnologías, introduciendo cambios

profundos en la gestión del capital humano para atraer nuevo talento, crearlo y mantenerlo y, todo ello, con el compromiso de incrementar la calidad y la efectividad de la auditoría.

La auditoría debe seguir evolucionando y los auditores deben ser conscientes de ello y propiciar esta evolución. Los usuarios de sus informes requieren más intervención de los auditores y un mayor alcance de su trabajo. Por otro lado, las propias entidades auditadas son conscientes del enorme valor y utilidad de la auditoría y requieren a los auditores para que les ofrezcan un servicio más profundo y proactivo en lo que respecta a identificar y evaluar los riesgos de todo tipo a los que están sometidos y no sólo los derivados de la información financiera retrospectiva. La tecnología debe ser una ayuda para ello, pero también debe llevarse a cabo un proceso interno de reflexión sobre el alcance y enfoque de la labor que como auditores desempeñan. Lo que sí es evidente es que el futuro, cada vez más cercano (por no decir que ya se está en él), avanza a una velocidad tan rápida que hace imprescindible actuar de forma inmediata o de otra forma el sector puede verse muy afectado. Han de ser agentes de cambio y anticiparse, abandonando las posturas meramente reactivas que no potencian la posición prestigiosa que debe ostentar la auditoría y los profesionales que la practican.

2.2 Camino hacia un futuro sostenible de la auditoría

Durante la investigación se ha profundizado en los análisis, reflexiones, ideas y opiniones sobre el futuro de la auditoría, que han sido postulados por diferentes instituciones, firmas y expertos en la materia. Estos desarrollos, tomados en su conjunto, dibujan con rigurosidad y acierto los diferentes caminos a seguir para responder a los retos que el mercado exige. Se ha de precisar que estos estudios se llevan a cabo atendiendo a diversos ámbitos geográficos, a diferentes alcances, bajo diferentes ópticas y temáticas, etc. y, por lo tanto, proporcionan conclusiones orientadas a sus propósitos. La aportación que aquí se efectúa es la de reorientar todos estos análisis al entorno español, complementándolos con los propios análisis efectuados, para establecer las líneas de orientación futura de la auditoría en nuestro país.

Como resultado del análisis llevado a cabo se constata que los pilares en los que el sector debe asentarse para afrontar el futuro y ser sostenible son los siguientes:

- La transformación es necesaria y ha de acometerse con rapidez, constituyéndose en un proceso continuo, orientado a la mejora de la calidad y al ofrecimiento de servicios del mayor valor añadido posible. Estos servicios deben ir enfocándose paulatinamente a lo que, desde un punto de vista de razonabilidad, los usuarios demandan. No todos los requerimientos que se planteen pueden ser respondidos con la garantía y el rigor necesarios, por lo que deberán posponerse hasta que se den las condiciones para su respuesta o simplemente ser descartados y no ser atendidos. La constante respuesta al "Gap de expectativas" de los usuarios siempre estará presente y formará parte de la necesaria evolución y transformación del sector.

- La auditoría debe avanzar para ser más efectiva y proporcionar mayor valor a la sociedad. Pero este proceso no sólo depende de los propios auditores, sino que necesita

la colaboración de todos los agentes económicos que se relacionan con la información corporativa de las entidades, a saber: los legisladores, reguladores, supervisores que actúan sobre la actividad y también los académicos. Esta necesidad viene motivada por el hecho diferencial de ser un sector altamente regulado, supervisado y de marcado interés público.

La colaboración público-privada, pública-pública (entre administraciones e instituciones públicas) y privada-privada (entre los auditores y sus corporaciones y entre el sector y los usuarios) es totalmente esencial para progresar. Además, se ha de llevar a cabo, no sólo a nivel nacional, sino colaborando principalmente con la Unión Europea, siguiendo su normativa y sus recomendaciones, pero sin perder de vista el resto del entorno internacional. La globalización en la auditoría es un hecho incuestionable, puesto que en muchas ocasiones se ejerce sobre compañías de carácter transnacional.

- El camino a seguir debe pasar por establecer como elemento central de la organización el capital humano. La tecnología, los recursos financieros, la comunicación interna y el resto de los medios materiales de las firmas y despachos de auditores han de establecerse y orientarse con el propósito de fomentar el desarrollo de este recurso esencial, ya que de él depende el futuro. En general, este imperativo estratégico es común a todos los sectores, incluso a los intensivos en capital, pero en la auditoría y las firmas se manifiesta de forma más evidente, al ser una práctica profesional casi completamente basada en el conocimiento y el criterio profesional de los que la practican y, en la forma en que los despliegan, tanto desde el punto de vista técnico como ético.

  La gobernanza de las firmas debe orientarse bajo el objetivo de disponer de equipos profesionales preparados, multidisciplinares, con una combinación de habilidades (por supuesto incluidas las blandas), con liderazgos compartidos y con clara orientación a la calidad y a los valores éticos. Esta forma de actuar es y será la clave del éxito. La tecnología es una parte esencial de todo este proceso y, de hecho, se constata que las máquinas y las herramientas tecnológicas irán apoyando a la evolución del trabajo de los auditores, ya sea sustituyendo algunas tareas automatizables o complementado el desarrollo de otras. Pero el criterio profesional del auditor no podrá ser sustituido por la inteligencia artificial. La figura humana en la auditoría es y seguirá siendo la parte esencial para el desarrollo de la actividad y, en general, de los todos los servicios profesionales que las firmas y despachos ofrecen y, que, sin duda alguna, seguirán ofreciendo en el futuro.

2.3 Aspectos fundamentales del modelo de negocio del futuro

En primer lugar, hay que precisar que no se puede hablar de un modelo estándar e igual para todos los auditores, sino que este depende del territorio dónde se actúe, del tamaño de la firma, del propósito que se establezca o de los objetivos a conseguir, del estilo de gestión, del ámbito de actuación territorial, de las prácticas profesionales que se desempeñan, etc. Así, no se puede

hablar de un modelo único de firma, sino que existen y seguirán existiendo firmas de diferente carácter, tamaño y condiciones para el ejercicio de su actividad y con modelos diferentes e incluso muy diferentes. Lo que sí se puede es determinar los aspectos fundamentales sobre los que debe basarse el modelo de negocio futuro a establecer.

Para construir un modelo de negocio se debe llevar a cabo un ejercicio previo que consiste en preguntarse sobre una serie de aspectos esenciales que condicionan el futuro desempeño. Un documento que lleva por título *Five questions for accounting firms* emitido por la entidad *Accounting Today* (2022, junio) proporciona la guía adecuada para llevar a cabo esta acción. Las preguntas principales son: 1. ¿Cuál es nuestro enfoque de la tecnología?; 2. ¿Cuál es nuestro plan estratégico a corto, medio y largo plazo?; 3. ¿Cómo estamos tratando la evolución del mercado?; 4. ¿Cómo estamos manejando la escasez de personal?; y 5. ¿Cuáles son las áreas más importantes de servicios a ofrecer?

Una vez dada respuesta a las preguntas anteriores podemos pasar a establecer los aspectos fundamentales del modelo de negocio y los planes de futuro para su implementación (utilizando la técnica del embudo, que consiste en irlos introduciendo uno a uno en el modelo):

- El modelo debe contemplar una gobernanza adecuada a los tiempos, que no puede ser sencilla (como podía ser en el pasado) y bajo la premisa que se tiene una empresa y como tal debe ser gestionada. Uno de los componentes será la búsqueda de la rentabilidad, circunstancia que está afectada por la consensuada insuficiencia de los honorarios de los auditores. Otro es la adaptación al cambio, por lo que las firmas y despachos han de ser muy flexibles y, la gestión ágil del cambio debe ser un imperativo estratégico a contemplar.

- El enfoque y variedad de los servicios a ofrecer condiciona el modelo de negocio. De todas formas, salvando las distancias entre unos servicios y otros, la característica común debe ser la capacidad de ofrecer mayor valor añadido. La generación de valor es el elemento clave que favorece el éxito y proporciona la diferenciación con respecto a la competencia.

- La multidisciplinariedad puede ser una de las mejores vías para ser sostenibles. Los clientes precisan unos asesores que los acompañen, les entiendan y les apoyen desde un amplio abanico de puntos de vista y ello exige tener las capacitaciones necesarias. Unas las podrán desarrollar internamente y otras ofrecerlas por la vía de la colaboración con otras empresas, todo ello, por supuesto, con las adecuadas salvaguardas de la independencia requerida.

- El mundo económico está globalizado, los clientes operan cada vez más en los mercados internacionales y, en consecuencia, los asesores deben poder responder a retos de carácter transnacional. La internacionalización de un despacho local no es un reto fácil ni sencillo y, lo primero a conseguir es que el propio equipo de profesionales lo acepte y crea en él, venciendo los miedos al cambio y adoptando una actitud proactiva al mismo.

- La ética es un concepto fundamental en la actividad de la auditoría, que abarca unos deberes y obligaciones (deontología profesional) y unos principios y valores que son todos ellos fundamentales para su ejercicio y para el reconocimiento público necesario. Los principios éticos deben ser asumidos por todos los profesionales y la empresa ha de fomentarlos, considerando su cumplimiento un imperativo principal de su gestión. La ética contribuye a incrementar la credibilidad y la confianza de la clientela. Los clientes quieren percibir que sus asesores son confiables y ello se consigue actuando con altos estándares éticos en todo momento y lugar.

- La gestión del capital humano ha adquirido una especial significación en los últimos años debido a la crisis en la atracción y mantenimiento de talento. También es esencial para formar equipos capacitados, responsables, capaces de asumir retos y ofrecer soluciones. La gestión del capital humano deberá contemplar medidas para la formación y capacitación de los empleados, para la gestión del talento, para el liderazgo, para la evaluación del desempeño y, en general, para la búsqueda de la excelencia.

- Ya se ha dicho que hay que ofrecer alto valor añadido y un componente esencial es la calidad. La calidad es imprescindible en la auditoría ya que el servicio se basa en ofrecer seguridad. Conseguir la calidad en la auditoría es un factor esencial a la hora de establecer el modelo de negocio y la estrategia futura. Cuestiones como la *correcta aplicación del juicio profesional*, la *permanente actitud de escepticismo profesional* y el *refuerzo de la supervisión y seguimiento* deben estar siempre presentes y formar parte de una iniciativa estratégica de la empresa. La calidad en el resto de las prácticas profesionales es también una exigencia de primer nivel.

- La tecnología no es un fin sino un medio para conseguir los objetivos estratégicos y su transversalidad hace que sea un elemento esencial del modelo de negocio. Por ello, debe ser también objeto de una iniciativa estratégica para exigir una permanente actualización e incluso la reconversión tecnológica cuando proceda.

- La actividad de la auditoría, por su carácter de interés público y por su intensa regulación, está sujeta a importantes responsabilidades y el control de los riesgos es un elemento esencial de la gestión. Pero independientemente del plus de riesgo en la práctica de la auditoría, el resto de las prácticas que se desempeñen también están sujetas a riesgos que deben ser controlarlos. Los riesgos, ya sean de carácter externo o interno, como pueden ser los regulatorios, contractuales, laborales, financieros, fiscales, o informáticos deben ser objeto de evaluación, control y respuesta constante.

- Los temas de medioambiente, sociales y de gobernanza (ESG) están adquiriendo gran importancia y se erigen como una nueva fuente de servicios para las firmas de auditoría y deben formar parte de su catálogo. Pero no podemos olvidar que las auditoras también son empresas y tienen responsabilidad en este terreno, por lo que se debe evaluar y responder a las obligaciones que impone la ESG e implementar estrategias y políticas al respecto.

Por último, un factor a considerar y que puede ser decisivo, será la necesidad de crecer y más aún cuando el tamaño medio de las auditoras en nuestro país es inferior a la de países como Alemania o Francia. El tamaño puede que no esté relacionado, en la mayoría de los casos, con la calidad, pero sí lo está en cuanto la capacidad de las empresas para competir y ser sostenibles. El crecimiento, ya sea orgánico o inorgánico, es una exigencia de mercado y debe ser objeto de respuesta por parte de las firmas de todos los tamaños (no sólo debe ser una exigencia para las pequeñas).

