



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA



CUESTIONES CLAVE EN AUDITORÍA FINANCIERA. UN ESTUDIO PROSPECTIVO

Facultad de Administración y Dirección de Empresas
Universidad Politécnica de Valencia
Trabajo final de grado

Valencia, julio de 2018.

Autor: Patricia Cabello Portolés
Tutora: Alicia Mateos Ronco

Resumen:

A lo largo del presente trabajo se llevará a cabo un análisis de las modificaciones normativas introducidas con la nueva Ley de Auditoría (Ley 22/2015, de 20 de junio). El análisis se realizará tanto desde un punto de vista teórico como práctico. De forma teórica se compararán los elementos con mayores modificaciones introducidas por la actual normativa en relación con el tratamiento de estos por la legislación derogada, mientras que desde un punto de vista práctico se utilizará el método Delphi de consulta a expertos, para analizar a través de este las opiniones de los profesionales acerca de los nombrados cambios, para así tratar los resultados de forma estadística y agregada y extraer conclusiones sobre la opinión de la profesión. Por tanto, el propósito de este trabajo será determinar en qué medida los recientes cambios normativos son efectivos y contribuyen a la consecución de los objetivos establecidos por la normativa europea.

Palabras clave: Auditoría financiera, Independencia, Transparencia, Entidades de Interés Público, Informe de auditoría, Método Delphi.

Abstract:

Throughout this work, an analysis of the regulatory changes introduced with the new Audit Law (Law 22/2015, 20 of June) has been carried out. The analysis is done both from a theoretical and practical point of view. Theoretically, the elements with major changes introduced by the current regulations are compared with the treatment of these by the repealed legislation, while from a practical point of view is used the Delphi methodology with experts consulting to analyse the professionals' opinion about the mentioned changes, in order to treat the results in a statistical form to draw conclusions about the profession.

Therefore, the results of this work was determined the effectiveness of the new changes and if they contributed to achieve the European objectives.

Key Words: Financial Audit, Independence, Transparency, Public interest entities, Audit report, Delphi's method.

Agradecimientos:

Una vez finalizado este trabajo, tengo que manifestar mi agradecimiento por la confianza, el apoyo y el interés depositado en mí, no sólo en la realización de este, sino durante toda la carrera.

En primer lugar, a mi familia por acompañarme y apoyarme, no sólo durante estos 4 años, sino en toda mi vida, tanto académica como personal. Sin ellos ninguno de mis logros hubieran sido posibles, gracias.

A mis amigos y compañeros, que han estado a mi lado, por compartir además de buenos ratos, momentos de dificultad propios de cualquier estudiante.

A todos los profesionales de la auditoría que han colaborado de forma desinteresada en este estudio cumplimentando los cuestionarios y sin los cuales este trabajo no hubiera sido posible

Mi agradecimiento a Miguel Bolumar por su apoyo y colaboración y por compartir conmigo tus conocimientos.

También a Rafael Molero, por la ayuda desinteresada recibida y por los buenos consejos.

Y no puedo dejar de nombrar, a Alicia Mateos, mi tutora, por la paciencia, confianza y atención recibida durante todos estos meses. Gracias, por preocuparte siempre tanto. Tus conocimientos y tu profesionalidad me han ayudado a desarrollarme profesionalmente y a finalizar la carrera de la mejor manera posible.

Índice

1. Introducción	3
1.1 Objeto y Objetivos del TFG	5
1.2 Justificación asignaturas relacionadas.....	7
2. La auditoría financiera en España: antecedentes y evolución	9
2.1 Cambios y evolución en la definición de auditoría.....	9
2.2 Evolución del régimen de auditoría en España	10
2.3 Justificación de la reforma	11
3. El marco normativo de la auditoría financiera: La reforma de la ley de auditoría de cuentas .	14
3.1 INDEPENDENCIA	15
3.2 INFORMES DE AUDITORÍA	31
3.3 ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO	41
3.4 SISTEMA DE SUPERVISIÓN PÚBLICA	57
3.5 RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES	64
4. Metodología: El método Delphi de consulta a expertos.	72
4.1 Descripción de la metodología.....	72
4.2 Diseño de la investigación.....	76
4.3 Resultados de la consulta	79
5. La auditoría del futuro	104
5.1 Avances tecnológicos.....	104
5.2 Postura del auditor y enfoque general de la auditoría.....	105
6. Conclusión	107
Bibliografía	113
ANEJOS	117

Índice de Ilustraciones

Ilustración 2: Actividades que pueden generar amenazas a la independencia.....	19
Ilustración 3: Conceptos clave del informe	31
Ilustración 4: Resumen de los plazos de prescripción	71
Ilustración 5: Categorías de tratamiento de un problema.....	73
Ilustración 6: Fases del proceso del método Delphi	75

Índice de Tablas

Tabla 1: Estructura y contenido de los informes para las cuentas anuales de los ejercicios iniciados con anterioridad al 17 de junio de 2016.	38
Tabla 2: Estructura, contenido y resumen de los nuevos informes de auditoría para las cuentas anuales iniciadas con posterioridad al 17 de junio de 2016.	39
Tablas 3: Resumen estadístico del resultado final. Primera consulta:	84
Tablas 4: Resumen estadístico del resultado final. Segunda consulta.....	94
Tablas 5: Tabulación cruzada relación con la experiencia profesional y la nueva ley de auditoría, y con la independencia.	99
Tabla 6: Tabulación cruzada relación de experiencia con endurecimiento del régimen de incompatibilidades.....	101
Tabla 7: Tabulación cruzada sobre la experiencia y las críticas de las normas de expansión.	101
Tabla 8: Tabulación cruzada relación entre la experiencia y el reforzamiento de las competencias del regulador público.....	102

Índice de Gráficos

Gráfico 1: Número de expertos que ejercen de forma individual o a través de una firma:	80
Gráfico 2: Rangos de edad de los expertos consultados.....	80
Gráfico 3: Rango de años de experiencia profesional como auditores de cuentas.....	81
Gráfico 4: Corporaciones a las que pertenecen los encuestados.....	82

Índice de Anejos

ANEJO A: Carta de presentación para la consulta	117
ANEJO B: Cuestionario sobre la nueva ley de auditoría.....	118
ANEJO C: Carta de presentación segunda ronda de consulta.	127
ANEJO D: Cuestionario segunda consulta	128

1. Introducción

Para cualquier alumno el momento de realización del trabajo final de grado supone la finalización de una etapa muy importante en cuanto a formación. Muchos no somos conscientes, o al menos en mi caso así era, de que tras 4 años de estudio, esfuerzo y mucha constancia este es el último paso.

Mi trabajo final de grado trata sobre auditoría. Mi interés sobre este tema se despertó en el tercer año de carrera cuando cursé la asignatura de Introducción a la auditoría. Fue entonces cuando comencé a leer, a informarme y a intentar conocer mejor esta materia y el trabajo de los auditores. Decidí, entonces, que sería una buena salida profesional, por tanto sería factible realizar el trabajo final de grado sobre auditoría. Esto me iba a permitir conocer más sobre esta y reafirmar si era esto a lo que realmente quería dedicarme en un futuro.

La elección de este tema fue debido principalmente a los cambios que había sufrido la normativa de auditoría estos últimos años. Estos estaban generando grandes controversias y dificultades para los auditores debido a que tenían que adaptar su trabajo a la nueva ley, por lo tanto el análisis de estos cambios me permitiría entender el nuevo contexto normativo en que se iba a desarrollar la actividad de auditoría en España y en nuestro entorno más próximo.

Por otra parte también llamaba mi atención trabajar con la nueva ley de auditoría, ya que hasta el momento era mi primera toma de contacto con documentos oficiales, por lo que resultaba de mi interés saber si podría o no interpretarla. Además el hecho de trabajar con profesionales era un punto a favor para realizar un estudio prospectivo de la ley de auditoría ya que esto me permitiría observar el trabajo de los auditores de cerca y solventar dudas sobre su trabajo.

Hace tan solo tres años desde la última reforma de la ley de auditoría. Esta ha ido entrando en vigor de forma progresiva lo que ha permitido que los auditores hayan adaptado su trabajo a los cambios que la ley ha supuesto.

El objetivo principal de esta Ley, tal y como indica el propio preámbulo, es adaptar la legislación española a las obligaciones establecidas por parte de la Directiva Europea 2014/56 y de la aplicación del Reglamento (UE) 537/2014 de 16 de abril de 2014. Estas normas persiguen una mayor transparencia, un refuerzo de la independencia y objetividad de los auditores, una homogeneización de la ley que permita interpretarla de igual forma en distintos estados de la Unión, así como también dinamizar y abrir el mercado de auditoría y que las pequeñas empresas crezcan a través del impulso de la co-auditoría.

Otra de las principales razones que persigue la nueva ley es cambiar el punto de vista e incrementar la confianza de la sociedad y de los “stakeholders¹” sobre el trabajo de auditoría, la cual se vio mermada por la crisis financiera que sufrió España y por los escándalos financieros destapados durante el mencionado periodo de recesión. Esto causó que la imagen de la auditoría cambiara sustancialmente, y por tanto no se valorara el trabajo de los auditores. Por ello con esta nueva Ley lo que se pretende es reforzar aquellos aspectos que son más valorados por los usuarios de la información, para que de esta forma se recupere la imagen de la auditoría y se confíe en la información que esta transmite para la toma de decisiones.

¹ Nombre anglosajón utilizado para denominar a los “grupos de interés” de una empresa, tales como inversores, clientes, proveedores, etc..

1.1 Objeto y Objetivos del TFG

El objeto de este trabajo final de grado es la normativa que regula la práctica de la auditoría en nuestro país, y más concretamente, la recientemente aprobada Ley de Auditoría de Cuentas (Ley 22/2015, de 20 de julio).

El objetivo principal que se persigue con este trabajo es el análisis comparado de la nueva normativa y las modificaciones que ha supuesto en relación a la normativa anterior y cómo afectan estos cambios al trabajo de los auditores y al resultado del mismo, es decir, la fiabilidad de los informes de auditoría para los usuarios de los mismos.

Las modificaciones entre la normativa vigente y la refundida han sido numerosas, ya que no solo ha cambiado el contenido sino también su estructura y organización. En este trabajo tan sólo se van a analizar aquellos cambios más sustanciales, como son: la regulación de la independencia, la auditoría a las entidades de interés público, los informes de auditoría, el sistema de supervisión pública y el régimen de infracciones y sanciones.

Para conseguir el objetivo principal nombrado anteriormente se plantean una serie de objetivos secundarios, los cuales se corresponden con cada uno de los epígrafes tratados en este trabajo. Se pretende por tanto analizar la efectividad de cada uno de los cambios, cómo han sido reforzados y qué ha supuesto para los auditores. Para la consecución de estos el trabajo se estructura de la siguiente forma:

En primer lugar se realiza un análisis de la situación de la auditoría financiera en España y la evolución que esta ha experimentado hasta su adaptación a la auditoría actual de nuestro entorno. Además, en este primer epígrafe, se define también la justificación de la reforma que ha llevado a la actual Ley de Auditoría de Cuentas.

En segundo lugar se trata el marco normativo actual de la auditoría financiera. En este se analiza la actual Ley de Auditoría, Ley 22/2015, de 20 de julio, comparándola con la normativa refundida, Ley 1/2011, de 1 de julio. Este epígrafe, tal y como se ha indicado anteriormente, recoge el análisis comparado de los aspectos más sustanciales y que mayor controversia han generado, tratándose por tanto 5 secciones de la LAC.

En el primer tema, trata de la regulación de la independencia, en el cual se analizan y comparan todos los requisitos necesarios para que el auditor transmita confianza y transparencia en su trabajo, cumpliendo de esta forma el objetivo general de la Ley de reforzar la confianza en la información económico-financiera.

En segundo lugar se tratan los informes de auditoría, explicando y analizando los cambios que han sido introducidos en su contenido y organización para alcanzar el objetivo de mostrar una información que proporcione mayor transparencia.

El tercer tema trata de la auditoría a Entidades de Interés Público (EIP), en este se ahonda en los distintos requisitos que deben cumplir las EIP para categorizarse como tal, así como los requerimientos en cuanto a independencia, servicios prestados, supervisión, etc. que deben seguir por ser de interés público.

El cuarto tema habla del sistema de supervisión pública, el cual es necesario analizar ya que es este el que garantiza la fiabilidad de la información así como el cumplimiento por parte de las empresas auditoras de la normativa vigente.

Por último se explica el sistema de infracciones y sanciones, que mantiene una relación muy estrecha con el sistema de supervisión. En este se analizan los cambios más importantes de clasificación de las infracciones y las sanciones cuyo objetivo ha sido el endurecimiento del sistema.

El trabajo prospectivo que tiene como objetivo recabar la opinión de los profesionales en la materia se presenta mediante la aplicación del método Delphi de consulta a expertos. En los epígrafes correspondientes a este método se explica su funcionamiento y el diseño de la investigación llevada a cabo, la cual persigue obtener la opinión de expertos en la materia sobre los cambios en la normativa y las dificultades de adaptación que esta ha tenido. Este método se llevará a cabo a través de cuestionarios con preguntas cerradas, lo que permite analizar los resultados de forma agregada y extraer conclusiones.

Por último, también se ha dedicado un apartado en el presente trabajo a “la auditoría del futuro”, en el cual se tratan temas de actualidad sobre la auditoría. En este epígrafe se prevé cómo puede evolucionar la auditoría en función de las nuevas tecnologías y la postura del auditor como consecuencia de los avances y cambios en el entorno general de la sociedad.

1.2 Justificación asignaturas relacionadas

Durante el grado de Administración y Dirección de Empresas se cursan distintas asignaturas que abarcan diferentes aspectos como Marketing, Contabilidad, Recursos Humanos, Auditoría, Finanzas...que preparan al alumno para enfrentarse al mundo laboral permitiendo que puedan desarrollarse profesionalmente en distintos departamentos.

Las asignaturas que están directamente relacionadas con este trabajo final de grado son aquellas que abarcan temas sobre auditoría, contabilidad y derecho:

- **Introducción a la Contabilidad:** Esta asignatura proporciona conocimientos básicos sobre contabilidad y términos contables lo que permite una mejor comprensión de las leyes utilizadas.
- **Contabilidad financiera y de Sociedades, y Análisis y consolidación contable:** Ambas asignaturas son útiles a la hora de interpretación de la ley. Así como también para la comprensión de términos como empresa en funcionamiento o importancia relativa, ya que para comprobar ambos sobre unas cuentas anuales se requieren conocimientos sobre cálculo de ratios.
- **Introducción a la auditoría:** Esta es la asignatura más enfocada hacia este trabajo final de grado. En esta se desarrolla el funcionamiento de la auditoría en general, es decir, se imparten conocimientos sobre la independencia, informes de auditoría, las Normas Internacionales de Auditoría, y en general, sobre la ley que la rige. Esta materia se imparte tanto desde el punto de vista teórico para que el alumno tenga conocimiento sobre la normativa como desde el punto de vista práctico, a través de ejemplos de informes de auditoría, opiniones, cálculo de muestras y riesgos, etc.
- **Derecho de la empresa:** Esta asignatura proporciona conocimientos acerca de interpretación y comprensión de leyes, así como la capacidad de elaborar, analizar e interpretar información contable.
- **Investigación y Dirección Comercial:** Ambas asignaturas tratan sobre las decisiones comerciales que se toman en una organización, siendo una de las más importantes la investigación de mercados. Para ello se utilizan herramientas como encuestas, cuestionarios, entrevistas personales...a través de diferentes métodos, como el utilizado en el presente trabajo, el método Delphi.



- **Introducción a la estadística y Métodos Estadísticos en Economía:** Ambas asignaturas aportan la capacidad de interpretación, cálculo y elaboración de estadísticas. Permitiendo la extracción de conclusiones a través del tratamiento de datos estadísticos, siendo en el caso de este trabajo, los resultados de la aplicación del método Delphi.

2. La auditoría financiera en España: antecedentes y evolución

2.1 Cambios y evolución en la definición de auditoría

Durante los primeros momentos en los que en España se comienza a regular formalmente la actividad de la auditoría (Ley 19/1988) esta se definía como una actividad profesional que se limitaba a la mera vigilancia, con el fin de contribuir a la transparencia y fiabilidad de la información financiera divulgada por las empresas. Más adelante, y debido al crecimiento propio de la actividad empresarial, los intereses de terceros, entre los que podemos encontrar desde organismos públicos hasta acreedores, comienzan a separarse de los intereses de los propietarios y administradores de la empresa, por lo que se cree necesario abordar objetivos más amplios, ya que se observa que los resultados de los auditores (o auditorías) afectan e interesan de forma exhaustiva a aquellos terceros que mantienen o puedan mantener relaciones con la empresa. Por lo que de esta manera los profesionales se convierten en agentes que asumen una función de interés público, y esto se debe a que el resultado de su trabajo de verificación y revisión de la información trasciende el ámbito de la propia empresa y afecta a las decisiones económicas de terceros. Por lo tanto actualmente, la auditoría es entendida como una actividad que cubre un interés social, debido a la cantidad de individuos y organismos que confían en los resultados de esta.

2.2 Evolución del régimen de auditoría en España

La auditoría tiene un pasado amplio, que resulta importante analizar para comprender mejor el estado actual de la misma.

Para analizar la evolución de la Auditoría de Cuentas en España se debe tener en cuenta la armonización comunitaria de la materia.

Las reglas de armonización y convergencia obligan a los estados miembros de la Comunidad Europea original y de la Unión Europea (UE) en la actualidad, a adaptar la normativa interna, especialmente, a partir de la aprobación en el año 1978 de la 4ª Directiva de la Unión Europea sobre derecho contable de sociedades. A la anterior se suman la 7ª Directiva, reguladora de las cuentas anuales consolidadas, y la 8ª Directiva en 1984 a través de la cual se forma el marco legal de la profesión de auditoría en la Unión Europea.

En España, la regulación formal de la auditoría se alcanza con la promulgación de la Ley 19/1988, en la cual se definió la actividad de auditoría y se establecieron las condiciones que se debían de cumplir para poder ejercer la actividad, así como también normas relativas al contenido mínimo del informe de auditoría de cuentas anuales, las incompatibilidades, infracciones y sanciones y el control de la actividad. Posteriormente se realizó una modificación que dio lugar a la Ley 4/1990 que como tal iniciaba el proceso de adaptación de las directivas comunitarias cobrando especial relevancia en modificaciones sobre el Código de Comercio, aprobación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, del Plan General de Contabilidad de 1990 y de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

Posteriormente, diversas modificaciones en el Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dieron lugar a la Ley 31/1991 y a la Ley 13/1992, surgiendo, en esta última, cambios en el régimen de infracciones y sanciones y añadiendo la obligatoriedad para los auditores, de emitir el informe de auditoría de cuentas cuando conocieran o comprobaran la existencia de irregularidades.

Esta regulación legal ha estado sujeta, a lo largo de los años, a distintas modificaciones y actualizaciones fruto, principalmente, de tres factores determinantes: los escándalos financieros acontecidos tanto a nivel nacional como internacional; la pertenencia de España al conjunto de Estados miembros de la UE; y la globalización de la economía y del mundo de los negocios en general.

En cuanto al primero de los factores señalados, cabe mencionar que los escándalos financieros han ocasionado que se ponga en duda la calidad de los trabajos de auditoría y que por tanto se pierda confianza sobre los resultados de esta. En Estados Unidos y debido a estos escándalos, se emitió la Ley Sarbanes Oxley (2002) que reforzaba el control interno de

las empresas y la independencia de los auditores. Esta nueva ley estadounidense afectó a gran parte de países europeos, entre ellos España, por lo que se aprobó la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, o también conocida como Ley Financiera, la cual pretendía reforzar la independencia, por lo que se actualizaron módulos como el régimen de incompatibilidades y la rotación obligatoria. Esta ley también afectó a diversos aspectos como el examen de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas y la obligación de formación continua.

Tras esta ley hubo diversas modificaciones basadas principalmente en medidas fiscales, administrativas y adaptaciones de la legislación mercantil.

En relación al segundo de los factores, la pertenencia de España a la UE, fue decisivo debido a que se debían introducir las medidas de ámbito comunitario, por lo que esto dio lugar a la aprobación del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (España 2010/2011). En la Ley 12/2010 uno de los aspectos más importantes era el entendimiento de que la actividad de auditoría desempeña una función de interés público, ya que tanto la propia empresa como terceros confían en la actuación del auditor. Además en esta ley también resaltan modificaciones sobre el contenido mínimo del informe de auditoría, en cuanto a la responsabilidad que debe asumir el auditor, el sistema de fuentes jurídicas y las normas de auditoría, ética y control de calidad interno.

En tercer lugar, ante el fenómeno de la globalización se hace necesario alcanzar niveles comparativos de forma internacional y así poder comparar la información y estados contables de empresas de distintos países, es decir, llevar a cabo una armonización internacional. Por ello es imprescindible nombrar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) que en España fueron adaptadas y dieron lugar a las NIA-ES que son aplicables desde enero de 2014.

Tras este estudio prospectivo, se observa que el marco de regulación legal y normativa de auditoría en España ha pasado por diversas modificaciones.

2.3 Justificación de la reforma

El antecedente más importante que motivó la creación y aprobación de la nueva ley de auditoría es:

La **crisis financiera global iniciada en 2008** que llevó a cuestionar la adecuación y suficiencia del actual marco normativo comunitario. Esto fue debido a que los inversores perdieron la confianza en la auditoría por lo que se comenzó a poner en duda la calidad de esta. Este proceso de recesión global propulsó en Europa una serie de iniciativas, acometiéndose un proceso de debate sobre cómo la auditoría podría contribuir a la estabilidad financiera, identificándose en este los principales aspectos que debían de ser revisados. Este proceso de debate culminó 3 años después y ha finalizado en la Directiva

2014/56/UE y el Reglamento (UE) nº537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, con los cuales se produce la modificación del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC). A través de ambos se aprobaron los dos textos legislativos con el principal objetivo de reestablecer la confianza de los inversores en los estados financieros de las empresas y, por tanto, en sus auditorías. Los principales aspectos identificados que se entendía que debían de ser modificados o revisados estaban relacionados fundamentalmente con:

- a) La brecha entre las expectativas de un usuario de auditoría y lo que realmente se extraía de una auditoría.
- b) La independencia del auditor, así como de su objetividad, para tratar de evitar conflictos de interés a través de la clarificación de la función de auditoría, ya que es el pilar básico en el cual se apoya la credibilidad y confianza del informe de auditoría.
- c) El fomento de la diversidad en el mercado de la auditoría, es decir, abrir y dinamizar el mercado.
- d) La creación de una sólida supervisión capaz de identificar y anticipar problemas a nivel internacional, así como que unifique el entendimiento de la auditoría para toda la UE.
- e) La armonización y convergencia de normas en la UE, es decir, refuerzo de las NIA que ayude a la homogeneización y uniformidad de las normas y procedimientos y por tanto el resultado de las auditorías.

Estos son los aspectos más significativos que generan la controversia y que desembocan en los objetivos que se plantean en la nueva normativa europea:

1. Aumentar la transparencia y confianza en el mercado de la auditoría, aclarando la definición, alcance y función de la auditoría así como sus limitaciones
2. Reforzar la independencia y escepticismo, en especial para las Entidades de Interés Público (EIP)
3. Abrir el mercado de auditoría, incorporando el “pasaporte europeo”
4. Mejorar la convergencia en las normas, tanto en las normas que rigen la actividad como las que vigilan y disciplinan.

