

Máster Universitario en Auditoría de Cuentas



Independencia y responsabilidad en el nuevo Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas

Curso académico: 2022 -2023

Trabajo Fin de Máster

Presentado por:

D. Conrad Riera Fernández

Dirigido por:

Dr. Carlos Mir

Alcalá de Henares, a 12 de Septiembre de 2022

Independencia y responsabilidad en el nuevo Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas

RESUMEN

En la era de la globalización financiera, donde la confiabilidad y precisión de la información financiera dictan la toma de decisiones de inversores y acreedores, la auditoría de cuentas se erige como una garantía de transparencia. En España, la Ley de Auditoría de Cuentas de 2015 sentó un precedente en la regulación de este sector, estableciendo un marco para garantizar la independencia y responsabilidad de los auditores. Finalmente, con el Real Decreto 2/2021, se aprueba el desarrollo Reglamentario de la ley que pone especial énfasis en la independencia y la ética profesional de la auditoría.

En este trabajo, navegaremos a través del concepto de independencia y responsabilidad bajo la lente del nuevo reglamento de auditoría en España. Desde una perspectiva histórica y teórica, hasta un análisis detallado de las nuevas disposiciones, buscamos desentrañar cómo este Reglamento moldea la práctica auditora en el país y su impacto en la calidad y credibilidad de los informes de auditoría. Además, reflexionaremos sobre las repercusiones en las entidades auditoras y propondremos soluciones para afrontar los retos actuales, garantizando siempre la promoción de la independencia y responsabilidad como baluartes de la auditoría en el actual panorama financiero.

PALABRAS CLAVES: Independencia, responsabilidad, ética, calidad, riesgo, transparencia, rotación, honorarios.

ABSTRACT

In the age of financial globalization, where the reliability and accuracy of financial information dictate the decision-making of investors and creditors, audit stands as a beacon of transparency. In Spain, the 2015 Audit Law set a precedent in the regulation of this sector, establishing a framework to ensure the independence and accountability of auditors. Finally, with Royal Decree 2/2021, the regulatory development of the law is approved, placing particular emphasis on the independence and professional ethics of the audit.

In this study, we will navigate through the concept of independence and accountability under the lens of the new audit regulation in Spain. From a historical and theoretical perspective to a detailed analysis of the new provisions, we aim to unravel how this Regulation shapes audit practice in the country and its impact on the quality and credibility of audit reports. Furthermore, we will reflect on the implications for audit firms and propose solutions to face current challenges, always ensuring the promotion of independence and accountability as pillars of audit in the current financial landscape.

KEYWORDS: Independence, accountability, ethics, quality, risk, transparency, rotation, fees.

ÍNDICE

1. Introducción	7
2. Contextualización.....	9
2.1. ¿Qué es la independencia?	9
2.2. ¿Qué es la ética?	11
2.3. Evolución e historia de la independencia de la Auditoría.....	12
2.3.1. Evolución e historia Internacional.....	12
2.3.2. Evolución e historia de la Auditoría en España.....	15
3. Marco Teórico y Legal.....	22
3.1. Contenido.....	22
3.2. Entrada en vigor.....	24
3.3. Aspectos relacionados con la Ética y la Independencia.....	26
3.3.1. Definición a partir de la LAC y el RLAC	26
3.3.2. Identificación de amenazas y salvaguardas	30
3.3.3. Renuncia	33
3.3.4. Contratación y rotación:	36
3.3.5. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo:.....	38
3.3.6. Honorarios	39
3.3.7. Formación.....	41
3.3.8. Supervisión y Sanción	43
3.3.9. Comisión de Auditoría (CA) de EIP:	46
4. Organización Interna y del trabajo	48
4.1. Sistema de Control de Calidad Interno (SCCI)	48
4.2. Impacto de la LAC y el RLAC en el SCCI.....	50
4.3. Impacto del SCCI en la independencia y responsabilidad de auditoría.....	52
5. Implicaciones del nuevo Reglamento en las entidades auditoras y análisis de su afectación.....	53
5.1. ¿Es igual la adaptación y complejidad para la auditoría pequeña/mediana que para las Big4?.....	54
5.2. ¿Surge una oportunidad con la última ley para las auditorías medianas y pequeñas?.....	56
6. Cuestiones claves de la Independencia	61
6.1. ¿Puede un ejerciente de la auditoría con o sin ROAC ser independiente si recibe altas presiones por parte de sus superiores y/o del propio cliente?.....	61

6.2.	¿Es posible mantener la independencia cuando se reciben honorarios directamente del cliente y amenaza con optar por otras auditorías que estén dispuestas a asumir mayores riesgos?	67
6.3.	¿El hecho de que el sector este controlado principalmente por cuatro empresas multinacionales con una cuota de mercado altísima tiene algún impacto en una mayor independencia?.....	71
7.	Propuestas para reducir los riesgos de incumplimiento de independencia.	75
7.1.	¿La regulación de un precio mínimo en la auditoría podría minimizar riesgos? 75	
7.2.	Implementar la figura de un trabajador público independiente en todas las firmas de auditoría.	78
7.3.	Establecer un sistema rotativo de auditorías.....	82
7.4.	Realizar auditorías conjuntas	84
8.	Conclusiones	87
9.	Bibliografía.....	91

GLOSARIO

Abreviaturas Significado

Big 4	Las 4 firmas de auditoría más relevantes a nivel internacional y en España (Deloitte, PricewaterhouseCoopers o PwC, KPMG, Ernst&Young o EY)
CNMC	Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia
EIP / no EIP	Entidades de Interés Público / Entidades no de Interés Público
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
IESBA	International Ethics Standards Board of Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
LAC	Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
NAS	Non-Audit Services
NIA-ES	Normas Internacionales de Auditoría adoptadas en España
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NTA	Normas Técnicas de Auditoría
REGA	Registro General de Auditores
RLAC	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, de Auditoría de Cuentas.
ROAC	Registro Oficial de Auditores de Cuentas
RUE	Reglamento de la Unión Europea
SEC	Securities and Exchange Commission
TRLAC	Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas
UE	Unión Europea

1. Introducción

En el contexto de un entorno financiero y empresarial en constante evolución, la integridad y confianza en la información financiera se han convertido en piedras angulares para la toma de decisiones informadas por parte de los inversores, acreedores y otras partes interesadas. La auditoría de cuentas emerge como un pilar fundamental en la salvaguardia de esta confianza, asegurando que los estados financieros presentados por las entidades reflejen una imagen fiel y precisa de su situación financiera y desempeño.

La Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) de 2015 marcó un hito en la regulación de la actividad de auditoría en España, estableciendo parámetros y directrices para garantizar la independencia, objetividad y responsabilidad de los auditores. Sin embargo, en un esfuerzo por adaptarse a las cambiantes demandas y retos del entorno empresarial, el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, aportando un nuevo marco normativo que amplía y refuerza los aspectos clave de la auditoría, con énfasis en la independencia y responsabilidad de los profesionales de la auditoría.

Este trabajo, tiene como objetivo explorar y analizar el concepto de independencia y responsabilidad en el contexto del nuevo reglamento de auditoría en España. Comenzamos con una contextualización, en la que se detallan los fundamentos de la independencia y la ética, así como un repaso histórico de la evolución de la independencia de la auditoría a nivel internacional y nacional.

Adentrándonos en el marco teórico y legal, examinaremos en detalle el nuevo reglamento, sus cláusulas y sus implicaciones en cuanto a ética e independencia. A través de una visión interna, analizaremos cómo esta normativa afecta a la organización y ejecución de los trabajos de auditoría.

Examinaremos las modificaciones y adiciones introducidas en el marco regulatorio, así como su impacto en la profesión de la auditoría y en la calidad de los informes de auditoría. A través de un análisis crítico y una revisión exhaustiva de las disposiciones clave del Reglamento, buscaremos comprender cómo las reformas contribuyen a

fortalecer la confiabilidad y solidez del proceso de auditoría, cómo hemos llegado a estas, y cómo impactan en la protección de los intereses de las partes involucradas.

Esta exploración holística nos permitirá obtener una visión más completa de cómo el nuevo Reglamento está modelando la práctica de la auditoría en España y su compromiso con la independencia y responsabilidad en todas sus manifestaciones.

A continuación, abordaremos las implicaciones directas del reglamento en las entidades auditoras y reflexionaremos sobre su impacto en firmas de diferentes tamaños.

Además, debatiremos cuestiones claves en torno a la independencia en el mundo de la auditoría desde una vertiente crítica.

Finalmente, proponemos soluciones potenciales para reducir los riesgos de incumplimiento de independencia, abordando temas como la regulación de precios, crear una figura interna de control, establecer un sistema rotativo y la auditar conjuntamente.

Este estudio nos brindará una visión profunda de las transformaciones y desafíos que enfrenta la profesión de la auditoría en el marco del nuevo Reglamento, enfocándose específicamente en la promoción de la independencia y la responsabilidad como pilares esenciales para garantizar la calidad y credibilidad de las auditorías en el panorama financiero actual.

2. Contextualización

2.1. ¿Qué es la independencia?

En su significado más primitivo como adjetivo, significa persona o cosa que no depende de otra, persona que sostiene su modo de pensar o de actuar sin admitir intervención ajena. Mednick, presidente de la AICPA en 1997, consideró la independencia como *“la piedra angular de la profesión auditora y uno de sus activos más preciados”*¹. Del mismo modo, varios autores sostienen que la independencia debe manifestarse tanto en la realidad como en la apariencia.

Con esta frase se resume la importancia de que los auditores no solo sean independientes en su trabajo, sino que también deben ser percibidos como independientes por los demás. Es decir, no solo deben ser objetivos e imparciales en su trabajo, sino que también deben evitar cualquier situación que pueda poner en duda su independencia o comprometer su integridad.

Aplicado a la auditoría tal y como lo describe Carey en 1946: La independencia es un concepto abstracto (...) es, fundamentalmente, un estado mental. Su contenido está relacionado con la honestidad, la integridad, el coraje y la calidad moral. Conlleva, en palabras llanas, que el auditor diga la verdad tal y como él la aprecia sin permitir influencias, financieras o sentimentales, que le puedan desviar de este objetivo².

En armonía con la definición de Carey nos encontramos la de la Norma Técnica 1.3.1 que define la independencia de auditoría como *“Una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones”*.

De igual forma el Código de Ética de la IFAC (2009) en consonancia con el resto de las definiciones afirma que *“un auditor que ofrece un servicio de garantía deberá ser*

¹ Citado por Yáñez López J.C., Villanueva Villar M. Y Fernández Rodríguez M.T. 2010.

² Carey, John L. Professional Ethics of Public Accounting. Citado en [La independencia del auditor en la Unión Europea, María Alvarado Riquelme].

independiente del cliente. La independencia, de mente y aparente, es necesaria para permitir que el auditor en la práctica pública exprese una conclusión, y sea percibido al expresar esa conclusión, sin prejuicios, conflictos de interés, o la influencia indebida de otros”.

Como podemos observar todas las definiciones mantienen una misma línea, dónde principalmente podemos entender la relevancia de la independencia para la auditoría como una pieza clave y fundamental para poder ejercer la profesión.

Por ello, las definiciones en su mayoría hacen hincapié en el estado mental libre y ajeno de intereses, es imposible que un auditor pueda realizar su oficio si tiene una ética “dudosa” o tiene intereses en el mismo en los que pueda acabar perjudicado.

Teniendo claro este punto, es obvio que la definición trasladada a la profesión de la auditoría es fundamental que el auditor sea totalmente íntegro, honesto y ajeno de las entidades a las que se va a auditar dado que para realizar un trabajo ético y profesional el individuo debe tener el mínimo de factores externos que puedan influir en la toma de decisiones, opiniones y en la propia elaboración del trabajo a realizar.

Cuando un auditor o una firma de auditoría acepta un trabajo, ha de ser consciente si tiene la capacidad suficiente (material, física, conocimiento, etc.) para aceptar y realizar el trabajo, de igual forma tanto el auditor como la firma debe tener en cuenta si realmente es independiente del trabajo que acepta.

A lo largo de la historia constantemente ha habido escándalos económicos en los que han participado innumerables agentes y factores. Así, formando un entramado altamente complejo, en los que se podían encontrar implicados todos los poderes de un Estado (ejecutivo, legislativo y judicial), como el “cuarto poder” (medios de comunicación y de prensa) conjuntamente con entidades privadas en las que se acababa “salpicando” a la auditoría o porque la misma era participe o por omisión. Generalmente, en todos estos escándalos se repite un mismo patrón, a parte de la mala praxis de los implicados en la actuación, siempre para beneficiarse a costa de la ilegalidad y es que las barreras existentes no eran lo suficientemente potentes para evitar tal ilegalidad y/o había nepotismo entre los implicados lo que permitía saltarse dichas barreras.

Cuando hablamos de barreras no es más que toda la legislación y organismos reguladores que en este tipo de situaciones irregulares los implicados han sido capaces de evadir y actuando fraudulentamente hasta que finalmente eran “cazados” y juzgados.

Volviendo al tema objeto de estudio, lo que quiero transmitir realmente es el hecho de que la sociedad no debe permitir dejar al libre albedrío el cumplimiento de la ética profesional y el “buen hacer” de las entidades. Por este motivo la auditoría a lo largo de los años ha intentado mediante la legislación crear y mejorar dichas “barreras” (salvaguardas que explicaremos más adelante en el trabajo) e impedimentos para mitigar y/o reducir los riesgos y minimizar al máximo los conflictos de intereses dentro de la profesión.

Por ello a lo largo de la historia de la auditoría a medida que ha ido avanzando la sociedad se han ido creando leyes y organismos, que han ido evolucionando en función de las experiencias y situaciones que se han ido sucediendo, para regular de mejor forma la profesión, mejorando la transparencia, la independencia y sobre todo la profesionalidad de los implicados.

En muchos casos, la creación de leyes y organismos reguladores se ha generado con la propia evolución de la sociedad y la profesión hacia el progreso, pero en otras ocasiones estos fueron creados o reformados a partir de irregularidades y escándalos de repercusión mundial que afectaron directamente a la profesión de auditoría.

2.2. ¿Qué es la ética?

Como hemos mencionado en el apartado anterior no podemos hablar de independencia sin mencionar la ética.

La ética se refiere a los principios y valores morales que guían el comportamiento humano en la toma de decisiones y acciones. Es un sistema de creencias y normas que define lo que se considera correcto o incorrecto, justo o injusto, en función de los estándares culturales, sociales y personales.

En un sentido más profundo, la ética involucra la reflexión sobre cómo deberíamos actuar y tratar a los demás, considerando las implicaciones de nuestras acciones en términos de bienestar individual y colectivo. Se aplica en una amplia variedad de contextos, incluyendo la vida personal, profesional, social y académica.

En resumen, la ética es un conjunto de principios que orientan el comportamiento humano hacia la integridad, la justicia y el respeto por los valores fundamentales, con el propósito de tomar decisiones informadas y responsables en situaciones diversas.

Por estas razones, su aplicación rigurosa en la auditoría es esencial para mantener la confianza del público en la profesión, así como para garantizar la fiabilidad y la calidad de los informes de auditoría. Los códigos de ética profesionales y las regulaciones, junto con la conciencia individual y la responsabilidad, son herramientas clave para asegurar que los auditores sigan los más altos estándares éticos en su trabajo.

2.3. Evolución e historia de la independencia de la Auditoría.

2.3.1. Evolución e historia Internacional.

La auditoría, tal y como se la conoce hoy, tiene sus raíces en el siglo XVIII, coincidiendo con la Revolución Industrial que tuvo lugar en Inglaterra. Con el advenimiento del capitalismo y la creación de las primeras empresas industriales y comerciales, surgió una distinción clara entre los propietarios del capital y los gerentes de estas empresas. A medida que avanzamos hacia el siglo XX, estas empresas se transformaron en sociedades anónimas, donde la propiedad y la gestión estaban claramente separadas.

Esta evolución empresarial creó una necesidad: garantizar a los accionistas que la información financiera proporcionada por los administradores era correcta y confiable. De ahí surgió el concepto de auditoría externa, llevada a cabo por técnicos especializados, o "accountants", para revisar la contabilidad en busca de errores y fraudes.

A medida que la profesión se consolidó en Inglaterra, se extendió a Estados Unidos, donde evolucionó rápidamente. En 1886, se creó la “American Association of Public Accountants (AAPA)”, precursora de las normativas de auditoría en el país. Con el "crack" del 29, se evidenciaron graves fallos en la regulación contable y la independencia del auditor. Esto llevó a la AAPA a transformarse en la "American Institute of Accountants (AIA)" y a establecer, en 1934, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en conjunto con la Bolsa de Nueva York.

En 1933 como consecuencia de la crisis bursátil el Gobierno Federal de los Estados Unidos crea la Comisión Federal del Congreso Norteamericano “*Security and Exchange Commission (SEC)*” entidad supervisora de los mercados bursátiles de los EE. UU. y precursora de las demás de todo el mundo dónde publica dos leyes en las que se exige que las sociedades que cotizan en bolsa debían acompañar sus estados financieros de un informe de auditoría. Esta medida fue crucial para reforzar la independencia del auditor, garantizando que los informes contables estuvieran libres de influencias externas.

Con el tiempo, el papel y las responsabilidades de los auditores continuaron evolucionando. En 1973, se estableció el “*Financial Accounting Standards Board (FASB)*”, que hasta el día de hoy es la principal fuente normativa contable en EE. UU.

En el año 2001 salió a luz el escándalo del Caso Enron, en dónde se pusieron en entredicho la transparencia y la independencia tanto de las entidades como de las firmas de auditoría implicadas.

Este caos, fue considerado como uno de los escándalos financieros más importantes de la historia. Enron, estaba formado por un conglomerado de empresas, hecho que se traducía en una alta complejidad, lo que la hacía fácilmente manipulable y carente de transparencia. La entidad cotizada era un gigante del mercado del gas cuya facturación ascendía a 100.000 mil millones de dólares anuales con más de 21.000 empleados. No obstante, debido a una mala gestión la entidad comenzó una espiral de malos resultados lo cual derivó en la ocultación de la deuda real por parte de los responsables, en aras de mantener la confianza en los inversores, convirtiendo pasivos en activos, créditos en ingresos y la manipulación de los beneficios, de tal forma que la información financiera presentada no reflejaba la situación real de la entidad.

Esta situación derivó en un momento en el cual la entidad ya no pudo ocultar más las irregularidades cometidas, teniendo finalmente que declararse en quiebra el 2 de diciembre de 2001, siendo las consecuencias catastróficas en el ámbito financiero a nivel global. Esto fue debido a que Enron tenía presencia en alrededor de 40 países, lo que provocó un impacto dramático tanto en todos los mercados energéticos como en la Bolsa Mundial.

Arthur Andersen como entidad auditora que les proporcionó los servicios de auditoría y consultoría sin ningún tipo de limitación, fue procesada y condenada por la destrucción de miles de documentos de Enron en una de sus oficinas, obstruyendo así la acción de la justicia. Provocando como consecuencia la revocación de la licencia para el ejercicio de la auditoría.

En respuesta a este escándalo se creó la Ley Sarbanes-Oxley (SOX) en 2002 y la creación del organismo “*Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*” para encargarse de mantener el registro de las firmas de contadores públicos que auditan compañías registradas en los mercados de valores de Estados Unidos, revisar las firmas de auditoría, establecer normas o estándares de auditoría que deben seguir las firmas y por último realizar investigaciones y proponer medidas disciplinarias a las firmas registradas y sus asociados por violaciones tanto a la ley Sarbanes-Oxley, como a las normas profesionales establecidas por el PCAOB.

La Ley Sarbanes-Oxley (SOX) estableció de entre otras normas como:

- ✓ Prohibir a las entidades de auditoría ofrecer ningún tipo de servicio a las empresas auditadas si este supera el 5% del total de sus honorarios y, en ningún caso, si estos servicios están relacionados con consultaría, auditoría interna, servicios legales o administrativos, de valoración o inversión, entre otros.
- ✓ Una entidad auditora no podrá auditar a una empresa si alguno de los altos ejecutivos de esta fue empleado de la auditora en el periodo de un año previo a la fecha en que se inician los servicios de auditoría.
- ✓ Se establece el obligado cumplimiento por parte de las firmas de auditoría conservar cualquier tipo de archivo relacionado con el trabajo desempeñado por la firma por un mínimo de 5 años.

- ✓ Las auditoras han de realizar reportes a la PCAOB informando de todas las prácticas contables que han sido usadas, las cuales han de estar siempre en regla con las GAAP (*General Accepted Accounting Principles*).

Las normas aplicadas atacaban directamente a la independencia dado que la creación del PCAOB como organismo independiente de supervisión y regulación de la actividad de los auditores de empresas cotizadas en la bolsa americana conjuntamente con la SOX estableciendo requisitos adicionales para la independencia de los auditores, así como estableciendo nuevas sanciones penales y civiles para aquellos que cometen fraude, provocó un antes y un después, restaurando la confianza en la profesión y en los mercados financieros.

Aunque estas reformas fueron esenciales, el mundo de la auditoría ha continuado evolucionando, especialmente con la revolución tecnológica. Herramientas basadas en inteligencia artificial y análisis de datos han comenzado a desempeñar un papel crucial en la auditoría, ofreciendo nuevas oportunidades, pero también planteando desafíos en términos de independencia.

A nivel global, con corporaciones operando en múltiples jurisdicciones, ha surgido la necesidad de estándares de auditoría y contabilidad consistentes. Organizaciones como la Federación Internacional de Contadores (IFAC) han desarrollado normas como las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) que enfatizan la independencia del auditor en un contexto global.

2.3.2. Evolución e historia de la Auditoría en España

En el caso de España, antes de la década de 1970, aunque no existía una normativa específica de auditoría en España, ya había ciertas prácticas de revisión y verificación de cuentas en empresas y entidades. Estas actividades eran más una respuesta a necesidades puntuales que a una estructura formalizada.