Estos aspectos son los que establecerán el marco general de los despachos o firmas profesionales en el futuro y los que deben tenerse en cuenta a la hora de establecer o reformar su modelo de negocio futuro. La implementación de estos aspectos debe modelarse entre ellos teniendo en cuenta las diferentes visiones y propósitos que se tengan. El modelo lo hemos denominado *AV Accounting Firm*, donde las siglas AV en inglés corresponden a *Added Value*. Nótese que se utiliza el vocablo *accounting*, que es la denominación que se da principalmente en los países anglosajones a las firmas de auditoría y, que además hoy recoge con mucho mayor sentido la totalidad de su *Core Business.*

2.4 Una propuesta de futuro

El futuro vendrá marcado por las necesidades de los usuarios y de la sociedad en general, que se caracterizan por estar en evolución continua y, en lo que respecta a la auditoría, la tendencia es proporcionar una mayor seguridad de la información corporativa para así seguir manteniendo un nivel alto de credibilidad, pero con la salvedad que el *reporting* cada vez es más extenso y complejo.

El modelo de empresa de servicios profesionales[287] de futuro tiene que venir caracterizado por:

- Orientar su rumbo a las necesidades de sus clientes, a los inversores y, en general, a todos los grupos de interés, sabiendo que la práctica de la actividad de auditoría puede y debe ofrecer mucho más valor añadido.

- La consultoría seguirá desarrollándose con fuerte ritmo y, en consecuencia, las prácticas profesionales de las firmas irán aumentando.

- La evolución económica impacta en los clientes y las empresas de servicios deben seguir como mínimo el mismo ritmo de evolución, siendo las de más éxito aquellas que puedan anticiparse. La sostenibilidad de las firmas pasa por incorporar procesos continuos de transformación.

- Hay que apostar por la flexibilidad y la adaptabilidad. El cambio será una constante y las empresas de servicios y la auditoría no pueden estar al margen de ello. Seguir la estela

[287] Nos referimos a empresas con la necesaria característica de que la auditoría sea un componente esencial y esté formando parte de las actividades de su *Core Business*.

del mercado, innovar, buscar una mayor eficiencia y calidad, proponer nuevas formas de colaboración y apoyo a la clientela y constituirse en un su colaborador estrecho y confiable es el rumbo a seguir.

- Se deben tener propuestas de valor más sofisticadas, en base a una mayor especialización y conocimiento de los negocios de los clientes, de las nuevas formas de trabajo e intentando hablar el lenguaje del mundo de los negocios de los clientes. La asesoría integral con equipos multidisciplinares es el gran recurso que permite ser sostenibles.

La responsabilidad y el desempeño de los puntos anteriores recae en los profesionales que trabajan en las propias empresas. En este sentido la gestión del capital humano será el primer imperativo estratégico. Una adecuada gestión de capital humano implicará una mayor dedicación de recursos y orientarla a la captación, mantenimiento y creación de talento que permita aumentar las capacidades de la empresa, su eficiencia, la calidad de sus servicios y la innovación necesaria.

La gestión debe conllevar la búsqueda de nuevos perfiles, la estructuración del "viaje del empleado", la introducción de medidas y acciones para fomentar la comunicación buscando conocer lo que piensan, lo que están requiriendo y lo que necesitan para obtener su máxima contribución. Las empresas deben ser capaces de proporcionar un trabajo atractivo y de nivel, con la flexibilidad adecuada, fuera de rutinas y una formación continua que les permita progresar. También deberán mostrarse ante sus empleados más progresistas, con más orientación al futuro y sus retos y más tecnológicas. Estos alineamientos también favorecerán la tarea de cautivar y atraer la imaginación de los jóvenes y crear y retener su talento.

El futuro de la propia práctica profesional de la auditoría vendrá condicionado por:

- La auditoría cambiará, será menos formal, más orientada a la propia empresa auditada y al inversor.

- Convergerá hacia las mayores expectativas de los usuarios, tratando de conseguir una auditoría más efectiva y con un mayor campo de actuación.

- Se tiene que dar más apoyo a las áreas de gestión de los riesgos de los clientes y en especial en la prevención y detección de fraudes, en las predicciones de futuro y en aspectos importantes de su gestión.

- La regulación cambiará para facilitar y promover el nuevo rol que se pide a los auditores. Hasta ahora ésta ha sido muy exigente y, en muchos casos, ha llevado a que la auditoría sea menos atractiva o que el auditor se ocupe en temas muy formales y descuide su oferta de valor.

- La práctica de la auditoría deberá competir con las empresas de carácter tecnológico en la atracción de los perfiles "STEM". Estas últimas están siendo más atractivas y lideran

su captación. Las firmas de auditoría deberían trabajar profundamente para generar el interés de este colectivo, que es vital para conseguir la multidisciplinariedad.

- La gobernanza de las empresas de auditoría ha de tener una serie de imperativos básicos como son los siguientes: la ética, el escepticismo profesional, el cumplimiento de la regulación, la tecnología, la mejora continua, la calidad, el mantenimiento y desarrollo de relaciones más cercanas con los clientes y demás grupos de interés y, todo ello, poniendo el foco en la respuesta a dar a los desafíos y retos que traerá el futuro.

Síntesis de la propuesta

En síntesis, las premisas básicas que condicionan el futuro son las siguientes[288]:

- La incertidumbre y el cambio es lo que impera en el entorno. El *mindset* debe ser de apertura, agilidad y predisposición a hacer cosas diferentes. Las empresas deberán transformarse de forma continua, adquiriendo nuevas habilidades y prácticas profesionales de mayor valor añadido.
- Ha de gestionarse la transición tecnológica y ver las oportunidades que brinda. Ello requiere inversión y un liderazgo que se oriente a este hito, estableciendo una estrategia que tenga en cuenta el perfil de los clientes, que son los que marcarán en primer término la senda del desarrollo al cual someterse.

- El capital humano es el activo más importante de los despachos profesionales y la inversión en la gestión para atraer, crear y mantener el talento es la clave del éxito. Se debe poner el foco en la formación continuada buscando que los profesionales se vean atraídos por la innovación, el cambio y el diálogo permanente. Por otro lado, hay que ofrecerles unas condiciones de trabajo adecuadas y alineadas con sus pretensiones.

- Los clientes y el mercado piden más agilidad y proactividad. Los cambios continuos en el modelo de negocio son necesarios e incluso pueden ser disruptivos para las pequeñas y medianas empresas, al estar estas ampliamente basadas en la prestación de los servicios tradicionales, que deben ser sustituidos o complementados con prácticas profesionales más punteras e innovadoras.

- Los auditores deben tener un conocimiento profundo de los estándares profesionales y éticos y de los marcos regulatorios existentes y deben actualizar y desarrollar regularmente sus habilidades para adaptarse a los cambios dinámicos del mercado. Quizás ahora esta necesidad es mayor por la complejidad del entorno y por las nuevas tecnologías. Por otro lado, se les requiere que tengan una visión más integral del negocio, que cubra no solo los temas financiero-contables, sino también asuntos ambientales, sociales y de gobierno corporativo (ESG).

[288] Si bien se esté generalizando para abarcar todo tipo de empresas se ha primado el ofrecer una propuesta que tenga más valor y adecuación para las empresas pequeñas y medianas.

En la actualidad, ya no es suficiente mostrar sólo que una empresa es rentable, si no que tiene además que acreditar un impacto positivo en su gente, la comunidad y el medio ambiente y, por ello, los informes corporativos ya incluyen esta información, que debe ser fiable y creíble. La seguridad requerida debe ser proporcionada por los auditores, lo que implica una mayor relevancia en su papel.

Finalmente, cabe enfatizar la necesaria evolución y el desarrollo continuo. La IFAC indica: *"Hay espacio para aquellos profesionales más proactivos en el mundo de la toma de decisiones, pero recalcando que ese progreso solo será posible cuando se asuma la responsabilidad de ser ambiciosos y con visión de futuro"*. Corresponde pues a los auditores buscar su futuro dentro de estos ámbitos y no resignarse a actuar como en el pasado, sino de comprender la responsabilidad que tienen como agentes de cambio y buscar nuevas oportunidades, que es lo que marcará la diferencia.

3 Apartado empírico

Las conclusiones que hemos extraído sobre la encuesta realizada muestran la opinión de los encuestados (principalmente de profesionales del sector) y se han dividido en tres apartados sobre los que se confeccionó la misma, a saber: Primera: las que se derivan de la visión general de la auditoria hasta la primera ley en España; Segunda: las que abarcan desde la primera ley a la actualidad; y Tercera: las relativas al futuro de la auditoría.

3.1 Visión general de la auditoría hasta 1988

Hay una respuesta muy mayoritaria que sitúa el nacimiento de la auditoría en el Reino Unido en el siglo XIX con el nacimiento de las primeras organizaciones de *Chartered Accountants.* Este aspecto ha sido siempre objeto de controversia, ya que algunos autores la sitúan mucho antes, puesto que se tiene constancia de actividades semejantes a la auditoría (no con el alcance necesario) en épocas anteriores.

Con respecto a la implantación de la auditoría regulada en España se opina:

- La mayoría de las respuestas nos indican que no se reguló antes la auditoría por ser una actividad poco conocida.

- Hay una amplia respuesta favorable a la primera LAC, sólo el 7% de los encuestados manifiestan su disconformidad.

- Se manifiestan favorables a que se optará por la supervisión pública, por lo que no se cuestiona el modelo actual.

- El 62% se manifiesta a favor de la disposición transitoria inicial para la incorporación de auditores al ROAC (semejante a la llamada *grandfather provision*).

- Una amplia mayoría responde que la actuación de los auditores en los inicios fue muy positiva, sólo el 6% indica que no respondieron bien a los retos.

- Se valoran muy positivamente las primeras normas de auditoría, sólo el 16% opina desfavorable o muy desfavorablemente.

- Cuando se les pregunta por el primer informe de auditoría regulado se obtiene un 94,2% de respuestas favorables al mismo.

- Por último, el 65% de los encuestados considera que mostrar como salvedad las incertidumbres fue una decisión acertada para esa época (hoy no se valora así).

3.2 Desde la Ley 19/1988 hasta la actualidad

En cuanto a cuestiones generales de la actividad y del mercado se opina:

- El 63,5% manifiesta que los escándalos unidos a otras circunstancias impactan en la regulación y en la actividad. En mucha menor proporción responden que es la causa principal y aproximadamente el 7% indica que no impactan, ya que los auditores se anticipan a ellos.

- Se responde muy mayoritariamente sobre la importancia que tuvo en el 2010 el Libro Verde "Política de Auditoría: lecciones de la crisis" para el desarrollo sostenible de la auditoría.

- Sobre el impacto que tiene la normativa europea hay cuatro respuestas que destacan: Un 21,3% que dicen que es muy importante, otro 21,3% dice que lo es, pero juntamente con las normas de auditoría, un 27,2% que se comparte con las normas de auditoría, el desempeño de los auditores y de los reguladores y finalmente un 30,1% indica que sólo proporciona el marco general.

- Es importante destacar la clara afirmación mayoritaria sobre el impacto negativo que la actual regulación provoca especialmente sobre los pequeños auditores, que incluso les hace desaparecer.

- Hay una respuesta favorable sobre las auditorías voluntarias y sobre que las PYMES necesitan de una auditoría adecuada a su tamaño, complejidad y circunstancias.

- Se opina mayoritariamente a favor de actuar de forma efectiva sobre la concentración actual del mercado de la auditoría y fomentar su apertura. Algunos encuestados han

manifestado que debe reformarse el marco de responsabilidad si se quiere que las firmas pequeñas y medianas accedan a una mayor participación de mercado.

En cuanto a una serie de cuestiones de carácter más técnico se ha opinado:

- Se valora positivamente (41,9%) el proceso de elaboración de las normas de auditoría y un 41,2% indica que podría haberse hecho un poco más ágilmente.