Estos objetivos estaban establecidos de forma comunitaria, por lo que debían de ser adaptados a cada uno de los países. Los requerimientos de la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 debían de aplicarse a todas las auditorías legales de la UE y dictaminarse una transposición a la legislación española en un máximo de 2 años. Por otra parte el Reglamento (UE) 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 fue de aplicación directa en todos los Estados Miembros, y establecía diversas opciones que cada Estado miembro debía regular en su legislación local en un periodo anterior al 16 de junio de 2016. En este se especificaban requerimientos especiales que afectaban a:

- Auditores (y auditorías) de Entidades de Interés Público
- A las propias Entidades de Interés Público.

La nueva Ley de Auditoría de Cuentas comenzó su andadura en España a principios del mes de julio de 2014. El 13 de febrero de 2015 el Consejo de Ministros remitió a las Cortes el Proyecto de la Ley de Auditoría de Cuentas (PLAC) el cual cambiaría la LAC anterior de 2011, con el objetivo fundamental de adaptar la normativa española a la comunitaria antes de que finalizara el plazo establecido. Durante el periodo de redacción de la nueva ley surgieron diversas críticas debido a la falta de diálogo entre los auditores españoles (profesionales) y los redactores de la nueva ley. El principal problema se halla en las deficiencias de carácter técnico que presenta la nueva ley, ya que en muchos aspectos es contraria a la ley comunitaria, lo que se encuentra en contraposición con uno de los principales objetivos de la nueva ley que es la homogeneización y adaptación a la normativa europea, así como la mayoría de auditores opina que se trata de una Ley que les aparta de del resto de los países de Europa y les lleva a una situación de inferioridad competitiva, que implica desventajas tanto para las empresas como para los auditores (Gil, 2016). A razón de estas críticas el 27 de febrero se publica en el Boletín Oficial del Congreso, el PLAC y se abre entonces el periodo de enmiendas, las cuales fueron presentadas por grupos parlamentarios y no fueron recogidas en el informe remitido por el Congreso de los Diputados, por lo que se aprobó el Informe de la Ponencia.

Finalmente, el 9 de julio de 2015 fue aprobado el texto definitivo de la Ley de Auditoría de Cuentas.

3. El marco normativo de la auditoría financiera: La reforma de la ley de auditoría de cuentas

Este apartado compone el desarrollo teórico del trabajo, en este se va a proceder al análisis y comparación de la anterior ley de auditoría y reglamento con el marco normativo actual.

En este apartado no se van a tratar todos y cada uno de los artículos de la nueva ley, sino que se va a proceder a realizar el análisis de aquellos módulos más importantes y con cambios más significativos, es decir, aquellas secciones cuyos cambios hayan tenido una mayor trascendencia en el trabajo del auditor y en el sector de la auditoría en general. A la hora de identificar cuáles han sido estas secciones la mayor parte de los auditores y autores están de acuerdo en que estas son: La independencia, los informes de auditoría, la regulación de las EIP, la supervisión pública y el régimen de infracciones y sanciones. Esto se debe a que además de cambiar la composición de los artículos y ampliar su información, son los requerimientos que más controversia han generado debido a que han supuesto una gran modificación a la hora de realizar el trabajo por parte de los auditores.

Cabe destacar que no solo ha cambiado el contenido de la ley, sino también su organización y distribución, es decir, el orden en el que se analizan y tratan cada uno de los aspectos de la ley. La nueva LAC consta de un título preliminar y cinco títulos, dentro de los cuales se encuentran 89 artículos, 10 disposiciones adicionales, 3 disposiciones transitorias, 1 disposición derogatoria y 14 disposiciones finales frente al texto refundido que estaba estructurado en 4 capítulos, 5 disposiciones adicionales, 5 disposiciones transitorias y 6 disposiciones finales.

A continuación se detallan y analizan los cambios nombrados anteriormente:

3.1 INDEPENDENCIA

1. Definición y aspectos generales
2. Escepticismo y juicio profesional
3. Principio general de independencia
4. Causas de incompatibilidad
5. Normas adicionales
 - 5.1. Normas de extensiones
 - 5.2. Periodos de vigencia temporal
 - 5.3. Normas de contratación
 - 5.4. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría
 - 5.5. Honorarios y criterios de abstención
 - 5.6. Organización interna

1. Definición y aspectos generales

Se entiende por independencia la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor en la realización de su trabajo de auditoría (Cruz, 2015). Existen muchos tipos de definiciones para la independencia y algunas de las más representativas son “la capacidad de actuar con honradez y objetividad” (AICPA, 1985); “la capacidad de resistir a la presión del cliente” (Knapp, 1985), “una actitud/estado de ánimo” (Moizer 1994; Schuetze 1994).

El deber de independencia ha sufrido una evolución notoria, ya que se ha pasado de la Ley de Auditoría de Cuentas de 1988 que tan solo proponía la mera enunciación del principio general de ser independiente y un listado de prohibiciones, a contemplar, junto con el principio, relaciones o conflictos de intereses que deben evitar los auditores para no comprometer su independencia. En adición, otra de las modificaciones más importantes es la separación de los requisitos de independencia para las Empresas de Interés Público (EIP) cuyo objetivo es que estas incrementen su calidad, siendo los requisitos más restrictivos. Esta evolución responde al objetivo de reforzar la independencia y la objetividad lo cual se encuentra estrechamente relacionado con uno de los objetivos principales de la nueva Ley de Auditoría de Cuentas, que es reforzar la confianza en la información económico-financiera mediante la mejora de la calidad de las auditorías, ya que estas fueron mermadas por la crisis financiera y los escándalos financieros pasados. “Para sus defensores, la ley aportará un mayor rigor, transparencia e independencia, cuestiones claves todas ellas para garantizar el provenir de unas entidades cuya garantía de éxito descansa en su valor reputacional y prestigio” (Arroyo, 2016). La independencia del auditor de cuentas, por tanto, constituye el pilar básico y fundamental en que reside la confianza que se deposita en todo informe de auditoría y además desempeña uno de los papeles más importantes en cuanto a la reputación de las empresas.

El nuevo régimen de deber de independencia es un régimen mixto, igual que el anterior y se configura sobre dos pilares: por un lado, el principio general de independencia, el cual, a partir del análisis y diagnóstico de cada situación, es decir, con la aplicación del sistema de amenazas y salvaguardas, los auditores deben abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su independencia u objetividad, siendo esto también aplicable a quienes auditan las EIP, y por otro lado, en la enumeración y regulación separada de situaciones personales, lo cual también será aplicable a quienes auditen EIP, o servicios prestados, es decir, causas de incompatibilidad.

Para reforzar todo lo anterior se establecen normas adicionales que regulan: el **periodo de vigencia temporal** de las causas de incompatibilidad y las **extensiones** de estas causas, tanto por parte de la entidad auditada como a los auditores y sociedades de auditoría de modo que se generara incompatibilidad cuando se den en determinadas personas o entidades las situaciones o servicios declarados como incompatibles en las extensiones

anteriormente nombradas, lo que también será de aplicación para las EIP. La nueva normativa busca, por tanto, prevenir conflictos de intereses derivados de la prestación de servicios ajenos a los de auditoría, y reducir el riesgo de posibles conflictos de intereses provocados por el actual sistema en el que el auditado selecciona y paga al auditor y por la amenaza de familiaridad derivada de relaciones prolongadas (Gil,2016). En adición a lo anterior también se establecen tres normas o mecanismos que tratan de evitar situaciones que mermen la objetividad del auditor: **duración del contrato de auditoría, prohibiciones posteriores y limitaciones relativas a los honorarios.**

A continuación se van a exponer las principales novedades en cuanto al deber de independencia que se han recogido en el nuevo régimen, así como los aspectos principales más importantes de la independencia, con la finalidad principal de ajustarse a los nuevos requisitos de la Directiva 2014/56/UE. Estas novedades son fruto de las modificaciones introducidas para evitar que el régimen que se aplica a los auditores de cuentas con carácter general sea más restrictivo que el que se exige en el Reglamento 57/2014/UE para los auditores de EIP.

2. Escepticismo y juicio profesional

En primer lugar en la nueva ley se incorpora la obligación de escepticismo profesional, así como la aplicación del juicio profesional, que deben presidir la realización de cualquier trabajo de auditoría desde su planificación hasta la emisión del informe.

- La actitud de escepticismo está definida en el nuevo régimen como la actitud que requiere una mente en alerta y una evaluación crítica en las conclusiones de auditoría que puedan dar lugar a situaciones de posibles incorrecciones, errores o fraudes.

El auditor de cuentas o la sociedad de auditoría por tanto tendrán que mantener una actitud de escepticismo cuando:

- a. Revisen las estimaciones de la entidad auditada relacionadas con el valor razonable, el deterioro de activos y provisiones y los flujos de tesorería.
 - b. En la realización de la evaluación crítica de la evidencia de auditoría lo que implica cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria, la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida, y la fiabilidad e integridad de los documentos, de las respuestas y otra información procedentes de la entidad auditada
- El juicio profesional se refiere a la aplicación, de forma adecuada con las circunstancias, de los conocimientos y la experiencia del auditor en conformidad con las normas de auditoría, de ética y del marco normativo de información financiera. El juicio profesional requiere fundamentarlo en la evidencia documentada.

No se admite la mera remisión al juicio profesional como justificación de decisiones que:

- a. No estén respaldadas por:
 - Hechos o circunstancias concurrentes en el trabajo
 - Evidencia de auditoría obtenida
- b. No sean conformes con lo establecido en las normas de auditoría, de ética y el marco normativo de información financiera que resulten de aplicación.

3. Principio general de independencia

Anteriormente se ha explicado que el deber de independencia se configura sobre dos pilares, siendo uno el principio general de independencia, por el cual se analiza y diagnostica cada situación a través del sistema de amenazas y salvaguardas y se establece que los auditores deben abstenerse de actuar si:

- Su independencia pudiera verse comprometida en la realización del encargo
- Concurre alguna causa de incompatibilidad, honorarios significativos o prohibiciones posteriores, respecto de la auditada y sus vinculadas, y
- Abstenerse de participar en la gestión o toma de decisiones de la auditada, tanto ellos como las demás personas con capacidad de influir en el resultado de la auditoría, tanto de forma directa como indirecta. Teniendo en cuenta que no se considerara participación las comunicaciones efectuadas durante la realización del trabajo y que sean necesarias para el cumplimiento de la normativa
- Se prohíbe participar en la auditoría a quien tiene relaciones con la entidad auditada que pueda generar situaciones de conflicto de intereses. En el nuevo régimen se establece que no podrán influir en la auditoría aquellas personas que tengan una relación laboral, comercial o de otra índole con la entidad auditada.

El sistema de amenazas y salvaguardas, constituye un proceso de control de todos los auditores, incluidos los de EIP, y consiste en:

- Aplicar los procedimientos necesarios para detectar situaciones que puedan comprometer la independencia y así evaluarlas. Estas amenazas, que pueden ser más o menos significativas en función de su naturaleza, pueden provenir de factores como: autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o intimidación, añadiéndose además aquellos conflictos provenientes de relaciones comerciales, financieras y laborales
- Identificar las posibles medidas de salvaguardas con las que se puedan hacer frente a estas amenazas y de esta forma intentar atenuarlas o eliminarlas.
- Y por último, determinar si se acepta o no el trabajo de auditoría en función de lo significativa que sean las amenazas.

Amenazas a la independencia.

Ilustración 1: Actividades que pueden generar amenazas a la independencia.



Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 22/2015

La **importancia** de las amenazas depende de varios factores, cuantificables o no, tales como el cargo o influencia de las personas o entidades implicadas, su naturaleza, la concurrencia de otras amenazas, y el contexto en que se realiza la auditoría. La amenaza se valorará desde la perspectiva de la importancia relativa para la auditada y para la persona o entidad que origina la amenaza a través de una evaluación. Si de esta se llega a la conclusión de que la amenaza identificada no resulta significativa, no será necesario aplicar medidas de salvaguarda, mientras que si se clasifica como una amenaza significativa, se deberá de llevar a cabo el proceso anteriormente descrito.

Todo ello deberá revisarse periódicamente y aplicarse de forma individualizada para cada encargo de auditoría. En definitiva, se trata de un sistema de control que no se limita a obligar a tomar precauciones, sino que es de obligado cumplimiento, siendo infracción no realizarlo. Además persiste la obligación de documentar en los papeles de trabajo los procedimientos y evaluaciones y en ellos constará:

- La justificación y las conclusiones alcanzadas sobre la importancia de las amenazas detectadas
- La evaluación del grado de riesgo de falta de independencia
- Detalle de las medidas de salvaguarda aplicadas para eliminar o reducir el riesgo de independencia a un grado aceptablemente bajo

Existen además distintas políticas y procedimientos para la detección y comunicación de amenazas, los cuales deberán formalizarse por escrito y comunicarse a:

- Las personas o entidades relacionadas directamente con el auditor

- Las personas o entidades de la red a la que pertenezca el auditor
- Resto del personal que le preste servicios profesionales de cualquier naturaleza a la entidad auditada, cualquiera que sea su vínculo contractual.

4. Causas de incompatibilidad

El artículo 16 de la nueva LAC establece las causas de incompatibilidad, que son anteriormente introducidas cuando se establece que el auditor dejará de realizar el trabajo de auditoría cuando se den una serie de circunstancias y relaciones. De su análisis se deduce que las causas de incompatibilidad no son fácilmente verificables, debido a que se trata de actitudes personales que pueden dar lugar a acciones distintas dependiendo de la situación. Por ello se dota de importancia a la necesidad de establecer situaciones o servicios, que por su proximidad, comprometan la independencia, por lo que la única actuación viable sería evitar o renunciar a la realización del trabajo. Establecer causas que generen incompatibilidades tiene su origen en la aparición de conflictos en situaciones en las cuales no es suficiente el sistema de amenazas y salvaguardas, por lo que esta alternativa proporciona una mayor seguridad jurídica tanto al auditor como al supervisor público (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)) a la hora de examinar un trabajo de auditoría. En la reforma se clasifican las causas en dos grupos distintos y las principales novedades son:

- Circunstancias derivadas de situaciones personales:
 - a. Desempeño de cargos en la entidad auditada como: en el órgano de administración, cargos directivos o apoderado con mandato general, puestos de empleo significativo en términos de control interno, responsabilidades económicas-financieras.
 - b. Tener interés significativo directo en la entidad auditada, se introduce como novedad en el nuevo régimen por exigencia comunitaria. Cuando se habla de interés significativo se habla de un contrato o de la propiedad de un bien, de la titularidad de un derecho o de poseer instrumentos financieros de la entidad auditada –siendo esta una de las novedades introducidas más importantes en la nueva LAC-. Tanto en este régimen como en el anterior se excluyen aquellos intereses que se posean de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva.
 - c. Realización de cualquier tipo de operaciones con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de cualquier forma por la entidad auditada.
Esta se trata de otra novedad de la nueva Ley que se incorpora para cumplir con la Directiva 2014/56/UE. Aquí también se excluyen los

intereses que se posean de forma indirecta a través de una institución de inversión colectiva.

- d. Solicitud o aceptación de obsequios o favores de la entidad auditada, salvo que su valor sea insignificante o intrascendente. Siendo esta otra novedad, pero la cual aún no tiene criterios más específicos expuestos.
- Circunstancias derivadas de servicios prestados:
 - a. La prestación de servicios de contabilidad o preparación de los registros contables u otros estados financieros.

Se entienden incluidos cualquier servicio o actividad relativa a la elaboración de los citados estados o documentos contables. Pero esta causa de incompatibilidad no solo se limita a la confección de las cuentas sino también a la cooperación o participación en su elaboración o preparación o en la de los datos o información que sirvieron de base para elaborar dichos estados o documentos.

Se establece esta como una causa de incompatibilidad ya que se entiende que la objetividad del auditor se ve comprometida, hasta el punto, de que si el auditor abarcara actividades de preparatorias en la elaboración de estos documentos, se trataría de una autorrevisión, ya que revisaría o evaluaría resultados y juicios anteriormente emitidos, lo que daría lugar a conflictos de intereses, ya que cabe recordar que tiene que ser la propia entidad quien decida qué criterios de valoración y registro contable y de la información llevar a cabo. Todo esto no es un obstáculo para que la empresa auditada y el profesional puedan comunicarse, y que el auditor o sociedad de auditoría pueda opinar, si se le solicita, acerca de la conformidad de un criterio utilizado o sobre la corrección o no de un cálculo.
 - b. Prestación de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas, medidas en términos de importancia relativa², en los estados financieros de la auditada correspondientes al período auditado. Por tanto esta causa de incompatibilidad no es absoluta ya que sí se podrán prestar aquellos servicios que no cumplan los requisitos anteriores, y que finalmente no tengan un efecto directo o tengan un efecto de poca importancia relativa. Es importante que la estimación de tal efecto se encuentre documentada en los papeles de trabajo propios de la auditoría. El anterior régimen establecía que el trabajo conllevara un

² El Artículo 42 del Código de Comercio define IR si concurre cualquiera de los siguientes puntos: En primer lugar no superar las cifras o niveles de IR fijados por el auditor, y en segundo lugar no superar: a) 3% del activo total, b) El 5% del INCN y c) El 5% del resultado del ejercicio de las operaciones continuadas de la empresa auditada.

grado significativo de subjetividad, mientras que la nueva LAC no lo requiere.

- c. La prestación de servicios de auditoría interna a la entidad auditada, salvo que el órgano de gestión de la entidad auditada asuma la responsabilidad del establecimiento y del mantenimiento y conclusiones del sistema de control interno, así como de que el auditor de cuentas no participa en la toma de decisiones sobre la gestión y control de la prestación de los servicios de auditoría interna. Por lo tanto dicha incompatibilidad tampoco es absoluta ya que se podrían prestar dichos servicios cuando el órgano de gestión de la entidad fuese responsable del sistema de control interno y de la determinación del alcance y riesgo de los procedimientos de auditoría interna.
- d. La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada. Tal y como se ha especificado en otras causas de incompatibilidad, esta tampoco se trata de una casusa absoluta ya que sí sería posible prestar estos servicios por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, y sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado. Es importante tener en cuenta que en los casos en los que existe tal incidencia significativa ³la realización del trabajo se encontraría con riesgos o amenazas, sobre todo en cuanto a autorrevisión, debido a la dificultad de mantener la objetividad en los procedimientos.
- e. La prestación de servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas informáticos de la información financiera. En este artículo se introduce como novedad la puesta en práctica de procedimientos de control interno o gestión de riesgos relacionados con la elaboración y control de la información financiera. Aún con ello esta causa tampoco sería clasificada como una incompatibilidad absoluta debido a que estos servicios podrían ser prestados siempre y cuando en el contrato la entidad auditada asumiera la responsabilidad del sistema global de control interno, o de que el servicio se preste siguiendo las especificaciones establecidas por la auditada.

Según Rubio (2016), tanto esta causa de incompatibilidad como la de los servicios de auditoría interna, resultan incompletas o vacías de contenido debido a que se configuran sobre la base de no concurrir una excepción

³ Al igual que para los servicios de valoración, en tanto no haya nuevo reglamento, según el artículo 46.7 del RAC, las cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, son aquellas que superen los niveles de importancia relativa fijados por el auditor de cuentas en la realización del trabajo de auditoría y para la emisión del informe de auditoría correspondiente, de acuerdo con lo previsto en las normas de auditoría.

que por su naturaleza debería siempre concurrir. Con ello se refiere a que es difícil que la propia entidad no asuma la responsabilidad de su sistema interno de control.

Como se ha podido observar existen causas de incompatibilidad que han sido eliminadas o reubicadas en otros módulos de la Ley. Una de ellas son los vínculos familiares, los cuales junto con la percepción de honorarios significativos estaban introducidas en el anterior régimen como causas de incompatibilidad mientras que ahora, los vínculos familiares se tratan como situaciones concurrentes en familiares de los auditores principales responsables y se tratan en un único artículo (Art.18) de la nueva LAC. Por otra parte la percepción de honorarios significativos se trata como una causa de abstención y por lo tanto se introducen en los artículos 25 y 41 de la nueva LAC.

Tal y como se ha especificado en cada uno de los apartados, ninguna de las causas resulta ser absoluta, sino que esta depende de la importancia relativa que tengan para la empresa auditada y del grado de responsabilidad que asuma el auditor o la sociedad de auditoría. También es importante tener en cuenta que esto es debido a que si fueran absolutas serían por tanto muy restrictivas y por lo tanto no se tendría un régimen tan diferenciado en muchos aspectos del régimen de las EIP que ya por su propia naturaleza es más restrictivo.

5. Normas adicionales

Antes de proceder al análisis de las causas de incompatibilidad se había especificado que existen normas adicionales cuyo objetivo es reforzar la independencia, para ello se completa el análisis de la independencia con el análisis de estas normas:

En primer lugar se van a tratar las normas de extensiones de las causas de incompatibilidad y en segundo lugar el periodo de vigencia temporal.

5.1 Normas de extensiones

Las incompatibilidades analizadas anteriormente se aplicarán al auditor responsable del trabajo de auditoría, pero también se aplicarán las extensiones de estas incompatibilidades. Estas normas están recogidas en los artículos 18 al 20 de la nueva LAC. Son un complemento que refuerza el régimen de independencia ya que este puede resultar afectado por la existencia de relaciones, situaciones o servicios entre la entidad auditada y la red a la que pertenece, o las personas relacionadas con éste. En la nueva LAC estas normas han sido ampliadas y ha sido este uno de los puntos que mayores críticas han recibido debido a su complejidad de entendimiento ya que se incluyen múltiples condiciones y referencias cruzadas entre artículos de la LAC.

1. Entidades vinculadas con la entidad auditada. Las características de la extensión establecen cuándo y con respecto a qué entidades vinculadas se genera incompatibilidad:

- En cuanto a situaciones personales, las incompatibilidades se generan con respecto a las entidades vinculadas, que serán aquellas que tengan una relación de control (Art.42 CC), unidad de decisión y dirección única e influencia significativa (Art.47 CC). El periodo se extiende desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que corresponden las cuentas o estados financieros auditados hasta la finalización del trabajo.
- En cuanto a servicios prestados, se extiende a aquellas entidades vinculadas con la auditada por relación de control (Art.42 CC). El periodo se reduce desde el inicio del ejercicio al que correspondan las cuentas o estados auditados hasta la finalización del trabajo.

Es importante establecer que esta extensión no es absoluta, ya que se introducen ciertas excepciones. Y además se omite la definición de entidad vinculada ya que se incorpora en el artículo 3 de definiciones.

2. Incompatibilidades derivadas de circunstancias en que incurren familiares próximos del auditor, es decir, al auditor responsable principal del encargo. En este apartado se omite también la definición de familiares próximos ya que esta ha sido incluida en el artículo 3 de definiciones. Los cambios más significativos se encuentran en la introducción de precisiones que persiguen limitar los supuestos en los que se presupone que la independencia resulta comprometida, es decir, se reducen vínculos que puedan comprometer la independencia, como los suegros, en el caso de auditores firmantes y a los padres, hermanos y cuñados (salvo que convivan con el auditor) en el caso del personal de auditoría. Esta reducción proviene del hecho de que bien por lejanía o bien por falta de control son vínculos que no tienen por qué dar lugar a amenazas.