A partir de la década de 1980 inicio un periodo de consolidación y crecimiento económico en España. La modernización de la economía y la expansión de las empresas españolas demandaban una auditoría más robusta y profesionalizada. En 1981, se creó el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), como organismo público autónomo, con carácter administrativo, dependiendo del Ministerio de Hacienda, así evidenciando la importancia que la auditoría estaba adquiriendo en la economía española. Situación que propicio la creación, en 1988, de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) que se convirtió en el pilar regulatorio del sector.

Con la constitución de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se inicia una nueva etapa en la profesión de auditoria en España en la que por primera vez se reconoce la obligatoriedad de las cuentas como principio y que se completó con la Ley 19/1989, de 25 de julio. Dicha ley supuso la transposición en la legislación de España de las Directivas IV, VII y VIII que debía adaptar España de acuerdo con su entrada en la Comunidad Económica Europea (CEE) en el año 1986. Las directivas introducían los siguientes conceptos:

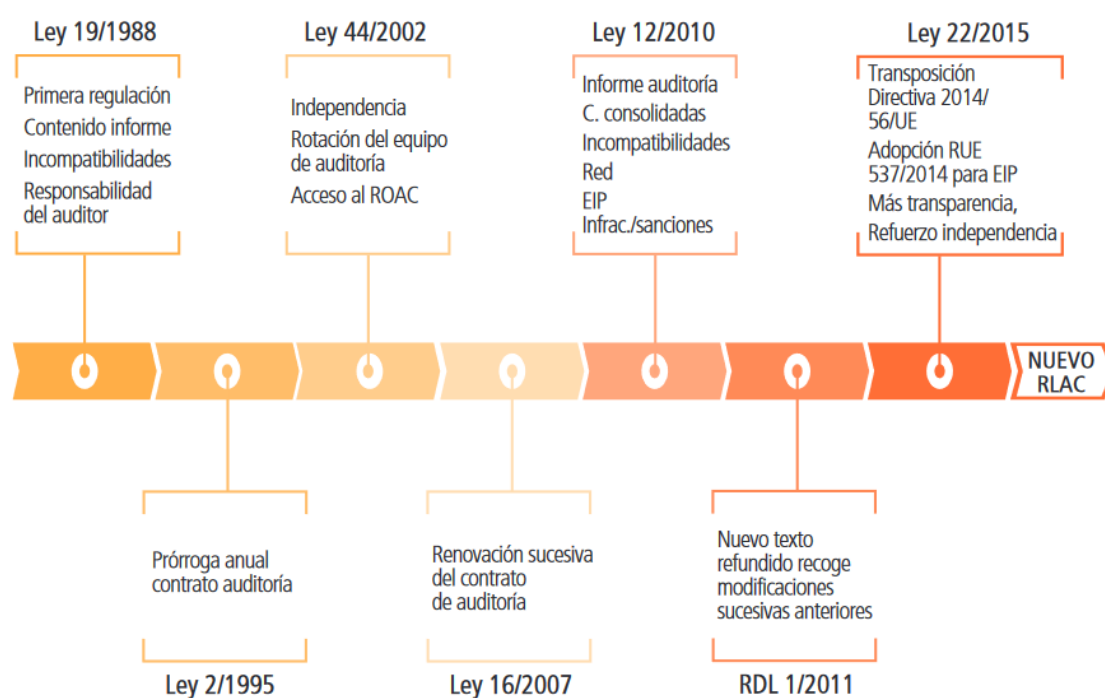
Año	Directiva	Concepto básico
1978	IV (78/660/CEE)	Normas con carácter comercial o contable, establece también aspectos de la auditoría como los límites legales para que una sociedad esté obligada a auditar sus cuentas anuales.
1983	VII (83/349/CEE),	Determina cuando hay que realizar cuentas anuales consolidadas, que se deberán someter a auditoría y otros aspectos relacionados.
1984	VIII (84/253/CEE)	Regula aspectos relacionados con las condiciones necesarias para ser auditor, el nombramiento de los auditores, la duración del mandato u honorarios.

Fuente: Elaboración Propia

Con la Ley 19/1988, de 12 de julio, se introdujeron las Normas Técnicas de Auditoría (NTA) en España. Las NTA son un conjunto de reglas y directrices que los auditores deben seguir en el desempeño de sus funciones al auditar los estados financieros. Estas normas están diseñadas para asegurar que los trabajos de auditoría se realicen con calidad,

rigurosidad y de acuerdo con principios y prácticas uniformes, lo que a su vez contribuye a otorgar fiabilidad y transparencia a la información financiera presentada por las entidades. Sin embargo, es importante tener en cuenta que, con el paso de los años y los cambios en el contexto internacional, la normativa en materia de auditoría en España ha ido evolucionando, adaptándose a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y a los requerimientos de la Unión Europea.

RECORRIDO DEL MARCO REGULATORIO DE AUDITORÍA DE CUENTAS



Fuente: REA Auditores, Auditoría de cuentas en España.

En el caso de España hasta llegar a la normativa actual de la auditoría de cuentas, es imperativo señalar una serie de legislaciones clave que han delineado el marco regulador del sector. Estas legislaciones se han ido introduciendo en respuesta a diversos contextos económicos, financieros y geopolíticos, buscando adaptar y fortalecer la práctica de la auditoría en territorio español y en consonancia con las directrices europeas. A continuación, se detalla una revisión técnica y cronológica de las normativas de mayor relevancia:

✓ **Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas:**

- **Impacto en la Auditoría:** Esta fue la primera ley que reguló la actividad de la auditoría en España. Estableció los principios básicos del ejercicio

profesional, las obligaciones de los auditores, así como el sistema de supervisión y control de la actividad. Supuso la profesionalización, estructuración del sector, así como la introducción de las NTA.

- **Contexto Histórico:** Durante la década de 1980, España estaba en un proceso de adaptación a las estructuras económicas y reguladoras europeas, ya que se incorporó a la Comunidad Económica Europea (hoy Unión Europea) en 1986. Esto implicó la necesidad de adoptar y modernizar diversas normativas para alinearlas con las prácticas y estándares europeos.
- **Alcance:**
 - Establecimiento de los principios básicos del ejercicio profesional.
 - Definición de las obligaciones de los auditores.
 - Creación del sistema de supervisión y control de la actividad.
 - Profesionalización y estructuración del sector.

✓ **Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre:**

- **Impacto en la Auditoría:** El Real Decreto profundizó en aspectos técnicos de la auditoría, concretando cómo se debían realizar las auditorías y qué criterios seguir. Estableció normas técnicas que aumentaron la profesionalidad y rigurosidad del sector.
- **Contexto Histórico:** España seguía en un proceso de consolidación y modernización de su economía y sistema financiero post-adhesión a la CEE. Era necesario detallar y desarrollar aspectos específicos de la Ley de Auditoría de 1988.
- **Alcance:**
 - Concreción de cómo se debían realizar las auditorías y qué criterios seguir.
 - Establecimiento de normas técnicas que fortalecieron la rigurosidad y elevaron el nivel profesional del sector.

✓ **Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero:**

- **Impacto en la Auditoría:** Aunque esta ley abordaba principalmente el sistema financiero, introdujo también medidas que afectaron a la auditoría, fortaleciendo el papel de los auditores, especialmente en relación con las

entidades de crédito, y subrayando la importancia de la transparencia y la responsabilidad. Adaptó las NTA a las exigencias de las NIA y a los estándares internacionales.

- **Contexto Histórico:** A principios de la década de 2000, el sistema financiero global experimentó desafíos significativos. Casos como Enron en EE. UU. mostraron la necesidad de una mayor regulación y transparencia en el ámbito financiero y de auditoría.
- **Alcance:**
 - Fortalecimiento del papel de los auditores, especialmente en relación con las entidades de crédito.
 - Énfasis en la importancia de la transparencia y responsabilidad en la auditoría.

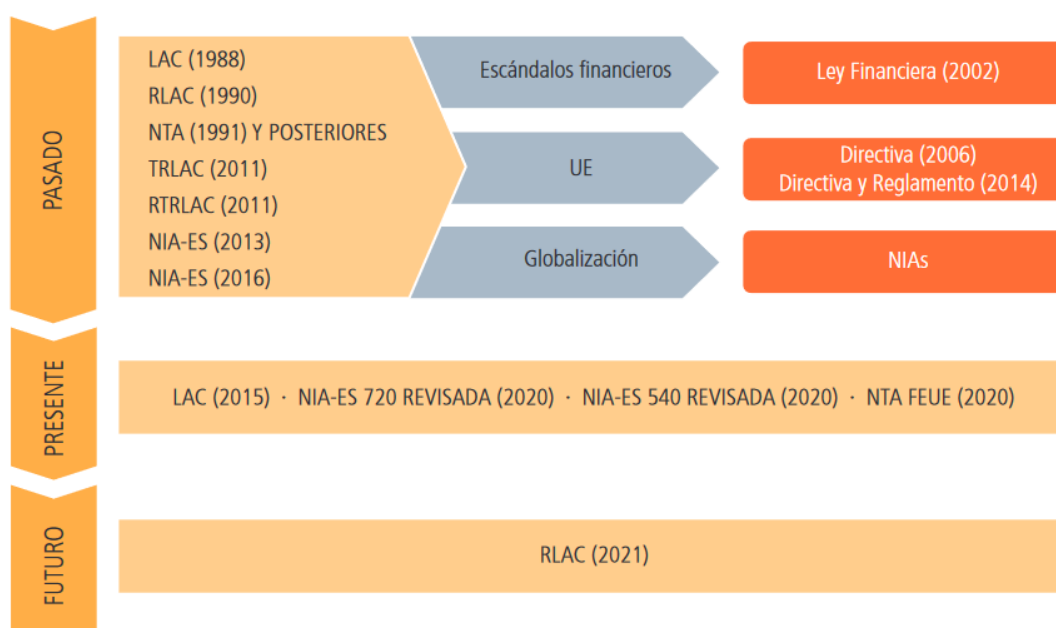
✓ **Ley 12/2010, de 30 de junio y Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre:**

- **Impacto en la Auditoría:** La Ley 12/2010 reformó la Ley de Auditoría de Cuentas para adaptarla a la Directiva 2006/43/CE y para hacer cambios sustanciales en la regulación de la auditoría en España, con especial énfasis en aspectos como la independencia de los auditores, entre otros. La ley estableció los principios y directrices generales de la Auditoría en España, y el Real Decreto se centró en aspectos más técnicos y específicos, como los requisitos para ser auditor, las condiciones de las pruebas de aptitud, los registros oficiales de auditores, la formación continua, las sanciones, etc.
- **Contexto Histórico:** Tras la crisis financiera global de 2008, se hizo evidente la necesidad de revisar y fortalecer los marcos reguladores en muchos países. La UE había adoptado nuevas directivas y era necesario que España las incorporara a su normativa nacional.
- **Alcance:**
 - Cambios en sintonía con directrices europeas para asegurar calidad y confianza en la auditoría.
 - Incorporación de las nuevas directrices de la UE a la normativa nacional, para mejorar la regulación de la auditoría postcrisis financiera.

✓ **Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas:**

- **Impacto en la Auditoría:** Esta ley ha modernizado y adaptado el marco legal de la auditoría en España. Ha establecido medidas más estrictas para garantizar la independencia de los auditores, reforzado los mecanismos de supervisión y control y alineado a España con los estándares más avanzados en el ámbito de la auditoría. Ha supuesto un cambio en la estructura y contenido de las NTA, adaptándolas aún más a las NIA.
- **Contexto Histórico:** Las secuelas de la crisis financiera seguían presentes, y la Unión Europea había establecido nuevos estándares para mejorar la independencia y calidad de las auditorías. Era un momento de reflexión sobre la importancia de la auditoría en la salud financiera y económica de los países.
- **Alcance:**
 - Establecimiento de medidas más estrictas para garantizar la independencia de los auditores.
 - Refuerzo de los mecanismos de supervisión y control.
 - Alineamiento de España con los estándares internacionales más avanzados en el ámbito de la auditoría, especialmente en cuanto a independencia y calidad.

EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN LEGAL Y NORMATIVA DE LA AUDITORÍA EN ESPAÑA



Fuente: REA Auditores, Auditoría de cuentas en España.

Por otro lado, hay que destacar la creación del ICAC como organismo encargado de garantizar la calidad y la transparencia en la información financiera de las empresas en España. Tenía las funciones de regular y supervisar la actividad contable y auditora en el país. Algunas de sus funciones principales fueron y son las siguientes:

- ✓ Mejorar y actualizar la práctica de la auditoría
- ✓ Supervisar y regular la actividad de contabilidad y auditoría
- ✓ Establecer y administrar un nuevo Registro Oficial de Auditores (ROAC)
- ✓ Establecer las normas fundamentales para la organización de exámenes de competencia profesional
- ✓ Aprobar y publicar las Normas de auditoría en España, desarrolladas por los organismos profesionales
- ✓ Realizar actividades de investigación y documentación para el crecimiento y progreso de la práctica de la auditoría.
- ✓ La realización de funciones de coordinación y cooperación con los organismos nacionales e internacionales en materia de contabilidad y auditoría y especialmente con Comunidad económica europea.

Cabe destacar, que, en la actualidad, existen en España dos Corporaciones Profesionales que representan a los auditores. Estas corporaciones son:

- ✓ Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, cuya actividad exclusiva es la auditoría.
- ✓ Consejo General de Colegios de Economistas de España, que ha creado como órgano interno dedicado a la auditoría el Registro de Economistas Auditores (REA).

Estas organizaciones tienen diversas responsabilidades, tales como la creación y revisión de Normas Técnicas de Auditoría, la administración de exámenes de competencia profesional, la organización de cursos de formación teórica que están aprobados por el ICAC, la implementación de programas de formación continua para los auditores miembros, la evaluación del control de calidad de las actividades profesionales realizadas por sus miembros, la supervisión del cumplimiento de las normas éticas de la organización y la recomendación al ICAC sobre la apertura de procedimientos disciplinarios para aquellos miembros que han incurrido en infracciones.

Evidentemente, llevan a cabo una labor operativa que ha sido delegada por ICAC. Sin embargo, desde una perspectiva profesional, estas entidades tienen una importancia adicional, dado que representan las instituciones que protegen los derechos de los auditores y defienden sus intereses en el ámbito nacional.

Tal como se ha evidenciado, en cada nación y en prácticamente toda época histórica de la humanidad, ha existido una modalidad de contabilidad que se ha adaptado a las exigencias socioeconómicas del momento, y que además ha estado vinculada a lo que hoy se conoce como "auditoría", desempeñando un papel fundamental en el crecimiento de estas culturas.

En efecto, la auditoría ha evolucionado a lo largo del tiempo para adaptarse a las necesidades cambiantes de las empresas y de la sociedad en general. Desde su origen como una herramienta para verificar la precisión y confiabilidad de los registros contables, la auditoría ha pasado a desempeñar un papel fundamental en la gestión de riesgos empresariales y en la protección de los intereses de los usuarios de la información financiera. A medida que la economía se ha vuelto más compleja y globalizada, la auditoría ha tenido que adaptarse para abordar nuevos desafíos, como la tecnología de la información, la sostenibilidad y la responsabilidad social corporativa. En resumen, la auditoría ha evolucionado junto con las necesidades y exigencias de la sociedad y se ha convertido en una herramienta esencial para la gestión y el control empresarial.

3. Marco Teórico y Legal

3.1. Contenido

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC 2015) fue una respuesta al cambiante contexto económico y financiero global, especialmente después de la crisis financiera que afectó a varios países en los años previos a su promulgación. Este escenario instigó a intensas deliberaciones sobre cómo la actividad de auditoría podría contribuir mejor a la estabilidad financiera. Estas reflexiones culminaron en la adopción de la Directiva 2014/56/UE y el Reglamento (UE) n.º 537/2014, estableciendo como meta principal robustecer la confianza de los usuarios en la información financiera, optimizando la calidad de las auditorías en el ámbito de la Unión Europea.

El primer objetivo de la LAC 2015 fue incrementar la **transparencia** en la actuación de los auditores, definiendo claramente su función, alcance y limitaciones. Pretendía estrechar la brecha entre las expectativas de los usuarios y la naturaleza real de la auditoría. El foco estaba en **armonizar las normas europeas** y lograr una convergencia en las normas de auditoría, siendo estas vitales para las cuentas anuales de toda entidad.

Un aspecto crucial de esta ley fue el énfasis en reforzar la **independencia** y **objetividad** de los auditores. Se instauraron requisitos más rigurosos en comparación con directivas anteriores, poniendo de relieve el escepticismo profesional y la prevención de conflictos de interés. Específicamente para los auditores de Entidades de Interés Público (EIP), se delinearon regulaciones adicionales, como una lista de servicios distintos a la auditoría que están prohibidos y la obligación de rotación externa.

Dentro de este marco de fortalecimiento, se dieron pasos significativos para potenciar el papel de las **Comisiones de Auditoría**. Estas comisiones desempeñan un papel vital en la supervisión de la integridad de la información financiera de las entidades y en la supervisión de la efectividad de los sistemas de control interno y de gestión de riesgos. Con la LAC 2015, se buscó consolidar y realzar las funciones de estas comisiones, garantizando que desempeñen un papel activo y crítico en el proceso de auditoría.

En relación, al mercado de auditoría, se tomaron medidas para revitalizar y abrir oportunidades, incorporando iniciativas como el "pasaporte europeo" y fomentando auditorías conjuntas, permitiendo una mayor participación de firmas más pequeñas.

La LAC 2015 no solo buscó armonizar las normas que guían la actividad de auditoría, sino también aquellas que supervisan y disciplinan esta práctica, tanto a nivel europeo como internacional. Se buscó evitar fragmentación en el mercado auditor y garantizar consistencia y calidad en las revisiones.

En conjunto, la LAC 2015 marcó un cambio profundo en la regulación de auditorías en España. Surgió para atender a los desafíos económicos globales y se diseñó para garantizar auditorías de calidad, transparentes y objetivas, asegurando así una mayor protección de los usuarios de la información financiera.

Todo ello nos lleva a la actualidad y al nuevo Real Decreto 2/2021, de 12 de enero que se aprueba, después de cinco años y medio de la publicación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, el correspondiente desarrollo reglamentario, con la entrada en vigor el 31 de enero del 2021, si bien con determinadas precisiones y excepciones reguladas a la disposición final segunda del Real Decreto y las disposiciones transitorias primera a cuarta y sexta del mismo RLAC.

La sistemática y ordenación de los artículos seguida en este desarrollo reglamentario es la misma que la contenida en la Ley, pero sólo incluyendo aquellos preceptos legales que necesitan de desarrollo reglamentario. En este sentido precisa el preámbulo de que en el desarrollo reglamentario se han incorporado las modificaciones necesarias para adaptarse a las disposiciones contenidas en la Ley, pero que también se han realizado ciertas modificaciones en algunos aspectos no modificados en la Ley para estimarlos necesarios para guardar coherencia y consistencia con la terminología y tratamiento empleados en la misma Ley o en las normas de auditoría o por razones de mejora técnica aconsejadas por la práctica.

Los apartados en los que se divide el Reglamento son los siguientes:

- ✓ Cuestiones preliminares (Ámbito de aplicación, Normativa reguladora, Normas Técnicas y Definiciones).
- ✓ Aspectos de auditoría de cuentas (Modalidades, Acceso a la profesión, etc.).
- ✓ Aspectos de la profesión (Formación continuada, independencia, incompatibilidades, honorarios, etc.).
- ✓ Supervisión Pública (Función de los supervisores, facultades para revisar, actuaciones de control ...).
- ✓ Régimen de infracciones y sanciones.
- ✓ Corporaciones de auditores

3.2. Entrada en vigor

La Disposición final segunda del Real decreto que aprueba el RLAC establece la entrada en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, es decir el 31 de enero de 2021,

precisando la Disposición transitoria sexta del mismo RLAC que establecido en relación a las modalidades de auditoría de cuentas, a la acreditación de independencia y a la auditoría de entidades de interés público 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 cual se aprueba este reglamento.

La disposición final segunda antes referida, establece también las excepciones siguientes a la fecha de entrada en vigor general:

Concepto	Entrada en vigor
Art. 62. Honorarios	Nuevos contratos que se firmen o se prorroguen a partir del 31 de enero de 2021
Art. 63. Dependencia financiera y económica	
Art. 65. Garantía financiera (cuantía mínima)	1 de julio de 2021
Art. 66. Organización interna de los auditores de cuentas	1 de julio de 2022
Art. 67. Sistema de control de calidad interno	
Art. 68. Proporcionalidad y requisitos simplificados.	
Art. 69. Archivo de auditoría y documentación del trabajo.	
Art. 70. Registro de infracciones.	Aplicable a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales correspondientes ejercicios económicos cerrados con posterioridad a dicha fecha.
Art. 71. Registro de entidades auditadas.	
Art. 72. Deber de conservación y custodia, compilación de la documentación en formato electrónico.	
Art. 87. Estructura organizativa, relativo a la del auditor que realice trabajos de auditoría de cuentas de EIP.	

Fuente: elaboración propia

Una vez detallada la estructura y aplicación del nuevo reglamento desarrollaremos a continuación los puntos que nos son de interés en este trabajo.

3.3. Aspectos relacionados con la Ética y la Independencia

3.3.1. Definición a partir de la LAC y el RLAC

El desarrollo reglamentario de la parte de la independencia es sin duda alguna uno de los aspectos más relevantes y complejos del reglamento. En el presente apartado trataremos algunos de los puntos más relevantes.