- Más del setenta por ciento de los encuestados opina que el *Clarity Project* fue uno de los avances más profundos que se han producido en las normas de auditoría.

- De forma amplia se indica que los honorarios no se corresponden con el nivel del servicio dado, que son bajos porque el mercado percibe la auditoría como una carga o que lo son porque los auditores no saben mostrar su valor añadido.

- Se muestra un amplio rechazo a la cantidad de requerimientos normativos que no aportan valor, considerando que éstos pueden ser adecuados para grandes auditorías y auditores, pero no para el resto. Se indica que se debe pensar a pequeña escala.

- La postura mayoritaria es la de responder al *Gap de expectativas*, pero sólo a las peticiones razonables. Además, se indica que es un tema que no sólo afecta a los auditores sino también al resto de los agentes económicos que también deben analizar y evaluar su actual desempeño.

3.3 Futuro de la actividad y de los auditores

Los resultados a las 5 cuestiones de carácter técnico han sido:

- La valoración del nuevo informe de auditoría es altamente favorable, solo el 16,3% de los encuestados no están conformes. Sobre futuros cambios al mismo, 47 encuestados creen que hay que precisar más los temas de fraude y empresa en funcionamiento y 39 indican que deben ofrecer más valor añadido y no ser idénticos año tras año. Sólo 25 respuestas han indicado que no necesita cambios.

- Sobre el plan futuro de desarrollo de las normas de auditoría de la IFAC (IAASB) el 97% se muestra muy de acuerdo. Con respecto a las nuevas normas de gestión de la calidad (NIGC) se muestran favorables a ellas un 39,8% y las consideran aceptables un 45,1%, es decir, hay una valoración intermedia muy alta sobre estas normas.

- Sobre el posible desarrollo por parte de la IFAC de una guía de ayuda para la práctica de la *coaditoría o auditoría conjunta* la amplia mayoría opina que es muy necesaria.

Se han planteado otra serie de cuestiones más relacionadas con el mercado, los retos y las expectativas de futuro, cuyas respuestas han sido las siguientes:

- Se opina mayoritariamente sobre la importancia de la sostenibilidad y de las repercusiones que tendrá sobre las compañías auditadas y sobre la propia actividad de los auditores, afirmando que será una nueva práctica profesional importante para ellos.

- Se considera que la mejora en la información corporativa de las empresas tiene que venir primero de la mano de las propias empresas y de sus órganos de gobierno. También se muestran a favor de que debe potenciarse el desempeño de los supervisores del mercado y mejorar la homogeneidad y efectividad de las autoridades de la auditoría (los supervisores). Opinan que la auditoría también debe ir evaluando su desempeño, pero creen en la actualidad la normativa está bastante actualizada y responde a las necesidades.

- Sobre la covid-19 se responde mayoritariamente que ha comportado cambios importantes y que algunos serán de carácter permanente. Menos del 20% opina que los cambios son de carácter temporal y un 8,8% que no han sido importantes. Con respecto a los efectos sobre el teletrabajo indican que se quedará, pero regulado y el 26,8% opina que ocupará un lugar importante en el desempeño de la actividad.

- En cuanto a los retos de futuro el primero con amplia mayoría (101 respuestas) es la tecnología. El segundo (con 73 votos) es la gestión del capital humano y el tercero con (60 votos) es la mejora de la efectividad de la auditoría. Favorecer la multidisciplinariedad y la mejora de la gestión de la calidad son las siguientes respuestas mayoritarias con 53 y 38 contestaciones respectivamente.

- Con respecto a la tecnología, 75 encuestados indican que es necesario transformarse para incorporarla, 64 indican que se necesitarán recursos y que los pequeños auditores pueden no tener la capacidad para ello y 47 respuestas indican que la tecnología cambiará profundamente el perfil de los profesionales necesitando nuevas capacidades y habilidades.

4 Conclusión final

Todos sabemos que el futuro es difícil de predecir, porque nadie dispone de la bola de cristal para hacerlo; el mismo Peter F. Drucker nos dice que predecir es como conducir a oscuras, por lo que la conclusión que formularé seguidamente está más cerca de la opinión personal que de un resultado investigador al uso, pero lógicamente basada en mi experiencia, años de trabajo en auditoría de cuentas, el análisis de lo que veo y constato cada día en dicho mercado, así como de la influencia global que me ha aportado este importante trabajo de investigación.

El futuro de la auditoría en España, además de lo ya resaltado, debe añadir a su lista de prioridades la solución de tres grandes problemas endémicos que la aquejan y que condicionan la resolución eficaz de todos los anteriores, a saber:

Primero.- Bajos honorarios. Es bien sabido que en España la tasa horaria aplicada a la prestación de servicios profesionales de auditoría de cuentas es muy baja, estando alejada de una manera significativa de la aplicada en los países de nuestro entorno en Europa. En efecto, en Francia, Italia, Suiza, Bélgica, Holanda, Alemania, Dinamarca, Austria, Suecia, por citar otros países de la Unión Europea, los honorarios profesionales para la realización de un trabajo de auditoría son más elevados que los aplicados en España.

¿Cuál es el efecto de este hecho?, sin duda el inmediato se reflejaría en que se pierde competitividad para la retribución del empleado, a lo que se une una carga excesiva de trabajo por empleado (necesidad de horas extraordinarias difíciles de remunerar). Y, por todo ello, se provoca la falta de atractivo de los potenciales empleados para dedicarse a esta actividad profesional, por las razones apuntadas de bajos salarios y por las "jornadas maratonianas", especialmente por parte de las grandes sociedades de auditoría, que exigen a sus empleados un grado de compromiso que se aleja de la concepción actual de la necesaria conciliación "trabajo-ocio-relaciones sociales" del joven profesional.

Segundo.- Estructuración de la formación para ser auditor de cuentas. En mi opinión existen las vías para conseguir esa formación, pero su estructuración está muy alejada de una adecuada praxis en este ámbito. La formación directa, inicial, hay que calificarla como mínimo de no adecuada para su entrada a esta actividad profesional (por no decir deficiente). En todos los países de centro y sud América existen unos estudios universitarios de formación de los auditores de cuentas, que se denominan "Licenciado en Contaduría Pública". En España y en el resto de los países europeos, básicamente por cuestiones de parcelas de "poder" en el ámbito de las áreas de conocimiento universitarias, no existen tales estudios universitarios, por lo que las personas que normalmente quieren dedicarse a esta actividad son graduados en Administración y Dirección de Empresas (ADE) o en Economía.

Dichos estudios universitarios persiguen los objetivos que están perfectamente identificados, pero los contenidos de sus enseñanzas no están pensados para formar específicamente para una primera entrada en el mercado laboral de los auditores de cuentas. Así, las materias de contabilidad (contabilidad financiera, contabilidad de sociedades, contabilidad de costes, análisis de estados financieros, consolidación de cuentas anuales, el Plan General de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera), derecho (derecho civil, derecho mercantil y derecho fiscal, especialmente), finanzas en sus muchas variantes, dirección estratégica, informática y auditoría, son de carácter general y no del nivel de un profesional experto que debe dominarlas con un alto grado de conocimiento, que es lo que se requiere en el campo de trabajo, es decir, que la persona que se inicia en la actividad profesional de la auditoría de cuentas debería poseer en su inicio. Otro tema muy diferente es la práctica del día a día y el aumento de conocimientos que el trabajo conlleva para cada persona.

Ello implica que los nuevos empleados vienen con un nivel de formación inicialmente no adecuado para acometer las etapas iniciales de su trabajo, debiendo, por un lado, complementarlo con un postgrado de auditoría de cuentas y por otro a dedicar tiempo "en el

campo de trabajo" a cubrir las lagunas que debieron ser cubiertas en el grado. Si tuvieran una formación adecuada universitaria, se podrían dedicar directamente, nada más iniciar su andadura profesional, a una mayor especialización que les conduciría a un progreso más rápido y a una mejor y más atractiva carrera profesional. Por otro lado, se evitaría que las sociedades de auditoría tuviesen que dedicar muchas horas a enseñarles conocimientos que no poseen y desconocen, ahorrando tiempo, esfuerzos y dinero en su formación.

Se trata de un tema de vital importancia, al que no se le ha dado el enfoque necesario para solucionarlo en busca del interés general, y no particular de los diferentes grupos de poder. No obstante, no se lea en esta conclusión una crítica a los grados citados, y, por supuesto, tampoco a los contenidos de contabilidad ahí incluidos, entiendo su papel, su rol y estructura, solo estoy poniendo sobre la mesa y valorando su importancia adicional para otro grado específico puro de auditor.

Tercero.- Inexistencia de una metodología clara de trabajo. Al no existir unos estudios universitarios adecuadamente estructurados para la formación de un excelente auditor de cuentas, no se da la investigación necesaria y aportes a esta actividad, que hace que no exista una metodología clara de trabajo que, en la actualidad, se fundamenta en unas normas internacionales de auditoría, es decir, unas guías o pautas que buscan una teoría "muy generalista" de trabajo, pero sin existir una auténtica teoría de la práctica profesional de la auditoría que todo el mundo entienda y que sirva desde el primer momento en que se inicia la andadura profesional.

Así, es de todos conocido que los auditores de cuentas dirigen mucha parte de su trabajo a verificar el balance, dejando la verificación de la cuenta de pérdidas y ganancias a un nivel generalista de "cosmética", cuando el conocimiento y verificación de muchos documentos de gastos y de pérdidas, así como de la evolución y estructura de los ingresos, ilustra mucho de lo que puede haber detrás y puede abrir los ojos de temas relacionados que, anteriormente no se habían detectado por desconocerse. Y, por citar otros aspectos, hablemos de la falta de interpretación del denominado "estado de flujos de efectivo" (estado de cobros y pagos para entendernos), que es una de las asignaturas pendientes de algunos auditores de cuentas, y que por esa razón entiendo les estaría impidiendo, en esos casos, constatar si el efectivo generado es suficiente para poder hacer frente a todos los pagos requeridos y necesarios para la empresa. Estos ejemplos son sólo algunas de las "ramas que no dejan ver el bosque" en la práctica actual de la auditoría de cuentas.

En consecuencia, con independencia de los bloques anteriores de conclusiones, estos tres puntos también deberían ponerse en el centro del debate y buscar fórmulas realistas para en paralelo resolverse. Del éxito de este cometido va a depender el que los otros objetivos de futuro se logren eficientemente o no.

……

Por último, debo indicar que este trabajo de investigación ha abierto puertas hacia nuevas fases de este, por lo que podría citar como futuras líneas de investigación a realizar por todos aquellos investigadores que están inmersos en esta línea de investigación, las siguientes:

- Seguir desarrollando el *AV Accounting Firm* con las nuevas circunstancias de mercado que se vayan dando. Es decir, desarrollando los elementos propuestos e incorporando otros nuevos.

- Llevar a cabo un análisis profundo de la práctica auditora sobre la información de sostenibilidad que aporte conocimiento a una actividad nueva y en desarrollo.

- Contribuir al desarrollo e implementación de un grado sobre auditoría.

- Profundizar en la figura del experto contable, un reciente profesional que necesita el marco legal y académico adecuado para su desarrollo futuro.

Anexos

A) Encuesta

Encuesta sobre la evolución de la auditoría en España desde la Ley 19/88 hasta el momento actual

Esta Consulta es un documento de trabajo dentro del programa de doctorado de la Universidad Ramón Llull y que se realiza con la colaboración del REA - CGE sobre la evolución de la Auditoría de Cuentas en España.

La visión que resulte de la encuesta proveerá una indicación para la determinación de los diferentes hechos y circunstancias que han sido los motores de los cambios que se han ido produciendo durante este periodo en la actividad de la auditoría de cuentas.

La encuesta, si usted así lo desea, puede contestarse de forma anónima y, en todo caso, se tratarán los datos personales de acuerdo con la presente legislación al respecto. Los datos solicitados en el primer apartado tales como edad, sexo, etc. son para uso exclusivo estadístico.