Adicionalmente se introducen particularidades:

- Respecto a las derivadas del puesto desempeñado, que los familiares:
 - Desempeñen cargos de administración
 - Ocupen puesto de empleo relacionado con la información económica financiera significativa de la entidad auditada
 - Ejercen otras funciones o cargos incompatibles o servicios prohibidos
 - Perciban regalos o favores de valor significativo.
- Respecto a los instrumentos financieros, se generará incompatibilidad cuando:
 - Los familiares con vínculos estrechos del auditor o auditores principales posean instrumentos financieros de la entidad auditada. En el caso de que fueran de una entidad vinculada, deberían de ser significativos.
 - Cuando el resto de familiares posean instrumentos financieros de la entidad auditada, de su dominante o una entidad vinculada deberán de ser significativos.

- Cuando dichos familiares realicen operaciones con instrumentos financieros de la auditada, también de su dominante y de las vinculadas, y que el volumen de operaciones sea significativo.

Respecto al régimen anterior, en general, se observa una reducción del ámbito de aplicación lo que ha supuesto no incompatibilizar actividades/relaciones que anteriormente daban lugar a la no realización del trabajo de auditoría.

3. Incompatibilidades derivadas de circunstancias en que incurren personas o entidades relacionadas con el auditor o sociedad, es decir personas o entidades que están directamente relacionadas con el auditor o la sociedad. Este círculo o red de auditoría estará integrado por:
 - Equipo del encargo en el que se incluyen empleados y quienes presten servicios bajo el control de la firma, así como personas que tengan responsabilidades y capacidad de decisión.
 - Quienes bajo el control del auditor intervengan directamente en las actividades de auditoría (siempre que sean miembros del órgano de administración de la auditada o afecten a ésta o partes vinculadas). Esta ha sido una incorporación expresa que se ha recogido para atender al mandato de la Directiva.

Esta norma de extensión operará de forma absoluta cuando:

- a) Se den las situaciones personales o servicios prestados en el personal del equipo del encargo de auditoría que han sido anteriormente analizadas.
- b) Cualquiera de los sujetos sea administrador.

Para el resto de supuestos, la norma se suaviza de forma que no será de aplicación cuando concurren con familiares más alejados, de este modo no generará incompatibilidad cuando esto se de en entidades vinculadas que no sean significativas para la auditada:

- a) El personal de auditoría, que no pertenezcan al equipo del encargo del trabajo de auditoría, ejerce cargos, excepto el de administrador, tal y como se ha indicado antes, o presta servicios incompatibles
- b) Si los padres o hijos son administradores o prestan servicios de contabilidad

Respecto a la utilización de instrumentos financieros, en la nueva LAC se introducen particularidades, de forma que sólo se generará incompatibilidades:

- a) Tenencia, por parte del personal de auditoría, cónyuges e hijos, de instrumentos financieros que sean significativos de la auditada.
- b) Realización, por dichos familiares, de operaciones significativas con instrumentos financieros de la auditada.

Una de las modificaciones que más llaman la atención son la eliminación de situaciones como que el padre o consanguíneo de quien forma el equipo del encargo

sea el administrador de la entidad auditada, o su cónyuge lo sea de una entidad vinculada a la auditada que no sea significativa.

4. Incompatibilidades derivadas de circunstancias en que incurren personas o entidades pertenecientes a la red del auditor.

Para poder distinguir entre esta incompatibilidad y la anterior, es importante entender el concepto de red del auditor, el cual se mantiene y que fue introducido en la reforma de la Ley 12/2010. Por lo tanto el ICAC establece que “la red es la estructura a la que pertenece un auditor o una sociedad de auditoría que tenga por **objeto la cooperación**, así como, que tenga claramente por **objetivo** compartir beneficios o costes, o propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia empresarial común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales” (Glosario ICAC: adaptado para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013). La reubicación al artículo número 3 de la nueva LAC de la definición de red ha sido el único cambio que ha sufrido. Junto a esta definición también se especifican tres presunciones de Red sobre la base de entidades vinculadas, con el poder de dirección y decisión, el control de mayorías y la influencia significativa.

Dentro de este concepto por tanto se introducen a quienes sean socios, administradores y apoderados con mandato en aquellas entidades que pertenezcan a la red del auditor.

En este apartado también existen particularidades y sólo se generará incompatibilidad en los siguientes casos:

- Ser directivo o empleado con funciones en la elaboración de la información que va a ser auditada.
- Poseer instrumentos financieros significativos de la auditada, la matriz, y de las vinculadas que sean significativas para la auditada y siempre que, por la dimensión de la red, exista relaciones con posibles efectos en el trabajo de auditoría.
- Demás situaciones personales o servicios prestados

Tras el análisis de las causas de incompatibilidad se puede concluir que existen algunas causas que no han sido cubiertas, por lo que pueden generar una amenaza, por lo que el auditor debería actuar a través del sistema de amenazas y salvaguardas para detectarlas lo más pronto posible e intentar disminuirlas o eliminarlas, ya que sino estas podrían comprometer su objetividad y por tanto debería renunciar a realizar el trabajo de auditoría. Además la existencia de tantos matices para apreciar si existe o no causa de incompatibilidad dificulta el proceso y ocasiona que el propósito de sistematizar el mecanismo sea aún más difícil.

5.2 Periodos de vigencia temporal

Otro de los artículos de la nueva LAC que ha sufrido modificaciones es el artículo 21, que se refiere a los periodos de vigencia temporal de las incompatibilidades, es decir, que si se producen estas en dicho periodo, se entiende que concurre la incompatibilidad. En el nuevo régimen, se establece un periodo distinto en función de la naturaleza de la causa, situaciones personales o prestación de servicios. En general, se computará desde el inicio del ejercicio de las cuentas auditadas hasta la fecha en que finalice el trabajo de auditoría para la prestación de servicios y desde el inicio del primer año anterior al ejercicio auditado y hasta la fecha en que el auditor finalice el trabajo de auditoría para el caso de situaciones personales. Mientras que en el anterior régimen se retrotraía a un año antes, de forma general, excepto para determinadas incompatibilidades, las cuales seguirán computando desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que corresponden las cuentas, junto con las situaciones personales. Dichas incompatibilidades, por tanto, serán:

- Desempeño de puestos relevantes
- Interés significativo directo
- Operaciones financieras
- Servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera
- Obsequios o favores

A esto se añade una única excepción, la cual establece que se permite eliminar o denegar el encargo antes de su aceptación en el caso de la tenencia interés significativo.

Otra de las particularidades que se añaden es en el caso de combinaciones de negocios de los que forma parte la entidad auditada tras la aceptación del encargo, estableciéndose que estos deben de estar resueltos antes de emitir el informe de auditoría, por ello es importante que el auditor se replantee su independencia y tome las medidas pertinentes.

5.3 Normas de contratación

Otro de los mecanismos que se pueden utilizar para reforzar la independencia son las normas de contratación, la cuales se establecen en la nueva ley en el artículo 22. Las modificaciones que ha habido en este artículo son:

- Con carácter general los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría serán contratados por un período de tiempo determinado inicialmente, que no podrá ser inferior a tres años, ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados por periodos máximos sucesivos de hasta tres años una vez que haya finalizado el periodo inicial.

Respecto a las prórrogas tácitas del contrato de auditoría, en la nueva ley se precisa que vencido el contrato inicial o la prórroga, si no hay denuncia por ninguna de las partes, se prorrogará tácitamente por un plazo de 3 años, previo informe a la Junta General y al Registro Mercantil.

- Se precisa en todos los casos posibles, la comunicación al ICAC de la terminación del contrato.
- Se incorpora en el nuevo régimen la nulidad de pleno derecho de los acuerdos o cláusulas restrictivas de selección y nombramiento del auditor, es decir, se faculta a los accionistas que ostenten más del 5% del capital social o de los derechos de voto de la entidad auditada o el órgano de administración para solicitar judicialmente la revocación del auditor designado por la junta general y el nombramiento de otro, cuando concurra justa causa.

5.4 Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría

Otro mecanismo que se incluye en el deber de independencia son las prohibiciones posteriores, estas tratan de evitar que en la realización del trabajo de auditoría se presenten situaciones que puedan suponer riesgo a la independencia por la existencia de compromisos o expectativas futuras que traigan consigo intereses en conflicto que puedan comprometer la objetividad del auditor.

Las principales novedades introducidas en el nuevo régimen son:

- Varía el plazo de prohibiciones posteriores, en el nuevo régimen durante el año siguiente a la finalización del trabajo de auditoría, los auditores principales responsables del trabajo de auditoría y las sociedades de auditoría no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de:
 - La entidad auditada,
 - Ni de las entidades con la que esta tenga relación de control

Por tanto se reduce el periodo de prohibiciones de 2 a 1 año, manteniéndose los 2 años en el caso de las auditorías a las EIP.

- En cuanto a las situaciones prohibidas se prohíbe ocupar cargos de administración o de dirección o un puesto de empleo y tener interés financiero directo o indirecto significativo para cualquiera de las partes en la entidad auditada y en las de su grupo.
- Se excluye como prohibición la adquisición de intereses financieros por el auditor firmante o socio de la sociedad.
- En base a las personas o sujetos a los que se les aplica las prohibiciones:
 - Se mantiene la prohibición a los auditores, socios o no, de la sociedad de auditoría que tengan responsabilidades en la denominada “cadena de mando” como de supervisión o gestión y puedan influir directamente en

su valoración y resultado final, así como a los socios o auditores designados para actuar en nombre de la sociedad que no hayan intervenido o tenido capacidad de influir en el trabajo de auditoría, salvo que dejen de tener cualquier vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de entrar a formar parte de los referidos órganos, de ocupar puesto de trabajo en la entidad auditada o antes de tener interés financiero y siempre y cuando la objetividad no pueda verse comprometida por la existencia de posibles influencias recíprocas entre dichos socios y el auditor firmante o la sociedad de auditoría.

- A estos sujetos se incorporan quienes formen parte del equipo del encargo del trabajo de auditoría cuando tengan la condición de auditores de cuentas, únicamente en relación con la entidad auditada.

5.5 Honorarios y criterios de abstención

Otra de las normas adicionales que completan el análisis de la independencia son los honorarios recibidos por los auditores, recogidos en los artículos 24 y 25 del nuevo régimen. Por lo que se incorporan dos normas: La primera hace referencia a los criterios en base a los cuales deben fijarse los honorarios y la segunda a los criterios que determinan la abstención para realizar la auditoría.

En la nueva LAC y respecto a los honorarios se precisa que es importante que los honorarios estén preestablecidos antes de la realización del trabajo, no estén influidos por la prestación de servicios adicionales y que además no sean contingentes, es decir, que no dependan por tanto de los resultados de una transacción o del trabajo de auditoría.

En cuanto a los criterios que determinan la abstención para realizar la auditoría, todo resulta ser una novedad:

- Se establece la prohibición de realizar la auditoría del ejercicio siguiente si se producen determinados supuestos de concentración de honorarios: Cuando los devengados por servicios prestados en los últimos 3 ejercicios consecutivos superen el 30% del total de ingresos anuales del auditor de cuentas, siendo en el régimen anterior un 20% (Se consideran los honorarios percibidos por servicios prestados a la auditada, sus vinculados y quienes formen parte de su red).

Esta prohibición está basada en la dependencia financiera, lo que ocasiona una amenaza de interés propio y por lo tanto supone un nivel inaceptable de riesgo de independencia.

5.6 Organización interna

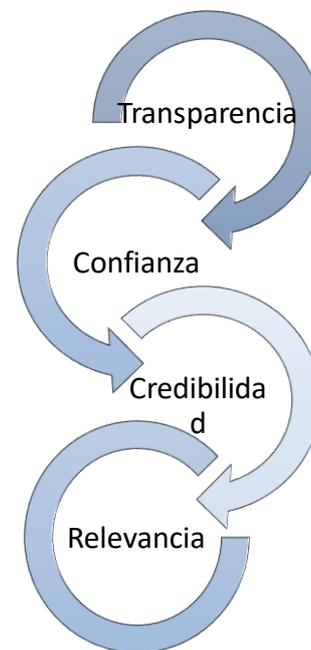
Aunque los siguientes artículos no se encuentran dentro de la sección 2ª de auditoría, resulta importante incorporarlos en el análisis de la independencia ya que su regulación y aplicación en el trabajo de auditoría incorpora principios y políticas para llevar a cabo la organización interna y así tratar de prevenir cualquier amenaza a la independencia y tratar de asegurar la calidad e integridad del trabajo de auditoría. Algunos de los principios que incorporan los artículos 28 y 29 de la nueva LAC, sección 4ª “Organización interna y del trabajo de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría” ya se recogen en la Norma de Control de Calidad interno. Estos artículos establecen, de forma resumida, que un auditor o sociedad de auditoría antes de aceptar un trabajo deberá: Buscar, diseñar y aplicar procedimientos adecuados para poder prevenir y reducir cualquier amenaza que genere riesgo a la independencia y objetividad del auditor. Para llevar a cabo estos procedimientos se deberá tener en cuenta todos y cada uno de los mecanismos explicados y analizados anteriormente, como las causas de incompatibilidades, las prohibiciones posteriores, las medidas de salvaguarda, así como las normas referidas a los honorarios y contrataciones.

3.2 INFORMES DE AUDITORÍA

El informe de auditoría de las cuentas anuales o de otros estados financieros o documentos contables es un documento mercantil en el que se describe el alcance del trabajo efectuado por el auditor y se expresa su opinión profesional sobre los mismos, es decir, el auditor debe manifestar si las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y, en su caso, de los flujos de efectivo de la entidad, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Como ya se ha indicado anteriormente uno de los objetivos principales de la nueva ley de auditoría es aumentar la transparencia y confianza, por ello el contenido del informe de auditoría aumenta, ya que la ley ha venido a trasponer e integrar en el ordenamiento jurídico actual lo exigido por las disposiciones comunitarias. Los nuevos requerimientos establecidos contienen nuevas exigencias de información y además se pretende clarificar el papel del auditor. Además de ello las modificaciones y la ampliación del informe de auditoría también constituyen una respuesta a la demanda de muchos usuarios de información financiera de un cambio en el enfoque del Informe, ya que estos reclaman que deje de ser una mera opinión con o sin salvedades e incluya información más relevante que ayude a los usuarios de la información en la toma de decisiones. Estos usuarios exigen un informe más explicativo, que contenga información más relevante y específica que ayude, de un lado, a comprender la situación de la entidad auditada, e incluso, si procede, las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos y de otro lado, a aclarar determinados conceptos que los usuarios pueden no comprender. (Rubio, 2017)

Ilustración 2: Conceptos clave del informe



Fuente: Elaboración propia

En la Ley de auditoría de cuentas, el artículo 5 es el que regula el contenido del informe de auditoría de cuentas anuales (denominado a partir de ahora como informe de auditoría), por lo que es en ese artículo donde se encuentran alguna de las modificaciones que va a sufrir el informe, que más que modificaciones son ampliaciones de contenido con la finalidad de una mayor transparencia. Estas modificaciones hacen referencia tanto al contenido como a la estructura, así como a las comunicaciones entre los auditores y el órgano responsable de la entidad auditada, ya que estas se podrán expresar con mayor transparencia, así como se especificarán con mayor detalle las responsabilidades de la Dirección y los responsables del gobierno de la Sociedad en relación con los estados financieros auditados. La reflexión de Jimeno (2017) sobre el nuevo informe de auditoría es que “ahora llega el momento de aceptar y consentir que la nueva información (más explicativa y extensa) quede plasmada en la redacción del informe elaborado, que en numerosos casos desembocará en fuente de conflictos y que requerirá la maestría habitual del buen auditor para mantener el difícil equilibrio entre independencia profesional, legalidad y conformidad del cliente”. El informe de auditoría, por tanto, no modifica su objetivo anterior de presentarse como un documento de uniformidad total y con una redacción estandarizada que exprese con claridad la opinión del auditor, sino que añade el objetivo de ampliar esta información con la aparición de nuevas secciones y que sirva a terceros en la toma de decisiones.

Cabe destacar, que no solo ha sido modificada la Ley de Auditoría de Cuentas sino que además con el objeto de trasladar la normativa reguladora de las actividad de auditoría de cuentas en España (las NIA-ES) e incorporar los nuevos requerimientos exigidos por la Ley 22/2015 y el Reglamento (UE) nº57/2014 se hace necesario adaptar y revisar aquellas NIA relacionadas con el proceso de emisión y contenido del informe. Es por tanto necesario en este apartado analizar alguna de las NIA que han sido revisadas, ya que de esta forma se comprenderán mejor los cambios que ha habido en los informes de auditoría. Además, como ya se ha indicado, los cambios en las NIA provienen de la adaptación de la LAC 2015.

En primer lugar se analizará el contenido mínimo del informe de auditoría que especifica el artículo número 5 de la nueva ley de auditoría así como las nuevas especificaciones introducidas:

El artículo establece que el informe debe indicar la entidad auditada, así como el marco normativo financiero utilizado para la elaboración de las cuentas objeto de estudio. También una descripción general del alcance de la auditoría realizada, con referencia a las normas de auditoría y los procedimientos previstos que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier tipo de limitación. Además se informará de la responsabilidad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría de expresar una opinión sobre las cuentas.

Una de las primeras novedades introducidas en este artículo es la obligación de introducir en el informe una explicación de que la auditoría se ha planificado y ejecutado con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas están libres de

incorrecciones materiales. En esta parte es importante además incluir una descripción de los riesgos considerados como más significativos, un resumen de cómo el auditor ha respondido a estos riesgos y las observaciones que se crean importantes derivadas de dichos riesgos. Esta será una fase fundamental, para la cual será necesaria una estrecha relación y colaboración ente entidad y auditor ya que permitirá que se identifiquen adecuadamente los riesgos y las respuestas de los mismos.

Otro de los requerimientos que ha sido incluido en esta reforma ha sido la obligatoriedad de que los auditores declaren que no han prestado servicios distintos a los de auditoría de cuentas anuales o hayan concurrido situaciones que puedan poner en peligro la objetividad y la independencia del auditor. Este punto es importante para incrementar la confianza, ya que de esta forma el propio auditor explica que estos casos no se han dado, que se ha mostrado, por tanto, independiente de la entidad auditada y que el trabajo de auditoría no se ha visto afectado. Esto está estrechamente relacionado con las causas de incompatibilidad así como sus normas de extensión. Los servicios que pueden o no proporcionar serán diferentes dependiendo del tipo de empresa, es decir, si se trata de una empresa de interés público o no.

El informe además también incluirá una opinión técnica en la que se manifestará de forma clara y precisa si las cuentas ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados. Esta opinión podrá ser de cuatro modalidades: favorable (será cuando no existan salvedades), con salvedades, desfavorable o denegada (estas tres se darán cuando existan salvedades). En este apartado del artículo se introduce una novedad muy significativa: la importancia de indicar las posibles incertidumbres significativas o materiales relacionadas con hechos o condiciones que pudieran suscitar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad auditada para continuar como empresa en funcionamiento. Esta última parte ha sido uno de los temas más controvertidos, por lo que se deberá incluir en este punto del informe:

- Una descripción de las responsabilidades, tanto de la Dirección como del auditor, en relación con la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.
- Cuando exista una incertidumbre material y se informe de ella adecuadamente en las cuentas anuales, deberá crearse una nueva sección en el informe de auditoría (lo que hasta ahora se conocía como párrafo de énfasis)

El informe de auditoría deberá incluir también, en todo caso, una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas anuales. Además de una declaración acerca de si el contenido y presentación de dicho informe de gestión se ajusta a lo requerido por la normativa que resulte de aplicación y se indicará, también, las incorrecciones materiales que se detecten. Así como también la fecha y la firma del auditor o sociedad de auditoría responsable del encargo.

El artículo 5 en su segunda parte, indica que el informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría, y que la falta de emisión de este o la

renuncia tan sólo podrán producirse por la existencia de justa causa, que se dará en los siguientes casos:

- Existencia de amenazas que comprometan la independencia u objetividad del auditor de cuentas.
- Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos.

Cuando se trate de auditorías obligatorias se deberá informar al registro mercantil y al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de todas las circunstancias que se den que puedan llevar a la falta de emisión o renuncia.

El informe además será emitido bajo la responsabilidad de quien o quienes lo hubieran realizado y deberá estar firmado por éstos. En el nuevo régimen se añade que será necesario que el informe vaya acompañado obligatoriamente de la totalidad de los documentos que son objeto de estudio y en su caso del informe de gestión. El informe no podrá ser publicado parcialmente o en extracto, ni de forma separada a las cuentas anuales. El lenguaje utilizado en su redacción será claro y sin ambigüedades.

Los cambios más relevantes, excluyendo los ya comentados por la nueva ley de auditoría y tan solo teniendo en cuenta los cambios introducidos por las NIA y la Directiva Europea son:

1. Cambios en el orden, contenido y estructura de presentación de los párrafos en el informe, ya que figurará, en primer lugar, el párrafo de opinión, a continuación, el párrafo de fundamento de la opinión o base de la opinión, donde se incorpora una manifestación sobre la independencia del auditor y en el que se recogerían, en su caso, las salvedades detectadas.
2. Se incorporan tres secciones nuevas:
 - **“Cuestiones clave en la auditoría”** o **“Aspectos más relevantes de la auditoría”** según se trate de entidades de interés público o no. Esta sección está explicada en la nueva **NIA-ES 701**, y es la novedad más significativa del nuevo modelo del informe. Esta sección recoge los riesgos más significativos en el desarrollo del trabajo, así como las áreas de mayor riesgo detectadas durante el encargo, siendo su descripción exigida para los todos informes de auditoría, tal y como se especifica en la LAC. Además se incluirá información que fuera de gran importancia en el trabajo de auditoría y cómo la aborda el auditor, por ello para la determinación de estas cuestiones clave es importante que el auditor tenga un profundo conocimiento sobre la empresa y el sector en el que opera. El propósito es mejorar el valor y la calidad de la información.

Este ha sido uno de los puntos más importantes ya que nace de querer satisfacer el objetivo principal del nuevo informe de auditoría que es aportar mayor transparencia y facilitar la toma de decisiones.

Las propias palabras del ICAC, manifestadas en el preámbulo de la Resolución son: *“se exige un informe más explicativo, que contenga información más relevante y específica que ayude, de un lado, a comprender la situación de la entidad auditada, e incluso, si procede, las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos y complejos y los riesgos significativos específicos con los que se ha enfrentado el trabajo de auditoría; y de otro lado, a aclarar determinados conceptos que los usuarios pueden no comprender”*. Esto quiere decir que se pretende aportar más información: como las dificultades que han encontrado los auditores en la realización de su trabajo, para así que todas aquellas personas interesadas (inversores y terceros) en la entidad puedan tomar decisiones sobre una base de información transparente y obtener mayor conocimiento sobre la auditada. Cabe tener en cuenta que la comunicación de las cuestiones clave en el informe no sustituye la información que la dirección debe de revelar en los EEFF, no exime al auditor de expresar una opinión modificada, ni de la inclusión de la incertidumbre cuando existan dudas sobre la continuidad, ni tampoco constituye una opinión separada sobre cuestiones particulares.