A continuación, podemos observar un cuadro dónde se detallan los artículos de la LAC y su correspondiente desarrollo reglamentario en el RLAC que afectan a aspectos de la independencia del auditor:

	LAC (RLAC)		RUE (EIP)
	Régimen		
	General	EIP	
Principio general de independencia	Art. 14 (37 y 38)	Art. 39 (79)	Art. 5.1, 5.3, 5.4 y 5.5
Identificación de amenazas - Aplicación de medidas de salvaguarda.	Art. 15 (38 a 42)		
Causas de incompatibilidad.	Art. 16 (43 a 52)		
Periodo de vigencia de las incompatibilidades.	Art. 21 (59)		
Extensiones de las causas de incompatibilidad:	(Arts. 53 a 58)		
▪ Vinculadas con la entidad auditada.	Arts. 3.15, 3.16 y 17 (8.4, 8.5 y 37.4)		
▪ Familiares.	Arts. 3.12, 3.13 y 18 (8.2)		
▪ Personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.	Art. 19 (56 y 57)		
▪ Red a la que pertenece el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.	Arts. 3.14 y 20 (8.3, 57 y 58)		
Comisión de Auditoría (CA) de EIP	-	(Arts. 80 y 81)	-
Contratación y rotación.	Art. 22 (60)	Art. 40 (82 a 85)	Arts. 16 y 17
Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo.	Art. 23 (61)	Art. 39 (79)	-
Honorarios.	Arts. 24 y 25 (62 a 64)	Art. 41 (86)	Art. 4.1 y 4.2

Fuente: ICJCE: 47 preguntas sobre el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas.

El artículo 14 de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) establece un principio fundamental en torno a la independencia. En consonancia con este principio, los auditores de cuentas deben mantener su independencia mientras realizan sus tareas, evitando cualquier conexión con las entidades sometidas a auditoría. Si se detecta que su imparcialidad en la revisión y verificación de las cuentas anuales, estados financieros y otros documentos contables se ve amenazada, se espera que se abstengan de llevar a cabo su labor.

Además, es esencial que se aparten de involucrarse en la gestión o en la toma de decisiones de la entidad sometida a auditoría, como una medida adicional para garantizar la integridad y la objetividad del proceso de auditoría.

Si comparamos el artículo 14 de la LAC con su homólogo el artículo 12 del Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio (TRLAC) podemos observar que en la ley actual aclara que no se considera participación en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada las comunicaciones efectuadas durante la realización del trabajo de auditoría que sean necesarias para el cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas o las derivadas de actuaciones exigidas por otras disposiciones de rango legal.

En el artículo 14 de la LAC destaca también, entre otros aspectos, que, en particular, las personas que mantengan algún tipo de vínculo laboral, comercial u otro tipo de relación con la entidad sometida a auditoría, que pueda originar un conflicto de intereses o que sea percibida comúnmente como tal, están expresamente excluidas de participar o influir en el resultado del trabajo de auditoría de cuentas.

Podemos observar que la LAC aclara de forma más específica dudas que podía generar la TRLAC. Delimita y regula los márgenes de actuación del auditor de una forma tangible. Gracias a la regulación no se deja lugar al término de “estado mental independiente” totalmente subjetivo omitiendo el concepto de independencia como un concepto abstracto y moral. Los límites de actuación del auditor respecto a la entidad auditada quedan plenamente acotados.

En cuanto al RLAC, que incluye el Artículo 37, amplía y clarifica aspectos clave relacionados con la independencia del auditor siendo más exhaustivo y preciso en su definición y aplicación del principio de independencia en comparación al artículo 14 de la Lac:

- ✓ Ampliación de Situaciones Comprometedoras: El Artículo 37 detalla una gama más amplia de circunstancias que pueden comprometer la independencia del auditor, proporcionando orientación específica sobre las amenazas potenciales. Estas incluyen relaciones financieras, económicas, laborales, familiares, y otros tipos de intereses.
- ✓ Evaluación Continua de Independencia: La obligación de evaluar la independencia durante todas las etapas del trabajo de auditoría resalta la importancia de mantener la imparcialidad en todo momento. Este énfasis en la vigilancia constante es una adición importante que refuerza la importancia de la independencia durante todo el proceso de auditoría. A este efecto, el auditor deberá disponer e implementar las medidas organizativas y administrativas necesarias, así como mantener en todo momento una actitud de escepticismo profesional, en virtud del que tiene que estar siempre en alerta delante de situaciones que puedan suponer una amenaza a la independencia y plantearse continuamente su independencia con relación a la entidad auditada.
- ✓ Definición de Participación en la Gestión o toma de decisiones: El Art.37.2 define con mayor precisión lo que constituye participación en la gestión o toma de decisiones, incluyendo ejemplos de servicios que no se consideran como tal. Establece que los auditores no deben influir en funciones propias de la administración o de otros roles clave dentro de la entidad auditada.

¿Cuándo se entiende que el auditor ha participado en la gestión o la toma de decisiones de la entidad auditada?

El art. 37.2 del RLAC precisa que habrá participación en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada:

- Cuando la presentación de propuestas, informes o recomendaciones influya en el ejercicio de las funciones, de facto o en apariencia, temporales o permanentes, que

son propias del órgano de administración, de los cargos directivos, incluido el responsable del área económica financiera, o de quien ejerza funciones de supervisión o control interno en la entidad auditada.

- Cuando el auditor preste servicios que afecten o impliquen:
 - ✓ La resolución de situaciones que pudieran afectar a la capacidad para continuar como empresa en funcionamiento
 - ✓ La determinación de su estructura societaria.
 - ✓ La gestión del capital circulante
 - ✓ El suministro de información financiera
 - ✓ La optimización de procesos empresariales
 - ✓ La gestión de tesorería
 - ✓ La fijación de precios de transferencia,
 - ✓ La creación de eficiencia en la cadena de suministro
 - ✓ Otros similares.

Excepciones en la participación en la gestión

El art. 37.2 del RLAC también señala que, con carácter general, no se entenderá que hay participación cuando el auditor realice algún trabajo o emita algún informe o recomendación relacionada con cualquier servicio ajeno a la auditoría en la medida en que concurren las circunstancias siguientes:

- ✓ Permite a la entidad auditada decidir entre alternativas razonables que lleven a la toma de decisiones diferentes.
- ✓ Estén basados en datos incentivables o en estándares o prácticas habituales.
- ✓ La entidad auditada, mediante personas cualificadas y con experiencia, evalúe los trabajos o recomendaciones objeto del servicio y ponga esta evaluación a disposición de las personas con competencia en la gestión o toma de decisiones en la entidad auditada.

En caso de que no haya alternativas posibles de acuerdo con la normativa aplicable o cuando de hecho no sea posible más que una solución, deberá quedar adecuadamente documentada la justificación de esta situación en el archivo de auditoría.

En resumen, el artículo 37 de la RLAC comparativamente al artículo 14 de la LAC busca fortalecer y clarificar los aspectos relacionados con la independencia del auditor, proporcionando una guía más detallada y específica para garantizar la objetividad en el proceso de auditoría.

3.3.2. Identificación de amenazas y salvaguardas

El artículo 15 de la LAC establece que los auditores deben "implementar los procedimientos requeridos para reconocer y discernir las amenazas a su independencia, valorar su relevancia y, en caso de ser significativas, adoptar las salvaguardias apropiadas y suficientes para suprimirlas o disminuirlas hasta un nivel que no perjudique su independencia".

El Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas (RLAC), en los artículos del 39 al 42, detalla los métodos para detectar, identificar y valorar amenazas. Además, aborda la implementación de medidas de salvaguarda pertinentes, si es necesario, y la consignación de dicho análisis.

El art. 40 RLAC dicta que los auditores deben seguir procedimientos específicos, conforme al artículo 28.2.a)³ de la Ley 22/2015, para identificar situaciones y relaciones que amenacen su independencia con respecto a la entidad auditada o asociados. Los auditores deben reconocer y evaluar estas amenazas, considerando que pueden surgir múltiples amenazas de una única situación. Al detectarlas, deben determinar el nivel de riesgo para su independencia, teniendo en cuenta diversos factores, ya sean cuantificables

³ Art. 28.2. LAC: El sistema de control de calidad interno deberá incluir, entre otros aspectos, los siguientes:
a) Medidas organizativas y administrativas eficaces para prevenir, detectar, evaluar, comunicar, reducir y, cuando proceda, eliminar cualquier amenaza a la independencia de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría.

o no. Estos incluyen la naturaleza de la amenaza, la influencia de las personas involucradas, y el contexto general de la auditoría.

La independencia de un auditor es esencial para garantizar la objetividad y la confiabilidad de una auditoría. Sin embargo, existen diversas amenazas que pueden comprometer esta independencia. Entre estas amenazas, se pueden destacar:

- ✓ Interés propio: Un posible interés financiero o comercial en la entidad auditada.
- ✓ Autorrevisión: Situaciones donde el auditor tenga que revisar su propio trabajo anterior.
- ✓ Abogacía: Defender activamente un punto de vista de la entidad auditada.
- ✓ Familiaridad o confianza: Una relación demasiado cercana con el personal clave de la entidad auditada que pueda influenciar el juicio del auditor.
- ✓ Intimidación: La presión o influencia indebida que pueda desviar al auditor de su objetivo.

Estas amenazas deben ser identificadas de manera proactiva por el auditor, considerando todas las circunstancias, relaciones y servicios que puedan presentar un conflicto. Una vez identificadas, es esencial evaluar la importancia de cada amenaza y determinar el riesgo asociado. Si tras esta evaluación, una amenaza se considera insignificante, no sería necesario adoptar medidas adicionales. Sin embargo, si la amenaza se percibe como relevante, es imperativo establecer medidas de salvaguarda para mitigarla. En casos donde el riesgo persista, incluso con las salvaguardas, el auditor deberá abstenerse de realizar la auditoría.

En cuanto a las medidas de salvaguarda para la independencia del auditor el art. 41 RLAC establece que, si tras evaluar amenazas, el auditor considera que no comprometen su independencia, no es necesario aplicar medidas de salvaguarda. Sin embargo, si las amenazas son significativas, el auditor debe implementar medidas para eliminar o reducir estas amenazas a un nivel aceptable, basándose en el artículo 28.2.a) de la Ley 22/2015 y considerando la estructura de la entidad auditada. Estas medidas deben ser proporcionales a la amenaza y pueden incluir prohibiciones, restricciones, políticas y procedimientos. Si las amenazas no se mitigan adecuadamente, el auditor debe abstenerse de realizar la

auditoría. Se considera que la independencia está asegurada si, dadas las circunstancias, se deduce que el auditor puede ejercer un juicio imparcial y objetivo.

Para garantizar la transparencia y la responsabilidad, todo el proceso de identificación, evaluación y aplicación de salvaguardas debe ser adecuadamente documentado. Esta documentación proporciona un registro tangible de las decisiones y acciones del auditor. Sin embargo, existe el desafío de garantizar la calidad y la integridad de esta documentación.

La gestión de amenazas a la independencia del auditor es vital para una auditoría confiable y objetiva. Aunque se proporciona un marco robusto para abordar estas amenazas, siempre hay riesgos de interpretaciones subjetivas y decisiones que pueden variar entre profesionales. Por lo tanto, es esencial que exista una supervisión y revisión constantes para asegurar que los auditores mantengan altos estándares de independencia y objetividad.

Propongo una serie de mejoras que bajo mi criterio podrían fortalecer la independencia y objetividad del auditor y clarificar y mejorar el marco regulatorio:

- ✓ Definiciones Claras: Es vital que las amenazas a la independencia estén claramente definidas. Por ejemplo, ¿qué se entiende exactamente por "influencia y proximidad excesiva"? Definiciones más claras reducirán el riesgo de interpretaciones erróneas.
- ✓ Actualizaciones periódicas: Las amenazas a la independencia pueden evolucionar con el tiempo. Por lo tanto, es crucial revisar y actualizar regularmente la lista de amenazas potenciales.
- ✓ Guías Prácticas: Además de identificar amenazas, podría ser útil proporcionar guías prácticas o ejemplos de cómo se han manejado situaciones similares en el pasado. Esto ayudaría a los auditores a contextualizar y afrontar amenazas en situaciones reales.
- ✓ Formación Continua: El marco legal menciona la necesidad de detectar amenazas, pero no especifica cómo. Se podría establecer un programa de formación continua obligatoria para auditores en el que se aborden las mejores prácticas para identificar y mitigar amenazas.

- ✓ Ampliación de las Salvaguardas: Las salvaguardas mencionadas se centran en políticas y procedimientos internos. Se podrían incorporar herramientas tecnológicas o sistemas de inteligencia artificial para ayudar en la identificación y gestión de amenazas.
- ✓ Transparencia: Fomentar que las auditorías incluyan una sección en la que se describan las amenazas a la independencia que se han identificado y cómo se han mitigado. Esto no sólo garantiza la transparencia, sino que también refuerza la confianza del público en el proceso de auditoría.
- ✓ Ampliar la Visión de Entidades Vinculadas: La consideración de entidades vinculadas es crucial. Podría ser útil expandir la visión a entidades que, aunque no estén estrictamente vinculadas en términos legales, puedan representar una amenaza a la independencia del auditor.

Aunque los artículos proporcionan un marco robusto para proteger la independencia del auditor, siempre hay espacio para fortalecer y clarificar las medidas en un mundo en constante evolución y cambio. La incorporación de algunas de estas mejoras puede ayudar a cerrar cualquier brecha y fortalecer aún más el proceso de auditoría.

3.3.3. Renuncia

¿Cuándo el Auditor debe abstenerse de hacer la auditoría de cuentas de una entidad por motivos relacionados con su independencia?

Los arts. 37.1 y 79 del RLAC aclaran que el auditor deberá abstenerse de hacer la auditoría de cuentas ante situaciones que comprometan su independencia de una entidad. En todo caso, deberá abstenerse en cualquiera de los siguientes supuestos:

- ✓ Que incurra en alguna causa de incompatibilidad o circunstancias de las previstas en los arts. 14 y 16 a 20 de la LAC (Aspectos Generales):
 - Participar de cualquier manera en la gestión o la toma de decisiones.
 - Situaciones personales (cargos, puestos de trabajo, intereses, obsequios o favores).
 - Prestaciones de servicios.
- ✓ Que incurra en alguna de las situaciones específicas contempladas también por la LAC y el RUE:

- Prohibiciones posteriores a la realización de la auditoría
 - Consideraciones con relación a los honorarios
 - Incompatibilidades y servicios prohibidos
 - Rotación
- ✓ Que haya intereses financieros, comerciales o de otro tipo en la entidad auditada, o influencias o relaciones que puedan comprometer o que comprometan la objetividad del auditor.
 - ✓ Que haya amenazas a la independencia de que no se reduzcan a un nivel aceptablemente bajo.

Respecto al artículo 16 de la LAC, determina las condiciones que comprometen la independencia de un auditor o una sociedad de auditoría al ejercer sus funciones respecto a una empresa o entidad. Estas incompatibilidades se desprenden principalmente de dos áreas: situaciones personales y servicios prestados.

Desde el ámbito personal, la independencia del auditor puede verse comprometida si éste ocupa un puesto de miembro de la administración, directivo, apoderado o empleado en la entidad que se somete a auditoría. Asimismo, la responsabilidad en áreas financieras o de control en dicha entidad también es una causa de incompatibilidad. En adición, poseer un interés directo y significativo en la entidad auditada, ya sea a través de un contrato, bienes, o instrumentos financieros, también genera un conflicto. Sin embargo, se excluyen aquellos intereses adquiridos indirectamente a través de instituciones de inversión colectiva. Además, las operaciones con instrumentos financieros emitidos por la entidad auditada son una causa de conflicto, exceptuando las posesiones indirectas. Finalmente, la solicitud o aceptación de regalos o favores por parte de la entidad auditada también se considera una incompatibilidad, salvo que tengan un valor intrascendente.

En cuanto a los servicios prestados por el auditor, se destacan varias incompatibilidades. No puede ofrecer servicios de contabilidad o preparación de estados financieros a la entidad auditada. Además, si proporciona servicios de valoración a dicha entidad, estos no deben tener un efecto directo y significativo en los estados financieros o, si lo tienen, deben estar exhaustivamente documentados. Por otro lado, realizar auditorías internas también puede comprometer su independencia, a menos que la entidad auditada sea quien

determine y controle todo el proceso de la auditoría interna. Ofrecer servicios legales es otro punto de conflicto, salvo que se proporcionen por entidades completamente separadas y no se relacionen con litigios que afecten a los estados financieros. Finalmente, diseñar o aplicar sistemas de control interno, gestión de riesgos o sistemas informáticos que afecten la información financiera es una incompatibilidad, a menos que la entidad auditada asuma la responsabilidad completa del proceso.

El Artículo 16 establece las bases claras y específicas que garantizan la independencia del auditor, asegurando que el proceso de auditoría sea imparcial y libre de influencias externas. Es fundamental que estas directrices se cumplan para mantener la integridad y confiabilidad del proceso de auditoría y de los estados financieros presentados.

El RLAC refuerza los criterios para determinar cuándo una situación o servicio podría comprometer la independencia del auditor según la Ley 22/2015. Se considera que afecta la independencia si supera ciertos parámetros, como la importancia relativa definida por el auditor o ciertos umbrales relacionados con el tamaño de la entidad auditada.

En el caso de las "Particularidades de las normas de extensión" el RLAC aclara el régimen de independencia, especificando las condiciones bajo las cuales ciertos servicios o situaciones comprometerían la independencia del auditor. Estas normas de extensión tienen en cuenta las relaciones de parentesco y profesionales, pertenencia a la misma red y relación con la entidad auditada. Se introduce una serie de modificaciones con respecto al régimen anterior, destacando las relacionadas con la posesión y operación de instrumentos financieros de la entidad auditada, la consideración de una entidad vinculada como significativa y la definición de las personas o entidades directamente relacionadas con el auditor.

El Reglamento proporciona una mayor claridad y especificidad en cuanto a las situaciones que podrían comprometer la independencia de un auditor. Al detallar y expandir sobre lo estipulado en la Ley 22/2015, se busca proporcionar un marco más robusto y seguro jurídicamente para guiar la práctica de auditoría en España, asegurando una mayor integridad y transparencia en el proceso.

3.3.4. Contratación y rotación:

El régimen de contratación de auditores y sociedades de auditoría, según el Artículo 22 de la LAC, estipula que la duración inicial del contrato debe oscilar entre 3 y 9 años, con posibilidad de renovaciones en bloques de hasta 3 años. Si no hay oposición, dicho contrato se prorroga tácitamente por 3 años adicionales. Es importante destacar que la finalización anticipada del contrato ya sea en su etapa inicial o en sus prórrogas, solo puede darse si existe una justa causa, y hay que tener en cuenta que las discrepancias en tratamientos contables no se consideran como tal. Es mandatorio que cualquier terminación se comunique al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Si bien accionistas con una participación superior al 5% o el órgano administrativo pueden solicitar la destitución de un auditor basándose en justa causa, las auditorías no obligatorias quedan exentas de estos plazos. Además, se invalidan aquellas cláusulas que pudieran limitar de algún modo la elección o contratación de auditores registrados.

Por otro lado, el artículo 40 de la LAC aborda la contratación, rotación y designación de auditores, siendo su duración principal regida por el artículo 17 del RUE n.º 537/2014. En el caso de entidades de interés público (EIP), la contratación inicial es de 3 años, pero con prórrogas, no debe superar los 10 años, aunque en situaciones específicas este plazo puede extenderse hasta 14 años. La rotación de auditores, que debe ocurrir tras 5 años desde el inicio del contrato, se regula también por este reglamento, estableciendo un intervalo de 3 años antes de que los auditores puedan reasumir sus funciones en una misma entidad. La designación de auditores en estas entidades sigue el artículo 16 del RUE. Es crucial señalar que, al igual que en el artículo 22, accionistas con más del 5%, el órgano administrativo o el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) tienen el poder de solicitar la destitución de un auditor, y cualquier cese o revocación debe ser notificado a la autoridad supervisora pertinente, detallando las razones de tal decisión.

La normativa de contratación y rotación de auditores y sociedades de auditoría plasmada en los artículos 22 y 40, evidencia un esfuerzo por equilibrar la continuidad y la independencia en las auditorías. Se establece un marco temporal claro, con períodos de

contratación que garantizan estabilidad y al mismo tiempo previenen la complacencia o conflicto de intereses prolongados.

La posibilidad de renovación automática ofrece practicidad y reduce la incertidumbre. Sin embargo, las disposiciones también protegen a las entidades auditadas, estableciendo que las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables no son razones válidas para rescindir un contrato de auditoría.

La inclusión de disposiciones sobre la rotación obligatoria después de ciertos períodos y los intervalos de "enfriamiento" refuerzan la objetividad y previenen la familiaridad excesiva entre el auditor y la entidad auditada. Por otro lado, al otorgar a los accionistas significativos y a organismos clave el poder de intervenir y solicitar la revocación de un auditor, se añade un nivel adicional de control y supervisión al proceso.

La interrelación con el Reglamento (UE) n.º 537/2014 garantiza una armonización con las directrices europeas, buscando estándares elevados y consistentes en toda la Unión Europea. En conjunto, estas regulaciones buscan asegurar auditorías de alta calidad, transparentes y confiables en el entorno empresarial español.

El Reglamento de Auditoría 2/2021 se erige como un refinamiento crucial de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) de 2015, proveyendo detalles y aclaraciones esenciales para garantizar la transparencia y eficacia del proceso de auditoría en España.

En primer lugar, el Artículo 60 del Reglamento trae a la mesa una claridad necesaria sobre la prórroga y rescisión de contratos de auditoría. Exige comunicaciones precisas al Registro Mercantil y especifica plazos para hacerlo, marcando una senda clara sobre cómo manejar estas transiciones, y evitando cualquier ambigüedad que pudiera surgir.

Por otro lado, el Artículo 82 se sumerge en las expectativas y preparaciones antes de que un auditor presente ofertas. No solo se trata de tener las herramientas adecuadas, sino de garantizar que cada auditor cuente con una base firme de recursos e independencia. Esta atención al detalle marca un firme compromiso con la integridad en el proceso de selección.

El Artículo 83, a su vez, descompone las reglas alrededor de cómo extender los contratos de auditoría más allá de la marca de diez años. Esto no solo da una estructura clara a las relaciones contractuales a largo plazo, sino que también asegura que tales renovaciones se manejen de manera justa y transparente.