En ocasiones para los diferentes temas se incluyen unas posibles respuestas, que no tienen que condicionar sus opiniones, sino que únicamente pretenden dar una visión o ejemplos del tema en cuestión. Por ello, en estos casos se incluye un apartado denominado "Otros" en el cual pueden mostrar su opinión particular del tema en cuestión. El objetivo de la consulta es que se incluyan todos aquellos aspectos o razonamientos que puedan ser los más indicados a las preguntas específicas planteadas. Algunas de las preguntas pueden escogerse varias de las respuestas (las opciones se identifican con un cuadrado en vez de círculo) y añadir también la de "Otros" a las ya escogidas.

En las diferentes preguntas se añade un espacio de comentarios para que puedan ampliar o razonar su respuesta, siendo de carácter voluntario. En el mismo sentido tampoco es obligatorio dar respuesta a todas las preguntas, por lo que pueden dejar en blanco alguna de ellas y no invalida su participación, así en todas las preguntas se añade la opción de no proceder a contestar.

El tiempo empleado para contestar la encuesta dependerá del grado de reflexión que estimen conveniente dedicar, así como del número de preguntas a las que quieran dar respuesta. Se considera que el cuestionario puede responderse, si se escoge una opción de reflexión media, entre 15 y 25 minutos.

Indique su nombre y apellido (opcional)

Edad (opcional)

Sexo (opcional)

Indicar si o no en auditor de cuentas (opcional)

Estudios universitarios (opcional)

Empresa en la que trabaja y cargo que desempeña (opcional)

Indicar si o no a autoriza a que pueda ser mencionado en la tesis doctoral

Introducción

Con el trabajo de investigación que se está llevando a cabo se pretende contribuir a dar una visión amplia de la práctica profesional ejercida por los auditores, de su regulación, de cómo se organiza y responde a los cambios del entorno y de cómo los auditores orientan su estrategia de futuro para ser sostenibles y seguir gozando de la confianza del mercado que hoy ostentan. Con ello se complementará la gran cantidad de estudios que existen sobre la auditoría de cuentas y que han contribuido de forma esencial a entender y valorar esta importante práctica profesional que se caracteriza por su carácter de actividad de interés público.

La auditoría existe desde la antigüedad y ha ido evolucionando a través del tiempo y de forma desigual. En los últimos 30 años ha habido una serie de circunstancias que han cambiado enormemente las actividades de las empresas y estos cambios han influido de forma importante en la regulación de la auditoría y, en consecuencia, en la actividad desarrollada por los auditores e incluso en su modelo de negocio. Esta situación se ha dado tanto en España como en el resto del mundo, aunque la encuesta se centra en España.

En la encuesta se van formulando una serie de hitos (Uds. pueden incorporar otros) que se entiende han impactado en el ejercicio de la actividad profesional de los auditores y que pretende demostrar que la misma se ha visto influida por el entorno económico de los negocios y su globalidad, por los cambios regulatorios, que principalmente nos vienen del exterior y más concretamente de Europa, por las expectativas que los usuarios tienen del trabajo de los auditores, por los avances tecnológicos y por las nuevas necesidades de ofrecer una información corporativa más útil y eficaz que muestre la creación de valor sostenible de las empresas en el corto, medio y largo plazo. También se pretende demostrar que todos estos hechos han cambiado a los auditores y a sus firmas, haciéndolas más ágiles, más multidisciplinares, más orientadas a ofrecer un mayor valor añadido y sobre todo más resilientes a los cambios y a las oportunidades que hoy surgen y a las que deparará el futuro.

Con la consulta pretende determinar los cambios que se han ido produciendo e impactando en las entidades auditadas, particularmente en los últimos 30 años en España, para luego ver los efectos que estos han producido en la actividad de la auditoría, en el desarrollo de su práctica profesional y en la organización de las firmas de auditoría. Es necesario mencionar que este período es uno de los más convulsos de la historia y es extremadamente rico en hitos que han impactado en el mundo económico y, por tanto, en la transparencia empresarial y en la seguridad de la información corporativa, que descansa de forma importante en el trabajo de los auditores.

Otro aspecto importante que se pretende analizar es si el sector ha ido evolucionando para responder a las necesidades que el mercado demanda y, en su caso, evaluar cual es el verdadero "gap" o brecha de expectativas entre lo que los auditores hacen y lo que el mercado les demanda.

La consulta se divide en tres partes:

La primera busca la visión general de lo que había sido la auditoría hasta el año 1988, año de la primera Ley de Auditoría Cuentas (LAC) que fue la Ley 19/1988 de 12 de julio. Se hace referencia un poco a la historia de donde se viene. También abarca la primera LAC y el entorno de la auditoría en esta primera etapa. Entre otros, se trata temas como las primeras normas de auditoría, los primeros informes regulados, etc.

La segunda abarca el periodo desde la Ley 12/2010 hasta la vigente situación actual. Esta parte tiene una amplia riqueza en acontecimientos e incluye una serie de profundos cambios y circunstancias de gran consideración como son: la adopción de las NIAS, los efectos en la regulación europea que provocó la crisis con la promulgación de la nueva Directiva de auditoría del año 2014, la nueva LAC, los nuevos informes, las AMRAS y cuestiones claves, etc.

La tercera se centra en el análisis de las perspectivas de futuro. Temas como la Covid-19, el "Gap de Expectativas", los nuevos escándalos, la necesidad de cambios en la auditoría (apertura, más alcance, la responsabilidad, etc.), las nuevas tendencias en la información corporativa de las empresas, etc. pueden ser condicionantes de grandes cambios a futuro. En esta parte se incluye una última pregunta abierta donde pueden incluirse todos los comentarios que se consideren oportunos sobre el tema subyacente de la consulta, incluyendo si se cree oportuno otros aspectos no contemplados y que se crea que sean de interés. Esta última cuestión puede ayudar mucho a la investigación.

Se agradece enormemente su colaboración.

Primera parte: Visión general de la Auditoría en España con motivo de la primera Ley.

La auditoría y la contabilidad han tenido inicios y caminos paralelos. Una y otra surgen de la necesidad de controlar y dar seguridad a recursos, propiedades, activos, negocios, etc. Una proporciona el instrumento, la herramienta, la ciencia, etc. para llevar a cabo este control y la otra aporta una verificación (a partir de una época independiente) del producto de la contabilidad. Ambas disciplinas dan apoyo a los que ejercen las actividades económicas objeto de la práctica y además ambas tienen un sentido de servir a la sociedad, concretado directamente en los grupos de interés de la actividad o negocio en cuestión. En España no se le había prestado mucha atención a la auditoria hasta la entrada de nuestro país en la Unión Europea y este hecho motivo el primer y gran avance.

1. ¿Dónde sitúa el nacimiento de la auditoría actividad y práctica profesional?

- Desde que el hombre empieza a contar y surge la contabilidad. Contables y auditores son un mismo colectivo. Esto sitúa la auditoría en tiempos muy remotos como, por ejemplo: El código de Hammurabi que ya marca un inicio de la disciplina, los egipcios (los escribas eran contables y auditores), la época romana (los spectator), etc. Así, el surgimiento de los auditores viene de la antigüedad.

- Primero surgieron los contables que desarrollaron la práctica para ayudar a los pueblos a controlar sus bienes, posteriormente a los comerciantes y luego a los hombres de negocios en general. Los auditores fueron una rama nueva de contables que fue apareciendo a medida que se debía ejercer una segunda revisión o verificación del trabajo de los contables, principalmente para detectar los errores que pudieran existir y así dar una mayor seguridad. No existe una fecha o hito concreto que marque su creación, sino que se fue generándose paulatinamente a medida que las transacciones económicas eran más numerosas y complejas y la contabilidad iba adquiriendo un nivel de sofisticación alto y empezó a requerirse una mayor seguridad para garantizar su fiabilidad. Un hito importante fue el comercio de los mercaderes italianos del siglo XIII en adelante que llevó a la creación de la partida doble y a la instauración de unos estados contables de mayor amplitud, rigurosidad e información.

- Los primeros auditores son los contables de alto nivel que en el siglo XIX se agruparon en organizaciones profesionales del Reino Unido e iniciaron la práctica profesional de revisión independiente de los estados financieros. A partir de allí se fue trasmitiendo la disciplina por todo el mundo, siendo los EE.UU uno de los países que más repercusiones recibió de los auditores británicos.

- Otro: _____

1.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

2. En España se promulgó la primera ley de auditoría en 1988 fruto de la necesidad de trasponer la Directiva 84/253/CEE) tras nuestra integración en 1986 en la Comunidad Económica Europea (el tratado se firmó en 1985), hoy Unión Europea. Es decir, se promulgó la LAC por obligación. ¿Por qué no se reguló la auditoría antes?

- Era una actividad muy poco conocida y no se entendía su valor.

- Los políticos no le daban ninguna importancia.

- Los empresarios eran muy reacios a que alguien les fiscalizará sus cuentas y menos unos externos fuera de su control.

- Otro: _____

2.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

3. ¿Cómo valora la primera LAC?

- Muy favorablemente y positiva, de hecho, estuvo casi sin modificaciones importantes un periodo largo de tiempo.

- Favorablemente por ser la primera y sin antecedentes.

- Aceptable, tenía algunos aspectos mejorables.

- Muy mejorable y con aspectos criticables.
- Otro: _____

3.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

4. La primera LAC se decantó por un sistema de supervisión pública de la actividad bajo el control del ICAC en lugar de autorregulación como había en otros países de nuestro entorno. ¿Cree que fue una decisión acertada?

- Si.
- No
- Otro: _____

4.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

5. Con motivo de la entrada de la LAC de 1988 se tuvo que garantizar que hubiera auditores para responder a la demanda del mercado, que se estimaba fuera muy alta. Para ello se dio entrada por una disposición transitoria a un colectivo amplio de auditores. ¿Cómo evalúa esta medida?

	1	2	3	4	5	
Muy desfavorablemente	○	○	○	○	○	Muy favorablemente

5.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

6. Los profesionales españoles debieron hacer frente a la demanda y asumir los retos que se derivaban de una actividad regulada y de interés público. ¿Cómo cree que debe valorarse la profesionalidad y la capacidad con la que respondieron a esos retos?

	1	2	3	4	5	
Muy desfavorablemente	○	○	○	○	○	Muy favorablemente

6.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

7. ¿Cómo cree que el mercado acogió la auditoría de cuentas?

	1	2	3	4	5	
Muy desfavorablemente	○	○	○	○	○	Muy favorablemente

7.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

8. Las corporaciones participaron en la elaboración de las primeras normas técnicas de auditoría en España colaborando con el ICAC. ¿Cómo valora esas primeras normas que se publicaron en el año 1990?

	1	2	3	4	5	
Muy desfavorablemente	○	○	○	○	○	Muy favorablemente

8.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

9. La primera norma de informes de auditoría se decantó por un informe corto y con un modelo normalizado y obligatorio. ¿Cómo valora el primer informe de auditoría en España?

	1	2	3	4	5	
Muy desfavorablemente	○	○	○	○	○	Muy favorablemente

9.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

10. Los auditores se vieron obligados a responder en su informe ante incertidumbres significativas por la vía de una salvedad. En otras regulaciones no era esta la respuesta ante estas situaciones. ¿Cree que fue una medida acertada?

- ○ Si.
- ○ No
- ○ Otro: _____

10.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

Segunda Parte: Desde la Ley 19/1988 hasta la actualidad.

Esta sección intenta hacer un repaso sobre una serie de temas que han ido marcando la actividad de la auditoría de cuentas desde los primeros años de la Ley 19/1988 hasta nuestros días. Es un periodo amplio y lleno de acontecimientos importantes. En lo que hace referencia a nuestro país los desarrollos en el campo de la auditoría han sido enormes y hemos pasado de una época en que era una actividad casi desconocida a otra en la que los usuarios demandan cada vez más alcance de nuestras actuaciones. Las preguntas se orientan a mostrar algunos de estos desarrollos para así evaluar su importancia.