Uno de los temas que mayor controversia está generando en esta sección es la forma en la que los auditores realizan la redacción, ya que deben de hacerlo con un lenguaje claro y no dar a entender que la cuestión no ha sido resuelta adecuadamente por formarse una opinión sobre los estados financieros. Además se sabe que pueden existir dificultades para describir los procedimientos utilizados sobre todo cuando se trata de juicios del propio auditor. Por ello se tiene que tener en cuenta el modo de redacción debido a que si incluyes una cierta opinión o conclusión en este apartado, puede dar lugar a confusión y se puede entender como que se está tratando esta cuestión por separado y que se están ofreciendo opiniones distintas dentro de un mismo informe.

A nivel práctico decidir cuáles son los aspectos relevantes o cuestiones clave es un reto muy importante para los auditores, por ello para incluir una cuestión como “Cuestiones clave de la auditoría”, habrá que tener en cuenta factores como:

1. La importancia de la cuestión, tanto de la partida en sí, como en el contexto de la comprensión de los EEFF.
2. La existencia de incorrecciones materiales o su posibilidad.
3. La subjetividad.
4. La posibilidad de aplicar verificaciones de la situación.

5. La participación de expertos en la materia.

Indicar también que la determinación de las cuestiones claves se refiere a la auditoría de los estados financieros del periodo actual, aunque se trate de una comparación. La información sobre periodos anteriores tan solo servirá al auditor para observar cuáles fueron los riesgos o las dificultades en esos periodos y facilitarle el trabajo de decisión de las cuestiones clave. (Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya, 2017)

La descripción de cada cuestión incluirá:

1. Si es aplicable, una referencia a información sobre los estados financieros
 2. Motivo por el que esta cuestión se consideró de mayor significatividad.
 3. Modo en el que se trata la cuestión:
 - a. Enfoque de la respuesta del auditor
 - b. Resumen de los procedimientos
 - c. Resultados de los procedimientos (Evitando dar impresión de opinión separada, tal y como se ha explicado anteriormente)
 - d. Observaciones clave sobre la cuestión tratada.
- “Otra información”: apartado en el que se incluyen los estados o documentos que acompañan a las cuentas anuales que son requeridos por disposiciones legales o reglamentarias. En este apartado o sección, se incluirá además la “Responsabilidad del auditor con respecto a otra información” y se tratará en la NIA-ES 720, la cual ha sido revisada. Ésta NIA indicará la concordancia de dicha información con las cuentas anuales así como con el Informe de Gestión, tal y como se establece en el artículo 5 de la LAC anteriormente comentado.

La otra información proporcionará mayor detalle sobre cantidades y otras partidas que se encuentren en los estados financieros. Cabe destacar que la responsabilidad del auditor con esta información será aplicable con independencia del momento en el que el auditor haya obtenido la información, es decir, tanto si la ha obtenido antes o después de la fecha del informe. El objetivo del auditor con esta información se basa en tener en cuenta su concordancia o no con los estados financieros y con el conocimiento u opiniones obtenidas por el auditor durante la auditoría, por tanto a través de esto determinará si existen incongruencias materiales.

También abordará las responsabilidades del auditor con respecto a otra información, tanto financiera como no financiera que sea relevante.

- El auditor manifestará en el informe que es independiente respecto a la Sociedad y que ha cumplido con los requerimientos de ética que le resultan de aplicación.

3. Mayor detalle en la descripción de algunas secciones tales como:

- “La responsabilidad de los administradores” En esta sección, se introduce como novedad la exigencia de que la empresa auditada cuente con un órgano de supervisión que se encargue de la información financiera y que sea distinto del órgano que formule las cuentas anuales. Esto es debido a que los administradores son los responsables de formular las cuentas anuales que provienen adjuntas al informe de auditoría, de forma que estas expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la Sociedad.
- “La responsabilidad de los auditores de cuentas”. En este párrafo se incluye una descripción más detallada del trabajo del auditor, con definición de lo que representa la seguridad razonable y las incorrecciones que podrían dar lugar a una presentación no adecuada de las cuentas anuales. La información que proporciona este apartado se amplía considerablemente y además se permite que en el nuevo informe este apartado esté situado bien en el cuerpo del informe o en un anexo adjunto.

Todos estos cambios comentados serán exigidos a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016. Como ya se ha explicado anteriormente el cambio más sustancial se trata del párrafo de las “Cuestiones clave de auditoría”, el resto de modificaciones incorporadas han tenido por objeto la corrección de algunos aspectos de la redacción de los textos a fin de mejorar la consistencia y homogeneidad sin que en ningún caso supongan una modificación sustancial del contenido sometido a información pública.

Para una mayor claridad de las modificaciones y de las secciones que han sido introducidas en el nuevo informe de auditoría, y que ya han sido comentadas anteriormente, se van a exponer dos cuadros:

Tabla 1: Estructura y contenido de los informes para las cuentas anuales de los ejercicios iniciados con anterioridad al 17 de junio de 2016.

ESTRUCTURA ANTERIOR A LA REFORMA	
- Título.	
- Destinatario.	
- I.- Informe sobre las cuentas anuales	
a) Párrafo introductorio.	
b) Responsabilidad de la dirección en relación con los EEFF.	
c) Responsabilidad del auditor.	
d) Opinión del auditor.	
e) Párrafo de énfasis	
• Incertidumbre sobre empresa en funcionamiento.	
- II.- Otras Responsabilidades de información	
a) Informe de gestión	
• Firma del auditor y datos registrales.	
• Fecha del informe de auditoría (no es posible doble fecha).	
• Dirección del auditor.	

Fuente: Elaboración propia

Tabla 2: Estructura, contenido y resumen de los nuevos informes de auditoría para las cuentas anuales iniciadas con posterioridad al 17 de junio de 2016.

ESTRUCTURA NUEVO INFORME DE AUDITORÍA
<ul style="list-style-type: none"> • Título: “INFORME DE AUDITORIA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE”.
<ul style="list-style-type: none"> • Subtítulo “Informe sobre Cuentas Anuales “ (solo en los casos de Empresas de Interés Público).
<ul style="list-style-type: none"> • Destinatario: Se identificarán las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y a quienes vaya destinado.
<ul style="list-style-type: none"> • Opinión del auditor: En este párrafo se incluirán los aspectos del anterior párrafo de alcance, que incluye entre otros la identificación de la entidad cuyos estados financieros han sido auditados así como la fecha o el periodo que cubre cada uno de los estados financieros. La opinión podrá ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada.
<ul style="list-style-type: none"> • Fundamento de la opinión, se manifestará que la auditoria se ha llevado a cabo de acuerdo a la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España, se describirán las responsabilidades del auditor y se incluirá una declaración de independencia.
<ul style="list-style-type: none"> • Incertidumbre Empresa en funcionamiento (párrafo no obligatorio), si se revela adecuadamente la incertidumbre material en los estados financieros , el auditor expresará una opinión no modificada y el informe de auditoría incluirá una sección separada con el subtítulo “ Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento”
<ul style="list-style-type: none"> • Aspectos más relevantes de la auditoría o Cuestiones clave de la auditoría(para el caso de las Empresas de Interés Público): en este párrafo se hará una descripción de los riesgos más significativos , de la existencia de incorrecciones materiales así como un resumen de las respuestas del auditor.
<ul style="list-style-type: none"> • Otra información, se incluirá la opinión sobre la concordancia del Informe de gestión con las CCAA y la opinión sobre su contenido.
<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidad en relación con los estados financieros.
<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidad del auditor en relación con la auditoria de los estados financieros.
<ul style="list-style-type: none"> • Otras responsabilidades de información (Solo EIP).
<ul style="list-style-type: none"> • Nombre del socio del encargo con número de ROAC, firma, dirección y fecha del informe de auditoría.

Fuente: Elaboración propia

Será esta por tanto la nueva estructura que, tal y como se puede observar, no contempla los **párrafos de énfasis y de otras cuestiones**. El objetivo de estos es principalmente llamar la atención de los usuarios sobre cuestiones que sean fundamentales para el entendimiento del informe (párrafo de énfasis) y cuestiones que el auditor crea relevantes (párrafo sobre otras cuestiones). Estos párrafos ya no tienen un lugar determinado en el informe de auditoría y dependerá de las circunstancias y el juicio del auditor. Estos párrafos son tratados en la NIA-ES 706, la cual también ha sido objeto de revisión. El de énfasis se podría incluir después de la sección de “Fundamento de opinión” y el de otras cuestiones después de la sección de “Otra información”.

Esta nueva estructura no ha estado exenta de polémica por parte de los profesionales ya que, como señala López (2017): “El informe de auditoría ha recibido una gran cantidad de críticas debido a su laboriosidad a la hora de realizarlo. Con la actual estructura y con las actuales exigencias los auditores deberán primero trasladar al cliente los aspectos importantes, que posteriormente tendrán que discutir, consensuar y finalmente elaborar el informe”. Tal y como se ha indicado anteriormente, se han incluido secciones que dificultan y retrasan el trabajo ya que la toma de decisiones se vuelve más complicada. Esto supone un reto tanto para auditores como para auditados, ya que cabe señalar que la nueva ley establece que en los informes con este formato no se deben utilizar tecnicismos e incluir un vocabulario fácilmente entendible por el usuario de los estados financieros proporcionando esto mayor credibilidad y confianza. Por ello es importante recordar que la finalidad de los nuevos informes es incrementar la transparencia y aportar información más relevante a los “usuarios de la información”.

Como se ha observado en todo el análisis anterior, los objetivos generales de la ley han plasmado sus esfuerzos de transparencia en el informe de auditoría, aumentando la información y proporcionándola de una forma más clara y concisa.

3.3 ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO

1. Definición
2. Independencia en Entidades de Interés Público
 - 2.1. Incompatibilidades y servicios prohibidos
 - 2.2. Honorarios
 - 2.3. Periodo de contratación máxima, rotación y designación de auditores o sociedades de auditoría
 - 2.3.1. Contratación
 - 2.3.2. Rotación
 - 2.3.3. Designación
3. Comisión de auditoría
4. Informes
 - 4.1. Informe de auditoría
 - 4.2. Informe para la Comisión de auditoría
 - 4.3. Informe de transparencia
5. Organización interna y del trabajo
6. Régimen de infracciones y sanciones.

La auditoría de Entidades de Interés Público (EIP) es otro de los elementos que mayor controversia ha sufrido debido a los cambios que ha dictaminado la nueva Ley, tanto en su definición como en la normativa que regula la auditoría de este tipo de entidades, ya que se caracterizan por tener una normativa más restrictiva, lo que ha supuesto que el número de entidades consideradas como EIP sufra una reducción sustancial.

En los siguientes puntos se va a proceder a analizar todo aquello relacionado con este tipo de entidades, ya que se verán afectadas por los principales cambios de la Ley y se considera necesario el desarrollo y análisis de los requerimientos específicos que las caracterizan. Los cambios van desde su propia definición, como se ha nombrado anteriormente, hasta las características y parámetros de los informes, la independencia, la organización interna y del trabajo, los periodos de contratación y rotación de los auditores que se encargan de este tipo de entidades y la Comisión de auditoría. Cabe mencionar que todos los aspectos específicos de las EIP se añaden a la normativa que rigen las auditorías en general, es decir, las auditorías de entidades de NO interés público.

1. Definición

Uno de los cambios más significativos ha sido la definición de las entidades de interés público. El texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) define en su artículo 2.5 las entidades de interés público, estableciendo una relación subjetiva de las mismas (entidades cotizadas, de crédito y aseguradoras), y remitiéndose a regulación reglamentaria de otras por su importancia pública atendiendo a la naturaleza de su actividad, a su tamaño y a su número de empleados.

La nueva Ley de Auditoría de Cuentas establece que tendrán consideración de entidades interés público:

- a) Las entidades sometidas a los siguientes regímenes de supervisión y control:
 - Las emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, sometidas al régimen de supervisión y control atribuido a la Comisión Nacional del Mercado de Valores(CNMV).
 - Las entidades de crédito sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España.
 - Las aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras.

- Las emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil (MAB) pertenecientes al segmento de empresas en expansión.
- b) Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.
- c) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una entidad de las contempladas en las letras a) y b) anteriores.

Como se puede observar la diferencia entre la definición contemplada en la TRLAC y la ley actual es que en el grupo de sociedades a) se incluyen las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el MAB pertenecientes al segmento de empresas en expansión, y además que se añaden los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante este considerada como EIP.

El desarrollo de esta definición se encuentra en el artículo 15 del Reglamento de la LAC que fue modificado por la disposición final primera del Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre (BOE nº 237 del 3 de octubre de 2015). Por lo tanto finalmente la definición de las entidades que tendrán la consideración de entidades de interés público:

- a) Las entidades de crédito, las entidades aseguradoras, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.
- b) Las empresas de servicios de inversión y las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 5.000 clientes, en el primer caso, o 5.000 partícipes o accionistas, en el segundo caso, y las sociedades gestoras que administren dichas instituciones.
- c) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 10.000 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.
- d) Las fundaciones bancarias, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.
- e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 2.000.000.000 de euros y a 4.000 empleados, respectivamente.
- f) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una de las entidades contempladas en las letras anteriores.

Las entidades mencionadas en el apartado 1.b), c) y e) perderán la consideración de EIP si dejan de reunir durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, los requisitos establecidos en dichos apartados.

Sin perjuicio de su condición de interés público, las instituciones de inversión colectiva y los fondos de pensiones mencionados en los apartados b) y c) no estarán obligados a tener comisión de Auditoría.

Las entidades nombradas tendrán la condición de EIP si reuniesen los requisitos para serlo al cierre del ejercicio social de su constitución, transformación o fusión y del ejercicio inmediatamente posterior. No obstante, en el caso de que una de las entidades que participe en la fusión o de que la entidad que se transforme tuviese la consideración de EIP en el ejercicio anterior a dicha operación, no perderán tal condición las entidades resultantes si reúnen al cierre de ese primer ejercicio social los requisitos recogidos en los citados apartados.

Como se podría observar en el caso de que se compararan también los Reglamentos de auditoría, quedan excluidas las sociedades de garantía recíproca y pasan a incluirse las fundaciones bancarias y se elevan los límites cuantitativos para la consideración de EIP por tamaño y naturaleza.

Esta redefinición del concepto de Entidad de Interés Público surge de la necesidad de acotar el concepto para adaptarse a los estándares europeos, ya que con las características previas España contaba con un tercio de todas las EIP de la Unión Europea, sobre unas 8000 entidades. España, por tanto, era el país que tenía más entidades de interés público de Europa, una realidad heredada de la anterior normativa que finalizó con la entrada en vigor de la nueva legislación (Martinez-Pina, 2015).

Por ello, con este nuevo concepto el número de sociedades de este tipo se verá reducido considerablemente, pasando de aproximadamente 8000 a 1800 (Europapress, 2015)

2. Independencia en las entidades de interés público

La importancia de la información que proporcionan las auditorías de las entidades de interés público justifica el tratamiento separado y con requisitos más restrictivos. Aún con ello es importante tener en cuenta que a estos auditores se les aplican las normas establecidas con carácter general en relación con la independencia más todas aquellas particularidades propias de ser EIP del Reglamento Europeo.

2.1 Incompatibilidades y servicios prohibidos

El objetivo principal de la nueva ley que asegura que el auditor es independiente y que no se merma su objetividad, ha dado lugar a elaborar la denominada “lista negra”, la cual se define como un catálogo de 11 servicios prohibidos que se extienden tanto al auditor como a su red, es decir que estos servicios no podrán ser prestados ni a la EIP, ni a sus filiales y tampoco a su matriz que radique en la Unión Europea. Además se extiende a los familiares de los auditores principales responsables.

La “lista negra” tiene sus antecedentes en un mercado de auditoría maduro y con pocas expectativas, en el que si las empresas quieren ganar cuota de mercado tienen que robársela a la competencia, la cual, suelen ser grandes compañías. Debido a esto las auditoras llevaron a cabo un proceso de refuerzo de sus líneas de negocio expandiéndolos a servicios de consultoría, servicios jurídicos, asesoramiento fiscal, etc. En un principio todo parecía correcto y por tanto las auditoras comenzaron a crecer, pero entonces vino el problema que dio lugar a esta lista negra: Si un profesional está prestando servicios de consultoría a una gran empresa, y a la vez es su auditor de cuentas no le interesa emitir un informe desfavorable hacia esa empresa, ya que es una buena fuente de ingresos para la compañía. En ese momento para las auditoras premiaba el afán de crecer y facturar cada vez más, ya que habían encontrado una alternativa para hacerlo y no enfrentarse a las grandes compañías (GKM, 2017).

Hasta ahora este tipo de actividad no era más que una fuente cruzada de servicios, los cuales tan solo eran considerados como poco éticos, pero tras el análisis de la repercusión que conllevaba ofrecer estos servicios por parte de los auditores, ha pasado a ser ilegal. Es ahora entonces cuando se comienza a aplicar el “verdadero” principio de independencia que establece que todo auditor debe abstenerse de actuar cuando pudiera verse comprometida su objetividad. En cuanto a estos tipos de servicios la ley anterior establecía muchas generalizaciones y vaguedades por lo que para los profesionales era muy fácil encontrar algún recoveco legal por el que prestar algún tipo de servicio independientemente de que fuera un riesgo para su integridad.

Por lo anteriormente explicado el nuevo régimen establece el siguiente catálogo de servicios prohibidos o también denominado como “lista negra”, que pueden clasificarse en distintas agrupaciones:

- a) Servicios que ya estaban prohibidos antes del nuevo régimen.
- Servicios de contabilidad y preparación de registros contables y los estados financieros (aquí se incluye la consolidación contable y la preparación de las cuentas anuales)
 - Servicios de valoración, incluidas las valoraciones realizadas en relación con servicios actuariales o servicios de asistencia en materia de litigios.
 - Servicios que supongan cualquier tipo de intervención en la gestión o la toma de decisiones de la entidad auditada, como servicios en la gestión del capital circulante, suministro de información financiera, optimización de procesos empresariales, etc.
- b) Servicios que estaban parcialmente prohibidos y ahora lo están de manera absoluta.
- Concepción e implantación de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos relacionados con la elaboración de la información financiera o diseño y aplicación de sistemas informáticos.
 - Servicios jurídicos relacionados con la prestación de asesoramiento general, negociación por cuenta de la entidad auditada y defensa del cliente en litigios.
 - Servicios relacionados con la función de auditoría interna de la entidad auditada.
- c) Servicios nuevos no permitidos:
- Servicios fiscales relacionados con la preparación de impuestos (impuestos tributarios), derechos de aduana, búsqueda de subvenciones públicas e incentivos fiscales, asistencia en inspecciones, cálculo de impuestos directos e indirectos, pago diferido de impuestos, y asesoramiento fiscal en general.
 - Servicios de recursos humanos relacionados con el control de costes, la estructura del diseño organizativo, cargos directivos con posible influencia en la preparación de los registros contables.
 - Promoción, negociación o suscripción de acciones de la entidad auditada.
 - Servicios vinculados a la financiación, la estructura y distribución del capital, y la estrategia de inversión de la entidad auditada.
 - Servicios relacionados con la preparación de las nóminas.

Por tanto todos estos serán los servicios sobre los cuales habrá que poner una especial atención ya que pueden comprometer la independencia y la objetividad del auditor.

Existen circunstancias excepcionales que permiten que determinados servicios fiscales y de valoración puedan prestarse:

- En caso de que no tuvieran ningún efecto directo en los estados financieros objeto de la auditoría.

- En caso que la estimación del efecto sobre los estados financieros este documentada de forma detallada en el informe de auditoría.

Estas prohibiciones serán de aplicación durante el periodo que va desde el inicio del ejercicio auditado hasta la fecha de emisión del informe, con excepción de los servicios referidos al control interno o gestión de riesgos que el periodo comenzará en el inicio del año anterior.

Además de todos estos servicios enumerados, el Reglamento que los regula establece que los estados miembros podrán prohibir otros servicios cuando se considere que dichos servicios pueden suponer una amenaza para el principio de independencia. Estos servicios “añadidos” será obligatorio comunicárselos a la Comisión de Auditoría.

En adición a todos estos servicios prohibidos, el reglamento en el artículo 5.4, establece algunos que sí pueden ser prestados:

- Los auditores legales o sociedades de auditoría que realicen la auditoría legal de entidades de interés público y, en caso de que el auditor legal o sociedad de auditoría pertenezca a una red, todo miembro de dicha red, podrán prestar a la entidad auditada, a su empresa matriz o a las empresas que controlen servicios ajenos a la auditoría que no sean los servicios prohibidos contemplados anteriormente. Todo ello quedará sujeto a la autorización por parte del comité de auditoría, tras evaluar las amenazas a la independencia y las medidas de salvaguarda aplicadas.

2.2 Honorarios

En cuanto a los honorarios percibidos por los auditores es otro de los temas importantes a tratar, ya que en la nueva ley (Artículo 41) y su reglamento (nº 537/2014) se introducen limitaciones para honorarios percibidos, mediante dos vías, ya que por un lado se tratan los honorarios por servicios distintos a los de auditoría y por otro por razones de concentración.

- a) Honorarios por servicios distintos a los de auditoría prestados a EIP, a su matriz o sus controladas:

Durante 3 o más ejercicios seguidos, el total de la suma de honorarios por servicios distintos a los de auditoría no puede exceder el 70% de la media de éstos obtenidos en los tres últimos ejercicios. De este cómputo se excluyen los honorarios percibidos por servicios exigidos por Derecho nacional o UE. Como excepción a esto puede ser no superior durante dos ejercicios siempre y cuando esté autorizado por la autoridad competente.

Este tipo de limitación es incorporada debido a que en muchas ocasiones estos honorarios han sido desproporcionados y esto puede ocasionar que el nivel de amenaza a la independencia aumente considerablemente, ya que pueden considerarse como intimidaciones a obtener resultados desfavorables en los

informes de auditoría. Estos son denominados como honorarios “cautivos” por los efectos que esta situación genera.

b) **Concentración:**

El reglamento también regula la concentración para evitar la dependencia financiera con respecto a una sola entidad. Se produce cuando los honorarios percibidos de la misma entidad en cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos representen más del 15% del total de honorarios (También contemplado en la nueva LAC art.41.2). Para ello, la Comisión de Auditoría participará poniendo en funcionamiento el sistema de revisión de las amenazas y adopción de medidas de salvaguarda. Cuando se entienda que el auditor ha mermado su objetividad, esta Comisión podrá autorizar que se realice la auditoría pero con la obligación de que antes de que se emita el informe de auditoría esta sea revisada por otro auditor.

Además la LAC establece que el auditor debe de abstenerse de realizar la auditoría en el ejercicio siguiente cuando los honorarios devengados por servicios prestados en cada uno de los 3 últimos ejercicios superen el 15% del total de ingresos anuales. También se computan en este los honorarios recibidos por la auditada y sus vinculadas así como quienes formen parte de su red.

Será de esta forma por tanto como se controlen los honorarios de los auditores en las entidades de interés público y este control no tiene otro objetivo que el de reforzar la independencia, que es también el objetivo general de todas las modificaciones que se realizan en la nueva ley, tal y como se está analizando.