En cuanto a las entidades de interés público, el Artículo 84 refuerza la necesidad de una comunicación abierta, al obligar a reportar cualquier rescisión o revocación de contratos a la autoridad supervisora, estableciendo así un estándar de transparencia en estas situaciones.

Finalmente, el Artículo 85 introduce una dinámica renovadora al proceso, con la rotación mandataria del auditor principal después de un cierto tiempo. Esta medida es clave para mantener la objetividad y reducir cualquier posible conflicto de interés.

El RLAC actúa como una brújula detallada, guiando y complementando la LAC. Estas clarificaciones y adiciones garantizan que el proceso de auditoría en España se mantenga al más alto estándar de calidad y transparencia.

3.3.5. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo:

Entender las prohibiciones posteriores al trabajo de auditoría detalladas en los artículos 23 y 39 de la LAC y en los artículos 61 y 79 del RLAC es esencial para garantizar la integridad y objetividad del proceso de auditoría

El núcleo de estas prohibiciones radica en la necesidad de evitar cualquier conflicto de interés. Durante el año que sigue a la finalización de una auditoría, ni los auditores principales ni las sociedades de auditoría pueden integrarse en la administración o dirección de la entidad que han auditado. Tampoco pueden mantener un interés financiero, ya sea directo o indirecto, si este interés es significativo para cualquiera de las partes involucradas.

El RLAC amplía la esfera de influencia de estas prohibiciones. No solo se aplica a los auditores principales, sino que también se extiende a otros miembros del equipo de auditoría con roles de supervisión, así como a ciertos socios de la sociedad de auditoría.

Esta extensión subraya la importancia de garantizar la objetividad en todos los niveles del proceso de auditoría.

Un aspecto crucial que introduce el Reglamento 2/2021 es la clarificación de lo que constituye un "interés financiero significativo". Se detalla que un interés financiero directo se relaciona con la posesión de ciertos instrumentos financieros, mientras que un interés indirecto se refiere a tener una inversión en una entidad que, a su vez, tiene intereses en la entidad auditada.

Más aún, se enfatiza la necesidad de evitar las influencias recíprocas. Es decir, no puede haber relaciones cruzadas entre los socios de una sociedad de auditoría y el auditor que firma, ya que estas conexiones pueden comprometer la objetividad del proceso.

Una adición relevante es que estas prohibiciones no solo son aplicables después de la finalización del trabajo, sino que también afectan a aquellos que se desvinculen del auditor de cuentas antes de que este concluya.

Las sanciones por incumplir estas regulaciones son severas, reafirmando la seriedad con la que se considera la independencia en la auditoría. Aquellos que violen estas disposiciones podrían encontrarse incapacitados para realizar trabajos de auditoría en el futuro cercano, por tanto, es crucial que las entidades y los auditores estén bien informados y comprendan estas disposiciones.

Estas regulaciones buscan reforzar la confianza en el proceso de auditoría. Al establecer límites claros y precisos, se espera que las entidades y los auditores actúen con la máxima integridad, lo que, a largo plazo, beneficiará la transparencia financiera y reforzará la confianza del público en los informes auditados.

3.3.6. Honorarios

Una parte esencial de la estructura del marco legal para garantizar la integridad, objetividad y transparencia en la prestación de servicios de auditoría es cómo se determinan y regulan los honorarios de los auditores.

Es esencial que los honorarios de auditoría se fijen en función del esfuerzo que supone realizar un trabajo en particular. Esto implica considerar factores como el tiempo requerido, los recursos, la cualificación y especialización necesaria, así como el tamaño y complejidad de la actividad o las operaciones de la entidad auditada y el riesgo de auditoría esperado. Este enfoque busca evitar la tentación de reducir los honorarios a expensas de la calidad del trabajo.

A su vez, la ley insiste en que cualquier modificación de los honorarios acordados inicialmente solo puede realizarse si cambian las condiciones que sirvieron como base para su fijación. Esto es esencial para mantener la transparencia y la integridad del proceso de auditoría.

Mientras que la ley permite a los auditores recibir honorarios por diferentes servicios, se ha establecido una clara línea divisoria entre la auditoría y otros servicios para evitar conflictos de interés. Es decir, los auditores no pueden tener una dependencia financiera con la entidad auditada que pueda comprometer su objetividad.

En términos de concentración de honorarios, la regulación determina límites claros.

- ✓ Si un auditor recibe honorarios por servicios de auditoría y otros servicios diferentes de la auditoría de una entidad, y estos honorarios representan más del 30% de los ingresos totales del auditor durante tres ejercicios consecutivos, dicho auditor debe abstenerse de realizar la auditoría para el ejercicio siguiente.
- ✓ En el caso de las auditorías de cuentas anuales de una Entidad de Interés Público (EIP), esta proporción se reduce al 15%.
- ✓ Esta misma restricción se aplica cuando se consideran honorarios recibidos no solo por servicios prestados a la entidad en cuestión sino también a sus entidades vinculadas. Además, en este caso, se tienen en cuenta los honorarios percibidos tanto por el auditor individual como por toda la red de auditores a la que pertenece.

Estas restricciones son para prevenir una excesiva dependencia financiera que podría influir en la objetividad del auditor.

3.3.7. Formación

En relación con la formación y acceso a la profesión de auditor, la LAC establece aspectos significativos en comparación con la anterior normativa:

- ✓ Se precisa que, para acceder al ejercicio de la auditoría, es necesario poseer un título universitario y haber superado haber superado un curso teórico-práctico en materia de auditoría de cuentas y contabilidad.
- ✓ Este curso teórico-práctico puede ser impartido por universidades o por otras entidades reconocidas, siempre que estén autorizadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).
- ✓ Se estipula un periodo de prácticas de 3 años, que puede reducirse a 2 años si el candidato ha cursado el máster antes mencionado.
- ✓ Se mantiene la exigencia de superar un examen de acceso a la profesión. Con la nueva ley, se permite que las universidades o centros autorizados, además del ICAC, puedan realizar este examen.
- ✓ Se detallan con mayor precisión los requisitos de formación continuada para los auditores, con el fin de garantizar que estos profesionales estén al día en las materias necesarias para ejercer su actividad.
- ✓ Se establecen medidas para el reconocimiento de cualificaciones profesionales obtenidas en otros países, facilitando la movilidad de auditores dentro de la Unión Europea.

Estos son algunos de los puntos más destacados en relación con la formación y el acceso a la profesión de auditor que se introdujeron con la LAC.

La intención principal de estos cambios fue alinear la regulación española con las normativas europeas, asegurar una mayor calidad en la formación de los auditores y reforzar la confianza en la profesión.

La formación adecuada es crucial para fortalecer y mantener la independencia de auditoría por varias razones:

Concepto	Descripción
Entendimiento de la importancia de la independencia	Los auditores aprenden la relevancia fundamental de la independencia y las consecuencias de su falta.
Formación ética	Los auditores son instruidos en ética profesional, toma de decisiones éticas y cómo actuar con integridad.
Conocimiento de las regulaciones	Estar informado sobre normativas y regulaciones ayuda a evitar conflictos de intereses y comprometer independencia.
Herramientas y técnicas	Se proporcionan técnicas que minimizan el riesgo de opiniones influenciadas por factores externos.
Gestión de la presión y el conflicto	Se enseña a manejar situaciones de presión o conflicto manteniendo la independencia y objetividad.
Desarrollo de un sentido crítico	Ayuda a los auditores a desarrollar un sentido crítico, permitiendo cuestionar la información presentada.
Reconocimiento y gestión de amenazas	Los auditores aprenden a reconocer y mitigar amenazas potenciales a su independencia.

Fuente: Elaboración propia

En general, los auditores que han recibido una formación adecuada deberían ser plenamente conscientes de las normas y principios de independencia que rigen su profesión, de tal forma, que en el caso del incumplimiento de sus funciones y de la independencia son conscientes de sus actos.

Sin embargo, bajo mi punto de vista, hay varias consideraciones que hacer:

Conocimiento vs. Acción: Aunque un auditor esté formado y sea consciente de las reglas y principios de independencia, puede haber situaciones o presiones que lleven a un auditor a actuar de manera contraria a estos principios. Ser consciente de una regla no garantiza necesariamente el cumplimiento de esta.

Ambigüedades y Zonas Grises: La profesión de auditoría, como muchas otras, tiene áreas que pueden ser interpretadas de diferentes maneras. En algunos casos, un auditor podría creer sinceramente que está actuando de manera independiente, aunque otros puedan ver un conflicto de interés.

Diferencias Culturales y Organizacionales: La percepción y la implementación de la independencia pueden variar según el entorno cultural o la cultura organizacional en la que un auditor trabaje.

Actualización de Conocimientos: Las normas y regulaciones pueden cambiar con el tiempo. Si un auditor no se mantiene actualizado con la formación continua, es posible que no esté al tanto de las últimas directrices sobre independencia.

Justificaciones Internas: Algunos auditores podrían convencerse a sí mismos de que ciertas acciones no comprometen su independencia, a pesar de las evidencias en contra. Esta es una forma de sesgo cognitivo.

Por lo tanto, mientras que la formación adecuada debería hacer que un auditor sea consciente de las normas de independencia, no garantiza automáticamente el cumplimiento de estas normas en todas las situaciones. Si un auditor incumple con los principios de independencia, puede ser una combinación de falta de ética, presiones externas, justificaciones internas, o incluso desconocimiento de las actualizaciones más recientes en las normas y regulaciones. Abordaremos el tema más adelante.

3.3.8. Supervisión y Sanción

La LAC introdujo cambios significativos en relación con la supervisión pública de la actividad de auditoría de cuentas. Los principales cambios y adiciones en relación con la normativa anterior fueron:

El establecimiento del ICAC como entidad supervisora consolidando su papel como la principal entidad supervisora de las auditorías. Aunque el ICAC ya existía y tenía responsabilidades en esta área, la LAC reforzó sus competencias y clarificó su papel en el contexto de supervisión.

Esta especificó con mayor detalle las modalidades de supervisión que debe realizar el ICAC, introduciendo un enfoque más estructurado que incluye tanto inspecciones periódicas como investigaciones específicas.

Se pone un énfasis especial en garantizar que las auditorías se realicen con la más alta calidad, estableciendo un marco para evaluar la calidad y para tomar medidas correctivas cuando se identifiquen deficiencias.

Se reconoce que el ICAC puede no tener siempre los recursos necesarios para llevar a cabo todas las supervisiones requeridas, por lo que se introduce la posibilidad de contratar servicios externos para asistir en estas labores.

La LAC ofrece un desglose más detallado de las responsabilidades de los auditores, las firmas de auditoría y el ICAC, lo que ayuda a garantizar que todos los actores comprendan sus roles y obligaciones.

Busca modernizar y robustecer el marco de supervisión de la actividad de auditoría en el país, alineándolo con las mejores prácticas europeas y garantizando que las auditorías ofrecen una representación precisa y confiable de la situación financiera de las entidades auditadas.

Al fortalecer las capacidades de supervisión del ICAC y establecer claramente sus roles y responsabilidades, se promueve la confianza en el mercado financiero español, lo que atrae inversiones y mejora la percepción de las empresas españolas a nivel internacional.

Los auditores y sociedades de auditoría operan bajo un escrutinio más estricto, lo que puede conducir a una mejor calidad en la auditoría, pero también a una mayor carga regulatoria.

De igual forma, la LAC determina que el control de actividad de auditoría lo realizará el ICAC mediante investigaciones e inspecciones.

- ✓ Las investigaciones consistirán en determinar posibles incumplimientos de la normativa de auditoría de cuentas. Incluyendo el examen de archivos y la obtención de información relevante.
- ✓ Las inspecciones consistirán en evaluar sistemas de control de calidad interno de los auditores y de las sociedades de auditoría. Se basan en un análisis de riesgos, considerando la magnitud y complejidad de las actividades y dan como resultado un informe que puede ser publicado en la web del ICAC.

Dentro de las facultades del ICAC, se incluye la protestad administrativa sancionadora mediante el artículo 68 de la LAC. La LAC categoriza las sanciones según su gravedad y distingue entre los sujetos infractores, ya sean auditores de cuentas individuales o sociedades de auditoría. Esta distinción se intensifica en el caso de las Entidades de Interés Público (EIP), con el propósito de establecer con precisión las consecuencias de las infracciones. Las sanciones se clasifican de la siguiente forma según su gravedad.

Tipo de Infracción	Descripción	Ejemplos
Muy Graves	Violaciones severas de la normativa y deberes del auditor.	<ul style="list-style-type: none"> - Emitir informes no alineados con pruebas. - Incumplir el deber de secreto. - Negar o resistir el control del ICAC.
Graves	Incumplimientos significativos, pero no al nivel de "muy graves".	<ul style="list-style-type: none"> - No realizar una auditoría contratada. - Incumplir normas de auditoría con efecto significativo. - Falta de remisión de cierta información al ICAC.
Leves	Infracciones menores que aún requieren atención.	<ul style="list-style-type: none"> - Acciones y omisiones que incumplen normas de auditoría no especificadas en otros artículos.

		- No enviar información al ICAC dentro del plazo, pero menos de tres meses tarde.
--	--	---

Fuente: Elaboración propia

Este esquema sancionatorio busca no solo penalizar las malas prácticas, sino también prevenir conductas inadecuadas mediante la imposición de castigos disuasorios. Las entidades de interés público, debido a su impacto y relevancia, tienen un régimen de sanción más estricto, lo que resalta la importancia de la confianza pública en las auditorías de estas entidades. En suma, estas sanciones evidencian la importancia que tiene para el sistema financiero y económico contar con auditorías confiables y de calidad, y refuerzan la responsabilidad y el papel crucial de los auditores en la salvaguarda de la transparencia y confianza en el mercado.

3.3.9. Comisión de Auditoría (CA) de EIP:

En el ámbito empresarial español, la Comisión de Auditoría se ha establecido como una figura esencial para mantener la integridad financiera y supervisar la relación entre las empresas y sus auditores externos. Este órgano interno, normalmente conformado dentro del Consejo de Administración de una empresa, tiene la responsabilidad primordial de supervisar la integridad de la información financiera presentada por la empresa. Además, vela por la eficacia de los controles internos y sistemas de gestión de riesgos y, en una capacidad más amplia, supervisa tanto el proceso de auditoría interna como el externa.

La relevancia de la Comisión de Auditoría se vuelve evidente cuando se observa su papel en garantizar la independencia del auditor. Propone al Consejo de Administración cuestiones cruciales como la selección, nombramiento, reelección y sustitución del auditor externo, y asegura que la relación entre la empresa y su auditor se mantenga libre de conflictos de interés.

La necesidad de tener una Comisión de Auditoría no es universal para todas las empresas en España, sino que es obligatoria para ciertos tipos de entidades:

- ✓ Sociedades anónimas cotizadas.
- ✓ Entidades de crédito.
- ✓ Compañías de seguros y reaseguros.
- ✓ Entidades de interés público.

La razón de ser de la Comisión de Auditoría radica en su papel protector: asegurar que la información financiera presentada al público y a los accionistas sea transparente, precisa e íntegra. Además, su función de supervisión garantiza que el proceso de auditoría se lleve a cabo sin comprometer la independencia del auditor, manteniendo así la confianza en el sistema financiero y el mercado de capitales español.

Un punto neurálgico de la LAC fue el fortalecimiento y redefinición de la Comisión de Auditoría. Previamente, la normativa ya contemplaba esta figura, pero con la LAC de 2015 se introdujeron precisiones significativas. Se estipuló que estas comisiones deberían estar mayoritariamente formadas por consejeros no ejecutivos. Además, se añadió que, de estos, al menos dos deberían tener el estatus de independientes, y uno de ellos, idealmente, con experiencia y conocimientos en contabilidad o auditoría.

Más allá de la composición, las funciones de la Comisión de Auditoría también se detallaron y ampliaron. Ahora, estas comisiones no solo supervisarían la eficacia del control interno de las compañías, sino también los sistemas internos de auditoría, la gestión de riesgos y el proceso de presentación de información financiera. Este refuerzo en funciones tenía como propósito principal garantizar la integridad y transparencia de la información financiera presentada al mercado.

Otro cambio destacado de la LAC 2015 giró en torno a la relación entre la Comisión de Auditoría y los auditores externos. Esta relación, esencial para la integridad del proceso de auditoría, se consolidó otorgando a la Comisión una responsabilidad supervisora en el proceso de auditoría y en la resolución de posibles disputas entre auditores y la dirección de la entidad. Adicionalmente, se introdujo la obligación de que la Comisión emita un informe anual sobre la independencia del auditor.

De esta forma, con la LAC, España no solo buscó ajustarse a las normativas europeas, sino también reforzar la confianza en su sector financiero, asegurando que la información

presentada al mercado sea el reflejo más fiel y transparente de la realidad financiera de las empresas. Es innegable que la Comisión de Auditoría, bajo esta nueva regulación, desempeña un papel crucial para alcanzar estos objetivos.

En cuanto al RLAC, un punto de realce por parte del Reglamento es cómo aborda la comunicación de posibles amenazas a la independencia. Insta a una comunicación proactiva por parte de los auditores a la Comisión de Auditoría sobre cualquier situación o relación que pueda representar un riesgo para su independencia. Además, el Reglamento es meticuloso al detallar el contenido que debe estar presente en dichas comunicaciones, proporcionando un marco más estructurado y transparente.

En cuanto a los servicios no prohibidos, donde la LAC ofrece un marco general, el Reglamento subraya la importancia de obtener autorizaciones, garantizando que la independencia del auditor nunca esté en peligro. Además, mientras que la LAC esboza las responsabilidades generales de la Comisión de Auditoría, el Reglamento ofrece claridad sobre sus interacciones específicas con los auditores, particularmente en asuntos que afecten la independencia de estos últimos.

4. Organización Interna y del trabajo

4.1. Sistema de Control de Calidad Interno (SCCI)

La integridad de la información financiera es el eje central en la toma de decisiones económicas, y en este marco, la auditoría se erige como una herramienta esencial. Sin embargo, para que las firmas de auditoría generen confianza, deben estar respaldadas por sistemas de control interno sólidos que no solo aseguren la calidad del trabajo, sino también la independencia del auditor.

El sistema de control interno en las firmas de auditoría está compuesto por una serie de políticas y procedimientos que buscan garantizar la calidad de los trabajos de auditoría. Para ello los principales componentes son:

- ✓ **Entorno de control:** Es su piedra angular, la dirección debe fomentar una cultura de integridad y ética, con una estructura organizativa claramente definida.

- ✓ Evaluación de riesgos: Es imperativo identificar y abordar los riesgos que podrían afectar la calidad de la auditoría, adaptando enfoques y técnicas según el cliente y su sector.
- ✓ Actividades de control: Estas son la columna vertebral del sistema. A través de una meticulosa revisión y supervisión de los trabajos, y la promoción de consultas internas en casos complejos, se garantiza la calidad del servicio. Adicionalmente, es esencial que el personal reciba una formación continua, asegurando que estén al día con los constantes cambios técnicos y normativos.
- ✓ Información y comunicación: La información debe fluir libremente, permitiendo que todos los involucrados en un trabajo de auditoría tengan acceso a la información relevante, y que puedan compartir experiencias y conocimientos.
- ✓ Actividades Monitoreo: es fundamental que existan mecanismos de monitoreo, como revisiones periódicas y, en algunos casos, revisiones por pares, para evaluar y reforzar la calidad del trabajo y la eficacia del control interno.
- ✓ Consideraciones Éticas: La ética debe ser el faro que guía a la firma. Esto implica garantizar la independencia en todos los trabajos y proteger la confidencialidad de la información del cliente.
- ✓ Aceptación y continuidad de cliente: Las firmas deben evaluar la integridad de los clientes potenciales antes de aceptar un trabajo y reevaluar a los clientes existentes para decidir sobre la continuidad.

En el contexto internacional, la ISQC 1 (International Standard on Quality Control), emitida por la IAASB establece las normas y guías sobre cómo las firmas de auditoría deben gestionar su control de calidad interno.

En España, el ICAC como organismo encargado de la regulación y supervisión de la actividad auditora reconociendo la importancia de las normativas internacionales, ha trabajado en la adaptación y adopción de estas en el marco normativo español bajo la "Norma de Control Calidad Interno" (NCCI).

La adopción de esta norma busca garantizar que las auditorías realizadas en España cumplan con estándares internacionales de calidad y se realicen de manera coherente y fiable.

Los sistemas de control interno en las firmas de auditoría no solo aseguran la calidad técnica de la auditoría, sino que también protegen su principal cualidad: la independencia. En un mundo financiero cada vez más complejo, este compromiso con la independencia y la calidad es más vital que nunca.

4.2. Impacto de la LAC y el RLAC en el SCCI

La aparición de la LAC en nuestra legislación introdujo el término de organización interna, un concepto más extenso que el sistema de control de calidad interno (SCCI) de los auditores y firmas de auditoría.

Bajo la LAC, se exige a los auditores contar con estructuras y procesos organizativos que trascienden los propósitos y alcance de la NCCI. Así, el Sistema de Control de Calidad Interno, SCCI, se ha integrado como una parte esencial de la estructura interna del auditor.

Tanto la LAC como el RLAC supervisan la estructura interna y el SCCI, conllevando una elevación en el rango normativo del contenido mínimo del SCCI. También se han añadido criterios que, hasta el lanzamiento del RLAC, estaban ausentes en la NCCI o se encontraban en material suplementario explicativo.

La segunda disposición final del RLAC establece que, dentro de un periodo de 3 meses desde su implementación, las normativas del control de calidad interno para auditores se alineen con lo estipulado en los artículos 28 de la LAC y 67 del RLAC.

Por otro lado, el 17 de diciembre de 2020, el IAASB presentó las normas internacionales sobre gestión de calidad (ISQM 1 e ISQM 2) y la versión actualizada de NIA 220. Estas modifican el modo en que el auditor debe estructurar e instaurar el SCCI, introduciendo componentes innovadores al sistema y potenciando el método de revisión de la calidad de las auditorías.