11. En 1990 se publicaron las primeras normas técnicas de auditoría con un conjunto de normas mucho menor al marco regulatorio internacional de la IFAC. Posteriormente se fue

ampliando para ir cubriendo esa brecha. ¿Cree que el proceso llevado a cabo fue el adecuado o debería haberse efectuado con mayor celeridad?

- Fue adecuado.
- Debería haberse hecho más rápido.
- Fue un proceso muy desigual, con períodos de muy poca actividad.
- Otro: _____

11.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

12. De forma reiterada se han ido produciendo escándalos financieros que han impactado en nuestra regulación y en la forma de llevar a cabo nuestra actividad. Cree que los escándalos:

- Son los que principalmente hacen que se produzcan cambios en los auditores y su actividad siendo el factor fundamental de desarrollo y mejora.
- Son una más de las circunstancias que motivan los cambios, pero de gran importancia.
- No lo son, los auditores se anticipan a ellos y las normas se desarrollan independientemente de ellos.
- Otro: _____

12.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

13. El *Clarity Project* que se inició en 2004 fue el impulsor de un profundo cambio en la estructura y concepción de las normas de la IFAC. Cree que este proyecto ha sido uno de los más profundos impulsores del avance de las normas de auditoría:

- Si.
- No
- Otro: _____

13.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

14. La Unión Europea ha ido emitiendo documentos reiteradamente sobre la auditoría legal de las cuentas anuales. Uno de ellos fue en 2010 el Libro Verde "Política de Auditoría: lecciones de la crisis". ¿Cree que este documento de debate y discusión puso sobre la mesa y ayudó a tratar los temas importantes (función, gobernanza, supervisión, concentración, etc.) a desarrollar para la adecuada sostenibilidad del sector?

- Si.

- No

- Otro: _____

14.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

15. La primera LAC fue como consecuencia de la Directiva 84/253/CEE, la LAC 12/2010 fue como consecuencia de trasponer la Directiva 2006/43/CE y la LAC 22/2015 lo fue por la Directiva 2014/56/UE. ¿Es de la opinión que los avances que se producen en la actividad provienen de la normativa europea?

- Si

- Si, pero ha de ir complementado con el desarrollo de las normas de auditoría.

- Si, pero es de igual importancia la normativa europea, como las normas de auditoría, como el propio desempeño de los auditores y de las autoridades de supervisión.

- Es importante, pero solo para proporcionar el marco general de actuación. Los principales avances son fruto del desempeño de la actividad por parte de los auditores, de la colaboración con el supervisor, de la interacción con todos los grupos de interés.

- Otro: _____

15.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

16. Se ha ido produciendo una reducción paulatina del número de auditores ejercientes a título individual en nuestro país. Del mismo modo ha ido decreciendo su participación en el mercado en cuanto a volumen de facturación. Con respecto a los auditores individuales cree que:

- Han de tener su posición en el mercado ya que son necesarios para las PYMES.

- La razón de su disminución es debida a que la regulación les es perjudicial. Se regula prestando mayor atención a los auditores de mayor tamaño y esto impacta adversamente en los pequeños. Se les exigen requerimientos sin la escalabilidad y proporcionalidad adecuada.

- Solo podrán permanecer aquellos que aumenten su tamaño y se desarrollen para superar los retos que plantea el mercado que requiere de unos recursos mínimos para el desarrollo de la actividad.

- Sería más conveniente que se asociasen para ganar tamaño y ejercer bajo forma societaria.

- La auditoría actual por su complejidad no puede practicarse a título individual

☐ Otro: _____

16.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

17. Los honorarios de auditoría han estado siempre a debate. Tanto para las firmas como para los auditores individuales el precio medio por hora se ha venido situando entre 50 y 70 euros. ¿Qué opina al respecto?

☐ No se corresponden con el nivel de preparación, calidad del trabajo y responsabilidad del auditor.

☐ Estamos hablando de cifras medias y creo que los pequeños auditores son los que sufren más estos precios.

☐ Son bajos debido a que los mismos auditores no saben mostrar el valor añadido de su trabajo.

☐ Son bajos porque el mercado percibe la auditoría como una exigencia o incluso una carga y no como una actividad generadora de valor.

☐ Los honorarios son adecuados pero los auditores deben poner más tecnología para mejorar en eficiencia y ser rentable a estos precios.

☐ Son adecuados ya que los marca el mercado.

☐ Otro: _____

17.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

18. El número de auditorías voluntarias en nuestro país ha sido y es muy importante, alcanzando una participación en el mercado que oscila entre el 25% y el 35% (en 2015 fue del 33,7%). Con relación a este aspecto opino que:

☐ Es una indicación de que se deberían bajar los límites de la obligación de la auditoría legal. Se están auditando PYMES por su voluntariedad y el resto que ocupan también un papel importante en el mercado no lo hacen con los posibles riesgos que ello implica para los diferentes grupos de interés.

☐ Demuestra que la auditoría no es una carga administrativa sino un servicio de gran valor añadido y debe introducirse en mayor grado en las PYMES (no obligadas) ya que una parte importante de la economía de nuestro país está bajo estas sociedades.

☐ La auditoría es percibida favorablemente por las PYMES pero la regulación sobre cómo debe llevarse a cabo la auditoría para este tipo de empresas no es la más adecuada. Debería favorecerse para conseguir la adecuada escalabilidad y proporcionalidad, lo cual podría incrementar la transparencia de estas compañías y generar una mayor seguridad y estabilidad en el mercado.

- ☐ Creemos que los limites están correctos y las PYMES tienen la posibilidad de auditarse por su propia decisión. No se puede obligar a más PYMES, ya que por su tamaño les provoca carga administrativa innecesaria.

- ☐ No deberían realizarse auditorias voluntarias ya que hay otros servicios más adecuados como por ejemplo las revisiones limitadas.

- ☐ Deben potenciarse otros servicios de aseguramiento moderado para las PYMES.

- ☐ Otro: _____

18.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

19. La Unión Europea es proactiva en cuanto a regulación y ello se traslada también a la actividad de la auditoría de cuentas. Por otro lado, en ocasiones en nuestro país se introducen requisitos adicionales o no se utilizan las opciones posibles que darían una mayor flexibilidad. Lo cierto es que en los últimos años (sobre todo desde la LAC 22/2015) los requerimientos legales cada vez son más amplios y se requiere de los auditores mayor inversión de tiempo y en general de recursos. Sobre ello opino que:

- ☐ Los requerimientos en algunos aspectos son excesivos y muy formales, lo que repercute en una distracción sobre lo que es importante, que es la consecución de la calidad y el incremento de la efectividad de la auditoría a través de procedimientos adecuados y proporcionados, tanto a nivel de organización interna como de los encargos.

- ☐ Los actuales requerimientos son los adecuados y los necesarios para practicar la auditoría de cuentas y darle la credibilidad adecuada.

- ☐ Los requerimientos actuales son los adecuados para la práctica de la auditoría por parte de los grandes auditores y para las auditorías de entidades de gran tamaño o de interés público, pero son desproporcionados para el resto. Deben modificarse y hay margen para hacerlo respetando la normativa europea.

- ☐ La normativa europea debe analizar más profundamente la idoneidad de los requerimientos y modificar la Directiva para respetar los principios de proporcionalidad y la regla de pensar primero a pequeña escala.

- ☐ La Directiva Europea es adecuada, es la LAC que debe mejorar estas excesivas exigencias.

- ☐ Las normas de auditoría también deben relajar algunos requerimientos y más especialmente pensando a pequeña escala. La norma en ciernes sobre auditoría de entidades de menor complejidad es el camino.

- ☐ Otro: _____

19.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

20. El mercado de auditoría está excesivamente concentrado, tanto a nivel mundial como especialmente en algunos países como el nuestro. Según los últimos datos publicados por el ICAC 8 sociedades poseen el 70,5% del mercado y solo son el 0,6% del total. La actual concentración:

- Es un freno importante para la sostenibilidad del sector ya que es un gran riesgo sistémico.

- La concentración provoca efectos importantes en la efectividad de la auditoría ya que una mayor competencia incrementaría la calidad, además de evitar el riesgo sistémico.

- Hay que tratar esta situación de forma efectiva ya que la Directiva de 2014 no ha conseguido ningún avance. Temas como la “Share management Audit”, “Coauditoría”, introducir “Caps”, etc., deben ser objeto de análisis e introducirse a corto plazo las medidas correctoras que se crean más oportunas para favorecer la apertura del mercado.

- No es un problema la actual concentración.

- No puede abrirse el mercado a corto plazo ya que las firmas medianas no están preparadas para asumir el reto.

- El marco de responsabilidad actual no permite un acceso adecuado a las auditorías de interés público a las firmas medianas ya que los riesgos y el nivel de responsabilidad no son asumibles.

- No hay voluntad por parte de algunos de los agentes económicos a acometer este proceso de apertura, está predominando el confort con el "status quo" actual, principalmente por parte de los órganos de gobierno de las entidades auditadas y de algunos reguladores.

- Otro: _____

20.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

21. El GAP de expectativas es un tema recurrente en la actividad de auditoría. Los auditores están siempre a debate y paulatinamente se les pide un mayor alcance en sus actuaciones profesionales. A este respecto creo que:

- La consideración de las expectativas de los usuarios (incluidos todos los grupos de interés) es necesaria para el desarrollo y la sostenibilidad del sector.

- Hay que tener en cuenta este "gap" pero bajo la consideración de que algunas expectativas no pueden ser objeto de satisfacción, ya que radican en un conocimiento parcial de la función del auditor y, en consecuencia, no son asumibles ni pertinentes.

- Los aspectos más importantes de este "gap" se centran en los temas de empresa en funcionamiento y fraude, de los cuales los auditores están trabajando en cuanto a su alcance y entendemos que hay que avanzar en ello.

- El "gap" actual está muy relacionado con los últimos escándalos (p.ej. WireCard) y se pide una mayor efectividad en cuanto a las normas de auditoría, pero centradas en esta casuística concreta y no afectando a todo el sector.

- El "gap" actual no está relacionado con los últimos escándalos, ya que son casos aislados y que afectan a un tipo especial de compañías y auditores. La respuesta al actual "gap" debe darse independientemente a estos casos y por la vía de considerar el alcance actual de la función del auditor.

- Al "gap" actual no puede responderse solo desde el ámbito concreto de la labor del auditor, sino que hay que incluir a otros agentes como son reguladores, organismos de supervisión, los consejos de administración y las direcciones de las empresas auditadas, los comités de auditoría, etc. Cada uno debe responder a los efectos de conseguir una mayor transparencia de la información corporativa.

- Otro: _____

21.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

Tercera parte: Futuro de la actividad y de los auditores.

En este último tramo se pretende consultar sobre el futuro de la actividad y de los auditores. Es manifiesto que el mundo evoluciona muy rápidamente y se impone la necesidad de llevar a cabo cambios para ser sostenibles, resilientes, eficaces, generadores de valor, etc. Lo que se pretende es recibir inputs sobre la naturaleza, alcance y profundidad de todos estos procesos que deberán llevarse a cabo.

22. La economía sostenible es uno de los objetivos prioritarios del mundo actual y ello impacta directamente en las empresas y por consiguiente en su información corporativa. Los dirigentes europeos han manifestado que quieren que Europa abandere y sea el líder mundial en la sostenibilidad. La actual Directiva de información no financiera se está reformando y paralelamente se está trabajando en una nueva Directiva de diligencia debida de las cadenas de valor y sobre el impacto climático. Todo ello está provocando un gran impacto en las entidades auditadas y, por consiguiente, en las empresas que la practican y no solo sobre la división de auditoría sino en el desempeño de otra práctica profesional (la sostenibilidad). Sobre ello cabe decir:

- La información corporativa ha dado un cambio esencial y junto a la información financiera surge la información de sostenibilidad, en su sentido amplio, que tiene el mismo valor que la financiera.

- La información sobre sostenibilidad es solo un complemento más de la información corporativa, pero de menor importancia que la financiera.