2.3 Periodo de contratación máxima, rotación y designación de auditores o sociedades de auditoría.

2.3.1 Contratación

En relación con la duración del contrato de auditoría, esta es otra de las novedades que se tratan en la nueva ley de Auditoría, concretamente en el artículo 40, el cual remite directamente al Reglamento comunitario (nº 537/2014) más específicamente al artículo número 17. Estas novedades tienen la finalidad de eliminar posibles “vicios” derivados de relaciones entre empresas y auditores, ya que en muchas ocasiones se entiende que la objetividad del auditor se ve afectada por estar excesivamente influenciada por la empresa auditada. Estas modificaciones han afectado principalmente a las grandes empresas, ya que para paliar los posibles efectos que la “confianza” con la empresa auditada puede ocasionar en la objetividad del auditor se establece un sistema de rotación, a través del cual el auditor o sociedad de auditoría debe ser reemplazado para dejar entrada a uno nuevo el cual sea completamente “independiente”.

Europa establece que las grandes compañías tendrán que cambiar de firma de auditoría cada diez años. Estos son unos plazos máximos que después cada país puede

cambiar, como ha hecho el Gobierno Español. En España se ha fijado el plazo máximo de diez años, con posibilidad de seguir cuatro más bajo ciertas condiciones. Hasta ahora en España y en el régimen general para todos los tipos de empresas se debía de cambiar de socio auditor cada siete años, pero sí se podía seguir con la misma compañía auditora.

Y es ahora cuando se comienza a tratar el principal motivo de preocupación de los auditores ya que la rotación tan solo es obligatoria para las EIP, por ello se ha dicho desde un principio que este tipo de empresas tenían medidas mucho más estrictas que aquellas que no lo son. Se establece por tanto, para ellas, un sistema de rotación obligatorio. En la nueva LAC se establece que la rotación para las EIP se fija en periodos mínimos de tres años y máximos de 10 el cual es ampliable, tal y como se ha especificado antes, hasta 4 años más 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 periodo adicional, es decir, a través de una co-auditoría. Es por tanto también importante prestar atención a la realización de trabajos conjuntos entre auditores, ya que si estos fueran de distinto tamaño, se alcanzaría otro de los objetivos que establece el reglamento, y que de esta forma las pequeñas empresas podrían adquirir y desarrollar los conocimientos y recursos necesarios para poder realizar trabajos de auditoría a las EIP, es decir, esto proporcionaría una desconcentración del mercado y por tanto se abriría el mercado de la auditoría.

2.3.2 Rotación

En relación con la rotación de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría será de aplicación lo dispuesto en el artículo 17.7 del Reglamento. En el caso de este tipo de entidades, el auditor principal deberá rotar cada cinco años desde el contrato inicial, en lugar de cada siete como se establecía en el antiguo TRLAC, y actualmente el periodo de enfriamiento aumenta de 2 a 3 años, es decir que no podrá volver a actuar con la misma empresa hasta pasados 3 años. De esta forma se establecerá un mecanismo adecuado de rotación gradual que se aplicará de manera escalonada, sobre el personal de mayor antigüedad involucrado en la auditoría legal.

2.3.3 Designación

Además de todas las anteriores modificaciones también se establece un nuevo procedimiento obligatorio y periódico de designación: Será la Comisión de Auditoría la responsable del proceso de designación de los auditores, se encargará además de la supervisión del proceso de selección de los candidatos: elaborando un informe que recogerá todas las conclusiones que va tomando durante el proceso y presentando finalmente dos alternativas, indicando de forma justificada su preferencia sobre una de ellas. Los criterios

utilizados por la Comisión se establece que sean transparentes y no discriminatorios, de esta forma el proceso será lo más adecuado y equilibrado posible.

También es importante recordar que se mantiene la prohibición de no rescindir el contrato salvo que medie causa justa, así como que aquellos accionistas de la empresa que ostenten más del 5% del capital social o de los derechos de voto o el órgano de administración de dicha entidad podrán solicitar al juez la revocación del auditor designado por la junta general y el nombramiento de otro, siempre y cuando concurra causa justa.

3. Comisión de auditoría.

Otra de las novedades es que la nueva Ley de Auditoría obligará a todas las entidades de interés público (EIP) a contar con un comité de auditoría, semejante al que tienen las sociedades cotizadas, cuyas funciones serán supervisadas por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) (EuropaPress, 2016). La obligatoriedad de tener una Comisión proviene de todos los fallos encontrados en los estados financieros de tantas y tantas empresas, ya que esto muestra que no solo el profesional en muchos casos está cometiendo errores, sino que además es posible que la empresa tenga una mala organización interna. De esta forma las Comisiones son parte de la organización o control interno de la empresa, es por tanto importante reforzar sus funciones ya que desempeñan un gran papel al contribuir a mejorar la confianza e integridad de la información que proporcionan las empresas.

Cabe destacar, que las Comisiones de Auditoría son totalmente independientes ya que para ello se exige que la mayoría de sus miembros y su presidente sean independientes.

Las funciones que desempeña dentro de una empresa son:

- Recabar información sobre el plan de auditoría y su ejecución.
- Establecer relaciones que le permitan obtener información sobre las cuestiones que puedan ser una amenaza a la independencia.
- Obtener información individualizada de los servicios adicionales prestados tanto por el auditor como personas vinculadas a él.
- Emitir un informe sobre la independencia antes del informe de auditoría, que incluya una descripción y una valoración de todos los servicios prestados por el auditor que hayan sido distintos a los de auditoría.

La Comisión de Auditoría por tanto es buen mecanismo para reforzar la independencia de la empresa auditada así como para mostrar una mayor transparencia y generar confianza en los distintos grupos de interés.

4. Informes

Tal y como se ha ido comentado durante todo el análisis de los cambios que se han producido en las EIP, los requerimientos que se les exigen son más restrictivos y por tanto en el caso de los informes ocurre lo mismo. Como ya se ha explicado en el epígrafe del informe de auditoría, la finalidad de este es reforzar la independencia y la confianza en los auditores, así como la transparencia que reflejan las entidades auditadas. Cabe tener en cuenta, que todos los aspectos que se han modificado de un régimen a otro y que ya han sido explicados serán también de aplicación a las EIP junto con requerimientos adicionales propios de este tipo de entidades. En adición al informe de auditoría, también es de obligación para las EIP la emisión de un informe adicional para la Comisión de Auditoría, así como un informe de transparencia.

4.1 Informe de auditoría

El contenido del informe de auditoría para las EIP es mucho más amplio que el previsto con carácter general:

- El apartado de “Aspectos más relevantes de la auditoría” en el caso de que la empresa sea EIP se llamará “Cuestiones clave de la auditoría”. En ambos se describirán los riesgos más significativos que según el criterio del auditor han tenido una mayor significatividad en la auditoría.
- El apartado “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” en el cual se hablará del periodo de contratación, los servicios prestados a la entidad auditada y a las entidades vinculadas, así como se comentará y analizará la concordancia del informe adicional para la Comisión de Auditoría.
- Se exige información sobre la independencia y sobre la capacidad del auditor para detectar irregularidades, incluidas las de fraude.
- Indicarse la persona que haya designado al auditor, así como la fecha de dicha designación y el periodo total de contratación ininterrumpida.

Es importante tener en cuenta que estos requerimientos adicionales provienen del Reglamento UE, ya que la Ley de Auditoría remite al artículo nº10 del reglamento para esta información.

4.2 Informe para la Comisión de Auditoría

En cuanto al informe adicional para la Comisión de Auditoría, también es un aspecto importante a analizar y comentar ya que es otra de las novedades destacables. Este tiene la finalidad de fortalecer la comunicación a través de un dialogo regular. En él se mostrarán las dificultades a las que el auditor se haya ido enfrentando durante el proceso de la auditoría. Debe emitirse por escrito, en la fecha en la que se presente el informe de auditoría y en él se explicarán, entre otros aspectos, los resultados obtenidos en el trabajo de auditoría. La

información que como mínimo deberá de explicarse se detalla en el artículo 11 del reglamento UE:

- a. En cuanto a la independencia:
 - Declaración de independencia del auditor respecto a la entidad auditada.
 - Indicación de si el auditor ha utilizado el trabajo con otro auditor o experto independiente y ha recibido evidencia de independencia de ambos.
- b. En cuanto a la planificación de la auditoría
 - Descripción del calendario de la auditoría.
 - Descripción de las tareas en caso de que se esté llevando a cabo una co-auditoría.
 - Indicación del nivel cuantitativo de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto y, en su caso, de importancia relativa para categorías concretas, así como la indicación de los factores cualitativos considerados para establecer el nivel de importancia relativa.
- c. En cuanto a la ejecución de la auditoría:
 - Identificación de los socios auditores que han participado en la auditoría.
 - Descripción de la metodología utilizada y explicación de las diferencias en cuanto al ejercicio anterior.
 - Agrupación de los juicios, detectados durante la auditoría, sobre hechos que pueden suscitar dudas sobre continuidad y si constituye incertidumbre material.
 - Deficiencias significativas encontradas en el control interno.
 - Evaluación de los métodos de valoración aplicados a las distintas partidas de las cuenta anuales.
 - Descripción del tipo de comunicación con la Comisión de Auditoría.
 - Si todas las explicaciones y documentos han sido facilitados por la entidad auditada.
- d. En cuanto a las cuentas anuales consolidadas
 - Explicación del perímetro.

El informe debe presentarse a la Comisión de Auditoría:

- Si la entidad auditada no dispone de una Comisión de Auditoría, al órgano que desempeñe funciones equivalentes dentro de la entidad auditada.
- En el caso de cuentas anuales consolidadas, a la Comisión de Auditoría o equivalente del grupo.

O presentarse a las autoridades nacionales supervisoras de la EIP, en caso de que lo soliciten.

4.3 Informe de transparencia

De acuerdo con la definición dada por el Reglamento, el informe de transparencia es un “documento informativo sobre aspectos esenciales de la estructura y actividad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría que sean relevantes para comprender la organización, nivel de actividad y procesos de control del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría a los efectos de conocer el compromiso con el interés público de su labor”. (Uyarra, 2012)

En cuanto a la responsabilidad de realizarlo recae sobre los auditores legales o sociedades de auditoría de EIP. Este informe debe publicarse en un plazo máximo de cuatro meses después del cierre del ejercicio y debe de estar disponible durante un plazo mínimo de 5 años a partir de la fecha de su publicación. El contenido de este informe se deberá desarrollar en conformidad con el contenido mínimo establecido en el artículo 13 del Reglamento (UE) y ese contenido es el que se indica a continuación:

1. Descripción de la estructura jurídica y de propiedad de la sociedad de auditoría.
2. Si es miembro de una red y su identificación:
 - Descripción de la red.
 - Nombre de cada uno de los auditores y sociedades que forman la red.
 - Países en los que ejercen
 - Volumen total de negocios de los auditores legales por servicios de auditoría como parte de una red (En estos se exige información desglosada por cada uno de los servicios)
3. Descripción de la estructura de gobierno de la entidad auditada
4. Descripción del sistema de control interno y una declaración por parte de la dirección u órgano de administración sobre la eficacia de su funcionamiento.
5. Fecha del último control de calidad.
6. Lista de las entidades de interés público para las cuales se haya realizado auditorías legales.
7. Declaración sobre independencia, confirmando el cumplimiento de las normas.
8. Declaración sobre la política seguida por la empresa.
9. Información sobre la remuneración de los socios.
10. Políticas seguidas en cuanto a rotación.
11. Detalle sobre el volumen total de negocio desglosado en:
 - 11.1. Derivados de auditoría de EIP y entidades pertenecientes a grupo, cuya matriz sea EIP.
 - 11.2. Derivados de auditoría de entidades no EIP.
 - 11.3. Derivados de servicios distintos de auditoría a entidades auditadas
 - 11.4. Derivados de servicios distintos de auditoría a otras entidades

Cabe añadir que el caso de introducir las entidades de interés público a las que esta auditoría audita, puede no darse siempre, ya que en el supuesto de que por circunstancias

excepcionales se omite esta lista, se deberá de comunicar al ICAC las razones que lo justifican en el plazo correspondiente.

5. Organización interna y del trabajo

En relación con la organización interna y del trabajo para las EIP también hay aspectos novedosos importantes de analizar. Este apartado se encuentra en la nueva ley en la Sección 4ª referida a la auditoría de EIP, concretamente los artículos 41, 43, 44 y 45.

Estos artículos establecen la obligación de llevar a cabo una revisión de control de calidad del trabajo de auditoría antes de emitir los informes, tanto el de auditoría como el adicional para la Comisión de Auditoría. La finalidad de llevar a cabo esta revisión es un mayor control que lleve con ello asegurar la fiabilidad de los trabajos realizados.

En cuanto a la organización del trabajo, la ley de auditoría establece que para todas las empresas los auditores deben realizar un archivo de auditoría, lo que también será de aplicación para las EIP pero además se incluirá información adicional en cada uno de los encargos. Este deberá contener toda la documentación relacionada con el cumplimiento de las normas específicas para las EIP sobre independencia, control de calidad del encargo, comunicaciones irregulares entre la entidad auditada y el auditor o sociedad de auditoría, y toda la documentación del informe adicional al comité de auditoría. El cierre de este archivo será como máximo de 60 días desde la fecha de la firma del informe de auditoría. Además se llevará un registro de todas aquellas entidades auditadas.

En esta sección también se trata el traspaso o sustitución del auditor, es decir, en el caso de que el auditor sea relevado, el nuevo auditor sustituto tendrá derecho de acceso a toda aquella información que él considere necesaria para cumplir con el encargo, es decir:

- Los informes adicionales al comité de auditoría de ejercicios anteriores
- Cualquier información comunicada a las autoridades competentes

En relación con el artículo 45 sobre estructura organizativa la ley establece que reglamentariamente se podrán determinar los requisitos relacionados con la estructura organizativa y la dimensión que deben cumplir los auditores o sociedades que realizan las auditorías de EIP, como:

- Número de auditores de cuentas
- Número de empleados
- Existencia de recursos técnicos y especializados para tratar y analizar cuestiones complejas
- Calidad contrastada de los sistemas de control interno

Estos requisitos serán proporcionados y se modularán en función de la complejidad del encargo y de la magnitud de la entidad auditada.

6. Régimen de infracciones y sanciones

Otro de los aspectos que va a analizarse va a ser el régimen de infracciones y sanciones pero de una forma más breve, ya que la mayor parte de las infracciones que se establecen son aplicables a todo tipo de auditorías, por lo tanto se va a comentar aquellas que sean nuevas y más específicas de las EIP y también las sanciones que estas reciben por no cumplir con la normativa, esta información se encuentra en la nueva ley en los artículos 72, 73, 77 y 82.

En cuanto a las infracciones MUY GRAVES:

- Realización de servicios distintos a la auditoría prohibidos o sobrepasar los límites establecidos para la prestación de servicios no prohibidos.
- Incumplimiento de la obligación de duración máxima de contratación o de las limitaciones de honorarios.
- No emisión o entrega tardía en plazo del informe adicional para la comisión de auditoría, o su entrega con un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto.

En cuanto a las infracciones GRAVES:

- Falta de comunicación a las autoridades nacionales supervisoras de las EIP en caso de infracciones legales graves.
- Incumplimiento de la obligación de rotación interna de los auditores responsables o del personal.
- Incumplimiento del proceso de designación del auditor.
- Falta de la revisión de control de calidad antes de emitirse el informe de auditoría.
- Falta de entrega a la Comisión de Auditoría del informe adicional.

Además se establece que en el caso de que una empresa no emita el informe de transparencia sólo será infracción grave cuando su contenido no se ajuste a la normativa pero siempre y cuando sobrepase un mes desde que finaliza el plazo de su entrega.

Por último se van a comentar las sanciones por infracciones en auditorías de EIP, que como ya se ha ido comentando a lo largo de todo el análisis las especificaciones suelen ser más restrictivas:

Las multas se podrán incrementar hasta un 20% de la cuantía que correspondía aplicar con carácter general, así como también se incrementarán los importes máximos y mínimos en la misma cuantía. Junto a esto se podrá imponer a la sociedad de auditoría o a los auditores responsables de la infracción la suspensión para realizar auditoría de cuentas de entidades de interés público por un plazo de hasta 2 años en el caso de infracciones graves y hasta 5 años en el caso de infracciones muy graves.

Por tanto este sería el análisis de los elementos que caracterizan a las EIP y los principales impactos que ha tenido la nueva ley en este tipo de entidades. Los impactos

más importantes son la rotación de las firmas de auditoría, la ampliación de los servicios prohibidos en relación con la independencia del auditor, los nuevos informes de auditoría y cómo no, la nueva definición de entidades de interés público, ya que como se ha comentado anteriormente ha producido una reducción considerable de las entidades que eran consideradas como tal. Todas y cada una de las modificaciones que se han introducido han sido con la finalidad de mejorar la transparencia, aumentar la objetividad y mejorar la calidad del servicio y de los resultados. Estas han sido más restrictivas debido a que este tipo de entidades son de interés público lo que ocasiona que existen una gran cantidad de personas involucradas e interesadas por los resultados de estas, por lo que su control y normativa tiene que ser más restrictiva y estar más controlada. Esto ha recibido tanto buenas opiniones como malas ya que estos cambios no han tenido buen impacto en las grandes empresas de auditoría debido a que muchas de ellas han tenido que renovar su cartera de clientes a causa de las rotaciones de firmas y además han dejado de poder ofrecer servicios que antes sí ofrecían y que además les aumentaba la facturación.



3.4 SISTEMA DE SUPERVISIÓN PÚBLICA

1. Desarrollo supervisión pública
2. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)

1. Desarrollo supervisión pública.

El sistema de supervisión pública se basa en la adecuada supervisión de los auditores, con la finalidad de garantizar la credibilidad de la información financiera así como la información presentada en el informe de auditoría. Es además importante también para comprobar que se han alcanzado los objetivos generales del encargo, así como que se han aplicado los procedimientos adecuados.

La supervisión de auditoría tiene ciertos objetivos que deben promover las acciones para ejercerla de la mejor forma y evaluar la efectividad de su aplicación. Dichos objetivos son los siguientes:

- Incrementar la calidad de las auditorías, a través de la revisión periódica del trabajo del auditor, en función de los objetivos y metas planteados.
- Lograr que las revisiones se desarrollen con la máxima economía y eficiencia.
- Elaborar los papeles de trabajo de tal forma que sean los que apoyan las conclusiones y ofrezcan por tanto la evidencia suficiente.
- Conocer los avances de la auditoría.

El sistema de supervisión pública se encuentra en la nueva ley del art. 46 al 61, y debido al nuevo régimen ha sufrido modificaciones así como también ha introducido novedades:

La propia ley define al sistema de supervisión como “público, objetivo, e independiente” y esto es debido a la autoridad responsable de este sistema, que es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). El ICAC como organización, es la autoridad responsable de la supervisión pública de la auditoría de cuentas de acuerdo con los expuesto en el artículo 52 de la LAC 22/2015 (Bermúdez, 2017)

Es importante tener en cuenta que la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) adquiere algunas funciones supervisoras sobre las Comisiones de auditoría de cuentas de las entidades de interés público, pero cabe destacar, que será sin perjuicio de las competencias del ICAC, ya que se considerará a este como la única autoridad competente y responsable del sistema de supervisión pública.

Las funciones de este Instituto son varias:

- La autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría.
- La adopción de normas en materia de ética, normas de control de calidad de control interno en la actividad de auditoría y normas técnicas de auditoría en los términos previstos en esta ley, así como la supervisión de su adecuado cumplimiento.
- La formación continuada de los auditores de cuentas
- El sistema de inspecciones y de investigación
- La vigilancia irregular de la evolución del mercado de servicios de auditoría de cuentas en el caso de entidades de interés público.

- El régimen disciplinario

Una de las principales novedades se encuentra dentro de estas funciones, ya que se incorporan las exigencias de la nueva normativa europea sobre la vigilancia de la evolución del mercado de la auditoría.

También corresponde al ICAC la responsabilidad y participación en los mecanismos de cooperación internacional en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas.

En cuanto a los sujetos que se encuentran bajo este régimen, se han extendido, ya que en la anterior ley sólo hacía referencia a auditores de cuentas y sociedades de auditoría, mientras que en esta se introducen todos aquellos cuya actuación se enmarque en el ámbito de aplicación del Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril.

Los sujetos sobre los cuales el ICAC puede recabar cuanta información necesite para cumplir las competencias de supervisión que tiene encomendadas son:

- Auditores de cuentas y sociedades de auditoría
- A los terceros a los que dichos auditores o sociedades de auditoría hayan externalizado determinadas funciones o actividades
- Personas que participen o hayan participado en las actividades de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, o tengan conexión o relación con éstos.
- Entidades auditadas y sus entidades vinculadas

Estos tres últimos sujetos han sido incluidos en este último régimen como novedad. La razón nace de los objetivos generales de la nueva ley de auditoría de llevar un mayor control y transparencia, de esta forma el ICAC asegurará que los trabajos y encargos se realizan bajo su normativa. Todos estos sujetos estarán obligados a poner a disposición del ICAC todos aquellos libros, registros y documentos que este requiera, sea cual sea la finalidad. Además también como novedad, el nuevo régimen obliga a los auditores y sociedades de auditoría a comparecer ante el ICAC si son requeridos para ello, así como a tener los medios necesarios para recibir notificaciones a través de medios electrónicos, con el fin de modernizar el sistema y agilizarlo.

Anteriormente ya se ha comentado que el ICAC podrá acceder a todo tipo de información, sobre la cual podrá realizar copias, comprobaciones, inspecciones e investigaciones.

Respecto a la actividad de control de la actividad de auditoría de cuentas, se precisa de forma más detallada su alcance y finalidad, y se mantienen sus dos modalidades: inspecciones e investigaciones. Estas son comentadas en los arts. 52,53 y 54. En anteriores leyes, las inspecciones eran denominadas controles de calidad y las investigaciones controles técnicos. Con la Ley 1/2011 se estableció el primer cambio importante sobre estas, ya que como señala Madrid (2010) el control de calidad pasó a ser el objetivo principal de la supervisión, mientras que en los años anteriores a la ley de 2011 el control

técnico era la piedra angular de la supervisión. Por tanto lo que se pretendía era avanzar hacia un control preventivo.

La ley actual establece que las **investigaciones** de las actuaciones de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría tendrán por objeto determinar hechos o circunstancias que puedan suponer la existencia de posibles indicios de no cumplimiento de la normativa, para ello se llevan a cabo distintas actuaciones que consisten en:

- Examen de los archivos de trabajo de auditoría u otra documentación que se encuentre en manos del auditor.
- Realización de indagaciones
- Obtención y evaluación de cualquier otra información o documentación relevante.

Las investigaciones que realiza el ICAC se producen de oficio y se inician cuando una vez analizada la información por diversas fuentes, concluyen que existen posibles indicios de una posible infracción no prescrita por parte del auditor de cuentas en una entidad. Es cierto que la mayoría de las investigaciones que realiza el ICAC provienen de denuncias de accionistas o terceros presuntamente perjudicados de forma directa o indirecta por la información contenida en el informe de auditoría. (Bermúdez, 2017)

Por otra parte se encuentran las **inspecciones**, cuya información se encuentra recogida en el artículo número 54 y sobre el cual también se han introducido novedades. Las inspecciones consistirán en la revisión periódica de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, para evaluar sus sistemas de control de calidad interno (revisión de políticas y procedimientos), y para revisar los archivos de trabajo de auditoría seleccionados, revisando si se ha cumplido la normativa en todos ellos con la finalidad de concluir sobre la eficacia de los procedimientos utilizados.