En cuanto, a las principales innovaciones introducidas por el RLAC en relación con los diferentes elementos del SCCI:

El artículo 67.2 del RLAC determina que los objetivos y requerimientos que el auditor establezca, contenidos en un código de conducta, estarán orientados a garantizar una implementación eficiente de políticas y procedimientos que aseguren el cumplimiento de las normas de ética e independencia que le son aplicables.

En el RLAC se enfatiza que las políticas retributivas deben proporcionar incentivos adecuados para el rendimiento que garantice la calidad en la auditoría. La evaluación del desempeño y las compensaciones deben documentarse de forma individualizada y exhaustiva para evidenciar los criterios aplicados y la relación entre la evaluación y la compensación otorgada.

La revisión de la eficacia del SCCI, los objetivos y requisitos de monitoreo deben:

- ✓ Asegurar que la figura encargada del seguimiento posea la experiencia y habilidades adecuadas.
- ✓ Realizar una evaluación objetiva, libre de conflictos de interés y basada en criterios de riesgo e imprevisibilidad del SCCI, al menos anualmente.
- ✓ Establecer políticas y procedimientos para una revisión continua.
- ✓ Definir la periodicidad mínima de las revisiones a efectuar.
- ✓ Determinar los criterios para la selección de muestras en las revisiones.
- ✓ Abordar las deficiencias identificadas y, si fuera necesario, establecer medidas correctivas.
- ✓ Revisar y asegurar que se haya implementado eficazmente cualquier acción correctiva propuesta.

Las actualizaciones introducidas por el RLAC buscan mejorar la rigurosidad y transparencia de los procesos de auditoría, poniendo un especial énfasis en la independencia, la integridad y la calidad del trabajo auditor. Estas novedades proporcionan herramientas adicionales para detectar y abordar deficiencias, y así mejorar la confiabilidad de las auditorías en el entorno financiero y corporativo.

4.3. Impacto del SCCI en la independencia y responsabilidad de auditoría.

La integridad y confiabilidad de cualquier proceso de auditoría dependen en gran medida de la independencia del auditor. En este contexto, el papel del Sistema de Control de Calidad Interno (SCCI) se eleva a una posición de suma importancia, ya que este sistema es el encargado de mitigar y gestionar los riesgos que amenazan esta independencia como bien hemos dicho anteriormente.

El primero y quizás uno de los puntos más cruciales que el SCCI aborda es la rotación de auditores. La idea detrás de esto es simple: evitar que la familiaridad prolongada con un cliente lleve a una relación demasiado estrecha que podría amenazar la objetividad. Por lo tanto, el sistema propone la rotación regular de socios de auditoría y de otros miembros clave del equipo.

Un complemento esencial a esto es el requisito de que el personal de auditoría declare periódicamente su independencia en relación con los clientes. Estas declaraciones refuerzan no sólo la objetividad en la práctica sino también la percepción de integridad y compromiso ético.

Sin embargo, la independencia no se ve amenazada solo por las relaciones interpersonales. En el mundo moderno de los negocios, las firmas de auditoría ofrecen una amplia gama de servicios. Aquí, el SCCI juega un papel esencial al definir límites claros sobre qué servicios no relacionados con la auditoría pueden ofrecerse a los clientes. Esta demarcación ayuda a prevenir conflictos de interés y a mantener una imparcialidad palpable.

La formación y la concienciación continua son otro pilar del SCCI. Asegurándose de que todos los auditores reciban capacitación y actualizaciones regulares sobre los requisitos de independencia, el sistema garantiza que el compromiso con la objetividad no sea solo una práctica puntual, sino una cultura arraigada.

Un aspecto crítico que el SCCI no pasa por alto es la implementación de sistemas robustos para identificar y registrar posibles amenazas a la independencia. Ya sea una inversión

financiera desconocida, una relación personal no declarada con un cliente o cualquier otro conflicto, estos sistemas son esenciales para detectar y mitigar amenazas en tiempo real.

La revisión y supervisión periódica, junto con las políticas de sanción, son el colofón de este sistema integral. Estos aseguran que, en caso de infracciones o transgresiones, existan respuestas adecuadas y medidas correctivas claras, manteniendo así la integridad del proceso de auditoría.

El SCCI no es simplemente un conjunto de normas y procedimientos; es el bastión que protege la esencia misma de la auditoría: su independencia. Al garantizar que los auditores operen con un alto grado de profesionalismo y objetividad, el SCCI garantiza que las conclusiones y opiniones de la auditoría sean, en todo momento, confiables y libres de cualquier influencia indebida.

5. Implicaciones del nuevo Reglamento en las entidades auditoras y análisis de su afectación.

En resumidas cuentas, la aprobación del nuevo Reglamento ha tenido varias implicaciones para las entidades auditoras en España en los siguientes aspectos:

- ✓ **Independencia y ética:** Como hemos comentado al largo del trabajo este Real Decreto incluye disposiciones detalladas sobre la independencia de los auditores. Establece prohibiciones y restricciones relacionadas con la prestación de ciertos servicios no auditores a entidades auditadas, siguiendo las líneas de las regulaciones europeas para fortalecer la independencia de los auditores.
- ✓ **Control de calidad:** El Reglamento pone un fuerte énfasis en el control de calidad de las auditorías, estableciendo requisitos específicos para los controles internos de las firmas de auditoría y detallando el procedimiento de revisión del control de calidad que debe seguir el ICAC.
- ✓ **Transparencia:** Las firmas de auditoría deben publicar informes de transparencia anuales si realizan auditorías de entidades de interés público. Estos informes deben incluir información sobre estructura de propiedad, gobernanza, sistemas de control de calidad y remuneración, entre otros aspectos.

- ✓ Formación y acceso a la profesión: El Reglamento detalla los requisitos de formación y las pruebas de aptitud que los profesionales deben superar para acceder a la profesión de auditor en España.
- ✓ Registro oficial de auditores: Se establecen normas específicas para la inscripción, baja y rehabilitación en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).
- ✓ Regulación de honorarios: Aunque no se establece un límite mínimo o máximo, se incluyen criterios para determinar la adecuación de los honorarios de auditoría, garantizando que no comprometan la calidad e independencia del trabajo auditor.
- ✓ Duración del encargo: El Reglamento, siguiendo la normativa europea, establece límites en la duración de los encargos de auditoría para las entidades de interés público, requiriendo rotación después de ciertos períodos y estableciendo períodos de enfriamiento.
- ✓ Documentación de la auditoría: Se establecen requisitos detallados sobre qué información debe incluirse en la documentación de la auditoría y cuánto tiempo debe conservarse.

La aplicación del Reglamento ha supuesto un cambio significativo en la práctica de la auditoría en España. Su objetivo es garantizar la calidad e independencia de las auditorías, alinear las normativas españolas con las europeas y reforzar la confianza del público en la información financiera auditada.

Si bien este trabajo se centra en la independencia y la responsabilidad en la auditoría, debemos entender no únicamente la aplicación legislativa del nuevo reglamento, sino también la aplicación práctica. Que coste y dificultades supone a las entidades auditoras implementar dicho reglamento, cumplir con la normativa y por tanto cumplir con la independencia exigida.

5.1. ¿Es igual la adaptación y complejidad para la auditoría pequeña/mediana que para las Big4?

El coste de aplicar cualquier nuevo reglamento o normativa, como el Real Decreto 2/2021 en España, no afecta de la misma manera a todas las empresas de auditoría. La magnitud

del impacto depende de diversos factores, incluyendo tamaño y estructura de la empresa de auditoría.

En el caso de las firmas Big 4 (Deloitte, PwC, EY y KPMG) tienen una presencia global y cuentan con recursos significativos a su disposición así aplicando economías de escala. Esto les permite diluir ciertos costes fijos asociados con la implementación de nuevos reglamentos a través de muchas auditorías y en múltiples jurisdicciones a diferencia de las firmas más pequeñas, que tienen menos clientes y menos diversificación geográfica, podrían no beneficiarse de las mismas economías de escala.

De igual forma, las firmas Big 4 ya cuentan con infraestructuras de control de calidad, formación, cumplimiento y tecnología bien establecidas debido a las demandas de sus operaciones globales y las normativas previas. Posiblemente tengan que hacer menos ajustes en comparación con firmas más pequeñas que podrían necesitar establecer o mejorar estas infraestructuras.

Las grandes firmas tienen más capacidad para invertir en tecnología, capacitación y otros recursos necesarios para cumplir con las nuevas regulaciones. Una firma más pequeña podría enfrentar desafíos financieros significativos al tratar de cumplir con los mismos estándares.

En contrapartida, las empresas más pequeñas tienen la ventaja de ser más ágiles y flexibles. Pueden adaptarse más rápidamente a los cambios y pivotar sus modelos de negocio o prácticas de auditoría según sea necesario. En cambio, las grandes firmas, debido a su tamaño y estructura, se enfrentan a procesos de decisión más prolongados.

Las firmas Big 4, dada su prominencia en el mercado, se enfrentan a mayores presiones de reputación y expectativas del público y de los reguladores. Esto podría llevarlas a invertir más en garantizar el cumplimiento y en comunicar activamente sus esfuerzos en este sentido.

5.2. ¿Surge una oportunidad con la última ley para las auditorías medianas y pequeñas?

Bajo mi punto de vista no, porque a medio y largo plazo les obligara a fusiones, y en cuanto al mercado de las Big4 y demás multinacionales, simplemente por requerimientos de clientes y acreedores de estos clientes no podrán acceder. En esencia, desde una perspectiva analítica, la reglamentación parece inclinarse hacia un favorecimiento de las entidades de mayor magnitud, generando un ciclo rotatorio en su clientela.

Cuando se introducen normativas más estrictas y complejas en el mundo de la auditoría, las firmas pequeñas y medianas se encuentran frente a crecientes costes de cumplimiento. Estos costes pueden surgir debido a la necesidad de:

- ✓ Formación adicional para el personal.
- ✓ Implementación de tecnologías avanzadas.
- ✓ Contratación de expertos especializados.
- ✓ Inversiones en infraestructura y herramientas adicionales.

Para muchas firmas pequeñas y medianas, estos costes adicionales pueden ser prohibitivos, dada su escala y las economías de operación. Esta situación, puede incentivar las fusiones o adquisiciones, ya que unirse con otras firmas puede proporcionar más recursos y experiencia para cumplir con los nuevos requerimientos.

Fusionarse o ser adquirido por otra firma puede ser una estrategia viable para compartir y consolidar recursos, como sistemas de IT y equipos de especialistas. Además, esta unión puede conducir a la diversificación de riesgos, ya que operar en una escala más amplia permite a las firmas tener una base de clientes más diversa, reduciendo el impacto económico de perder a un cliente individual.

No obstante, esta tendencia conlleva implicaciones para el panorama general del mercado de auditoría. Una oleada de fusiones y adquisiciones puede resultar en una mayor concentración del mercado, con menos actores dominantes. Si bien esto podría llevar a

una estandarización en la calidad y procesos, también puede limitar la diversidad de enfoques y métodos dentro del sector.

Las firmas restantes, aquellas que opten por mantener su independencia, podrían encontrarse bajo una creciente presión, tanto en términos de competencia como de cumplimiento regulatorio.

Por otro lado, las fusiones y adquisiciones, aunque ofrecen soluciones a corto plazo, presentan desafíos propios. Integrar dos culturas y valores empresariales distintos no es una tarea fácil. Además, los costes asociados con la integración y las decisiones sobre el liderazgo de la nueva entidad pueden generar tensiones internas.

Frente a una normativa más estricta, las fusiones y adquisiciones emergen como una respuesta lógica para muchas firmas de auditoría pequeñas. Sin embargo, estas soluciones no están exentas de desafíos y deben ser consideradas cuidadosamente, sopesando tanto los beneficios inmediatos como las implicaciones a largo plazo para la firma y el sector en su conjunto.

Las firmas multinacionales, dada su envergadura y alcance global, cuentan con ventajas significativas al enfrentar cambios regulatorios. En primer lugar, disponen de recursos considerables que les facilitan una adaptación rápida a las nuevas exigencias, permitiéndoles invertir en formación, actualización tecnológica y otros recursos esenciales. Estas firmas, gracias a su presencia en múltiples jurisdicciones, están acostumbradas a operar bajo variados marcos normativos. Por lo tanto, una nueva regulación en una jurisdicción particular, como la LAC y el RLAC, podría en algunos casos, simplemente acercarla a estándares con los que ya están familiarizadas en otros países. Además, su habilidad para adaptarse con celeridad a las nuevas normas puede consolidar aún más su reputación, transmitiendo confianza y profesionalismo a sus clientes. Es relevante mencionar que, dentro de sus vastas infraestructuras, suelen contar con equipos especializados que pueden enfocarse de lleno en interpretar y adaptarse a cambios regulatorios.

En conjunto, el panorama tras la introducción de normativas más estrictas es de adaptación y reconfiguración. Mientras las grandes firmas multinacionales pueden verlo

como un ejercicio más dentro de su rutina global, las firmas más pequeñas enfrentan decisiones estratégicas que podrían definir su permanencia y éxito en el mercado.

Si bien, con la entrada de la LAC y el RLAC, se adopta una legislación más rigurosa para la rotación regular de las firmas de auditoría en pro de la independencia. Al contemplar el ámbito práctico de esta medida, emergen consecuencias complejas, especialmente cuando se trata de las principales firmas auditoras, como las BIG4. Dadas sus capacidades y la infraestructura necesaria para abordar auditorías de grandes corporaciones, es muy probable que estos imponentes clientes no diversifiquen sus opciones hacia firmas más pequeñas, sino que simplemente roten entre las BIG4.

La aspiración intrínseca de promover una mayor competencia entre firmas de auditoría a través de la rotación podría no materializarse en la realidad. La envergadura y complejidad de las grandes empresas exigen un nivel de experiencia y recursos que, por lo general, solo las firmas más consolidadas pueden ofrecer. Por lo tanto, esta rotación podría no traducirse en una apertura significativa del mercado, sino más bien en una redistribución de grandes clientes entre las firmas ya dominantes.

Además, la rotación impone retos logísticos y financieros. Cada cambio de firma auditora conlleva un proceso de adaptación que demanda tiempo y recursos, ya que es imperativo que la nueva firma se familiarice con la estructura, cultura y particularidades de la empresa auditada. Aunque la rotación busque salvaguardar la imparcialidad, podría ser percibida por muchas empresas como una perturbación que, si bien garantiza una auditoría más independiente, también presenta desafíos en cuanto a eficiencia y fluidez operativa.

A largo plazo, si esta rotación no evidencia mejoras tangibles en la calidad y autonomía de las auditorías, el sector podría reconsiderar su viabilidad y buscar alternativas que genuinamente fomenten una competencia saludable.

Si bien la rotación regular de firmas de auditoría se propone como una herramienta para robustecer la independencia del proceso, el panorama actual del sector, dominado por unas pocas firmas de gran envergadura, podría limitar el alcance real de esta medida en cuanto a diversificación y competencia.

Como hemos detallado anteriormente, la rotación obligatoria únicamente se considera para las entidades de interés público. Por tanto, en consonancia a este escenario, se reafirma con el informe de auditoría anual elaborado por el ICAC del ejercicio 2022 en el que se detalla el número de informes y de trabajos de auditoría producidos por las Big 4 a EIP's y No-Eip durante el ejercicio 2022 y la cuota de mercado que representan en la totalidad del conjunto español:

	PIE		Non-PIE		Total	
	No.	% s/Total	No.	% s/Total	No.	% s/Total
DELOITTE SL	295	16.71%	5,949	8.90%	6,244	9.11%
ERNST & YOUNG, S.L.	301	17.05%	5,220	7.81%	5,521	8.05%
KPMG AUDITORES, SL	363	20.57%	4,099	6.14%	4,462	6.51%
PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDITORES, S.L.	432	24.48%	5,601	8.38%	6,033	8.80%
Total reports BIG 4	1,391	78.81%	20,869	31.24%	22,260	32.46%
No. total reports	1,765	100.00%	66,806	100.00%	68,571	100.00%

Fuente: ICAC, Informe "The state of Auditing in Spain 2022"

Esta concentración de la cuota de mercado de trabajos realizados a EIP por parte de las Big 4 se ve incrementada aún más si lo trasladamos a empresas cotizadas:

	Issues securities	Does not issue securities	Total
DELOITTE SL	75	6,169	6,244
ERNST & YOUNG, S.L.	135	5,386	5,521
KPMG AUDITORES, SL	177	4,285	4,462
PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDITORES, S.L.	139	5,894	6,033
Total reports BIG 4	526	21,734	22,260
No. total reports	618	67,953	68,571
% BIG 4 s/Total	85.11%	31.98%	32.46%

Fuente: ICAC, Informe "The state of Auditing in Spain 2022"

Ante este panorama, las barreras de entrada al mercado de auditoría se ven potencialmente fortalecidas. Los requisitos rigurosos establecidos por la LAC y el RLAC demandan una inversión inicial elevada, no sólo en términos monetarios, sino también en formación,

tecnología y controles internos. Para las firmas pequeñas y medianas, que operan con presupuestos más limitados y menos recursos, cumplir con estas demandas puede resultar una tarea desafiante.

La reputación, en este contexto de estricta regulación, adquiere una relevancia aún mayor. Las empresas, al seleccionar una firma auditora, buscan garantías de calidad y cumplimiento. Ganarse esa confianza y credibilidad en un mercado altamente regulado puede ser una cuesta arriba para las firmas emergentes o de menor envergadura, ya que no cuentan con el respaldo de una larga trayectoria o de un nombre consolidado.

Además, la detallada naturaleza de la nueva normativa exige una especialización más marcada. Las firmas pequeñas y medianas pueden encontrar dificultades en adquirir o financiar esta especialización, dada la limitada experiencia o una base de clientes aún en crecimiento.

Por otro lado, la sombra de una mayor responsabilidad y el riesgo de sanciones severas por incumplimientos acechan constantemente. En este escenario, el margen de error se reduce, y el riesgo asociado podría desanimar a firmas más pequeñas de entrar al mercado o continuar en él, temiendo las posibles repercusiones.

El capital inicial necesario para estar a la par con las demandas regulatorias se eleva. La necesidad de sistemas avanzados, formación continua y seguros de responsabilidad, entre otros, pueden resultar inaccesibles para firmas pequeñas o medianas que no disponen del mismo poder financiero que las grandes corporaciones auditoras.

Algunos profesionales del sector si creen que con la introducción de la LAC de 2015 surge una oportunidad para las firmas pequeñas y medianas en referencia a la coauditoria. Uno de los cambios más significativos que estableció la LAC fue que, tras un periodo máximo de contratación de diez años, las Entidades de Interés Público (EIP) deben cambiar de auditor legal de forma obligatoria, con la única opción de prorrogar el contrato un máximo de 4 años más en el caso indicado en el artículo 40 de la misma ley: *“(…) siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente en este período adicional.”*

Está práctica que desarrollaremos más adelante, busca diversificar el riesgo y aumentar la competencia en el sector. En el caso que fuese obligatorio por parte de las Big 4 coauditar con otra firma de menor tamaño podría ser una buena oportunidad para estas últimas. Sin embargo, en un informe de la Fundación Compromiso y Transparencia de 2020⁴, señala que de las empresas del IBEX-35, en el ejercicio 2019, únicamente una decidió designar a dos coauditores para llevar a cabo la auditoría de cuentas individuales de la empresa. Aunque las intenciones de fomentar la coauditoría a través de la LAC de 2015 parecen bien intencionadas, en la aplicación práctica, su impacto ha sido mínimo. Si no se establece una obligatoriedad clara y firme en relación con la coauditoría, es poco probable que veamos cambios significativos en este ámbito.

En conclusión, si bien la LAC y el RLAC pretenden mejorar la calidad y confiabilidad en el sector auditor, inadvertidamente podrían estar restringiendo el terreno para las firmas de auditoría más pequeñas y medianas, alzando barreras que dificultan su entrada y consolidación en el mercado. Estas circunstancias, si no se abordan adecuadamente, podrían resultar en un mercado más homogéneo, dominado por las grandes firmas, y menos diversificado en términos de opciones y perspectivas.

6. Cuestiones claves de la Independencia

6.1. ¿Puede un ejerciente de la auditoría con o sin ROAC ser independiente si recibe altas presiones por parte de sus superiores y/o del propio cliente?

Bajo mi punto de vista, no, un ejerciente de la auditoría, ya sea estando o no en posesión del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), no puede considerarse independiente si recibe altas presiones por parte de sus superiores o del propio cliente.

Como hemos ido desarrollando a lo largo del trabajo la independencia como uno de los principios fundamentales de la auditoría sostiene que el auditor debe tener la capacidad para actuar con objetividad e imparcialidad y sin estar influenciado por terceros.

⁴Fundación Compromiso y Transparencia (2020, de junio) Transparencia e independencia del auditor externo en las empresas del IBEX 35 y en el sector asegurador 2019 elaborado por Martín Cavanna, J.; Sacristán C. páginas 23-24.

Consecuentemente en la situación planteada no existiría independencia de acuerdo con la presión interna y/o externa recibida.

Si los superiores del auditor lo presionan para, por ejemplo, no emitir ciertas opiniones o para ser más laxo en su revisión, el auditor puede sentirse coaccionado para actuar de manera que no sea plenamente objetiva e independiente. Esto es particularmente problemático si la remuneración o la progresión profesional del auditor están vinculadas al resultado de la auditoría.

De igual forma, si un cliente ejerce presión sobre un auditor, por ejemplo, amenazando con la no renovación del contrato o proporcionar recompensas financieras, esto puede influir en la objetividad del auditor. La dependencia económica significativa de un cliente en particular puede hacer que el auditor sea más susceptible a estas presiones.

En tales situaciones, el auditor debe tomar medidas para salvaguardar su independencia y su integridad, a pesar de que esto derivase en enfrentamientos con la dirección de la empresa o perder al cliente.