- La información de sostenibilidad debe tener la misma credibilidad que la financiera y, por ello, debe someterse a revisión por parte de un tercero independiente.

- Los auditores son los profesionales que deben acometer el aseguramiento de la información de sostenibilidad. Para ello deben capacitarse y desarrollar la práctica profesional pertinente que les permita un adecuado desempeño.

- Es necesario la revisión independiente de la información de sostenibilidad, pero para el aseguramiento (al mismo nivel que la auditoría) requerirá unos períodos transitorios para desarrollar el marco de información adecuado al que las empresas deban acogerse (el EFRAG está trabajando el marco), darles tiempo para ello y los revisores (principal o exclusivamente auditores) deben desarrollar sus normas de actuación y su capacitación.

- El reto de la sostenibilidad en la información corporativa es uno de los mayores retos de este siglo en lo que hace referencia a la información corporativa y su aseguramiento. El impacto de la sostenibilidad será importante en las empresas y en la práctica de las empresas auditoras. Hará mucho más necesaria la multidisciplinaridad de las firmas de auditoría.

- Otro: _____

22.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

23. Ha habido recientemente varias consultas comandadas por la Comisión Europea sobre la auditoría y la última sobre la información corporativa en general que incluía aspectos de gobierno corporativo, de auditoría, de los supervisores de la auditoría y de los supervisores de los mercados. Todo ello indica que se van a introducir cambios en las diferentes regulaciones. Con respecto a posibles cambios opino que:

- La mejora en la transparencia de la información corporativa debe venir principalmente de la mano de los consejos de administración, de los comités de auditoría y de la alta dirección de las empresas. Son los que deben mejorar los procesos y sistemas de control sobre la información corporativa para evitar posibles faltas de transparencia mejorando su integridad, relevancia y veracidad.

- Además de lo mencionado en la anterior opción se debe mejorar el desempeño de los reguladores de los mercados (principalmente los nacionales y potenciar la ESMA) ya que en algunos de los escándalos acaecidos su actuación no ha sido lo efectiva que debería haberse esperado.

- ☐ También debe analizarse la labor de los supervisores de auditoría en la medida que sus actuaciones no son del todo homogéneas en los diferentes estados miembros. Algunos países como es el caso de España el desempeño del supervisor es el adecuado.

- ☐ La actual Directiva y el Reglamento de auditoría no requiere de grandes cambios a corto plazo (aunque ya tiene 8 años). Entendemos que la regulación sobre independencia no necesita grandes cambios, únicamente debería tratarse el tema de la apertura del mercado de una forma eficaz.

- ☐ Se necesita actuar en todos los pilares (órganos de gobierno, auditores y supervisores) para mejorar la información corporativa.

- ☐ La actual regulación no ha de cambiarse es adecuada a las necesidades. La información corporativa y la labor de los órganos de gobierno también lo es así como la del resto de agentes, entre los que se encuentran los auditores y supervisores.

- ☐ Una de las medidas que deben implementarse es una mayor participación de los organismos a escala europea como COESA, ESMA; etc.

- ☐ Otro: _____

23.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

24. El nuevo informe de auditoría ha ampliado su contenido y ha introducido las cuestiones claves y los aspectos más relevantes de la auditoría (AMRA) además de ampliar la información que se da en el mismo sobre las responsabilidades del auditor y de los administradores de la entidad auditada. ¿Cómo valora este nuevo informe?

	1	2	3	4	5	
Muy desfavorablemente	○	○	○	○	○	Muy favorablemente

24.1. Cree que el informe de auditoría actual necesita cambios o mejoras:

- ☐ No, es muy adecuado y actual.

- ☐ Responde a las necesidades actuales, pero puede que se deba incluir alguna precisión adicional en relación con temas de fraude y empresa en funcionamiento.

- ☐ Deben especificarse en el informe los resultados de los procedimientos sobre cuestiones clave o AMRA.

- ☐ Debe dar más valor añadido, los informes de un año a otro parecen idénticos, incluyen las mismas cuestiones clave o AMRA y con las mismas redacciones.

- ☐ Deben incluir más detalle de los procedimientos efectuados por el auditor.

- ☐ Si, necesita una reforma profunda.
- ☐ Otro: _____

24.2. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

25. El plan futuro de trabajo de la IFAC incluye, entre otros, una norma para la auditoría de entidades menos complejas, el análisis del alcance de la auditoría sobre el principio de empresa en funcionamiento y el fraude, ir revisando las NIAS en especial las de evidencia, la posibilidad de elaborar una guía sobre coauditoría, etc. ¿Cómo valora este plan en el sentido de ser suficiente para acometer los actuales retos de los auditores?

	1	2	3	4	5	
Muy desfavorablemente	○	○	○	○	○	Muy favorablemente

25.1. Qué opina del proyecto de la IFAC en relación con una guía sobre "Coauditoría"

- ☐ Es absolutamente necesaria ya que cada vez habrá más trabajos de este tipo y se necesita un marco para llevarlos a cabo.
- ☐ Regular la coauditoría es el primer paso para darle más importancia e introducir esta medida que es una de las más efectivas para la apertura del mercado.
- ☐ Es necesaria ya que poseer un marco dará la calidad necesaria a esta forma de auditar y dará una mayor seguridad a los usuarios.
- ☐ Con un marco se podrá llevar a cabo el encargo con una mayor seguridad jurídica y se podrán asignar adecuadamente las responsabilidades.
- ☐ Creo que no debería ser sólo una guía sino una norma de auditoría por su importancia.
- ☐ No es necesario.
- ☐ Otro: _____

25.2. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

26. ¿Cómo valora las nuevas normas de gestión de la calidad?

	1	2	3	4	5	
Muy desfavorablemente	○	○	○	○	○	Muy favorablemente

26.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

27. La Covid-19 ha provocado efectos sobre la actividad de la auditoria, tanto en la forma de trabajar, como de organizarse las firmas e incluso en las relaciones con el cliente. ¿Opina que estos cambios van a ser transcendentales y habrá un antes y después para la auditoría por este motivo?

- o Los cambios no son de carácter temporal sino permanente y de gran calado.
- o Los cambios son de carácter permanente pero solo en lo que afecta a la posibilidad de incorporar más ampliamente el teletrabajo.
- o Los cambios son de carácter extraordinario y se volverá a la situación anterior.
- o Los cambios no han sido muy importantes.
- o Otro: _____

27.1. ¿Cree que el teletrabajo, después de la experiencia vivida tras la Covid-19, va a seguir adquiriendo la relevancia que ha tenido en el sector?

- o Si, ocupará un espacio importante dentro de la jornada laboral.
- o Si, pero estableciendo controles sobre su aplicación y límites dentro de la jornada laboral.
- o Si, pero en un nivel mucho más reducido.
- o No.
- o Otro: _____

27.2. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

28. ¿Cuáles cree que son los retos de la auditoría y de los auditores para el futuro?

- □ La tecnología.
- □ Incrementar la efectividad de la auditoría.
- □ Mejorar la gestión de la calidad.
- □ Fortalecer la independencia.
- □ Aumentar el alcance para responder adecuadamente al gap de expectativas.
- □ Incrementar el escepticismo profesional.
- □ Incrementar el desempeño en temas de fraude y empresa en funcionamiento.

- ☐ La captación, capacitación y mantenimiento del talento, es decir una mejor gestión del capital humano.

- ☐ Aumentar la multidisciplinariedad y adquirir nuevas prácticas profesionales.

- ☐ El cumplimiento de la regulación.

- ☐ Fomentar los pilares de la ética y de la formación.

- ☐ Otro: _____

28.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

29. En los próximos años la tecnología (*blockchain*, inteligencia artificial, etc.) harán desaparecer muchas profesiones y por consiguiente empleos (el 35% en los EE.UU y del 20% al 35% en Europa). ¿Cree que esta situación afectará a la auditoría y a los auditores?

- ☐ Si, las empresas deberán transformarse incorporar más tecnología y nuevos perfiles, pero seguirán siendo esenciales.

- ☐ La tecnología les permitirá incrementar su volumen de actividad y de hecho serán más esenciales ya que se les abrirá el nicho de la información sobre sostenibilidad y los grupos de interés cada vez necesitarán un mayor alcance de los trabajos de los auditores.

- ☐ Las empresas de auditoría necesitarán recursos para afrontar el reto de la tecnología y no todas serán capaces de ello, especialmente los pequeños auditores.

- ☐ Cuanto más se desarrolle la economía más dependencia se tendrá de los auditores por lo que el futuro está garantizado.

- ☐ La auditoría como es hoy dejará de ser necesaria puesto que habrá sistemas inteligentes para hacer esa labor (por ejemplo, el *blockchain* puede validar todas las transacciones de una compañía, la inteligencia artificial suplirá en gran parte su labor, etc.).

- ☐ Se reducirá de forma drástica la utilización de capital humano ya que gran parte del trabajo lo realizarán los robots, drones, etc.

- ☐ La tecnología no afectará al futuro de los auditores, sólo les dará apoyo.

- ☐ La tecnología cambiará profundamente el perfil y las capacidades de los futuros auditores. Se requerirán mayores capacidades técnicas, habilidades blandas y de carácter relacional, etc.

- ☐ Otro: _____

29.1. Si lo considera puede añadir sus comentarios respecto a la pregunta anterior.

30. Indique cualquier comentario que crea pueda ser relevante para el análisis de la evolución, situación actual y de futuro de la auditoría, en general y especialmente en España. Será muy útil que incluya también cualquier otro aspecto que crea que no se haya tratado o no se haya hecho con la dimensión y alcance apropiados:

B) Abreviaturas

AECA: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

AA: Arthur Andersen

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants

ALAC: Anteproyecto de la Ley de Auditoría de Cuentas

AMRA: Aspectos más relevantes de auditoría

BOE: Boletín Oficial del Estado

CCAA: Cuentas Anuales

CC ó CCA: Cuestiones Clave de la auditoría

CEE: Comunidad Económica Europea

CE: Comisión Europea

CGE: Consejo General de Economistas

CNMV: Comisión Nacional Mercado de Valores

COESA: Comité de Organismos Europeos de Supervisión de Auditoría

CSCOTM: Consejo Superior de Colegios de Titulares Mercantiles

CPA: Chartered Public Accountants

DGS: Dirección General de Seguros

EEMM: Estados Miembros de la Unión Europea

EFAA: European Federation of Accountants and Auditors

EGIAN: European Group of International Networks and Associations

EIP: Entidades de Interés Público

EFRAG: European Financial Reporting Advisory Group

ESMA: European Securities and Markets Authority

FEE: Federación de Expertos Contables Europeos, hoy “Accountancy Europe”

FRC: Financial Reporting Council

GAP: Diferencia de expectativas en auditoría

IA: Inteligencia Artificial

IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

ICAEW: Institute of Chartered Accountants in England and Wales

ICJCE: Instituto de Censares Jurados de Cuentas de España

IFAC: International Federation of Accountants

IFIAR: International Forum of Independent Audit Regulators

IFRS: International Financial Reporting Standards

IIRC: International Integrated Reporting Council

INF: Información no Financiera

IOSCO: International Organization of Securities Commission.