En las inspecciones se verifica el cumplimiento por los auditores de lo dispuesto en la Resolución de 26 de octubre de 2011 del ICAC, por la que se publica la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, cuyo objetivo es establecer un control de calidad sobre las firmas de auditoría para proporcionar una seguridad razonable de que se cumplen las normas profesionales y los requerimientos aplicables. Así como que los informes emitidos por la firma de auditoría o socios de los encargos son adecuados a las circunstancias. (ICAC, 2017)

Como ya se ha comentado en otros capítulos, las entidades de interés público llevarán un control más estricto el cual no ha sufrido grandes novedades y se encuentra descrito en el Reglamento (UE) 537/2014.

Las novedades introducidas en el nuevo régimen serán:

- Las inspecciones se realizarán sobre la base de un análisis de riesgos, el cual constituye una herramienta muy importante para el trabajo del auditor y la calidad del servicio, cuando las auditoría estén exigidas por el Derecho de la Unión Europea,

las cuales se realizarán con una periodicidad mínima de 6 años para las auditoría en general, mientras que para las de interés público, 3 años.

- Serán adecuadas y proporcionadas a la magnitud y complejidad de las actividades de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría. Por ello las inspecciones realizadas a pequeñas y medianas empresas se llevarán a cabo con la normativa de auditoría para este tipo de empresas.
- Se determinan las actuaciones y criterios que se deben seguir a la hora de realizar una inspección de las sociedades de auditoría que tengan identidad sustancial (coincidencia de socios/auditores que constituyan la mayoría del capital social o del órgano de administración) cuando hayan manifestado que aplican los mismos procedimientos y políticas de control interno.
- El resultado de las inspecciones se reflejará en un informe en el que figuren las principales conclusiones del control de calidad con las propuestas de mejora. Este será objeto de publicación en la página web del ICAC cuando se trate de auditorías sobre entidades de interés público. (Informe de inspección)

Todas las actividades comentadas (inspección e investigación) que lleve a cabo el ICAC las realizará el personal funcionario, pero cuando existan necesidades de mayores servicios, se podrá llevar a cabo la contratación de terceros, siempre y cuando sea para la realización de labores meramente instrumentales en las investigaciones e inspecciones. Estas contrataciones se llevarán a cabo a través de un contrato de servicios y las personas deberán de cumplir unos requisitos muy específicos:

- Que sean auditores de cuentas no ejercientes y que no pertenezcan a sociedades de auditoría
- Que sean independientes de los auditores de cuentas sometidos a inspección y estén libres de cualquier influencia.
- Que tengan la formación profesional adecuada, es decir, formación específica sobre controles de calidad.
- Conocimientos sobre el sector.

2. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)

Durante todo el análisis anterior se ha hablado del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y ha sido definido como el organismo que se encarga de la supervisión del trabajo de auditoría. La Ley recoge normativa y requerimientos de este, los cuales también han sido modificados con la nueva ley de auditoría (LAC).

Las novedades se introducen sobre los cargos y comités que forman el ICAC:

En cuanto al *cargo de presidente* del ICAC se han introducido una serie de supuestos que no deberían darse, ya que si es así no se permitirá el acceso este. Por lo tanto no podrá ser presidente quien durante los tres años precedentes:

- Haya realizado auditorías de cuentas
- Haya sido titular de derechos de voto en una sociedad de auditoría
- Haya sido miembro del órgano de administración, dirección o supervisión de una sociedad de auditoría
- Haya sido socio o mantenido una relación laboral o contractual de otro tipo con una sociedad de auditoría

En cuanto al *Comité de Auditoría de Cuentas*, es el órgano al que preceptivamente deberán ser sometidos, a consideración por el Presidente, los asuntos relacionados con las siguientes materias:

- Normas que habrán de seguir los exámenes de aptitud profesional exigidos para el acceso al Registro Oficial de Auditores de cuentas, así como las convocatorias.
- Publicación de las normas de auditoría, ética y de control de calidad interno.
- Propuestas de modificaciones legislativas o reglamentarias en relación con la auditoría de cuentas.
- Normas de la formación continuada de los auditores.
- Resolución de consultas planteadas al ICAC por parte de los auditores de cuentas como consecuencia del ejercicio de la actividad.
- Otras materias que se consideren oportunas por la Presidencia del ICAC.

Este Comité estará presidido por el Presidente del ICAC y compuesto por un máximo de trece miembros designados por el Ministerio de Economía y Competitividad, estos trece miembros serán:

- Un representante del Ministerio de Economía y Competitividad
- Un representante del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
- Un representante del Tribunal de Cuentas
- Cuatro representantes de las corporaciones representativas de auditores
- Un representante del Banco de España
- Un representante de la Comisión Nacional del Mercado de Valores
- Un abogado del Estado
- Un miembro de la carrera judicial o fiscal o registrador mercantil
- Un catedrático de universidad
- Un experto de reconocido prestigio en materia contable y de auditoría de cuentas

Además se especifica que no podrán ser miembros del Comité de Auditoría de Cuentas aquellas personas que durante los tres años precedentes hayan desempeñado las actividades anteriormente indicadas para el caso del Presidente.

La novedad más significativa en cuanto al dicho Comité es que se establece que su composición, organización y funciones del se desarrollarán reglamentariamente.

En cuanto al *Consejo de Contabilidad* es el órgano competente que se encarga de valorar la idoneidad y adecuación de cualquier propuesta normativa o de interpretación de

interés general en materia contable con el Marco Conceptual de la Contabilidad. En cuanto a este no se han producido cambios normativos debido a la nueva ley de auditoría.

Dentro del análisis del sistema de supervisión pública también cabe hacer mención a los artículos nº 60 y 61 los cuales tratan aspectos sobre la confidencialidad, el deber de secreto, la transparencia y la publicidad. Estos artículos tratan aspectos que no han sido modificados por el nuevo régimen, ya que son aspectos de continuidad. El único cambio es la referencia al nuevo reglamento sobre el que se basa la nueva ley de auditoría.



3.5 RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES

1. Novedades

1.1. Infracciones

1.2. Sanciones

1.3. Publicidad de las sanciones

1.4. Plazos de prescripción

El régimen de infracciones y sanciones está recogido en el Título III de la LAC el cual reúne los artículos comprendidos entre el 68 y el 86. Este régimen ha sido otro de los elementos que ha sufrido modificaciones respecto a la anterior legislación, con el fin de reforzar el cumplimiento de las obligaciones incorporadas en la nueva Ley como consecuencia de la transposición de la Directiva 2014/56/UE y la aplicación del Reglamento UE nº537/2014.

En los antecedentes ya se ha explicado que uno de los motivos de la reforma de la ley de auditoría ha sido los escándalos públicos que ha habido durante estos últimos años. La reforma fue necesaria debido a que los distintos escándalos dejaron a la profesión en mal lugar ante la opinión pública, por ello las principales novedades en el régimen de infracciones y sanciones han sido un endurecimiento de los requerimientos. De esta forma se intenta prevenir estos escándalos en un futuro y que además la auditoría represente el papel que realmente tiene: que es el de dar una mayor credibilidad y transparencia a las empresas a ojos de terceras personas.

1. Novedades

Para llevar a cabo el análisis, se va proceder a comentar las principales novedades agrupadas por artículo o asunto:

En cuanto a las especialidades en materia de procedimiento sancionador, se consideran interesados los identificados como presuntamente responsables, mientras que el denunciante de los hechos que pudieran ser constitutivos de alguna de las infracciones no será considerado como interesado. Además se prevé la posibilidad de acordar la tramitación abreviada del procedimiento sancionador cuando al tiempo de iniciarse el expediente sancionador este se encuentre en manos del ICAC. Y cuando se produzca alguna infracción y en función a las circunstancias especiales de cada una de ellas se podrá requerir al auditor que ponga fin a su actuación y se abstenga de repetirla.

1.1 Infracciones

En la nueva ley se incorporan nuevos tipos de infracciones como consecuencia de las nuevas obligaciones que se imponen para cumplir el mandato europeo de que las sanciones sean efectivas y disuasorias, por ello las nuevas se consideran como mucho más restrictivas:

En cuanto a las infracciones introducidas y consideradas como MUY graves:

- Se introduce como infracción el realizar servicios de distintos a los de auditoría prohibidos o sobrepasar los límites establecidos para poder realizar servicios no prohibidos (EIP)
- Incumplir la obligación de duración máxima de contratación o de las limitaciones de honorarios (EIP)

- No emitir el informe de auditoría de EIP o emisión tardía por causas imputables al auditor o sociedad de auditoría.
- Emisión de un informe de auditoría que no tenga concordancia con la finalidad de encargo.
- No emisión o entrega en plazo del informe adicional para la Comisión de Auditoría de las EIP, o su entrega con un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto, siempre que hubiese mediado requerimiento de la Comisión de Auditoría

En cuanto a las infracciones nuevas consideradas como GRAVES:

- Se considera como infracción la falta de comunicación con las autoridades nacionales supervisoras de las EIP en caso de infracciones legales graves, o cuando se ponga en duda la continuidad de sus actividades e informes de auditoría no favorables.
- Falta de comunicación y justificación de las razones de no incluir información sobre la identificación de entidades de interés público en el informe anual de transparencia.
- La inexistencia o falta sustancial de aplicación de sistemas de control de calidad internos por parte de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría
- El incumplimiento de la obligación de llevanza de los registros establecidos en los artículos 28, 29, 42 y 43 sobre la organización interna del auditor o su llevanza incompleta o incorrecta.
- Falta de entrega a la Comisión de Auditoría del informe, o su entrega pero con un contenido incorrecto o incompleto.

En cuanto a cambios en la clasificación, existen dos modificaciones importantes, ya que las siguientes modificaciones han pasado de considerarse graves a considerarse muy graves debido al endurecimiento de la ley:

- La realización de trabajos de auditoría de cuentas sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas o sin tener prestada fianza suficiente.
- La firma de un informe de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría, por un auditor de cuentas que no esté expresamente designado por dicha sociedad para su realización.

En cuanto a las infracciones leves no se modifican respecto a la normativa anterior, es decir, se trata de dos infracciones que se imponen a todo aquel que incumpla la normativa de auditoría de forma general.

1.2 Sanciones

El régimen sancionador es otro de los módulos dentro del sistema de infracciones y sanciones que mayores cambios ha recibido, ya que además dentro de este se realiza una distinción entre las sanciones aplicadas a auditores de cuentas individuales, a las sociedades

de auditoría, y a ambos cuando se dedican a las EIP , así como otras sanciones adicionales. Este régimen es importante para dar credibilidad a las infracciones, es decir, para saber que el auditor que cometa las distintas infracciones recibirá un “castigo” por ello.

Los principales aspectos y cambios a comentar del régimen sancionador son los siguientes:

1) Sanciones por infracciones cometidas por auditores de cuentas individuales:

En el caso de infracciones **muy graves**, la ley no ha sufrido ninguna modificación, por lo que se establece que se impondrá al infractor una de las siguientes:

- Revocación de la autorización y baja del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC)
- Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de dos años y un día a cinco años en el ROAC
- Multa por importe de 6 a 9 veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el cual se ha cometido la infracción, sin que pueda ser inferior a 18.001 euros, ni superior a 36.000 euros. Estos parámetros no serán de aplicación para las entidades de EIP, ya que como se ha comentado anteriormente se tratan de forma separada.

En cuanto a la multa, cuando la infracción no sea sobre un trabajo concreto de auditoría, se establecerá una sanción de como mínimo 18.001 euros, y como máximo 36.000 la cual se establecerá en función de las características de la infracción.

En cuanto a las infracciones **graves**, estas sí han sufrido modificaciones. El infractor asumirá alguna de las siguientes sanciones:

- Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de hasta dos años en el ROAC
- Multa por importe de 2 a 5 veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el cual se ha cometido la infracción, sin que pueda ser inferior a 6.001 euros, ni superior a 18.000 euros. Estos parámetros tal y como se ha comentado anteriormente no serán de aplicación para las EIP.

Cuando la infracción no sea por un trabajo de auditoría en concreto las sanciones serán como mínimo de 6.001 euros hasta como máximo 18.000 euros.

Es aquí donde se localiza uno de los cambios más importantes de las sanciones ya que aumenta el máximo de 12.000 euros a 18.000 euros, por ello se caracteriza este régimen como más restrictivo que el anterior.

Se trata de forma separada la sanción aplicada a la infracción cometida por la falta de remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente (tanto para auditores individuales como sociedades de auditoría), cuando hayan

transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello, o la remisión de dicha información cuando sea sustancialmente incorrecta o incompleta. Por tanto aquel auditor que cometa esta infracción deberá asumir la retirada de la autorización y baja en el ROAC cuando en los últimos cinco años hubiera sido impuesta una sanción firme en vía administrativa por el mismo tipo de infracción.

En el caso de las infracciones **leves**, las cuales no sufren ninguna modificación en base al régimen anterior, se impondrá al auditor:

- Multa por importe de hasta 6.000 euros
- Amonestación privada

2) Sanciones por infracciones cometidas por sociedades de auditoría

En cuanto a las infracciones cometidas por sociedades de auditoría no han sufrido modificaciones sustanciales, pero se va a comentar las principales sanciones:

En primer lugar cuando se trata de infracciones **muy graves**:

- Retirada de la autorización y baja definitiva del ROAC.
- Multa por un importe de entre el 3 y el 6 por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría en el último ejercicio declarado ante el ICAC, sin que la sanción pueda ser inferior a 24.000 euros.

Al auditor firmante del trabajo de auditoría en nombre de la sociedad de auditoría que ha cometido la infracción muy grave:

- Retirada de la autorización y baja definitiva del ROAC.
- Suspensión y baja temporal por plazo de dos años y un día hasta cinco años del ROAC
- Multa por un importe mínimo 12.001 euros hasta 24.000 euros.

Cuando se trata de infracciones **graves**, la comisión impondrá a la sociedad de auditoría una sanción de multa por un importe de hasta el tres por ciento de todos los honorarios recibidos por actividad de auditoría en el último ejercicio declarado ante el ICAC con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que esta multa pueda ser inferior a 12.000 euros.

Tal y como se ha indicado en el apartado de sanciones al auditor individual, se tratará de forma separada la sanción aplicada cuando una sociedad de auditoría no informe al ICAC de informaciones obligatorias, estableciéndose la misma sanción comentada anteriormente.

Lo mismo ocurre con la sanción establecida cuando las sociedades de auditoría no comunican el incumplimiento de alguno de los pasos o procedimientos obligatorios para estar inscritos en el ROAC y hayan continuado con su actividad. La sanción constará de la suspensión o retirada de la autorización y baja en el ROAC o una multa por el importe de

hasta el tres por ciento de los honorarios facturados por la actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción.

Se trata también de forma separada la sanción establecida al auditor que firma el informe de una sociedad que ha cometido una infracción grave:

- Suspensión de la autorización y baja temporal por un plazo de hasta dos años en el ROAC
- Multa por importe mínimo de 3.000 euros y máximo de 12.000 euros

En cuanto a las infracciones graves se le impondrá a la sociedad una multa de hasta 6.000 euros y al auditor responsable una amonestación privada.

3) Sanciones a auditores o sociedades de auditoría de entidades de interés público

Como ya se ha comentado anteriormente se tratan en secciones separadas. Las sanciones y las infracciones de las EIP han sido las que más modificaciones han sufrido debido a que se ha intentado que los requerimientos de este tipo de empresas sean mucho más restrictivas debido a que la mayor parte de las infracciones así como también de los escándalos han sido protagonizados por empresas de interés público. El análisis del régimen de infracciones ya se ha realizado en el capítulo de las entidades de interés público.

4) Otras sanciones adicionales

Estas sanciones se encuentran en el artículo número 78, el cual no se encontraba en la anterior ley. Pero no todo su contenido es novedad, ya que algunas de estas sanciones o especificaciones eran tratadas en otros artículos:

- Se establece que siempre y cuando un auditor o sociedad de auditoría asuma una sanción por infracciones tanto graves como muy graves, tendrá que esperar para poder volver a auditar las cuentas de la empresa con la que ha cometido estas infracciones al menos hasta tres ejercicios desde la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa.
- Como novedad se introduce, la inhabilitación de los sujetos infractores (graves y muy graves) para poder ejercer como administradores en la sociedad de auditoría (para la cual era responsable el trabajo de auditoría) por el mismo periodo por el cual se impongan las sanciones con carácter general, como retiradas o suspensiones de la autorización del ROAC.

5) Sanciones por infracciones cometidas por sujetos no auditores

Se establecen nuevas sanciones, las cuales son:

- Por el incumplimiento del deber de independencia, debido a dolo o negligencia, el incumplimiento de la duración máxima del contrato o las limitaciones de los honorarios se les impondrá una multa por importe mínimo de 26.000 euros y máximo de 54.000 euros.

- Por realizar trabajos de auditoría sin estar inscrito en el ROAC o sin tener prestada fianza suficiente se aplicará una multa de como mínimo 30.000 euros y como máximo 60.000 euros.
- Por negativa o resistencia a realizar o llevar a cabo sus obligaciones o competencias en cuanto al control o aquello que esté dictaminado por el ICAC: la multa mínima se eleva de 6.000 a 12.000 euros y la multa máxima se eleva de 18.000 euros a 36.000 euros en caso de que la infracción la cometa la entidad auditada y en el caso de EIP a 72.000 euros.

En el régimen de infracciones y sanciones no solo se especifican y explican estas sino que también es un manual de cómo aplicarlas y/o determinarlas:

Las sanciones las aplicará la comisión en función de una serie de factores:

- a) Naturaleza e importancia de la infracción
- b) Gravedad del perjuicio o daño causado
- c) Existencia de intencionalidad
- d) Importancia de la entidad auditada, en función de sus partidas de activo, su cifra anual de negocios o el número de trabajadores.
- e) Consecuencias desfavorables para la economía nacional
- f) Conducta anterior de los infractores
- g) Circunstancia de haber procedido a realizar por iniciativa propia actuaciones dirigidas a subsanar la infracción o a minorar sus efectos.

En esta parte la novedad se encuentra en que la LAC establece que la sanción se impondrá en su mitad superior cuando en los últimos cinco años hubiera sido impuesta una sanción que hubiese alcanzado vía administrativa por el mismo tipo de infracción.

1.3 Publicidad de las sanciones

Este es otro de los elementos que contiene la ley, la publicidad de las sanciones, es decir cuándo serán publicadas, dónde y cuáles son obligatorias y de interés. En este apartado también se han introducido modificaciones debido al nuevo régimen.

Cabe destacar, que exceptuando las sanciones de amonestación privada, las resoluciones sancionadoras se publicarán en el BOICAC y se inscribirá en el ROAC para así de esa forma poder acceder a esta información. Cuando se trate de sanciones que hayan sido recurridas por vía contencioso-administrativa, habrá que indicarlo en el ROAC, y además, si se tiene la información, habrá que indicar el estado de tramitación del recurso y el resultado del mismo.

El artículo además establece que las sanciones por infracciones cometidas relacionadas con auditorías de EIP se publicarán en el BOE y las sanciones de separación y de inhabilitación de harán constar, además, en el Registro Mercantil. También que en la publicación de las sanciones se incluirá información sobre el tipo y la naturaleza de las

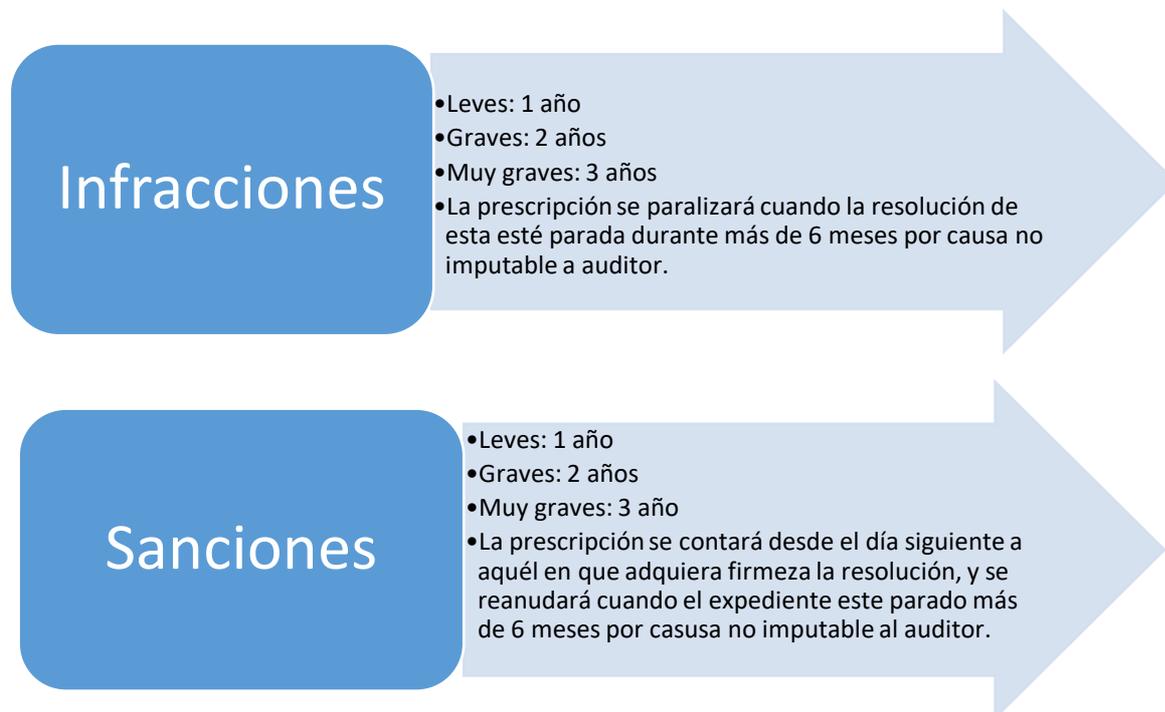
infracción y la identidad de la persona física o jurídica sobre la que recaiga la sanción, excepcionalmente se podrán incluir en el ROAC pero con carácter confidencial y sin proceder a su publicación aquellas sanciones que hayan ganado firmeza en vía administrativa o concurra alguno de estos casos:

- Que la publicación de la sanción pueda poner en peligro la estabilidad de los mercados financieros o investigación penal en curso,
- Que la publicación de la sanción pudiera causar un perjuicio desproporcionado a las instituciones o personas afectadas en relación con las que se haya cometido la infracción.

1.4 Plazos de prescripción

En cuanto a los plazos de prescripción, existen de dos tipos, los plazos para las infracciones y los plazos para las sanciones, los cuales se resumen en la ilustración que se presenta a continuación:

Ilustración 3: Resumen de los plazos de prescripción



Fuente: Elaboración propia, a partir de Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

4. Metodología: El método Delphi de consulta a expertos.

4.1 Descripción de la metodología.

La necesidad de información subjetiva está continuamente presente en trabajos de investigación debido a que en muchas ocasiones no se tiene la información objetiva suficiente para proporcionar juicios o conclusiones sobre el tema estudiado.

El método Delphi es una de las técnicas que permite paliar este problema. Se trata de un método de recogida de información que permite obtener la opinión de un grupo de expertos a través de la consulta reiterada. Es clasificado tanto como un método cualitativo como cuantitativo ya que permite tratar de forma agregada y estadística los datos.