Incluso si un auditor cree que puede resistir estas presiones y seguir siendo objetivo, la mera existencia de estas presiones puede afectar la percepción de su independencia por parte de terceros. Es decir, aunque el auditor actúe con integridad, los “stakeholders” pueden cuestionar la objetividad de la auditoría debido a estas presiones.

Respecto la cuestión planteada en este apartado nos encontramos, por ejemplo, con el escándalo de KPMG en Reino Unido, en el cual la entidad, ha sido multada con 14,4 millones de libras (17,1 millones de euros) por proporcionar información falsa durante las auditorías de la empresa Carillion y de la compañía británica Regeneris. Esta sanción es la más alta que ha recibido KPMG en el Reino Unido y fue impuesta después de que se encontrara que la empresa suministró datos engañosos al Consejo de Información Financiera (FRC). Además de la multa a la entidad auditora, cuatro ex auditores de la firma fueron multados y prohibidos de ejercer la profesión y un quinto auditor, más joven, fue amonestado severamente, aunque finalmente no fue sancionado económicamente a pesar de que el FRC (Financial Reporting Council) quería que pagara 50.000 libras.

El caso que proviene de un proceso que duró cinco semanas y durante el cual se determinó que KPMG engañó al FRC en las auditorías de las cuentas de Carillion de 2016 y de Regeneris de 2014. Tuvo como consecuencias que tras el colapso de Carillion en 2018, se solicitó una reforma en el sector auditor en Reino Unido.

La multa inicial propuesta para KPMG fue de 20 millones de libras, pero se redujo debido a la cooperación de la firma y la admisión de su mala conducta.

El CEO de KPMG en Reino Unido, Jon Holt, reconoció y lamentó el comportamiento inadecuado relacionado con este caso.

Se está llevando también a cabo una demanda legal por parte de los liquidadores de Carillion contra KPMG por un valor de 1.300 millones de libras, y hay una acción legal separada en curso contra algunos exdirectivos de Carillion.

Además de la gravedad del asunto, nos encontramos que, por primera vez, en el Reino Unido, se llevó a juicio a un auditor de 25 años, aún no cualificado, debido a que digitalizó unas notas manuscritas para convertirlas en actas formales y luego las presentó al regulador como si hubieran sido creadas antes de la auditoría. A pesar de seguir instrucciones de un superior, el tribunal sostuvo que debió haber actuado con más precaución. Este caso destaca la presión y la responsabilidad que recae sobre los empleados más jóvenes en grandes firmas, mientras que los superiores a menudo evaden la culpabilidad. La situación subraya la necesidad de una mejor formación en ética para empleados junior y una cultura empresarial que permita a los empleados cuestionar las directivas superiores sin temor a represalias.

Jon Holt, en sus declaraciones expresó su profundo pesar por la grave falta cometida dentro de la compañía, calificándola de "inexcusable y errónea". Holt señaló que tal comportamiento viola los procedimientos de KPMG, traiciona sus principios y lamentaba que unos pocos excolaboradores hubiesen actuado de forma tan desacertada y era adecuado que tanto ellos como KPMG enfrentasen las consecuencias regulatorias significativas por ello.

Holt con estas declaraciones dejaba entrever su desvinculación a la situación ocurrida, dando a entender que había sido culpa de sus trabajadores y que la firma iba a pagar las consecuencias por la mala praxis de sus empleados, sin embargo, ¿era más culpable un joven de 25 años cumpliendo órdenes de sus superiores que el propio CEO de la empresa? Bajo mi punto de vista no.

El CEO es, en última instancia, responsable de la cultura, las políticas y las prácticas de la empresa. Incluso si no estaba directamente involucrado en la mala conducta, su liderazgo determina en gran medida el tono y la conducta de la empresa. Si bien los empleados individuales cometieron errores, el entorno y la cultura corporativa que permitieron tales errores son en gran parte responsabilidad del CEO y de la dirección.

La declaración de Holt, aunque lamenta los actos, desplaza gran parte de la culpa hacia los empleados. Es problemático que se responsabilice a empleados de nivel inferior, que probablemente estuvieron siguiendo órdenes, mientras que la dirección evade gran parte de la culpa.

En situaciones como estas, es fundamental que los líderes asuman una responsabilidad significativa. Si bien los empleados individuales deben ser responsables de sus acciones, también es esencial que los líderes reconozcan su papel en la creación de un entorno en el cual tales acciones pudieron tener lugar. Un verdadero liderazgo implica asumir la responsabilidad, no solo en los buenos tiempos, sino especialmente cuando las cosas van mal.

La prevención de escándalos como este requiere una combinación de prácticas éticas, procesos de auditoría robustos y una cultura corporativa que priorice la integridad. La legislación en este caso no fue suficiente para prevenir esta situación ni tampoco el sistema de control de calidad interno de la firma. A continuación, detallo las medidas preventivas que hubieran sido esenciales para minimizar o eliminar la probabilidad de que se produjera una situación similar:

✓ Cultura Corporativa:

- Valores claros y comunicación: Asegurar que la empresa tiene valores claros centrados en la integridad y que estos valores se comunican regularmente a todos los niveles de la organización.
- Liderazgo ético: Asegurarse de que la dirección demuestre comportamientos éticos en todas sus acciones y decisiones, estableciendo un modelo a seguir.
- Promover una cultura de responsabilidad y transparencia: Fomentar un ambiente donde todos sientan la responsabilidad de actuar con integridad y de denunciar comportamientos no éticos sin temor a represalias.

✓ Formación y Desarrollo:

- Programas de ética y compliance: Establecer y mantener programas de formación regular en ética para todos los empleados, con especial énfasis en áreas críticas como auditoría.
- Capacitación en toma de decisiones éticas: Proveer herramientas y técnicas para que los empleados sepan cómo abordar dilemas éticos cuando se enfrenten a ellos.
- Desarrollo de liderazgo: Proporcionar formación sobre liderazgo ético a todos los niveles de dirección.

✓ Procedimientos y Controles de Auditoría:

- Revisiones periódicas: Establecer revisiones periódicas de los procedimientos de auditoría para asegurarse de que se mantienen actualizados y son efectivos.
- Controles dobles: Introducir controles dobles en áreas críticas, donde dos o más individuos revisen y aprueben el trabajo, minimizando el riesgo de errores o fraude.
- Tecnología de auditoría: Implementar y actualizar regularmente herramientas tecnológicas de auditoría que puedan detectar irregularidades o inconsistencias en los datos.

✓ Línea directa de denuncias:

- Establecer una línea de denuncias anónimas para que los empleados puedan alertar sobre comportamientos sospechosos o no éticos sin temor a represalias.
- Garantizar que las denuncias se investiguen a fondo y de manera imparcial.

✓ Revisión Externa:

- Invitar a expertos externos para que revisen y evalúen periódicamente los procedimientos de auditoría y las prácticas éticas de la empresa.
 - Considerar la realización de auditorías externas por parte de otras firmas para obtener una perspectiva imparcial sobre el trabajo de la empresa.
- ✓ Compensaciones y Evaluaciones:
- Estructura de incentivos: Asegurarse de que la estructura de compensaciones e incentivos no fomente el comportamiento no ético, equilibrando las recompensas por el rendimiento con sanciones por mala conducta.
 - Evaluaciones de desempeño: Incorporar criterios éticos en las evaluaciones de desempeño. Los empleados no solo deben ser evaluados por sus resultados, sino también por cómo llegaron a esos resultados.
- ✓ Revisión de políticas y códigos de conducta:
- Regularmente revisar y actualizar el código de conducta y las políticas relacionadas para asegurarse de que reflejen las mejores prácticas y aborden áreas de riesgo emergente.
 - Asegurarse de que todos los empleados, desde el CEO hasta los niveles más bajos, estén familiarizados y comprometidos con estas políticas.
- ✓ Comunicación y retroalimentación:
- Fomentar la comunicación abierta entre todos los niveles de la organización. Esto incluye feedback regular de la dirección a los empleados y viceversa.
 - Celebrar regularmente reuniones de town-hall o similares, donde la dirección pueda discutir temas éticos, responder a preocupaciones y reforzar la importancia de la integridad en el trabajo diario.

Por último, y crucialmente, la prevención de escándalos y la promoción de una cultura ética no es un esfuerzo puntual. Es un proceso continuo que requiere compromiso, vigilancia y adaptabilidad. Las empresas deben estar dispuestas a aprender de sus errores y de los errores de otros, y adaptarse constantemente a un mundo empresarial en constante cambio, y anteponer todo lo anterior al aspecto puramente económico.

A continuación, propongo como considero que debería actuar la firma para abordar esta situación:

- ✓ Transparencia total y autocrítica: Reconocer abiertamente el error, no solo a nivel de empleados sino también de dirección, asegurando a la opinión pública y a sus clientes que se están tomando medidas para que no vuelva a ocurrir.
- ✓ Revisiones internas:
 - Contratar a un auditor externo para revisar todas las auditorías realizadas en los últimos años.
 - Establecer una comisión interna para revisar y mejorar los procedimientos de auditoría.
- ✓ Formación ética: Implementar programas de formación en ética para todos los empleados, con énfasis especial en los niveles más bajos, para que entiendan la importancia y responsabilidad de su trabajo.
- ✓ Línea directa de denuncias: Establecer un canal de denuncias anónimas para que los empleados puedan alertar sobre comportamientos no éticos sin temor a represalias.
- ✓ Revisión de la estructura de poder: Reconsiderar la estructura jerárquica y fomentar una cultura donde los empleados sientan que pueden cuestionar las decisiones superiores.
- ✓ Responsabilidad de liderazgo: Aunque Jon Holt lamentó la conducta, podría ser prudente que él u otros líderes consideren renunciar o, al menos, hacer una reestructuración importante en la cúpula directiva.

6.2. ¿Es posible mantener la independencia cuando se reciben honorarios directamente del cliente y amenaza con optar por otras auditorías que estén dispuestas a asumir mayores riesgos?

El hecho de que los honorarios se perciban directamente del cliente es una práctica estándar en auditoría, y por sí sola no compromete la independencia del auditor. Sin embargo, la LAC establece ciertas restricciones y condiciones relativas a los honorarios, como la prohibición de pactar honorarios en función de resultados o el límite de honorarios que se pueden percibir de un mismo cliente durante un periodo determinado, para evitar una excesiva dependencia que pueda comprometer la independencia.

El mayor problema surge cuando hay una excesiva dependencia económica de la firma auditora respecto a un cliente.

Como hemos mencionado en el anterior apartado referente a los honorarios, el RLAC establece restricciones máximas a los honorarios que puede recibir el auditor o la sociedad auditora por trabajos efectuados a un cliente en función del porcentaje de ingresos totales que supongan estos honorarios.

Bajo esta premisa, limitar la proporción de honorarios que provienen de un solo cliente o grupo de clientes relacionados es una forma efectiva de reducir la dependencia financiera. Sin embargo, si bien el 30% (o el 15% en el caso de una EIP) es una cifra significativa y sigue siendo un porcentaje considerable. Por lo tanto, incluso con esta restricción, un auditor podría seguir estando muy ligado económicamente a un cliente.

Supongamos que los servicios de auditoria percibidos por una firma respecto a un cliente suponen el 25% de sus ingresos totales, no estaría incumpliendo la ley, no obstante, estos ingresos suponen una cuarta parte de la facturación del ejercicio de la firma, por lo tanto, la pérdida del cliente podría tener graves repercusiones para la estabilidad financiera de la firma y podría requerir despidos, reestructuraciones o incluso, en casos extremos, el cierre de la firma.

Aquí radica el dilema. Si un cliente importante amenaza con cambiar de firma auditora en busca de una opinión más "amigable", ¿debería la firma ceder a la presión o mantener su independencia y ética profesional, aun cuando ello signifique una posible pérdida financiera significativa?

Las consecuencias de ceder ante la presión son altas. Si se descubre que una firma ha emitido una opinión inapropiada debido a influencias externas, su reputación, que es uno de sus activos más valiosos, podría verse irremediabilmente dañada. Además, enfrentaría sanciones regulatorias y posibles litigios.

Es importante que los auditores identifiquen y evalúen las amenazas potenciales a su independencia y tomen medidas para mitigarlas. Por ejemplo, pueden establecer políticas y procedimientos para garantizar que el trabajo de auditoría se realice de acuerdo con las

normas profesionales y evitar la influencia indebida del cliente. También pueden ser transparentes y claros con el cliente sobre los límites de su responsabilidad y los estándares que deben cumplirse. En última instancia, el auditor debe estar dispuesto a renunciar al trabajo de auditoría si no puede garantizar su independencia.

Este dilema subraya la importancia del compromiso ético en la profesión de auditoría y la necesidad de mecanismos regulatorios y de supervisión que refuercen la independencia y la integridad del trabajo auditor.

Bajo este dilema, nos encontramos con el caso de Perrigo en el que estuvieron implicadas las firmas de auditoría EY y BDO. En 2005, asesores fiscales de EY diseñaron un plan para ayudar a Perrigo, una empresa con sede en Allegan, Míchigan, a evitar pagar impuestos en EE. UU. sobre su medicamento antiácido, omeprazol. La estrategia se basaba en establecer una filial en Israel, sin empleados ni oficinas, que comprara el omeprazol y luego lo vendiera a Perrigo en EE. UU. Esta estructura permitió que gran parte de los ingresos por las ventas del medicamento permanecieran en Israel, fuera del alcance del IRS (Internal Revenue Service), y debido a particularidades de la ley fiscal israelí, esos ingresos tampoco se gravaron allí.

BDO había sido el auditor de Perrigo desde 1994 y, como parte de sus responsabilidades, debía aprobar tanto las declaraciones fiscales federales como los estados financieros públicos de la empresa. Sin embargo, en junio de 2008, auditores de BDO expresaron inquietudes sobre el plan fiscal que EY y Perrigo habían ideado. Estas inquietudes giraban en torno a la distribución de las ganancias entre Israel y los Estados Unidos y la posibilidad de que demasiado beneficio fuera atribuido a la filial israelí, resultando en un impuesto artificialmente bajo en EE. UU. A pesar de sus preocupaciones iniciales, dos meses después, BDO aprobó los estados financieros de Perrigo para ese año.

La trama se complica cuando, poco después, Perrigo decide dejar a BDO como su auditor y contratar a EY, la misma firma que había diseñado el esquema fiscal cuestionable. Esto lleva a cuestionar si EY pudiera ser objetiva y actuar con independencia al auditar una estructura que ellos mismos habían creado. De hecho, algunos profesionales dentro de EY expresaron sus propias dudas sobre la legitimidad del arreglo fiscal.

Finalmente, el IRS intervino en 2014, objetando el arreglo fiscal de EY y calificándolo como un "engaño" que carecía de "sustancia económica". Solicitaron \$163 millones en impuestos atrasados, intereses y sanciones a Perrigo. Aunque Perrigo pagó la cantidad disputada, posteriormente demandó al IRS en busca de un reembolso en 2017.

De este caso, podemos extraer dos situaciones claras:

- ✓ En el momento que BDO expresó preocupaciones por esta situación, “casualmente”, Perrigo decidió reemplazar a BDO por EY como su auditor. Pese a su sustitución, BDO cedió y dos meses después aprobó las declaraciones financieras de Perrigo.
- ✓ EY acabo auditando su propio trabajo. Es una cuestión de ética y de independencia profesional que una firma de auditoría no audite un trabajo o una estructura que ella misma haya diseñado o implementado. Aunque el tiempo haya pasado, sigue existiendo un posible conflicto de interés ya que la firma podría estar inclinada, consciente o inconscientemente, a validar su propio trabajo anterior.

Esta situación, si la trasladásemos al contexto español, podría suceder de igual forma, ya que, si bien la LAC como el RLAC establecen un período de "enfriamiento" de dos años para poder auditar un cliente que anteriormente se le había proporcionado un asesoramiento fiscal como el de este caso. Sin embargo, una vez pasado el período de enfriamiento, sí podría haber asumido el papel de auditor, siempre que no hubiera “otros” conflictos de interés o servicios de consultoría concurrentes que impidieran la independencia.

Por tanto, aunque las regulaciones españolas imponen restricciones para proteger la independencia del auditor, una situación similar al caso de EY y Perrigo podría surgir después del período de enfriamiento, asumiendo que no hubiera otras circunstancias que comprometiese la independencia del auditor, si este justificara las salvaguardas.

6.3. ¿El hecho de que el sector este controlado principalmente por cuatro empresas multinacionales con una cuota de mercado altísima tiene algún impacto en una mayor independencia?

La dominación del paisaje de la auditoría por las Big 4 desencadena un debate crucial sobre si esta concentración del mercado fortalece o amenaza la independencia en el sector. Estas empresas multinacionales, conocidas por su vasta presencia global y su influencia, desempeñan un papel innegable en la configuración de la industria de la auditoría. Pero ¿su dominio contribuye a una mayor independencia o la pone en peligro?

Aspectos Positivos de la Dominación de las Big 4 en la Independencia:

1. Excelencia y Capacitación: Dada su envergadura, estas firmas tienen la capacidad financiera y organizativa para invertir en la formación exhaustiva de sus empleados. El acceso a formaciones de vanguardia asegura que los auditores estén siempre al día con las regulaciones y prácticas actuales, posicionándolos para mantener una postura independiente.
2. La Preservación de la Reputación: La prominencia de estas firmas significa que cualquier desliz relacionado con la independencia sería no solo un revés financiero sino también una mancha en su reputación. Esta posibilidad actúa como un fuerte disuasivo contra cualquier compromiso con su imparcialidad.
3. Rigor en Controles Internos: Estas firmas líderes han establecido protocolos internos y sistemas de revisión meticulosos. Estos controles, nacidos de los recursos y experiencias acumuladas, buscan garantizar la calidad y, por ende, la independencia en la auditoría.

Desafíos Relacionados con el Dominio de las Big 4:

1. El Peligro de Conflictos de Interés: Estas corporaciones, por su diversidad de servicios, desde la consultoría hasta la fiscalidad, pueden encontrarse en situaciones donde surjan conflictos de interés, potencialmente poniendo en jaque su independencia en la auditoría.
2. Dependencia de Grandes Contratos: Aunque tienen una vasta cartera de clientes, la terminación de un contrato con un cliente de gran magnitud podría

tener repercusiones financieras. Esta dependencia puede, a veces, ejercer una presión sobre el auditor, pudiendo afectar su objetividad.

3. El Estancamiento Competitivo: Con pocas alternativas fuera de las Big 4, podría haber una complacencia generalizada, reduciendo la motivación para que estas firmas sostengan o eleven los estándares de independencia.

4. El Riesgo de Colusión: Aunque no hay pruebas concretas, la concentración del mercado en unas pocas firmas líderes podría, teóricamente, conducir a una postura menos competitiva o incluso colusiva.

La Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC) de España ha señalado deficiencias en la auditoría de cuentas, especialmente en relación con las condiciones de competencia en el mercado. Expresa la preocupación por la actuación de las auditoras en la reciente crisis financiera y la excesiva concentración en el mercado, con cuatro grandes firmas acaparando más del 90% del sector. Por ello, el 2 de abril de 2019, la CNMC publica el *“Informe sobre el proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015 de 20 de julio de auditoría de cuentas (IPN/CNMC/007/19).”*⁵

Propone fomentar la entrada de operadores más pequeños y nuevos al mercado, sugiriendo la utilización de auditorías conjuntas. Señala que, el mercado de la auditoría se encuentra segmentado en dos submercados:

- ✓ Empresas pequeñas y medianas (principalmente nacionales).
- ✓ Entidades de Interés Público (EIP) dimensión nacional o multinacional.

España tiene una de las mayores concentraciones de trabajos realizados al segundo submercado por cuatro firmas en toda la UE. Por todo ello, la CNMC sugiere reevaluar el sistema de auditoría conjunta, que analizaremos más adelante, como un mecanismo para impulsar la competencia y permitir la entrada de nuevos actores en el mercado.

⁵ CNMC (2019, 2 de abril) IPN/CNMC/007/19 PROYECTO DE REAL Decreto por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas.

En consonancia al aspecto planteado en el apartado 5.2. del presente trabajo respecto la rotación, la concentración del mercado de auditoría en manos de las Big 4 ha llevado a reflexionar sobre el real efecto que podría tener la rotación de auditores en la independencia de la auditoría. Si bien la rotación se diseñó para fortalecer la objetividad y la imparcialidad del auditor, la realidad es que, en un mercado dominado por unas pocas firmas multinacionales, esta rotación podría volverse meramente simbólica.

Se podría pensar en un escenario donde, ante la obligatoriedad de rotación, las grandes empresas simplemente cambian de una Big 4 a otra, sin que ello implique un verdadero aire fresco en el proceso de auditoría. Esta rotación ficticia, donde se "cumple" con la regulación, pero no con el espíritu de esta, no solo plantea dudas sobre la efectividad de dicha normativa, sino que también cuestiona la independencia real del auditor.

Reforzando esta idea, el estudio "*Los Efectos de la Rotación tras la entrada en vigor del Reglamento Europeo y la Ley de Auditoría de Cuentas*"⁶ extrae algunas conclusiones que ilustran la dominancia de las Big 4 en la concentración del mercado:

- ✓ En 2016, las cuatro principales firmas de auditoría (Deloitte, E&Y, PwC y KPMG) dominaban significativamente el mercado, auditando el 97,6% del total de la cifra de negocios de todas las EIP.
- ✓ En 2018, su dominio se mantuvo constante en términos de volumen de negocios, pero su cuota por número de entidades se redujo ligeramente.
- ✓ La cuota de mercado de estas firmas en el mercado de entidades de crédito fue del 99,5% en términos de volumen de negocio en 2018.
- ✓ Las rotaciones, ya sean obligatorias o voluntarias, han reducido ligeramente la cuota de las grandes firmas en términos de número de entidades, pero estas firmas han captado el 99,3% de los nuevos contratos.
- ✓ El 60% de las compañías del Ibex 35 han cambiado de auditor entre 2014 y 2017, con las cuatro principales firmas de auditoría manteniendo una cuota del 100%.