IR: Integrated Reporting

ISA: International Standards on Auditing

ISQC: International Standard on Quality Control

ISQM: International Standard on Quality Management

KAM: Key Audit Matter

LAC: Ley de Auditoría de Cuenta

LF: Ley Financiera

NIA: Normas Internacionales de Auditoría (ISA en inglés)

NIA-ES: Las NIA adoptadas en España

NIC: Normas Internacionales de Contabilidad

NICC: Norma Internacional de Control de Calidad

NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera

NIGC: Norma Internacional de Gestión de la Calidad

NIGC-ES: NIGC adoptadas en España

NTA: Normas Técnicas de Auditoría

OCDE: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

ODS: Objetivos de Desarrollo Sostenible

ONU: Organización de las Naciones Unidas

PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board

PCGA: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

PGC: Plan General de Contabilidad

PIOB: Public Interest Oversight Board

PLAC: Proyecto de la LAC

PYME: Pequeña y Mediana Empresa

RD: Real Decreto

RDL: Real Decreto Legislativo

REA: Registro de Economistas Auditores

REGA: Registro General de Auditores

RLAC: Reglamento de la LAC

ROAC: Registro Oficial de Auditores de Cuentas

RPA: Robotic Process Automation

SEC: Securities and Exchange Commission

SME: Small and Medium-sized Entities

SMP: Small and Medium- sized Practitioner

TRLAC: Texto Refundido de la LAC

TRLSA: Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas

UE: Unión Europea

Referencias

Abuín-Penas, J. y Abuín-Penas, R. (2022). Redes sociales y el interés por la información oficial en tiempos de pandemia: análisis de la comunicación de los ministerios de salud europeos en Facebook durante la covid-19. *Revista de Comunicación y Salud*, 12, 59-76. https://doi.org/10.35669/rcys.2022.12.e303

ACCA (2023). Closing the expectation gap in audit. http://bit.ly/3Y9uD74

Accountancy Europe (2014, abril). *Reforma del Mercado de la Auditoría.* https://www.icjce.es/pdf/comunicacion/internacional/FEE.pdf

Accountancy Europe (2018, junio). *El papel del auditor en la lucha contra la delincuencia financiera.* https://www.icjce.es/adjuntos/auditor-role.pdf

Accounting Today (2021, octubre). *Changes Ahead: Technology is radically reshaping the future of auditing.* https://bit.ly/3LaS0dX

Accounting Today (2022, junio). *Fast Forward: The future of the audit is here already.* https://www.accountingtoday.com/report/the-audit-of-the-future

Accounting Today (2022, junio). *Five questions for accounting for accounting firms.* https://www.accountingtoday.com/list/five-questions-for-accounting-firms

Alonso, A., Artesani, F. E., Casanovas, M., Costa, J. C, Elvira, O., García, M. J., Lloret, P., Muñoz, A., Puig de Travy, C. y Santandreu, P. (2015). *Manual de Análisis de Empresas Cotizadas ACCID y EC-CGE 2015.* https://www.marcialpons.es/media/pdf/9788416115716.pdf

Alonso, M. J. (2021). Revista del Registro de Economistas Auditores · CGE, 40. https://rea.economistas.es/Contenido/REA/NewsREA/News40/News40-WEB.pdf

Alonso, M. (2013). *Claves para la gestión de Firmas y Despachos Profesionales.* Almuzara.

Alonso Ayala, M. (2016). Los auditores: guardianes o sabuesos. *Expansión.* https://www.marioalonso.com/los-auditores-guardianes-o-sabuesos/

Alvarado Riquelme (1998). Orígenes e historia de la auditoría en España. La independencia del auditor. Tesis Doctoral. Universidad Complutense de Madrid. alvarado riquelme 1998 - Búsqueda (bing.com)

Alvin A., Arens A., James K. y Loebbecke J. (1996). *Auditoría un enfoque integral.* Editorial Prentice Hall Hispano Americana.

Amat, O. y Rocafort, A. (2017). *Cómo investigar: Trabajo fin de grado, tesis de máster, tesis doctoral y otros proyectos de investigación. ACCID y RAED.* Profit Editorial.

Arranz, M. (2011). *Plan General de Contabilidad y Normas de Consolidación. Guía de Bolsillo sobre* Deloitte. http://bit.ly/3kCAcNN

Arimany Serrat, N., Casaramona Morral, E. y Regueiro López, E. (2014). Las Nuevas Normas Técnicas de Auditoría: Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES). *Revista Contable,* 25, 25-34. https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5729308

Barnier, M. (2010). *Where are we with Audit Policy*. Speech by Commisioner Bernier at the European Parliaments plenary session. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/speech_20_1962

Barrientos-Báez, A., Martínez-Sala, A., Altamirano, V. y Caldevilla-Domínguez, D. (2021). Fake News: La pandemia de la covid-19 y su cronología en el sector turístico. *Historia y Comunicación Social, 26*(Especial), 135-148. https://doi.org/10.5209/hics.74248

Betrian, J. (2001). Entrevista dada en la *Revista COEV*, 202. https://multimedia2.coev.com/Economistes/econo202/art1.htm

BOE (2013, noviembre). *ICAC Resolución de 15 de octubre de 2013.* Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España. https://www.boe.es/eli/es/res/2013/10/15/(3)

Boletín del ICAC-BOICAC nº01 1990, nº03 diciembre 1990 (Reglamento Ley 19/1988), nº04 enero 1991 (Normas Técnicas), nº12 marzo 1993 (Norma técnica Control de Calidad), nº19 1994, nº27 noviembre 1996 (Libro Verde UE), nº47 septiembre 2001 (Recomendación Comisión sobre Control de Calidad de auditoría), nº50 junio 2002 (Recomendación de la Comisión sobre Independencia), nº53 marzo 2003 (Modificaciones LAC por Ley 44/2002). https://www.boe.es/eli/es/res/2013/10/15/(3)

Borràs, F. (2013). *Descubra la Auditoría: La vida en una Big Four.* Almuzara.

Bustos Contell, E. y Labatut Serer, G. (2017). El antes y después del nuevo informe de auditoría. Resolución de 23 de diciembre de 2016, del ICAC. *Revista Contable*, 58, 28-45. http://bit.ly/3L6aVGr

Cañibano, L. (2006). *Partida Doble* nª178/2006. *El concepto de imagen fiel y su aplicación en España*. *Partida Doble* nº178/2006. https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/134586

Casado Raigón, J. M. (2012). *Economistas en el tiempo.* Editorial Aranzadi.

Casals Creus, R., Gassó Vilafranca, J. M. y Soria Sendra, C. (1987). *Fundamentos de Auditoría.* Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid.

Casanovas Parella, I. (1996). *El mercado legal de la Auditoría en España.* Ediciones Estudios Financieros. http://bit.ly/3F8AjYt

Chuliá V. (2004). Reforma Contable y Derecho Mercantil. *Revista de Contabilidad,* 7, 161-211. https://bit.ly/3Z8vwhK

Comisión Cohen (1978). *Commission on Auditors' Responsibilities and Cohen, Manuel F., "Commission on Auditors'Responsibilities: Report, conclusions, and recommendations; Cohen Commission Report" (1978). Association Sections, Divisions, Boards, Teams. 433*. https://egrove.olemiss.edu/aicpa_assoc/433

Comisión Europea (CE) (1996a). Estudio sobre la Función, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la Unión Europea (informe MARC). https://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_es.pdf

Comisión Europea (CE) (1996b). Libro Verde de la Comisión de 24 de julio de 1996 titulado: Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea. http://bit.ly/3meLFU2

Comisión de las Comunidades Europeas (2000). *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo: La estrategia de la UE en materia de información financiera - El camino a seguir*. https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2000:0359:FIN:ES:PDF

Comisión Treaway (1987). Report of the National Commission Fraudulent Financial Reporting. https://www.sechistorical.org/collection/papers/1980/1987_1001_T

Competition and Markets Authority Report (CMA) (2019). http://bit.ly/3ylPOZl

Comunicado (2014) conjunto del REA del CGE y del ICJCE de fecha 28 de julio, que llevaba por título "Comunicado sobre la situación de la auditoría de cuentas". http://bit.ly/3Yj1dDR

Comunicado (2021). *Contadores profesionales: ahora es el momento de asumir nuestro papel como agentes de cambio.* IFAC.

Consejo General Economistas-REA Auditores (2016). *Presente y futuro de la auditoría de cuentas en España-10 claves.* REA+REGA Corporación de Auditores. https://bit.ly/3SA6aqs

Consejo General Economistas-REA Auditores (2018). *Ejemplos de Informes de Auditoría según NIA-ES Revisadas y NIA-ES 701.* REA Auditores. https://bit.ly/3IZIicE

Consejo General Economistas-REA Auditores (2022). *La Auditoría de Cuentas en España, una historia paralela.* REA Auditores. https://rea.economistas.es

Cortés, M. (2021). *La nueva era de la auditoría entre en escena*. https://auditoria-auditores.com/articulos/articulo-auditoria

Coso (1991). Internal Control – Integrated Framework. Exposure Draf. https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1194&context=aicpa_assoc

Cotrugli, B. (2016). *Libro de l'arte de la mercatura.* Edizioni Ca' Foscari. https://bit.ly/3IXGCAw

Cuesta Bravo, T. (2014). *El mercado de auditoría en España - Análisis de su estructura y evolución*. Universitat Politècnica de València. http://hdl.handle.net/10251/47156

Delgado Giménez, J. M. y Pérez López, J. A. (2018). Situación actual del mercado de auditoría en España. *Revista Técnica Contable y Financiera de Wolters Kluwer,* 11 https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/496257

Diario Oficial de la Unión Europea (2014). Reglamento (UE) no 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión. https://www.boe.es/doue/2014/158/L00077-00112.pdf

Duréndez, A. (2004). *La auditoría de cuentas en España: un estudio empírico sobre la función, utilidad y comprensión del informe de auditoría*. https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=84188

Escrito (2014). *Presidente del REA y presidente del ICJCE dirigido a la presidenta del ICAC, en contestación a una comunicación de la presidenta de fecha 3 de julio de 2014.* https://www.icjce.es/adjuntos/fichero_341_20141119.pdf

Filgueira Ramos, C. (2017). *Manual Contable NIIF.* Ediciones Universidad Alberto Hurtado. https://ediciones.uahurtado.cl/wp-content/uploads/2022/12/Manual-Contable-NIIF.pdf

Forbes Insights (2016). Audit 2025: *The future is now.* Forbes Insights. http://bit.ly/3Z65onK

Fuentes Escribano, M. S. y Rodríguez Castaño, A. R. (2015). *Manual de Auditoría Pública.* Thomson Reuters.

García Benau, M. A. y Humphrey, C. (1996). *La Auditoría y el Fraude: algunas consideraciones internacionales.* https://www.jstor.org/stable/42781146

García Benau, M. A. (2016). *El marco normativo internacional de la auditoría y su repercusión en España. Revista Española de Control Externo, 18*(52). https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5502065

García Benau, M. A. y Vico Martínez, A. (2003). Los escándalos financieros y la auditoría: Pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis. *Revista Valenciana de Economía y Hacienda,* 7, 25-48. https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=619318

García Benau, M. A., Zorio, A. y Novajarque, J. (2013). European policies on auditing in times of crisis. *Revista Gallega de Economía, 22*(1). https://doi.10.15304/rge.22.1.1277

García Ferrando, M., Ibáñez, J. y Alvira, F. (1992). *El análisis de la realidad social. Métodos y técnicas de investigación.* Alianza Editorial. https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=574494

Gassó, J. M., (2002). Artículo cinco días bajo el título *"El instituto se refunda para intentar unificar a los auditores".* http://bit.ly/3kBaCso

Gil Pecharromán, X. (2021). Conozca todas las novedades del nuevo Reglamento de la Ley de Auditoría y en qué le afecta a su empresa. *El Economista.es* http://bit.ly/3KJuJ2l

Gironella Masgrau, E. (1978). Nacimiento de la Auditoría independiente. *Revista Técnica Contable, 30*(350), 59-61. https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5868512

Gironella Masgrau, E. (2002). *Los Informes de Auditoría de Cuentas Anuales en Estados Unidos. Análisis de su evolución histórica.* Instituto de Auditores-Censores. https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=172768

González Ochoa, Y., Sarduy Quintanilla, A. y Marín Bermúdez, Y. (2015). Evolución Histórica de la Contabilidad. *Revista Cubana de Ciencias Económicas* (EKOTEMAS), 1, 1-11. http://ekotemas.anec.cu

Gonzalo Angulo, J. A. (1995). *Revista Española de Financiación y Contabilidad, 34*(84). https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=44185

Grigorescu, I. I. (2014). *Evolución y perspectivas de la auditoría financiera en Rumania y España: un estudio comparativo.* (Tesis doctoral) Universitat de Lleida. http://bit.ly/41uOjFx

Guide to practice management for small and medium sized practices. IFAC. https://bit.ly/3kzMbf2

Gutiérrez Vivas, G. (2009). *Informes sobre trabajos relacionados con la auditoría no sujetos a la ley de auditoría de cuentas.* Autor-Editor. http://bit.ly/3IGd0WS

Gutiérrez Vivas, G. (2016). *Informes especiales del auditor sobre trabajos relacionados con la auditoría de cuentas. Revista Contable,* 47. *Wolters Kluwer* REA-REGA Auditores. https://bit.ly/3xYvNaZ

Gutiérrez Vivas, G. (2023). *Aplicación práctica en España de las Normas Internacionales de Auditoría (NIGC1-ES, NIGC2-ES, NIA-ES).* Consejo General Economistas-REA Auditores. https://rea.economistas.es/

Grant Thornton-ACCA (2018). *El futuro de la Auditoría: Los retos de la profesión en el siglo XXI*. Grant Thornton con la colaboración de ACCA. https://bit.ly/3KOpD4O

Holmes, A. W. (1968). *Principios básicos de Auditoría*. Compañía Editorial Continental.