Este método se basa en la hipótesis de que el conjunto de opiniones de un grupo de expertos va a proporcionar información más útil y fiable que de forma individual, sobre todo en situaciones en la que existe poca información disponible sobre el tema tratado. Es por ello que Ruiz (2003) afirma que la técnica Delphi parte de un primer supuesto, tan vulgar y llano como el que afirma que “dos ojos ven más que uno”, lo que quiere decir que la opinión de un solo individuo es menos fiable que la opinión de un grupo de personas en igualdad de condiciones. Esto está altamente relacionado con otro de los supuestos que plantea el método Delphi y es que resulta factible cuando la mayor parte de la información pertenece a expertos en igualdad de condiciones en un mismo campo, es decir, que las consultas se realizarán sobre expertos del tema tratado y no sobre personas tan solo “conocedoras” del tema. En tercer lugar la técnica Delphi también tiene en cuenta que las opiniones de los expertos pueden diferir entre sí, por ello se pueden encontrar diferentes aspectos a analizar, es decir, aquellos en los que los expertos manifiestan consenso y aquellos en los que no, lo cual también puede ser interesante. (Strauss y Zeigler (1975); Turoff (1970))

Las primeras noticias sobre el método Delphi datan del año 1948 por la Rand Corporation, liderado por Norman Dalkney y Olaf Helmer, y cuyo primer estudio fue utilizado para tratar un tema político-militar. Con el paso de los años este método se convirtió en una herramienta de investigación popular y comenzó a utilizarse en diversos campos del saber cómo: medicina, tecnología, ciencias sociales, educación, política, etc.

La difusión del método Delphi se basa en que es una técnica para la obtención de información que permite obtener un consenso de grupo, es decir, este método hace uso de la información que proviene tanto de la experiencia como de los conocimientos de los participantes, por lo tanto cada una de las opiniones o información recogida va a diferir entre ella. Es por ello que esta técnica permite que finalmente la información recogida concluya en consenso (alto o bajo) entre los expertos, debido a la retroalimentación controlada.

Ruiz (2003) afirma que la técnica Delphi además permite determinar los puntos de acuerdo, su nivel de consenso y la jerarquización de su trascendencia, es decir, en primer lugar cada elemento puede ser visto como de mucha o como de poca importancia y, en segundo lugar, la opinión de los expertos respecto a lo que debe decidirse de tal punto puede dar lugar a un consenso mayoritario entre ellos o a un consenso minoritario. Las categorías se distribuyen en una tabla de doble entrada (Ilustración X) que representa las 5 categorías de tratamiento dentro de un mismo problema:

Ilustración 4: Categorías de tratamiento de un problema.



Fuente: Ruiz (2003, pág.117)

El método Delphi presenta las siguientes características sobre las cuales coinciden la mayoría de los autores, inclusive en su orden de enunciación:

- Proceso iterativo: Los participantes tienen la oportunidad de mostrar su opinión en varias rondas, cuyo número final dependerá del grado de consenso entre ellos. Esto permite a los expertos reflexionar sobre los temas tratados.
- Anonimato: Esta es una de las características que diferencian a esta técnica con otras y es que las respuestas son completamente anónimas. Incluso los participantes no saben quién son los otros que están colaborando también, de esta forma no hay riesgo de sesgo por liderazgo o profesionalidad.
- Feedback controlado: El investigador es quien se encarga de analizar las respuestas, por ello en función del consenso, la siguiente ronda tan solo se basará en aquellas preguntas en las que el acuerdo entre los expertos sea bajo o que las opiniones hayan diferido mucho.

- Respuesta estadística del grupo: A partir de las primeras preguntas realizadas ya comienza el estudio estadístico, por ello en las rondas posteriores pueden mostrarse estos resultados. Aquí también se incluye la posibilidad de que sean los propios participantes los que hagan una aproximación estadística por ejemplo de las frecuencias, tendencias...incluso en la primera ronda.

Aparte de las características anteriormente citadas también existen una serie de parámetros metodológicos fundamentales a tener en cuenta, y que están muy relacionados con las fases del método, como se detalla a continuación.

En primer lugar, la selección y conformación del panel de expertos es una de las cuestiones clave debido a que la calidad del proceso y sus resultados está directamente relacionado con esta selección, ya que sobre los expertos recae la responsabilidad de emitir las opiniones que permitirán concluir el estudio. Normalmente se establecen previamente a la selección una serie de criterios que deben cumplir los expertos encuestados para de esta forma cerrar el panel. Estos criterios se basan principalmente en el conocimiento experto sobre la materia tratada, por ello la selección es uno de los aspectos más críticos (Okoli y Pawlowski, 2004)

El segundo de los parámetros es el número de expertos. En un primer momento se puede llegar a la conclusión de que cuantos más expertos mayor será la fiabilidad del estudio, tal y como defendieron autores como Dalkey *et al.* (1972). Con el desarrollo del método esta posición se desestimó y tras diversas investigaciones no se llegaron a resultados concluyentes. Es por eso que el método Delphi no exige una muestra estadística mínima ni máxima como tal, habiendo diferentes opiniones entre distintos autores.

En este sentido, Skulmoski *et al.* (2007) determina que el número de expertos esta condicionado por la naturaleza del panel, por lo que un grupo homogéneo necesita una muestra de entre 10 y 15 expertos. Por otra parte Witkin y Altschuld (1995) proponen un número mayor de expertos, estableciendo que el tamaño aproximado debería ser aproximadamente 50 expertos. Mientras que Landeta (1999) y Rowe y Wright(1999), están de acuerdo en que los participantes deben encontrarse entre 7 y 30. Esto es debido a que si el número de expertos fuera demasiado pequeño, es decir, inferior a 7, no se podría considerar la información como representativa y además la posibilidad de error estadístico sería muy alta. Mientras que si el número de expertos fuera demasiado grande, es decir, sobrepasara los 30, es más probable que aparecieran inconvenientes y además no mejora o disminuye la posibilidad de error.

El tercer parámetro hace referencia a la calidad del panel. Existen diversas formas para medir la calidad del panel. Una de ellas sería buscando información de los expertos, a partir de citas, publicaciones, años de experiencia, formación, etc. Mientras que la más utilizada por su comodidad es la autovaloración, es decir, a través del propio cuestionario y las

respuestas obtenidas se puede averiguar el grado de conocimiento sobre el tema tratado. (López, 2018).

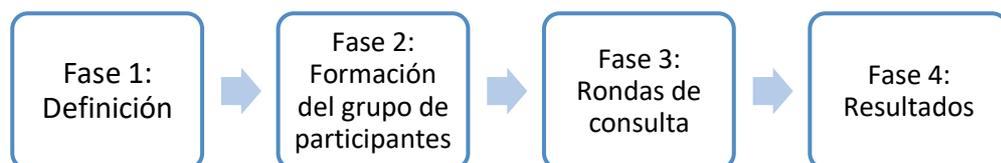
El proceso iterativo en rondas sería el cuarto parámetro. Uno de los objetivos del método Delphi es lograr el consenso entre los expertos sobre la materia tratada para de esta forma extraer resultados concluyentes. Es por ello que pueden llegar a utilizarse varias rondas de consulta, de forma que finalmente se llegue a un acuerdo. López (2008) establece que el proceso iterativo puede llegar a hacer que los expertos se replanteen su propia respuesta en relación a la anterior. Es importante tener en cuenta que tanto el consenso como la discrepancia después de varias rondas aportan información útil.

En cuanto al quinto parámetro se trata de los criterios para la finalización del Delphi. Estos criterios son principalmente consenso y estabilidad. En cuanto al consenso, ya se da por hecho ya que es uno de los objetivos del método. No existe un referente que muestre el grado de consenso aceptable, ya que depende de diferentes autores, pero para medirlo se utilizan herramientas estadísticas, como la mediana, la moda o la media.

En cuanto al parámetro de estabilidad, este puede ser definido como “la no variabilidad significativa de las opiniones de los expertos entre las rondas sucesivas, independientemente del grado de convergencia” (Pozo 2007,p.355). Es decir, que exista estabilidad en los resultados no quiere decir que exista consenso, ya que los expertos pueden discrepar desde la primera de las rondas hasta la última, por lo que existiría estabilidad en las respuestas, pero no consenso.

Como la gran mayoría de los métodos de recogida de información el método Delphi también sigue una serie de fases que son explicadas a continuación:

Ilustración 5: Fases del proceso del método Delphi



Fuente: Elaboración propia.

Fase 1: Definición:

En esta primera fase se basa en la formulación del problema central ya que trata de fijar los temas sobre los cuales va a estar orientada la consulta, es decir, sobre qué materia se va a realizar para de esta forma comenzar a establecer los criterios que deben cumplir los expertos. También se definen de forma clara y concisa los objetivos que se pretenden extraer y además se comienzan a identificar posibles fuentes de información.

Fase 2: Formación del grupo de participantes:

En esta fase cabe determinar el perfil de los participantes y elaborar el protocolo de selección del grupo, a partir de los criterios establecidos en la fase anterior. Es también importante contactar con los integrantes potenciales y conseguir su compromiso de colaboración. El tamaño de los grupos, como se ha nombrado anteriormente, oscilará entre 7 y 30 personas y siempre tiene que primar la calidad frente la cantidad. Por tanto en esta segunda fase se presentan dos dimensiones: una cualitativa, respecto al perfil de los participantes y otra cuantitativa, respecto a la elección de la muestra.

Fase 3: Rondas de consulta:

En esta fase se elabora el cuestionario y se le hace llegar a los expertos seleccionados en la fase anterior. El cuestionario puede realizarse de distintas formas, por ejemplo en forma de entrevista personal, a través de una llamada telefónica, por correo electrónico, etc. siendo este último el más utilizado debido a que tiene tasas de respuesta más altas y rápidas. El número de rondas realizadas dependerá de la respuesta y el consenso alcanzado entre los expertos.

Fase 4: Resultados:

Toda la información recogida en las rondas de consulta tendrá que ser analizada tanto de forma cuantitativa como cualitativa, de esta forma se podrá elaborar un informe que muestre las conclusiones y los puntos o no de consenso. Toda esta información ayudará para la toma de decisiones sobre la investigación.

4.2 Diseño de la investigación

Con la definición anterior del método ya se puede proceder a su aplicación concreta para este estudio, que se va a llevar a cabo a través de las distintas características, fases y parámetros expuestos en el apartado anterior:

- Selección de los expertos

Como se ha señalado, la selección y conformación del panel de expertos es uno de los puntos más importantes para a aplicación de la metodología.

Los expertos utilizados en el presente trabajo son profesionales de la auditoría en España. El criterio que se ha establecido para su selección ha sido que se encuentren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y que tengan conocimiento sobre la nueva Ley de Auditoría de Cuentas. La forma de consecución de las fuentes, es decir, de los expertos ha sido principalmente a través de contactos personales y con ayuda de profesores de la universidad.

En cuanto al número de expertos que se van a escoger como muestra es inicialmente de 20 participantes, ya que de esta forma se tiene en cuenta que alguno de ellos no colabore

finalmente y que aún con ello se tengan los participantes necesarios para poder otorgar validez al estudio estadísticamente.

La forma que se va a utilizar para medir la calidad del panel va a ser la autovaloración, que tal y como se ha indicado anteriormente es la más utilizada debido a su sencillez. A través de las preguntas propias del cuestionario se valorará la calidad de los expertos seleccionados, la cual dependerá de su grado de conocimiento y también de su experiencia en la materia.

- **Estructura del cuestionario**

Otro de los puntos importantes es la estructura y contenido del cuestionario. El cuestionario consta de 27 preguntas cerradas debido a que se pretende tratar los resultados de forma estadística y agregada, tal y como se puede observar en el ANEJO B.

En cuanto a las respuestas se clasifican dependiendo del tipo de pregunta, que como ya se ha nombrado se trata de preguntas cerradas, pero dentro de esta categoría existen distintas formas de realizarlas. Las utilizadas en este trabajo son:

- **Dicotómicas:** Se establecen tan sólo 2 alternativas de respuesta, Si o No aunque en ocasiones también se añade No sabe /No contesta (Ns/Nc).
- **Categorizadas:**
 - De respuesta sugerida u opción múltiple: En la encuesta aparecen sugerencias de respuesta y el participante tiene que elegir entre ellas.
 - De valoración: En este tipo de respuestas suele utilizarse la escala Likert⁴

Las preguntas tratan los temas que mayor controversia han generado sobre la aplicación de la LAC 2015 y se encuentran organizadas por diferentes secciones:

En primer lugar se encuentran preguntas generales para identificar el perfil de los participantes a través de preguntas sobre el rango de edad al que pertenecen, los años de experiencia en la auditoría, el puesto que ocupan en la empresa en la que trabajan, si pertenecen a alguna corporación de auditores, etc. Y también preguntas generales sobre la LAC, es decir, qué cambios han sido los más relevantes, preguntas sobre la estructura de la nueva legislación, etc. A través de estas lo que se pretende es clasificar a los auditores en función de su perfil y comprobar su conocimiento acerca del nuevo régimen.

En la segunda sección se encuentran las preguntas relacionadas con la independencia. Esta sección consta de 8 preguntas y es la más larga de todas ellas debido a que es el módulo de la ley que mayores modificaciones ha introducido. Se pregunta sobre el régimen de incompatibilidades, las normas de extensión, sobre los servicios ajenos a la

⁴ La escala Likert es una de las herramientas más utilizadas en los cuestionarios. Se basa en medir el grado de acuerdo o desacuerdo con una afirmación, es decir, mide actitudes y el grado de conformidad.

auditoría que ofrecen las auditoras, sobre la co-auditoría, etc. La finalidad de esta sección es que tras el análisis de los resultados se puedan extraer conclusiones para la independencia y la efectividad de sus cambios.

En tercer lugar las preguntas tratan sobre el informe de auditoría. Esta sección está formada por una pregunta de cuadrícula en la cual se recogen los cambios más importantes que ha introducido la LAC en relación con el informe, recogiendo tanto los cambios en la composición, como en la estructura. La finalidad es saber si estos cambios han facilitado o no el trabajo de los auditores y si cumplen el objetivo de proporcionar mayor transparencia.

En la siguiente sección se encuentran las preguntas relacionadas con las auditorías a Entidades de Interés Público. Se pregunta sobre los cambios en la definición de las EIP, el establecimiento de requisitos más restrictivos, los servicios prohibidos, la rotación de las firmas, etc. De esta forma se medirá el grado de acuerdo con los cambios en las EIP.

En cuanto a la última sección recoge las preguntas tanto del régimen de infracciones y sanciones como el Sistema de Supervisión Pública. En este aspecto la LAC no ha introducido tanta cantidad de cambios, por lo que las preguntas son más generales.

- **Forma de consulta**

Otro de los aspectos importantes a detallar es la forma de llevar a cabo la consulta, es decir, cómo se han diseñado los cuestionarios, cómo se han hecho llegar estos a los profesionales, así como las rondas que se realizarán y de qué dependerán.

El cuestionario se ha realizado a través de la aplicación de Google Forms, la cual permite elaborar encuestas y muestra los resultados a tiempo real a través de gráficos y tablas, lo que facilita el trabajo y la interpretación de los resultados. Cabe destacar que durante la fase de elaboración de los cuestionarios, se realizó una prueba piloto con dos expertos a los que se les envió el cuestionario previo, para que comprobasen su validez. Tras las sugerencias y comentarios recibidos de éstos se cerró el cuestionario definitivo. Los cuestionarios se enviaron a través del correo electrónico junto con una carta de presentación, en la que se muestra el objetivo de este estudio, datos de contacto para posibles comentarios o dudas durante el proceso, explicación del método que se lleva a cabo, etc. En esta carta de presentación aparece la dirección web para acceder al cuestionario de forma directa. (ANEJO A)

Una de las características importantes a tener en cuenta y que también se menciona en la carta de presentación es que la consulta será en todo momento anónima, tanto para la muestra de resultados como entre las personas encuestadas. Esta es una de las características más ventajosas de este método ya que permite que los entrevistados sean francos con sus respuestas. Bien es cierto que en el cuestionario se pide que se indique el correo electrónico de la persona que lo está realizando pero este no será utilizado más que para crear una base de datos por si es necesario realizar nuevas rondas de consulta.

Las rondas a realizar dependerán por tanto de los resultados y de su análisis, es decir, dependerá del consenso de los auditores.

Finalmente las rondas realizadas en este estudio han sido dos, debido a que en el análisis de resultados de la primera consulta no se alcanzó el grado de consenso requerido. Para la realización de la segunda consulta se ha redactado, de nuevo, una carta de presentación en la cual se explica a los encuestados los motivos de esta, así como la dirección web para realizar la encuesta y datos de contacto por si tienen alguna duda, al igual que en la primera carta de presentación.

La encuesta igual que la anterior ha sido realizada por Google Forms. Las preguntas que forman esta ronda, como se podrá observar en el apartado siguiente, son aquellas en las que no se ha alcanzado consenso en la primera ronda. Estas han sido reformuladas indicando en cada una de ellas el “feedback” sobre los resultados de la primera consulta. El propósito de esta segunda consulta es consolidar y refrendar los resultados obtenidos en la ronda inicial y además analizar si existe estabilidad en las opiniones de los expertos, ya que este es también uno de los objetivos de la aplicación del método Delphi.

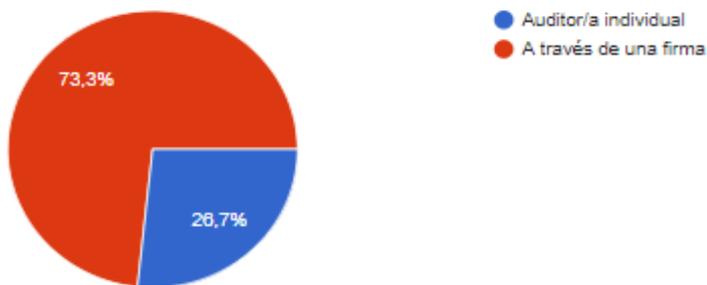
4.3 Resultados de la consulta

Una vez realizados los cuestionarios y recibidas las respuestas de los expertos, se procede al análisis de los resultados. Las respuestas de cada uno de los expertos son integradas en una respuesta de grupo, para de esa forma extraer el resultado final del método Delphi y tratarlas estadísticamente. Existen tres parámetros importantes a tener en cuenta en el análisis de los resultados, los cuales se refieren a tres niveles de control: la tendencia central de las respuestas o la centralización, la dispersión o consenso de las respuestas y la estabilidad de las opiniones, siendo cada uno de ellos medidos por diferentes estadísticos. (Mateos y Server, 2009)

- Participación y caracterización de los expertos

El número de participantes ha sido de 15 personas sobre los 20 previamente planteados, por tanto se ha obtenido una tasa de participación del 75%, por lo que el número final de expertos que han colaborado en el cuestionario se encuentra dentro del rango recomendado y se puede concluir que con este nivel de respuesta y participación los resultados se consideran válidos. Todos ellos son auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) cuyas características generales se muestran en los siguientes gráficos. Las características que los definen permiten realizar un análisis de los datos a través de diferentes grupos de expertos, es decir, se pueden crear grupos en función de las características y analizar los parámetros o niveles de control para uno de estos grupos y generar resultados de forma conjunta.

Gráfico 1: Número de expertos que ejercen de forma individual o a través de una firma:



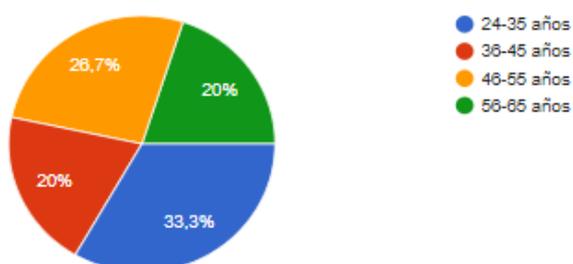
Fuente: Elaboración propia

Este gráfico corresponde a la pregunta de si ejerce la actividad como auditor individual o a través de una firma. Como se puede observar el 73'3 %, es decir, 11 expertos ejercen la actividad a través de una firma de auditoría, mientras que el 26'7% o lo que es lo mismo 4 expertos lo hacen de manera individual.

En relación a esta pregunta también se ha preguntado el nombre de la empresa en la que trabajan los expertos. Esta no se estableció como obligatoria, ya que tal y como establece una de las características del método Delphi la consulta debe ser anónima por lo que no se consideró importante o relevante el nombre de las empresas.

También se consultó sobre el puesto que ocupaban los expertos en las empresas en las que trabajan. Se ha extraído que 5 de ellos trabajan como auditores, 4 como gerentes, 2 como administradores, 2 son socios directores, 1 es revisor de control de calidad y otro de ellos es director de la empresa en la que trabaja. Se consideró que el puesto era relevante para determinar tendencias de respuesta en función del puesto de trabajo ocupado.

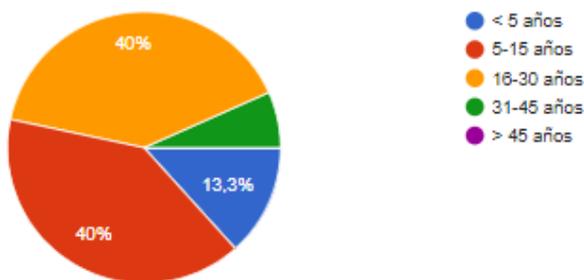
Gráfico 2: Rangos de edad de los expertos consultados



Fuente: Elaboración propia.

En este gráfico se muestran los rangos de edad de los expertos consultados. Tal y como se observa los rangos que se establecieron fueron 4. De esta pregunta se puede extraer que el mayor porcentaje de personas se encuentra entre los 24 y los 35 años, con un 33'3 % o lo que es mismo 5 expertos, esto se debe a que la mayor parte de los encuestados se encontraban en este rango, así como que las personas en este rango de edad se muestran más colaborativas con este tipo de trabajos. En segundo lugar se encontraría el rango de 46 a 55 años con un 26'7%. Y en último lugar los dos rangos restantes, de 36 a 45 años y de 56 a 65 años, con un 20% ambos. Se puede clasificar esta distribución como bastante equilibrada ya que de esta manera se pueden evitar sesgos en relación con la edad de los expertos. Esta pregunta es importante para la consulta ya que está relacionada también con la siguiente que se va a analizar sobre los años de experiencia como auditor.

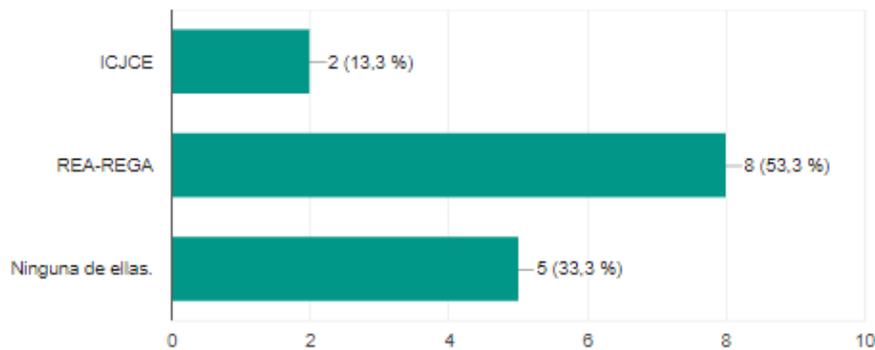
Gráfico 3: Rango de años de experiencia profesional como auditores de cuentas.