⁶ CONDOR LÓPEZ, V.; ANSÓN LAPEÑA, J.A.; COSTA TODA, A. (2018, de julio) *Los efectos de la rotación tras la entrada en vigor del Reglamento Europeo y la Ley de Auditoría de Cuentas*.

Agravando esta situación, se encuentra el traspaso de equipos de trabajo entre firmas. En un escenario donde los equipos se mueven de una firma a otra siguiendo a un cliente particular, la promesa de una perspectiva nueva y objetiva se diluye. Si los mismos profesionales que auditaron a una empresa en nombre de una firma continúan haciéndolo bajo el sello de otra, las potenciales amenazas a la independencia y objetividad no se eliminan, simplemente se camuflan.

Más aún, si estas rotaciones incluyen a profesionales clave, que lideran o dirigen el trabajo de auditoría, la independencia podría verse aún más comprometida. Si un cliente insiste en mantener a ciertas personas en el equipo, independientemente de la firma que realice la auditoría, se pone en tela de juicio la capacidad de ese equipo para mantener una distancia crítica y objetiva respecto a la empresa auditada.

Estas prácticas, si bien pueden no ser generalizadas, ponen de manifiesto la necesidad de revisar y posiblemente reformular la regulación actual. No solo se trata de garantizar la rotación de firmas, sino de asegurar que esta rotación cumpla con su objetivo fundamental: fortalecer la independencia, objetividad e integridad del proceso de auditoría. Es esencial que las autoridades regulatorias estén atentas a estas dinámicas y busquen formas de mitigar cualquier amenaza potencial a la independencia auditora.

De igual forma, en las Big 4 es plausible considerar que existe un mayor riesgo de conflictos de interés que en firmas auditoras de menor envergadura. Esta suposición radica en el vasto número de empleados y la amplia gama de negocios y colaboraciones con diversas entidades que manejan.

Esta opinión se refuerza con situaciones como la sanción puesta por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC) en la que se sancionó en 2021 a 22 consultoras acusadas de colusión en el sector público en el País Vasco. Durante la investigación del caso, la CNMC demostró que, de 2008 a 2018, las compañías se agruparon en dos alianzas (norte y nacional) formando así dos cárteles distintos. Estas empresas compartieron información comercial crítica y adoptaron estrategias conjuntas para evitar competencia en las licitaciones de servicios de consultoría solicitados por varias Administraciones Públicas. Dentro de estas consultoras cabe destacar que una de las principales sancionadas fue Deloitte.

En esencia, la concentración del mercado de auditoría en las Big 4 lleva consigo tanto potenciales fortalezas como desafíos para la independencia en la auditoría. Mientras que su escala y recursos pueden ser herramientas poderosas para garantizar la independencia, también presentan ciertos riesgos que no pueden ser pasados por alto. Es imperativo que la industria y los reguladores permanezcan vigilantes para asegurar que el equilibrio entre competencia, independencia e integridad se mantenga intacto.

7. Propuestas para reducir los riesgos de incumplimiento de independencia.

7.1. ¿La regulación de un precio mínimo en la auditoría podría minimizar riesgos?

La regulación de un precio mínimo en la auditoría podría tener tanto efectos positivos como negativos en la independencia del auditor. Por un lado, establecer un precio mínimo podría garantizar:

- ✓ Que los auditores reciban una remuneración justa por su trabajo y reducir la presión para aceptar honorarios bajos que puedan afectar su independencia.
- ✓ Al asegurar que los auditores reciban una tarifa mínima, es probable que dediquen más tiempo y recursos para realizar un trabajo exhaustivo y de calidad.
- ✓ Si todas las firmas de auditoría tienen que cobrar al menos una tarifa mínima, la competencia entre ellas se basará más en la calidad, experiencia y especialización que en el precio.
- ✓ Al no tener que competir agresivamente en precio, las firmas de auditoría podrían sentir menos presión para complacer a sus clientes y, por lo tanto, estar más dispuestas a emitir opiniones de auditoría independientes y objetivas.

Una de las principales amenazas a la independencia de un auditor es la dependencia financiera de un cliente específico. Al tener un precio mínimo, se garantiza que el auditor reciba una compensación adecuada por su trabajo, independientemente del cliente.

Por ejemplo, si consideramos un escenario en el que un auditor está revisando las cuentas de una empresa que representa un porcentaje significativo de sus ingresos anuales. Sin un honorario mínimo, la empresa podría intentar negociar honorarios más bajos a cambio de

una opinión favorable. Con un honorario mínimo, el auditor tendría menos incentivos económicos para complacer a ese cliente en particular.

Al garantizar un honorario mínimo, los auditores podrían sentir menos presión para complacer a los clientes con el fin de retenerlos o atraer nuevos. Esta situación podría reducir la tentación de pasar por alto ciertos problemas o irregularidades con el objetivo de mantener una relación comercial.

Establecer un precio mínimo podría nivelar el campo de juego y reducir las discrepancias de poder entre el cliente y el auditor. Esto permitiría que el auditor se enfocara más en mantener estándares profesionales que en garantizar ingresos.

En un mercado competitivo, puede haber presiones para que las firmas de auditoría reduzcan sus precios para atraer o retener clientes. Sin embargo, esto podría llevar a que se sacrifique la calidad de la auditoría. Establecer un precio mínimo protegería a las firmas de estas presiones.

Un entorno en el que los precios fluctúan drásticamente puede ser volátil y perjudicial para el sector a largo plazo. Al establecer un precio mínimo, se introduce una estabilidad que puede ser beneficiosa tanto para las firmas de auditoría, que pueden planificar y presupuestar con más certeza, como para las empresas que requieren sus servicios, asegurándoles una tarifa consistente.

Podría ser una solución al caso que planteo a continuación:

En la auditoría pública gran parte del puntaje para ganar el concurso de auditar una entidad pública proviene del precio. Con un precio más bajo se incrementa la puntuación, esta situación implica que cada año se reduzcan los precios de los concursos y las auditorías tengan que disminuir los precios para poder ganar dichos concursos.

Por tanto, con este funcionamiento, las auditorías cada vez bajan más los precios para poder ganar los concursos, situación que provoca que para facturar lo mismo que el año anterior tienes que incrementar los trabajos a realizar, ya que, con el mismo trabajo se ingresa menos. En muchos casos, esto puede provocar disminución de calidad porque la

entidad está destinando menos recursos a ese trabajo que le reporta menos ingresos que antes o provocar sobrecarga laboral debido a que los directivos de las firmas auditoras para compensar la reducción de ingresos incrementan la carga de trabajo a los empleados. Todo ello implica una reducción de calidad y un incremento del riesgo de cumplimiento de independencia.

Establecer un precio mínimo podría ser una solución efectiva para esta situación. Al tener un piso para los honorarios, se elimina la carrera hacia el fondo en términos de precios, donde las firmas se ven obligadas a reducir los costos al extremo y comprometer la calidad con el único propósito de competir ofreciendo el precio más bajo para ganar los concursos. Además, al garantizar que las firmas de auditoría reciban una compensación adecuada, se reduce la necesidad de sobrecargar al personal o de comprometer la calidad del trabajo.

De igual forma, podría reducir de la competencia desleal realizada por las Big 4, es bien sabido dentro de la profesión de auditoría que las grandes firmas sobrecargan a los empleados y esto genera la capacidad de poder ofertar precios más bajos en concursos públicos. Esta práctica erosiona la equidad en el mercado y pone en desventaja a las firmas más pequeñas que operan de manera ética, o compromete a las firmas más pequeñas a sobrecargar a sus trabajadores de igual forma para poder ser competitivas dentro del mercado. Por ello, establecer un precio mínimo podría evitar que las empresas reduzcan los precios a expensas del bienestar de sus empleados.

Sin embargo, por el contrario, habría que tener en cuenta que la determinación del precio mínimo debe ser la adecuada, ya que, el precio mínimo se establece demasiado bajo, las firmas podrían seguir sintiendo la necesidad de ofrecer servicios adicionales para aumentar sus ingresos, lo cual podría comprometer su independencia. Establecer un precio que sea justo y apropiado es una tarea ardua. Diferentes firmas tienen diferentes estructuras de costos, y lo que es justo en una región o para un tipo de cliente podría no serlo en otro. Un precio mínimo inapropiado podría tener el efecto no deseado de inflar los precios generales sin un aumento correspondiente en la calidad.

Por otro lado, una de las principales preocupaciones es cómo esta medida podría limitar la competencia en el mercado. Tradicionalmente, las firmas de auditoría han competido en diversos frentes, siendo el precio uno de los más evidentes. Establecer un límite en cómo las firmas pueden establecer sus precios podría reducir la diversidad y las opciones disponibles para los clientes. Además, nuevas firmas que deseen entrar en el mercado podrían verse disuadidas si no pueden competir en precio para ganar clientes inicialmente.

Podría desincentivar la innovación, de acuerdo a que la competencia es una de las principales fuerzas impulsoras de la innovación. Si las firmas no pueden competir en precio, podrían tener menos incentivos para buscar formas de realizar auditorías de manera más eficiente. Esta eficiencia no solo proviene de mejores prácticas, sino también del avance tecnológico. En un entorno donde el precio no es una preocupación, las firmas podrían ser menos proclives a invertir en tecnología y enfoques innovadores.

La idea subyacente es que establecer un precio mínimo evitaría que las firmas de auditoría redujeran drásticamente sus honorarios, situación que podría comprometer la calidad de sus auditorías y consecuentemente un incremento del riesgo de incumplimiento de la independencia.

7.2. Implementar la figura de un trabajador público independiente en todas las firmas de auditoría.

En la administración pública, especialmente en los Ayuntamientos, la figura del interventor ha demostrado ser esencial para garantizar la supervisión y fiscalización de todas las operaciones. Aprovechando este modelo de supervisión, propongo la creación de un puesto especializado dentro de las firmas de auditoría, que, por ejemplo, denominaremos como 'Auditor de Control Interno' (ACI).

El ACI sería un profesional designado y remunerado por la administración pública, cuya responsabilidad principal sería rendir cuentas a un organismo regulador, como podría ser el ICAC. Todas las firmas de auditoría estarían obligadas a incorporar a un ACI en sus operaciones. Esta figura tendría como funciones principales:

- ✓ Evaluación de controles de calidad: Asegurarse de que las auditorías se realicen siguiendo las mejores prácticas y estándares de la industria. Revisaría y evaluaría detalladamente los procedimientos y metodologías utilizados en las auditorías. Esto implica revisar la selección de muestras, la aplicación de técnicas de auditoría y la interpretación de los resultados.
- ✓ Garantizar la independencia: El ACI actuaría como un comisario interno, monitoreando constantemente cualquier posible conflicto de intereses o situaciones que pudieran comprometer la objetividad e independencia de la auditoría. Incluso, más allá de solo detectar conflictos de interés, el ACI también podría realizar revisiones periódicas, entrevistas y encuestas dentro de la firma para garantizar que la cultura organizacional priorice la independencia.
- ✓ Comunicación con el ICAC: El ACI tendría la obligación de reportar regularmente al ICAC, no solo proporcionando informes de las auditorías realizadas sino también cualquier anomalía o situación que requiera atención. Esta relación directa fortalecería la transparencia y la rendición de cuentas.
- ✓ Prevención de la corrupción: Dado que el ACI sería remunerado directamente por la administración pública y estaría bajo la supervisión constante del ICAC, se reduciría significativamente el riesgo de sobornos o influencias externas. Implementaría sistemas de alerta temprana para detectar posibles señales de corrupción. Estas podrían incluir análisis de patrones en las transacciones financieras, revisiones de comunicaciones internas y programas de denuncias anónimas.

Impacto y beneficios que podría tener la propuesta:

- ✓ Mejora en la Calidad de la Auditoría: Con una supervisión más detallada y especializada, es probable que los errores, omisiones o prácticas inadecuadas disminuyan significativamente.
- ✓ Aumento de la Confianza Pública: La existencia de un ACI, como figura neutral y supervisora, proporcionaría una capa adicional de seguridad para los “stakeholders”, reforzando la confianza en los informes de auditoría.
- ✓ Prevención de Escándalos y Controversias: Al detectar y abordar tempranamente posibles problemas, se reduciría el riesgo de escándalos financieros o contables que puedan afectar la reputación y viabilidad de la firma.

- ✓ Contribución a la Formación Continua: El ACI, al estar en constante contacto con organismos reguladores como el ICAC, serviría como puente para la actualización y formación continua de los auditores de la firma.

Si bien la figura del ACI podría tener potencial de mejorar significativamente la percepción de independencia y transparencia en el ámbito de la auditoría, sin embargo, la solidez de esta imagen dependería de una serie de factores críticos.

El proceso de selección del ACI, aunque su remuneración provenga de la administración pública, debe ser riguroso, centrado en méritos y experiencia, y completamente libre de influencias tanto políticas como corporativas. Una designación meticulosa es esencial para establecer y mantener la objetividad e imparcialidad de esta posición desde el principio. Además, la capacitación continua y la actualización en las tendencias, mejores prácticas y regulaciones del mundo de la auditoría son fundamentales. Esta formación no solo asegura que el ACI esté bien equipado para enfrentar los desafíos contemporáneos, sino que también le permite identificar proactivamente posibles amenazas a la independencia y transparencia.

Aunque el ACI podría ser una valiosa adición a las prácticas de auditoría, las firmas deben continuar enfatizando sus propios controles internos y cultivar una cultura organizacional que priorice la integridad y transparencia. El papel del ACI no es reemplazar estos controles, sino complementarlos.

Por otro lado, la percepción pública juega un papel crucial. Aunque la existencia del ACI podría inicialmente inspirar confianza, su efectividad real y la percepción pública sobre su trabajo dependerán en gran medida de cómo las firmas y el propio ACI se comuniquen y rindan cuentas. Si se produce alguna irregularidad o se percibe un compromiso en su función, debe existir un mecanismo transparente y eficiente para abordar y rectificar la situación.

La introducción de un Auditor de Control Interno (ACI) en las firmas de auditoría podría desencadenar una serie de reacciones. A primera vista, muchas firmas podrían interpretar esta medida como una manifestación de desconfianza hacia sus procedimientos y capacidades internas, especialmente en lo que respecta a garantizar la independencia y la

transparencia. Esta sensación podría intensificarse al considerar los costes adicionales asociados con la incorporación de un ACI. Aunque este profesional sea financiado por la administración pública, su integración podría requerir inversiones significativas en términos de capacitación, espacio de oficina y tiempo.

Además, la presencia de esta figura podría percibirse como una capa adicional de burocracia, complicando y ralentizando ciertos procesos y decisiones internas. Esta dinámica podría propiciar conflictos internos, especialmente si las evaluaciones o recomendaciones del ACI chocan con las prácticas existentes de la firma. A esto se suma la preocupación sobre la confidencialidad y propiedad intelectual, ya que compartir información sensible con alguien que tiene un compromiso hacia una entidad externa puede resultar preocupante para algunas firmas.

El impacto en la cultura corporativa no debe subestimarse. Introducir una figura que es percibida, en esencia, como un observador o controlador externo, podría alterar la dinámica del equipo y la moral de los empleados. Esta nueva atmósfera, donde los empleados pueden sentir que están bajo un escrutinio constante, también podría influir en la relación con los clientes. Si los clientes perciben este control adicional, podrían replantearse la naturaleza de su relación con la firma o desarrollar nuevas preocupaciones.

No obstante, es esencial considerar que, mientras algunas firmas podrían expresar reservas, otras podrían ver la introducción del ACI como una oportunidad. Estas firmas proactivas podrían usarlo como una herramienta para destacarse en términos de transparencia e integridad, convirtiéndolo en una ventaja competitiva. La clave para navegar en estas aguas cambiantes radica en una comunicación efectiva, consultas con las partes interesadas y una implementación estratégica y cuidadosa del ACI en el entorno de auditoría.

Por lo tanto, cualquier medida que busque fortalecer la independencia y transparencia en la auditoría, como la introducción del Auditor de Control Interno (ACI), debe ser cuidadosamente considerada y debatida. Si bien puede haber resistencia inicial por parte de algunas firmas o individuos, la motivación subyacente es clara: garantizar que la auditoría siga siendo una función confiable y objetiva.

Dicho esto, es crucial que las medidas adoptadas no sean simplemente reactivas o impulsadas por un deseo de mejorar la percepción pública. En cambio, deben estar fundamentadas en una comprensión profunda de las realidades y desafíos del sector de auditoría, y deben estar diseñadas para abordar problemas reales y potenciales de manera efectiva.

En última instancia, la búsqueda de una mayor independencia en la auditoría no solo beneficia al sector en sí, sino a la economía y la sociedad en su conjunto. Es una inversión en confianza, integridad y, en última instancia, en el futuro sostenible de las empresas y las instituciones que dependen de la auditoría para validar su actuación.

7.3. Establecer un sistema rotativo de auditorías

Si bien, la normativa actual como hemos mencionado en apartados anteriores ya delimita los períodos de contratación y rotación en los artículos 22 y 40 de la LAC de 2015 y en los artículos 60 y 82-85 del RLAC de 2021 donde se busca profundizar y consolidar el marco regulatorio que asegure la independencia y calidad de la auditoría en España. La legislación sigue permitiendo que se auditen empresas por una firma durante más de 9 años, e incluso en el caso de las entidades no EIP se puedan renovar los contratos de forma tácita por períodos de 3 años de forma indefinida una vez finalizada la contratación. En la práctica la rotación únicamente afecta a las firmas auditoras que auditan a EIP, con un plazo que puede extenderse hasta 14 años. Los períodos establecidos siguen siendo demasiado largos.

Si se estableciera un sistema rotativo de auditorías, no únicamente en el caso de EIP, ayudaría a reducir la familiaridad excesiva entre auditor y cliente, reduciendo las opciones de que se generen conflictos de interés entre las dos partes.

Pongamos el supuesto de establecer un sistema rotativo en el que las firmas de auditoría cambien entre un período máximo de 3 a 5 años. Veamos los posibles impactos de este sistema en la independencia de auditoría.

En primer lugar, consolida la independencia del auditor al reducir el riesgo de relaciones excesivamente estrechas entre la entidad auditada y la firma auditora. Tres años permiten a la firma de auditoría obtener un entendimiento profundo de la entidad y su sector, eliminando al mismo tiempo problemas potenciales de complacencia o dependencia. Esta periodicidad garantiza una diversidad de perspectivas al tiempo que mantiene una estabilidad, ya que cada firma tiene una metodología y enfoque propios. Adicionalmente, la posibilidad de que otra firma pueda revisar el trabajo en un futuro cercano podría incentivar una mayor rigurosidad en la auditoría.

No obstante, esta rotación también tiene desafíos, como comentábamos en apartados anteriores. Cada vez que se introduce una nueva firma, hay una curva de aprendizaje inicial. Esta firma necesita familiarizarse con la entidad, lo que podría resultar en auditorías iniciales más intensivas tanto en recursos como en tiempo. Sin embargo, este coste inicial podría verse compensado a largo plazo por las ventajas de una mayor independencia y objetividad.

Desde la perspectiva del sector, podría experimentarse una mayor competitividad. Las firmas buscarían posicionarse como las mejores candidatas para cada nuevo periodo de auditoría, lo que podría, en teoría, elevar la calidad general de los servicios de auditoría. Sin embargo, un ciclo rotativo también podría requerir que las firmas inviertan en mayor capacitación y adaptabilidad, garantizando una transición fluida y eficiente en cada cambio.

Con el tiempo, probablemente el mercado se adaptase a la rotación regular de auditores y que las empresas acabaran viendo los beneficios de tener nuevas perspectivas. Además, las firmas de auditoría podrían desarrollar estrategias para reducir los costos de transición y adaptarse rápidamente a nuevos clientes.

La propuesta de un incremento en la rotación de auditores presenta una dicotomía entre los beneficios para la independencia de auditoría y los desafíos para la competencia. La clave está en encontrar un equilibrio: una política que promueva la independencia de la auditoría sin sofocar la competencia y la diversidad en el mercado. Esto podría incluir medidas de apoyo para firmas de auditoría más pequeñas o incentivos para las grandes empresas para considerar una gama más amplia de auditores.

7.4. Realizar auditorías conjuntas

La coauditoría, implica la participación de dos o más firmas de auditoría en la revisión de las cuentas de una entidad, se presenta como una situación interesante para mejorar la independencia y la calidad de la auditoría en España. La presencia de dos firmas puede proporcionar un control adicional, reduciendo el riesgo de que se pasen por alto deficiencias o errores, y ofreciendo una mayor seguridad a las partes interesadas.

En primer lugar, es fundamental definir qué entidades están obligadas a someterse a coauditoría. Las Entidades de Interés Público (EIPs), por su relevancia y el interés general involucrado, podrían ser un buen punto de partida para esta obligatoriedad. La naturaleza de su actividad y la magnitud de sus operaciones hacen que las auditorías de estas entidades sean particularmente críticas para el mercado y los inversores.

La selección de los coauditores es otro aspecto crítico. Las empresas podrían elegir a sus coauditores de una lista preaprobada, garantizando que ambas firmas no tengan conflictos de interés entre sí. Sin embargo, una alternativa aún más robusta en términos de independencia sería que una entidad reguladora o un organismo de supervisión designe al segundo auditor. Esta medida podría reducir cualquier percepción de imparcialidad en la elección del auditor y garantizar que la selección se base puramente en la competencia y la capacidad.

Una vez seleccionadas las firmas de auditoría, es crucial establecer un protocolo sólido para la comunicación y colaboración entre ellas. Ambas firmas deben estar al tanto de todos los aspectos y hallazgos de la auditoría, compartiendo información de forma transparente y colaborativa. Si bien pueden surgir diferencias de opinión, es esencial que se resuelvan de manera constructiva y basada en evidencia.

En relación con los informes de auditoría, si ambas firmas llegan a un consenso, un informe conjunto sería lo más adecuado. Sin embargo, en caso de discrepancias sustanciales sobre la opinión técnica a dar, cada auditor legal o entidad de auditoría

expresará su punto de vista en un párrafo separado del informe de auditoría y detallará las razones del desacuerdo.