Horkheimer, M. (1976). Traditional and Critical Theory. En P. Connerton (ed.), *Critical Sociology*. Penguin.

ICJCE (2023). *Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.* www.icjce.es

IFAC (2020). *Plan de acción para la transformación de un despacho profesional: Un camino al futuro.* IFAC. http://bit.ly/3kHropY

Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España (1998). Auditoría, Tomo I. Madrid. Industrias Gráficas Caro. https://www.icjce.es/

Jornadas Técnicas de Auditoría (1991). *Registro de Economistas Auditores y Colegio Vasco de Economistas.* https://www.carm.es/chac/igmu/Congre-bilbao-IV.pdf

Kingman J. (2018). *Independent Review of the Financial Reporting Council* (FRC). Crown. https://bit.ly/3ERQ6L0

Labatut Serer, G. (2016, febrero). *Amenazas a la independencia y régimen de incompatibilidades contenidos en la nueva Ley de Auditoría de Cuentas*. http://bit.ly/3ZwsoMd

Labatut Serer, G. (2017, abril). *Los nuevos informes de auditoría incorporan grandes cambios, ¿serán entendidos por los usuarios.* https://bit.ly/3Yfh06B

Larriba Díaz-Zorita, A. y Serrano Moracho, F. (1999). La Ley de Auditoria Española, su Significación y Bases para una Posible Reforma. *Revista de Contabilidad, 2*(4), 49-107. https://revistas.um.es/rcsar/article/view/385211Lefebvre

Ley 12/2010 del 30 de junio por la que se modifica la Ley 19/1988; Ley 19/1988 del 12 de julio de Auditoría de Cuentas; Ley 22/2015 del 20 de julio de Auditoría de Cuentas.

Ley 44/2002 de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.

Libro Blanco de la Auditoría de Cuentas en España. (1997). Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, 1997.

López Casuso, A. (1995). *Normas de Auditoría, cómo interpretarlas para su aplicación.* Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

MacIntyre, A. (1976). La idea de una ciencia social, en A. Ryan (ed.), *La filosofía de la explicación social*. Fondo de Cultura Económica.

Melé, D. (2004). ¿Cómo se originan los escándalos financieros? *Revista Universidad de Jaén* http://www.ujaen.es/huesped/xiiconfe/Comunicaciones/Domenec_Mele.pdf

Memento "Ley y Reglamento de Auditoría" versión actualizada del 11 de octubre de 2013, publicado por Ediciones Francis Lefebvre, S.A.

McGuinness, M. (2021). Discurso. Corporate reporting in the Capital Markets Union after Wirecard. http://bit.ly/3J9zelx

Ministerio de Economía. (2000, octubre). Normativa sobre auditoría de cuentas en España. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, octubre 2000.

Muñoz, R. (1990). *Apuntes para una historia de la contabilidad.* Universidad Central de las Villas, Cuba. https://www.jstor.org/stable/42779916

Pereda Sigüenza, J. M. (1991). *Manual de Auditoría y Cuentas Anuales.* Ed. Centro de Estudios Ramón Areces.

Pont Mestres, M. (1991). *Al servicio de la profesión auditora. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.* Instituto de Censores Jurados de Cuentas España.

Portal del auditor (1997). *Armonización de los servicios de auditoría en la UE: Posición actual y futura de España.* Universidad de Cantabria.

Puig de Travy, C. (2010). La nueva ley abre nuevos caminos para el desarrollo del sector. *Revista partida Doble,* 244. https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3279138

Puig de Travy, C. (2010). Estructura de los informes de auditoría y consejos para interpretarlos (I). *El Economista.es.* http://bit.ly/3EOdetN

Puig de Travy, C. (2010). La reforma de la ley mejorará la auditoría en España. *Expansión.* https://www.expansion.com/2010/03/29/opinion/1269892015.html

Puig de Travy, C. (2018). El nou informe d´auditoria: més útil per els usuaris. *Revista Técnica del CEC.* https://www.coleconomistes.cat/MAILS/DOCS/2018_12_DESEMBRE.pdf

Puig de Travy, C. (2018). Responsabilidad Social Corporativa e Informes Integrados (II). ¿Cómo será una firma de auditoría en 25 años?. *Revista Economistas*, 33. https://rea.economistas.es/Contenido/REA/NewsREA/News33-WEB.pdf

Puig de Travy, C. (2018). Las empresas no son solo números. *Cinco Días.* http://bit.ly/3mfSiFQ

Puig de Travy, C. (2018). Los Auditores de ayer y hoy también lo serán mañana. *Revista Técnica Contable y Financiera de Wolters Kluwer,* 11, 8-12. https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/496257

Puig de Travy, C. (2019). Hablemos de auditoría y auditores. *Revista Técnica Contable*, 183. https://bit.ly/3mfGvap

Puig de Travy, C. (2019). Los contables pueden cambiar el mundo. *Cinco Días.* http://bit.ly/3mwtGJ4

Puig de Travy, C. (2021). El REGLAMENTO de la Ley de Auditoría de Cuentas. *Técnica Contable y Financiera*, 39. Wolters Kluwer https://bit.ly/3mog4zD

Puig de Travy, C. (2021). La auditoría una actividad de continuo cambio. *Técnica Contable y Financiera*, 44. Wolters Kluwer. http://bit.ly/3SLUwJ5

Puig de Travy, C. y Rico Pérez, E. (2021). Entrada en vigor del nuevo Reglamento de Auditoría. *Revista Economistas,* 37. Consejo General de Economistas. https://bit.ly/3kQ255f

Pulido, A. (2013). *Las Normas Internacionales de Información Financiera.* Garceta. https://bit.ly/3ZMTSNL

PWC (2014). *La auditoría del futuro y el futuro de la auditoría.* PWC. http://bit.ly/3IY5sij

PWC (2019). *The future of audit: perspectives on how the audit can involve.* PWC. https://rea.economistas.es/wp-content/uploads/site

REA (2016). *Presente y futuro de la auditoría en España.* 10 Claves. https://bit.ly/3F5Blo6

REA (2018*). Visión de los profesionales*. https://rea.economistas.es/wp-content/uploads/site

Real Decreto 1/2011 del 1 de julio donde se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2011/07/01/1

Real Decreto 1517/2011 del 31 de octubre por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto reformado de la Ley de Auditoría de Cuentas. https://www.boe.es/eli/es/rd/2011/10/31/1517

Real Decreto 1636/1990 del 20 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría 19/1988. https://www.boe.es/eli/es/rd/1990/12/20/1636

Rejón, M. (2022). *Los desafíos de la auditoría para 2022*. https://manuelrejon.com/los-desafios-de-la-auditoria-para-2022/

Resolución de 15 de octubre de 2013 del ICAC dónde se publican las NIA-ES. https://www.icac.gob.es/node/56

Revista Auditor Col·legi Censors Jurats de Comptes de Catalunya del nº70 Julio 2014 al nº85 Julio 2019. https://www.auditorscensors.com/ca/revista-lauditor

Revista Auditores Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España del nº1 Marzo 2006 al nº24 Octubre 2016. https://www.icjce.es/revista-auditores/

Revista Comptabilitat i Direcció. La figura de l'expert comptable: situación actual i perspectives. ACCID nº21. https://accid.org/es/revista-de-contabilidad-y-direccion-num-21/

Revista Comptabilitat i Direcció. Prevenció i detecció del frau en l'empresa. ACCID nº23. https://accid.org/es/revista-de-contabilidad-y-direccion-num-23/

Revista Comptabilitat i Direcció. Prevenció i gestió dels riscos. ACCID nº28. https://accid.org/es/revista-de-contabilidad-y-direccion-num-28/

Revista *Técnica Contable y Financiera (2014, setiembre)*, 25. Wolters Kluwer. https://dialnet.unirioja.es/servlet/revista?codigo=25776

Revista *Técnica Contable y Financiera (2016*, setiembre), 47. Wolters Kluwer. https://tienda.wolterskluwer.es/p/tecnica-contable-y-financiera

Revista *Técnica Contable y Financiera (2017, septiembre)*, 58. Wolters Kluwer. https://dialnet.unirioja.es/servlet/revista?codigo=25776

Revista *International Accounting Bulleting* (2020, febrero) nº 606. Laferty.

Revista News REA Auditores. Registro de Economistas Auditores, CGE de la nº1 al nº40. https://rea.economistas.es/newsrea/

Revista News REA. (2018). Especial septiembre. https://rea.economistas.es/newsrea/

Revista Partida Doble (2003, marzo). nº 142.Wolters Kluwer. https://dialnet.unirioja.es/servlet/revista?codigo=1014

Rivera-Camino, J. (2014). *Cómo escribir y publicar una tesis doctoral.* Ed. ESIC.

Rodríguez Alcocer, L. M. (2021). *Novedades en la revisión de la NIA 315*. *Revista Técnica Contable y Financiera de Wolters Kluwer,* 44. https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8059326

Roover Raymond, A. (1942). The commercial revolution of the thirteenth century. *Bulletin of the Business Historical Society, 16*(2), 34-42. https://bit.ly/3kM3bPq

Saura García, P. (2021). El gran reto transformador es lograr una recuperación económica verde. *Revista Economistas. Revista del Consejo General de Economistas de España,* 37. https://economistas.es/Contenido/Consejo/Revistas/economistas37-WEB.pdf

Seidenstein, T. (2021). Discurso. Información Corporativa, 42. *Revista del Registro de Economistas Auditores CGE.* https://bit.ly/3kABhWA

Stevens, M. (1982). *Las ocho grandes*. Ed. Planeta.

Thompson Baldiviezo, J. M. (2020). *Historia de la contabilidad.* https://www.promonegocios.net/contabilidad/historia-contabilidad.html

Unión Europea (2014). UE: Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas. https://www.boe.es/doue/2014/173/L00349-00496.pdf

Unión Europea (2010). UE: Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de la crisis, Bruselas, 13.10.2010 COM (2010) 561 final. DO C 248/16 de 28.5.2011. https://bit.ly/3yaXfCB

Unión Europea (2006). UE: Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo. DO L 157/87. https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2006-81064

Unión Europea (1984). UE: Directiva 84/253/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1984, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables. DO L 126. https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-1984-80234

Vera Juan, S. (2015). *La mala praxis en el mundo corporativo: el caso Enron.* [Tesis doctoral]. Universidad Pontificia de Comillas. https://bit.ly/3INPXtq

Vergés Mamé, E. (2021) *Reflexiones sobre la organización interna y del trabajo de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría, a la luz del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas*. *Revista Técnica Contable y Financiera de Wolters Kluwer,* nº 44. http://bit.ly/3IHiFfm

Villacorta, M. A., (2022). Presentación de los efectos de la covid-19 en los informes de las empresas cotizadas españolas. Revista de Contabilidad y tributación, nº467. CEF. https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8341156

Yubero Hermosa, M. P. (2015). *La auditoría en España: un estudio empírico.* [Tesis doctoral]. Universidad CEU San Pablo. http://hdl.handle.net/10637/7069