El aspecto educativo es fundamental para el éxito de cualquier sistema de coauditoría. Fomentar la formación conjunta y la educación continuada aseguraría que todos los auditores estén al tanto de las mejores prácticas y sepan cómo colaborar eficazmente. Este enfoque en la formación también puede ayudar a crear una cultura de colaboración y respeto mutuo entre las firmas de auditoría.

La revisión y el control de calidad son esenciales para mantener la integridad del proceso de coauditoría. Un organismo regulador debería llevar a cabo revisiones periódicas para garantizar que las coauditorías cumplen con los más altos estándares de calidad.

Por último, la cuestión de los honorarios de auditoría es crucial para evitar conflictos de interés. Una estructura de honorarios transparente y justa sería esencial. Una propuesta innovadora podría ser que los honorarios de auditoría se paguen a través de un fondo central en lugar de directamente por la entidad auditada, lo que podría reducir aún más cualquier percepción de conflicto de interés.

Trasladando esta propuesta al sector de la auditoría en España y extrayendo conclusiones del informe sobre auditoría conjunta realizado por el ICAC.

En España, este método de auditoría, a pesar de ser admitido tanto a nivel nacional como europeo, se utiliza en una proporción minoritaria. Actualmente, la coauditoría se practica, ya sea voluntaria u obligatoriamente, en tan solo 55 jurisdicciones en todo el mundo, siendo particularmente escasa en las economías occidentales, incluida España.

El escenario español ha fomentado recientemente la coauditoría mediante regulaciones que permiten la extensión del contrato de auditoría de las Entidades de Interés Público (EIP) en hasta cuatro años adicionales si se contrata conjuntamente con otro u otros auditores para este periodo adicional, como hemos mencionado en apartados anteriores.

Sin embargo, más allá de los reglamentos, la implementación práctica de la coauditoría conlleva diversos retos y consideraciones. En términos de calidad, no hay evidencia

empírica concluyente que demuestre un incremento indiscutible en la calidad de las auditorías debido a la coauditoría. Las investigaciones hasta la fecha sugieren que el contexto institucional, los factores culturales y las especificidades de cada país juegan un papel crucial en el resultado final. Si bien algunas investigaciones indican que las auditorías conjuntas voluntarias generan una mayor percepción de calidad entre los usuarios, otros estudios apuntan a que la coauditoría podría disminuir la calidad de la auditoría, especialmente si se impone a grandes entidades que requieren tecnologías y recursos especializados.

Desde el punto de vista del mercado, la coauditoría podría tener el potencial de aumentar la competencia y reducir la concentración. Sin embargo, los mercados con coauditoría obligatoria aún muestran altos índices de concentración. Por ejemplo, en Francia, las Big 4 detentan una cuota de mercado del 72% para las auditorías de EIP, en contraste con el promedio europeo del 80%.

El aumento de costos es otro factor determinante. Si bien se reconoce universalmente que la coauditoría incrementa los costos, las estimaciones sobre la magnitud de este incremento varían ampliamente, lo que hace difícil determinar la repercusión real en términos financieros.

Por lo tanto, mientras que existen argumentos válidos que respaldan la introducción o expansión de la coauditoría, especialmente en términos de competencia, la evidencia empírica hasta la fecha no proporciona un respaldo sólido sobre sus beneficios en términos de calidad. El incremento en los costos parece ser un desenlace probable, pero la magnitud de dicho incremento aún no está clara.

En consonancia a nuestro argumento según la IFAC⁷, si bien hay argumentos que respaldan la auditoría conjunta, destacando la mejor calidad de los informes y una transparencia incrementada, también se argumenta que podría representar un sobrecoste para las empresas. A pesar de estas diferencias, el informe subraya que un creciente número de expertos considera que la auditoría conjunta es beneficiosa para los estados y mercados bursátiles. Por lo tanto, sugiere que cualquier regulación futura sobre auditoría

⁷ REA Auditores (2021, enero) Auditoría de Cuentas en España.

conjunta considere las experiencias previas y los impactos potenciales en la calidad, coste y estructura del mercado de auditoría de cada jurisdicción.

En este contexto, la modificación de la regulación existente en España requiere un análisis más detallado y específico sobre el impacto real de la coauditoría en términos de calidad, concentración y costos. Es esencial considerar las opiniones de todas las partes involucradas, incluidos usuarios, supervisores, auditores y auditados, y también evaluar otras posibles soluciones que fomenten la competencia y permitan la entrada de nuevos actores en el mercado.

No obstante, bajo mi punto de vista, la auditoría conjunta en España con una mejor regulación aportaría significativos beneficios al mercado y al sector de auditoría. No sólo promovería la competencia e innovación al permitir la participación de firmas medianas y pequeñas, obligando a las Big 4 a compartir el mercado de las EIP, sino que también reforzaría la calidad, objetividad e independencia en el proceso de auditoría. Esta metodología resultaría en un control de calidad en tiempo real, fortaleciendo la posición y los argumentos de los auditores frente a desacuerdos y fomentaría el desarrollo y especialización en el sector, lo que en última instancia beneficiaría al mercado y a los “stakeholders” de las entidades auditadas.

8. Conclusiones

La independencia y responsabilidad en el ámbito de la auditoría son piedras angulares para garantizar transparencia, confianza y ética en los mercados financieros. A lo largo del estudio, se ha explorado en profundidad el concepto de independencia, su evolución histórica, tanto a nivel internacional como en España, y cómo las demandas de la sociedad juegan un papel fundamental en su consolidación y constante cambio en aras de adaptar la legislación a las necesidades del contexto social de cada escenario histórico.

La evolución legislativa en España, al igual que en otros escenarios internacionales, muestra una respuesta dinámica a los desafíos y demandas de una sociedad que busca garantizar que la información financiera sea un reflejo veraz y fiable de la realidad empresarial. Así, la auditoría se consolida como una herramienta vital que, más allá de

sus técnicas y métodos, debe siempre operar bajo principios irrenunciables de ética e independencia. Es indispensable que, en futuras reformas y adaptaciones, la legislación siga priorizando estos principios, garantizando que la auditoría siga siendo un faro de confianza en un mundo financiero complejo y en constante cambio.

La Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) y su Reglamento (RLAC) demuestran un esfuerzo concertado por parte de la legislación española para garantizar que la auditoría y la representación financiera en España estén a la vanguardia de la transparencia, integridad y fiabilidad.

Los temas específicos tratados, como las incompatibilidades, honorarios, rotación y otros, destacan la seriedad con la que se abordan las potenciales amenazas a la independencia y la objetividad del auditor. Estas medidas parecen tener la intención no solo de proteger al inversor o a las partes interesadas, sino también de salvaguardar la reputación y la integridad del sector auditor en sí. Esta preocupación por la imparcialidad, especialmente en áreas como incompatibilidades y rotación, evidencia una profundidad de comprensión de cómo las relaciones prolongadas o los conflictos de intereses financieros pueden inadvertidamente sesgar o afectar la percepción de una auditoría.

En el núcleo de esta legislación y sus aspectos específicos, existe un reconocimiento claro de la importancia de la percepción pública y la confianza en el mercado financiero. Los esfuerzos por modernizar y robustecer el marco de supervisión, así como el establecimiento y fortalecimiento de entidades como la Comisión de Auditoría, subrayan la interconexión de la auditoría con el bienestar económico general y la estabilidad del país.

Sin embargo, este escenario nos hace cuestionar como afecta el incremento normativo a las auditoras según su capacidad económica. Las Big 4, con su presencia global y recursos significativos, tienen una ventaja al enfrentar las nuevas regulaciones debido a sus economías de escala, infraestructuras ya establecidas y la capacidad de adaptarse rápidamente, en cambio, las firmas más pequeñas, aunque ágiles y flexibles, enfrentan mayores desafíos financieros y operativos para cumplir con las mismas normas.

El efecto potencial del camino que se está tomando hacia regulaciones más estrictas podría acabar con una tendencia hacia un mercado con competencia imperfecta, dónde las pequeñas y medianas firmas puedan encontrarse con la necesidad de tener que tomar decisiones estratégicas a fusionarse o ser adquiridas por otras firmas más grandes para poder asumir los recursos y/o experiencia que requiere la implementación de las obligaciones legislativas. Esto podría llevar a una mayor concentración en el mercado, con menos actores dominantes, lo que tiene implicaciones tanto en términos de competencia como de diversidad de enfoques y métodos dentro del sector.

Si bien la rotación regular de firmas de auditoría se promueve como una medida para garantizar la imparcialidad, su efectividad real en términos de diversificación y competencia es cuestionable. Principalmente porque la obligación de rotación como tal únicamente afecta a las EIP y las grandes firmas, especialmente las Big 4 con una cuota de mercado 78,81% en 2022 de informes y trabajos de auditoría a EIP, seguirán dominando el mercado debido a sus recursos, experiencia y reputación. La regulación, aunque bien intencionada, podría no ser suficiente para nivelar el campo de juego y podría requerir una revisión a largo plazo para asegurar un ecosistema de auditoría más equilibrado y competitivo.

Las situaciones abordadas a lo largo del estudio como la falta de independencia evidenciada en el caso de KPMG en Reino Unido y como claro ejemplo de las presiones que se pueden vivir dentro de la profesión. Ponen en riesgo la confianza pública en la información financiera y, por extensión, en los mercados de capitales. Esta situación no solo afecta la reputación y credibilidad de la firma en cuestión, sino que también erosiona la confianza en la profesión auditora en su conjunto.

Del mismo modo, el caso de EY con Perrigo destaca un conflicto de intereses evidente: EY terminó siendo la firma auditora de un cliente al que, en años anteriores, había asesorado en la estructuración de una estrategia fiscal potencialmente cuestionable. Esta situación subraya la imperiosa necesidad de abordar y eliminar las aparentes faltas de independencia y ética en escenarios similares. Resalta, asimismo, la urgencia de robustecer los mecanismos regulatorios y de supervisión para asegurar una verdadera independencia en los procedimientos de auditoría en todo momento.

Por ello, a lo largo de este trabajo, hemos identificado diversas áreas de oportunidad y propuesto medidas que buscan reforzar la objetividad, transparencia y calidad en los procesos de auditoría en España.

Una de las propuestas centrales es la regulación de un precio mínimo para los servicios de auditoría. Esta medida busca preservar la calidad y la integridad del trabajo auditor al garantizar una remuneración justa que desincentive la degradación de la calidad debido a una competencia de precios excesiva.

Adicionalmente, la introducción del Auditor de Control Interno (ACI), tomando inspiración del rol del interventor en la administración pública, puede fortalecer la supervisión de la calidad y objetividad en las auditorías, funcionando como puente entre las firmas de auditoría y entidades reguladoras. Sin embargo, es esencial que este papel se desarrolle con respeto hacia la autonomía de las firmas y en un marco de colaboración y formación continua.

La rotación de firmas auditoras, con ciclos de 3 a 5 años, tiene como objetivo romper la continuidad de relaciones estrechas entre auditores y auditados. A través de la renovación periódica, se busca garantizar una mirada fresca, objetiva y sin compromisos en cada revisión, a pesar de los retos de adaptación que ello pueda implicar.

Finalmente, la coauditoría se presenta como una solución innovadora, al involucrar a múltiples firmas en la revisión de las cuentas, proporcionando un marco de control adicional y una óptica plural que refuerce la objetividad y minimice posibles conflictos de interés.

Cada una de estas propuestas, si bien conlleva sus desafíos y consideraciones, tiene en su núcleo el objetivo de fortalecer la independencia en la auditoría. Su implementación y gestión, realizada con cuidado y consideración, puede transformar el panorama de la auditoría en España, promoviendo la confianza y reforzando los estándares de calidad y transparencia que el sector requiere.

En última instancia, aunque el estudio aborda exhaustivamente la naturaleza de la independencia en la auditoría y la legislación que la consolida en España, la verdadera

conclusión es que la independencia y la ética son objetivos en constante evolución. No hay soluciones definitivas, solo esfuerzos continuos para fortalecer y adaptar las prácticas a un mundo financiero en constante cambio. La auditoría, en su esencia, debe ser una profesión introspectiva, siempre cuestionando y mejorando sus propios estándares.

9. **Bibliografía**

Normas

DIRECTIVA 2014/56/UE (2014). 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 anuales consolidadas.

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2014-81094>

Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1988-17704>

Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-22807>

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (2015)

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-8147>

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4456>

Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1990-31072>

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544>

Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011.

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2011-17395

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, de Auditoría de Cuentas.

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-1351>

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>

Estudios y artículos

ICJCE (2021, 31 de enero) 47 preguntas sobre el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas publicado por el ICJCE.

<https://www.icjce.es/adjuntos/47-preguntas-RLAC.pdf>

AUDITOOL (2015, 23 de julio) El PCAOB. Auditor de Auditores.

<https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/1231-el-pcaob-auditor-de-auditores>

BOICAC 113/MARZO 2018-8 (2018, 31 de marzo) Sobre cómo afecta al régimen de independencia de los auditores de las cuentas la prestación de servicios de traducción de las cuentas anuales formuladas y auditadas o de conversión de las cuentas anuales para su presentación conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera.

<https://www.icac.gob.es/node/194>

BOICAC 113/MARZO 2018-6 (2018, 31 de marzo) Sobre cómo afecta al régimen de independencia al que los auditores de las cuentas anuales de las entidades que emiten valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores las distintas

actuaciones que este debe realizar para la publicación del folleto que dicha entidad debe emitir y que vienen exigidas por la “normativa de folletos”.

<https://www.icac.gob.es/node/192>

CAÑIBANO CALVO, L (1996). Curso de auditoría contable.

CIVIO (2017, 15 de mayo) Multa de un millón a Deloitte por no garantizar su independencia en la Auditoría al Santander.

<https://civio.es/el-boe-nuestro-de-cada-dia/2017/05/15/multa-de-un-millon-a-deloitte-por-no-garantizar-su-independencia-en-la-auditoria-al-santander/>

CNMC (2019, 2 de abril) IPN/CNMC/007/19 Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015 de 20 de julio de Auditoría de Cuentas.

https://www.cnmc.es/sites/default/files/2418838_1.pdf

CNMC (2021, 12 de mayo) La CNMC multa con un total de 6,3 millones de euros a 22 firmas de consultoría y a varios de sus directivos

<https://www.cnmc.es/prensa/sancionador-consultoras-cnmc-20210512>

CONDOR LÓPEZ, V.; ANSÓN LAPEÑA, J.A.; COSTA TODA, A. (2018, de julio) Los efectos de la rotación tras la entrada en vigor del Reglamento Europeo y la Ley de Auditoría de Cuentas.

https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-01/Informe-Dictamen_Tecnico.PDF

EL CONFIDENCIAL (2022, 30 de abril) Deloitte alega que pagar la multa de 4M por cártel tensa su caja y le limita a contratar.

https://www.elconfidencial.com/empresas/2022-04-30/deloitte-alega-tension-de-caja-y-limitacion-para-contratar-si-paga-ya-la-multa-por-cartel_3416770/

EL DIARIO (2015, 21 de enero). Auditores ¿Independencia o fraude?

https://www.eldiario.es/agendapublica/nueva_politica/auditores-independencia-fraude_1_4412170.html

ELDIARIO (2023, 25 de enero) ‘Big Four’: conflictos de interés y captura del regulador.
https://www.eldiario.es/piedrasdepapel/big-four-conflictos-interes-captura-regulador_132_9896446.html

EL MUNDO (2021, 12 de mayo) Competencia sanciona a 22 consultoras por manipular 173 concursos públicos a Deloitte con 3,9 millones.
<https://www.elmundo.es/economia/2021/05/12/609bd50bfc6c83432a8b461b.html>

EL PAIS (2018, 1 de septiembre) Los escándalos más de auditoría más sonados del siglo XXI
https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/08/31/companias/1535739734_916322.html

EL PAIS (2019, 15 de mayo). La Audiencia Nacional confirma la multa récord de 10,5 millones a PWC por la auditoria de AENA.
https://elpais.com/economia/2019/05/15/actualidad/1557946135_514292.html

ENRIQUE RUBIO HERRERA (2016, enero) El deber de independencia de los auditores según la nueva normativa. Revista Española de Control Externo, pp. 59-101
<https://www.tcu.es/repositorio/cfba712c-3291-4d4a-8109-48e15db950a7/52RubioHerreraEldeberindependencia.pdf>

ESPANOL.NEWS (2022, 13 de mayo) KPMG recibirá una multa de 14 millones de libras esterlinas por falsificar documentos sobre la auditoría de Carillion KPMG.
<https://espanol.news/kpmg-recibira-una-multa-de-14-millones-de-libras-esterlinas-por-falsificar-documentos-sobre-la-auditoria-de-carillion-kpmg/>

ESPANOL.NEWS (2022, 13 de mayo) El auditor junior de KPMG “no debería perder su hogar” por engañar al regulador, dice el tribunal.
<https://espanol.news/el-auditor-junior-de-kpmg-no-deberia-perder-su-hogar-por-enganar-al-regulador-dice-el-tribunal/>

EXPANSIÓN (2022, 19 de mayo) La multa a un empleado de KPMG de 25 años debería preocupar a todos los junior de la City. <https://www.expansion.com/economia/financiales/times/2022/05/19/628602eb468aeb874e8b45ae.html>

EXPANSIÓN (2022, 26 de julio) KPMG recibe su mayor multa en Reino Unido por engañar al regulador.

<https://www.expansion.com/economia/financiales/times/2022/07/26/62e01d96e5fdea92688b45bf.html>

FUNDACIÓN COMPROMISO Y TRANSPARENCIA (2020, de junio) Transparencia e independencia del auditor externo en las empresas del IBEX 35 y en el sector asegurador 2019 elaborado por Martín Cavanna, J.; Sacristán C.

<https://segurosnews.com/wp-content/uploads/2020/07/Informe-transparencia-independencia-auditor-externo-empresas-IBEX-aseguradoras-2019-2.pdf>

GONZALO-ANGULO, J.A. Y GARVEY, A.M. (2016). Normas Internacionales de Información Financiera.

ICAC (2012, 29 de octubre) Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se desarrollan distintos aspectos relacionados con la obligación de realizar formación continuada por parte de los auditores de cuentas.

<https://www.google.com/url?sa=i&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=0CDcQw7AJahcKEwio3-vQm5mBAxUAAAAAHQAAAAAQAw&url=https%3A%2F%2Fwww.icac.gob.es%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2F2020-12%2FResolucion%2520del%2520Instituto%2520de%2520Contabilidad%2520y%2520Auditoria%2520de%2520Cuentas%2520de%252029%2520de%2520octubre%2520de%25202012%2520por%2520la%2520que%2520se%2520desarrollan%2520distintos%2520aspectos%2520relacionados%2520con%2520la%2520obligacion%2520de%2520realizar%2520formacion%2520continuada%2520por.pdf&psig=AOvVaw0JWDbPzSwmIcZlS8WJp9ZT&ust=1694200705054156&opi=89978449>

ICAC (2021) Informe sobre auditoría conjunta publicado por el ICAC
[https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-](https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-12/Informe%20AUDITORIA%20CONJUNTA%2006-12%202021docx.pdf)

[12/Informe%20AUDITORIA%20CONJUNTA%2006-12%202021docx.pdf](https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-12/Informe%20AUDITORIA%20CONJUNTA%2006-12%202021docx.pdf)

ICAC (2022) “The state of Auditing in Spain 2022” publicado por el ICAC

[https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2023-](https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2023-06/ICAC%20Situacion%20de%20la%20AC%202022%20-%20ENG.pdf)

[06/ICAC%20Situacion%20de%20la%20AC%202022%20-%20ENG.pdf](https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2023-06/ICAC%20Situacion%20de%20la%20AC%202022%20-%20ENG.pdf)

ICJCE (2021) Requisitos de Independencia del Auditor de Cuentas de España.

<https://www.icjce.es/adjuntos/requisitos-independencia.pdf>

ICJCE (2021) Nota sobre interpretación de la disposición transitoria Sexta del Nuevo Reglamento de Auditoría (RAC).

<https://www.icjce.es/adjuntos/nota-DT6-independencia.pdf>

IFAC (2014). Manual del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad. (IESBA)

https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/Manual-del-Codigo-de-Etica-para-Profesionales-de-la-Contabilidad-Edicion-de-2014_0.pdf

INFOLIBRE (2023, 18 de enero) Cómo los abusos de las 'Big Four' dañan a sus trabajadores, distorsionan la competencia y empobrecen nuestro Estado

https://www.infolibre.es/opinion/columnas/telefono-rojo/abusos-big-four-danan-trabajadores-distorsionan-competencia-empobrecen_129_1408151.html

MONTESINOS JULVE, V. (1991). La Auditoría en España.

OKDIARIO (2020, 9 de octubre) “El Supremo confirma la multa de un millón a Deloitte por falta de independencia al auditar a Santander.”

<https://okdiario.com/economia/supremo-confirma-multa-millon-deloitte-falta-independencia-auditar-santander-6258247>

REA (2021, enero) Auditoría de Cuentas en España publicado por el Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Economistas (REA-REGA)

<https://rea.economistas.es/Contenido/REA/Estudios/ESTUDIO%20AUDITORIA%20DE%20CUENTAS%20ENERO%202021.pdf>

SÁNCHEZ FERNÁNDEZ VALDERRAMA, J.L. (2006) Teoría y práctica de la auditoría
I. Concepto y metodología.

THE NEW YORK TIMES (2022, 7 de julio) “Officials Balked at a Drug Company’s Tax Shelter. Auditors Approved It Anyway.”

<https://www.nytimes.com/2022/07/07/business/perrigo-omeprazole-taxes-ey.html>

URÍAS VALIENTE, J. (1987). Auditoria Financiera.

YAÑEZ J.C.; VILLANUEVA, M.; FÉRNANDEZ RODRIGUEZ, MT. (2010). La independencia del auditor en la nueva ley.

<http://pdfs.wke.es/7/0/7/4/pd0000047074.pdf>