Fuente: Elaboración propia

Como se ha nombrado anteriormente esta pregunta se considera importante ya que es posible que en función de la experiencia de los auditores las opiniones varíen. De las respuestas obtenidas se puede extraer que un 40% de los encuestados tiene entre 16 y 30 años de experiencia y otro 40% entre 5 y 15 años de experiencia. Además también se puede observar que tan solo un 13'3%, o lo que es lo mismo, 2 auditores, tienen menos de 5 años de experiencia y tan solo uno de ellos, con un 6'7% entre 31 y 45 años. Esta distribución permite evidenciar que los expertos que tienen experiencia entre 5 y 30 años, siendo en este caso el 80% de los encuestados, tienen una opinión consolidada en función de su experiencia laboral, lo que aporta solidez y validez a la información y resultados obtenidos.

Gráfico 4: Corporaciones a las que pertenecen los encuestados.



Fuente: Elaboración propia

Esta pregunta hace referencia a las corporaciones de auditores existentes, las cuales tan sólo son dos: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) y el Registro de Economistas Auditores del Consejo General de Economistas (REA-REGA). Los auditores pueden pertenecer a una de ellas, a ambas o a ninguna. Los resultados obtenidos son que el 53'3% pertenece al REA-REGA, el 33'3% no pertenece a ninguna de ellas y el 13'3% pertenece al ICJCE.

En cuanto a pertenecer a ambas corporaciones, se ha comprobado de forma individual si alguno de ellos cumplía con esto pero no se ha encontrado ninguno con esta característica.

A través del análisis de esta pregunta se han podido encontrar conexiones a partir de las respuestas individuales con las preguntas sobre la edad y la experiencia. Se ha podido observar que de los 5 expertos que contestaron que no pertenecían a ninguna de las corporaciones, 4 de ellos contestaron encontrarse en el menor rango de edad (de 24 a 35 años) por lo que esto, junto con que los años de experiencia de los 5 expertos mencionados no supera los 15 años, puede mostrar la tendencia de que son los más jóvenes y con menos años de experiencia los que no pertenecen a ninguna de las corporaciones.

- **Centralización**

La centralización o tendencia central de las respuestas individuales suele ser calculada a través de la media y/o la mediana. En el caso del presente análisis se va a proceder a utilizar la mediana como estadístico central y la media y la desviación típica serán utilizadas como indicadores complementarios. La mediana tiene la ventaja de neutralizar la influencia de que no haya consenso, es decir de que los datos estén muy dispersos, mientras que la media sí se ve afectada por esto. (Landeta, 1999)

Para aquellas preguntas en las que se solicita a los expertos que realicen una elección entre varias respuestas predefinidas, se utilizará la moda (μ), la cual nos indicará la opción

elegida más frecuentemente por el grupo de expertos. Esta se calculará a partir de la asignación a cada una de las respuestas de un número, de esa forma se calculará la moda sobre la lista de números y a partir del número que resulte se sabrá cuál es la respuesta más contestada.

- **Dispersión/ consenso**

Como se ha explicado anteriormente uno de los propósitos del método Delphi es alcanzar el consenso entre los expertos consultados. El consenso es definido como el grado de convergencia de las estimaciones individuales o alternativamente el grado de dispersión de estas, es decir, acuerdo o conformidad entre las respuestas individuales de cada uno de los expertos consultados.

El estadístico que se va a utilizar en el presente trabajo es el intervalo o rango intercuartílico (k) y es el que se utilizará para delimitar el consenso o dispersión entre las respuestas individuales ya que no está influenciado por valores dispersos. Este se calcula como la diferencia entre el tercer y el primer cuartil. Su interpretación se basa en que cuanto más grande sea esta diferencia, es decir, el rango intercuartílico, menor será el consenso, por tanto se conseguirá unanimidad cuando $K = 0$ y un grado aceptable de consenso cuando $k \leq 1$. (Mateos y Server, 2011)

- **Estabilidad**

La estabilidad de los resultados es otro de los propósitos que persigue el método Delphi. Es importante tener en cuenta que en la primera de las rondas el criterio de estabilidad hace referencia a criterio de consenso, es decir, si en la primera ronda existe consenso el resultado podrá ser calificado como estable.

En el resto de las rondas esto no se cumplirá, por lo que el criterio de consenso y de estabilidad serán independientes, debido a que la estabilidad hace referencia a la no variación de las opiniones de los expertos en función de las respuestas de rondas anteriores, es decir, a las fluctuaciones de estas respuestas. Por lo tanto la estabilidad también puede darse sin necesidad de que exista consenso. Por ello, autores como Landeta (1999) y Von der Gracht (2012) han destacado que la estabilidad es un mejor criterio, o al menos más deseable, que el clásico consenso.

Para llevar a cabo el cálculo y análisis de la estabilidad se utilizará la variación del intervalo intercuartílico relativo (r), es decir, el rango intercuartílico dividido entre la mediana y cuya variación (Vr) con el rango intercuartílico relativo de la ronda anterior permitirá deducir si existe o no estabilidad ($Vr = r1-r2$). Para la interpretación de esta variación se entenderá que cuando se encuentre entre $-0'25$ y $0'25$ existirá estabilidad en la respuesta. (Mateos y Server, 2011)

A continuación se presentan las tablas con los resultados de los parámetros estadísticos y sobre los cuales se han extraído las conclusiones en relación a los aspectos explicados anteriormente:

- Análisis final de resultados

Tablas 3: Resumen estadístico del resultado final. Primera consulta:

-Sección 1: Preguntas generales.

Ítem	Estadísticos				
	w (mediana)	s (desv. Típica)	m (media)	K=q3-q1	r (Inter. Relativo)
Valore (del 1 – nada relevante- al 5- muy relevante-) las siguientes modificaciones introducidas por la nueva Ley de Auditoría en los siguientes aspectos:					
La independencia junto con sus normas de extensión	5	0,64	4,47	1	0,2
El informe de auditoría y su nueva estructura	5	0,41	4,80	0	0
El régimen de infracciones y sanciones	3	0,62	3,33	1	0,33
Supervisión pública	3	0,72	3,33	1	0,33
La normativa para Entidades de Interés Público	4	1,22	3,73	2	0,5

Ítem	Estadísticos	
	μ (moda)	k=q3-q1
En su opinión, ¿la nueva ley de auditoría ha contado con el suficiente diálogo con los auditores en el momento de su aprobación?	No	1
En la ley de auditoría degorada, se encontraban definiciones que permitían un mayor entendimiento de las secciones. En el nuevo régimen, sin embargo, muchas de estas definiciones han sido reubicadas al artículo nº3 que hace referencia a todas las definiciones. ¿Piensa que esto puede dificultar en algunas ocasiones la interpretación de una sección y con ello una aplicación errónea de la normativa?	Sí, esto podría llegar a dificultar la interpretación de la ley.	1

-Sección 2: La independencia

Ítem	Estadísticos				
	w (mediana)	s (desv. Típica)	m (media)	K=q3-q1	r (Inter. Relativo)
<p>Respuesta: 1-totalmente en desacuerdo - 5- totalmente de acuerdo</p>					
<p>Además de las causas de incompatibilidad, también existen las normas de extensiones, las cuales pretenden reforzar el régimen de independencia. En su opinión, ¿Está de acuerdo con las críticas que han recibido estas normas debido a las referencias cruzadas –entre artículos- que han surgido en la nueva ley?</p>	4	0,74	4,13	1	0,25
<p>Se ha producido la extensión de los procedimientos de independencia al entorno familiar de los auditores principales y del resto del personal implicado. Se considera que esto será efectivo y gestionable para asegurar la ausencia de circunstancias que comprometan la objetividad de los sujetos afectados, es decir, los auditores y resto de personal. ¿Está de acuerdo con la anterior afirmación?</p>	2	1,19	2,47	2	1
<p>El concepto de “red” alcanza a las relaciones de red entre firmas de auditoría, y entre firmas de auditoría y otros operadores, personas o entidades que desarrollan su actividad económica en sectores ajenos a la auditoría. ¿Deberían acotarse las situaciones de red a las relaciones entre auditores y con otros operadores que desarrollen actividades en sectores afines a la auditoría, servicios financieros, legal, contable, fiscal etc.?</p>	4	0,93	4	2	0,50
<p>En su opinión, ¿La práctica de la co-auditoría disminuirá la concentración en el sector?</p>	3	0,99	2,87	1	0,33

Ítem	Estadísticos	
	μ (moda)	k=q3-q1
¿Considera que los mayores requerimientos legales en materia de independencia, realmente van a garantizar la objetividad de los auditores o, más bien, deberían intensificarse las medidas preventivas basadas en la formación y fortalecimiento de una actitud íntegra, de escepticismo, diligente y leal?	Deberían intensificarse las medidas preventivas	1
La regulación del régimen de incompatibilidades, le resulta...	Confusa, enrevesada, poco clara	0
En su opinión, ¿el endurecimiento del régimen de incompatibilidades redundará en una menor incidencia de escándalos financieros?	No	1
En cuanto a los servicios que ofrecen las auditoras. ¿Piensa que el endurecimiento de la regulación de los servicios permitidos va a producir menos facturación en empresas que ofrecían distintos servicios?	No	1

-Sección 3: Informe de auditoría

Ítem	Estadísticos				
	w (mediana)	s (desv. Típica)	m (media)	K=q3-q1	r (Inter. Relativo)
La nueva estructura y contenido del informe de auditoría va a aportar (1-Totalmente en desacuerdo, 5-totalmente de acuerdo-):					
Mayor transparencia y confianza	4	1,15	3,20	2	0,50
Mayor información para facilitar la toma de decisiones	3	1,13	3,13	2	0,67
Complejidad en la elaboración del informe	4	0,62	4,33	1	0,25
Un sobrecoste para las empresas auditoras	4	0,96	4	2	0,50
Mayor conocimiento sobre las dificultades encontradas en la redacción del informe	4	0,77	3,80	1	0,25

-Sección 4: Entidades de Interés Público

Ítem	Estadísticos				
	w (mediana)	s (desv. Típica)	m (media)	K=q3-q1	r (Inter. Relativo)
<p>Respuesta: 1-totalmente en desacuerdo - 5-totalmente de acuerdo</p> <p>La definición de las entidades de interés público (EIP) ha sido una de las modificaciones más importantes de la ley, originando que los requisitos que las empresas deben cumplir actualmente para ser EIP sean más restrictivos y que por lo tanto el número de empresas con esta calificación disminuya considerablemente. ¿Considera adecuada y necesaria esta modificación de la Ley? (Valore su grado de acuerdo: 1-Totalmente en desacuerdo- a 5- totalmente de acuerdo-)</p>	4	0,96	4,07	2	5
<p>El modelo de control de calidad de la auditoría se ha modificado sustancialmente, tanto los ciclos mínimos en que se realizan los controles, como el enfoque de las actuaciones. De tal modo que la selección de las firmas cuya calidad se inspecciona se realiza en función de los riesgos, y en los últimos años estas inspecciones se han centrado en las grandes y medianas firmas auditoras que auditan EIP. ¿Considera que la falta de actuaciones de control sobre todo el colectivo, es decir, todas las empresas en general, y el solo centrarse en las EIP, causará la relajación de aquellas firmas de auditoría que por sus circunstancias de riesgo no se consideran sujetos de revisión?</p>	4	1,18	3,60	1	0,25
<p>También en cuanto a la rotación. Existen diversas opiniones que piensan que el auditor debe estar cerca de la dirección y del negocio auditado para poder proporcionar una información más valiosa, por lo tanto la nueva normativa de rotación podrá afectar al tipo de información a transmitir en el informe. ¿Está de acuerdo con esta afirmación?</p>	3	0,92	2,53	1	0,33
<p>En cuanto a las medidas para evitar la concentración y dependencia de honorarios,¿Entiende justificado que la abstención por concentración de honorarios, aplicable en la EU exclusivamente para las EIP, se aplique en nuestro país también para el resto de las firmas, aunque no sean de interés público?</p>	3	1,28	2,73	3	1

-Sección 5: Régimen de infracciones y sanciones y Supervisión Pública

Ítem	Estadísticos				r (Inter. Relativo)
	w (mediana)	s (desv. Típica)	m (media)	K=q3-q1	
Respuesta: 1-totalmente en desacuerdo - 5-totalmente de acuerdo					
¿Considera coherente el reforzamiento previsto en la nueva Ley de Auditoría (LAC) de las competencias del regulador público, con la falta de medios técnicos y humanos que viene denunciando en las Memorias Anuales de su actividad?	2	1,16	1,27	2	1

Ítem	Estadísticos	
	μ (moda)	k=q3-q1
¿Considera que se ha endurecido la forma de castigar las infracciones?	Si	1
La falta de remisión al ICAC de aquellas informaciones requeridas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización del plazo establecido, constituye una infracción grave, cuya reiteración durante el periodo de cinco años conlleva en todo caso la baja en el ROAC. Considera que....	Se trata de una medida necesaria para controlar la información requerida y obligatoria	1

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA

En las tablas anteriores aparecen los resultados calculados estadísticamente para cada una de las preguntas del cuestionario. La presentación de las tablas está dividida por secciones en el mismo orden en el que han sido presentadas en el cuestionario así como en el mismo orden en que se va a proceder a analizarlas. Para cada una de las secciones se presentan dos tablas diferentes, la primera de ellas recoge las preguntas analizadas a través de la mediana y el intervalo intercuartílico, junto con los estadísticos complementarios y la segunda de ellas las preguntas analizadas a través de la moda, es decir, la respuesta más repetida y el intervalo intercuartílico. Se va a proceder por tanto a extraer las conclusiones:

- **SECCIÓN 1: Preguntas generales sobre la Ley de Auditoría**

En cuanto a la valoración que los expertos han otorgado a los distintos cambios tratados en el presente trabajo, se puede concluir que las modificaciones más relevantes han sido las introducidas en el deber de independencia junto con sus normas de extensión y el informe de auditoría y su nueva estructura, alcanzándose además consenso en ambos y unanimidad en el caso del informe de auditoría. En cuanto al régimen de infracciones y sanciones y la supervisión pública se extrae como tendencia central indiferencia hacia estos temas, es

decir, que los cambios introducidos no son significativos, además en ambos se ha obtenido consenso. Por último en cuanto a la normativa aplicable a las EIP, la mayor parte de los expertos piensan que las modificaciones han sido importantes pero en esta no se ha obtenido consenso.

Por otra parte también se puede concluir que la mayor parte de los auditores piensan que no hubo suficiente diálogo en el momento de aprobación de la ley tal y como se explica en los antecedentes de este trabajo la mayoría de auditores opina que no se les tuvo en cuenta en el momento de aprobación y que esta puede llevarles a una situación de inferioridad competitiva. Además, otro de los aspectos sobre los que se ha preguntado es sobre el cambio de ubicación a otro artículo (Art. 3) de muchas de las definiciones que se encontraban en la ley derogada y si esto puede provocar dificultad de interpretación de la ley, la mayor parte de los auditores opinan que sí que esto puede dificultar la interpretación, lo que puede darse debido a que en la legislación anterior las definiciones de ciertos conceptos se encontraban en su capítulo correspondiente o en la sección relacionada con el mismo. En ambas cuestiones se ha obtenido un consenso aceptable de $K=1$.

- **SECCIÓN 2: La independencia**

Sobre la independencia, que es uno de los temas que más controversia genera, debido a que es una de las secciones que mayores cambios ha introducido y que como ya se ha señalado los expertos consideran más relevante, se han extraído las siguientes conclusiones:

En primer lugar indicar que los expertos consultados están de acuerdo y se alcanza un nivel de consenso aceptable sobre las críticas que han recibido las normas de extensión, debido a las referencias cruzadas. Esto se debe a que las normas de extensión se han ampliado y esto ha causado mayor complejidad de entendimiento, ya que muchas de ellas no son totalmente absolutas por lo que no cubren algunas situaciones que pueden generar amenaza. Es por tanto posible concluir que el propósito de sistematizar el mecanismo no se ha alcanzado ya que los auditores observan que tantos matices dificultan el proceso de detectar causas de incompatibilidad.

En cuanto a la extensión de los procedimientos de independencia al entorno familiar de los auditores principales, los expertos no están de acuerdo con que esto vaya a ser efectivo para asegurar la ausencia de circunstancias que puedan mermar la objetividad de los auditores, ni tampoco con que sea gestionable a efectos prácticos, si bien no existe consenso en el grupo en este aspecto. La opinión de los auditores puede estar justificada con el esfuerzo que les va a suponer aplicar estos nuevos requerimientos, ya que de esta forma deben tener cuidado con los trabajos que aceptan y vigilar exhaustivamente las relaciones que puedan poner en peligro su objetividad.

Sobre si se deberían de acotar las situaciones de red a las relaciones entre auditores y con otros operadores que desarrollen actividades en sectores afines a la auditoría se ha

obtenido que la mayoría están de acuerdo con ello, ya que como se ha indicado en el desarrollo de este trabajo este es uno de los cambios incorporados cuyo objetivo es aumentar la confianza en el servicio de auditoría, aún con ello no se ha alcanzado consenso.

En cuanto a si la práctica de la co-auditoría disminuirá la concentración en el sector piensan que es indiferente y además existe consenso entre ellos. Esto puede estar relacionado con que el mayor porcentaje de expertos que han colaborado trabajan para una firma de auditoría por lo que las opiniones pueden estar influidas por esto, lo que será comprobado cuando se realice el estudio por grupos.

Como ya se ha indicado en el apartado de independencia, la nueva ley incorpora la obligación de escepticismo profesional y la aplicación del juicio profesional, por ello se ha preguntado acerca de si se deberían de intensificar las medidas preventivas basadas en el fortalecimiento de una actitud íntegra, de escepticismo, diligente y leal. La mayoría de los auditores han estado de acuerdo con la anterior afirmación y además se ha alcanzado un grado de consenso adecuado.

En cuanto a la regulación del régimen de incompatibilidades existe unanimidad sobre que resulta confusa, enrevesada y poco clara. Esto está muy relacionado con la primera de las preguntas analizadas sobre la sección de independencia, ya que se han querido introducir tantos matices que finalmente ha dado lugar a una regulación de difícil entendimiento. Además las causas de incompatibilidad no resultan difíciles de verificar debido a que en muchas ocasiones se trata de actitudes personales o aplicaciones del juicio profesional.

La opinión más común de los expertos sobre el endurecimiento del régimen de incompatibilidades es que piensan que no provocará una menor incidencia de escándalos financieros, esto puede provocar que el objetivo de incrementar la confianza de los usuarios interesados en la información se vea dificultada. Los auditores tampoco piensan que un endurecimiento de la regulación de los servicios permitidos vaya a provocar menor facturación para empresas que también se dedicaban a distintos servicios. Esta pregunta se planteó debido a que las auditoras por su afán de crecimiento y de facturar más comenzaron a ofrecer servicios distintos a los de auditoría que podrían provocar amenazas a la independencia de los auditores en cuanto a la expresión de la opinión en el informe. En ambas preguntas se ha alcanzado consenso.

○ **SECCIÓN 3: Informe de auditoría**

En cuanto al informe de auditoría se ha consultado sobre qué va a aportar su nueva estructura y contenido. Los auditores creen relevante que el nuevo informe aportará mayor transparencia y confianza, mayor conocimiento sobre las dificultades encontradas en la redacción del informe pero también a la vez complejidad en la elaboración y un sobrecoste para las empresas auditoras. No están todos de acuerdo en estas, ya que no se ha alcanzado

consenso sobre una mayor transparencia y confianza y sobre que sea un sobrecoste para las empresas.

Además no consideran importante que el informe proporcione mayor información para facilitar la toma de decisiones, pregunta que hace referencia al nuevo contenido del informe, ya que como se ha explicado en el desarrollo del presente trabajo, se ha introducido un párrafo el cual explica los distintos riesgos encontrados en la elaboración del encargo y cómo estos han sido afrontados, por ello sobre la aportación de un mayor conocimiento sobre las dificultades encontradas en la elaboración del informe sí se alcanza consenso.

Resulta poco entendible que sobre estas cuestiones no se haya alcanzado consenso debido a que en la primera parte los expertos han manifestado las modificaciones en el informe de auditoría como una de las principales modificaciones (en importancia) de la nueva LAC, aspecto sobre el cual se ha obtenido unanimidad.

○ **SECCIÓN 4: Entidades de Interés Público**

La mayoría de los auditores están de acuerdo, aunque no existe consenso en que la definición de las EIP era un cambio adecuado y necesario. Esto tiene relación con la valoración inicial que los expertos han dado a los cambios en la normativa para las EIP, ya que como se ha indicado anteriormente, consideran que se trata de un cambio relevante y además también tiene relación con la necesidad de adaptación de los estándares europeos.

En cuanto a los controles de calidad, cabe destacar que los expertos están de acuerdo y además existe consenso sobre que la falta de actuaciones sobre todas las empresas en general, es decir aquellas que no están clasificadas como EIP, causará relajación ya que al no considerarse sujetos de revisión, no tiene que tener un cuidado exhaustivo. Esto puede estar justificado, como tantas veces se ha señalado, con que las EIP se caracterizan por tener unos requerimientos más restrictivos por lo que sus mecanismos de control también lo son.

Sobre la rotación, se ha hecho referencia sobre si el auditor debía estar cerca de la dirección y del negocio auditado para de esta forma poder proporcionar una información más valiosa. La mayoría de los expertos han opinado que se trata de un aspecto indiferente y además se ha alcanzado consenso. Lo mismo ocurre en el caso de las medidas de concentración de honorarios y la aplicación de la legislación de la EU para todas las firmas, los auditores piensan que es un aspecto indiferente pero no se ha alcanzado consenso. Esto está altamente relacionado con la puesta en marcha de co-auditorías, ya que lo que se pretende es que el mercado esté mejor repartido (desconcentración) y tal y como se ha indicado anteriormente son aspectos que los expertos han calificados como indiferentes.

También se puede observar que existe unanimidad sobre la utilidad y necesidad de redacción de una lista de servicios prohibidos para las EIP, esto tiene conexión con uno de

los objetivos generales de la ley ya que los auditores deben de ser independientes, por lo que esta “lista negra” indica sobre qué servicios se debe tener una especial atención ya que podrían mermar la objetividad del auditor.

Uno de los cambios más significativos de la ley sobre las EIP es que se han establecido límites sobre los años en los que una firma podrá estar auditando la misma EIP. Sobre esto se ha establecido el límite de que la firma de auditoría no podrá estar más de 10 años auditando. La opinión de los expertos es que esto no causará grandes cambios en la facturación de las grandes firmas de auditoría, sobre lo cual se ha alcanzado un nivel de consenso aceptable. Quizás la opinión sobre que estas modificaciones no causarán cambios en la facturación es debido a que se trata de una ley de corto recorrido, por lo que muchas firmas siguen auditando clientes que ya tenían, pero llegará el momento en el que no podrán debido a los límites temporales.

- **SECCIÓN 5: Régimen de infracciones y Sanciones y Supervisión Pública**

Sobre la supervisión pública se ha consultado acerca de la coherencia del reforzamiento de las competencias del regulador público, siendo que hay falta de medios técnicos y humanos. Esta medida se ha llevado a cabo debido a que se pretende incrementar el control. La mayoría de los auditores ha opinado que no es un cambio adecuado mientras que no existe consenso sobre esto. El reforzamiento puede estar relacionado con la intención de “modernizar” y sistematizar el proceso de control para así agilizarlo.

En cuanto a si consideraban si se había endurecido la forma de castigar las infracciones, la mayor parte piensa que sí y además existe consenso. Esto puede estar relacionado con los cambios de clasificación de las infracciones, ya que muchas de ellas han pasado de leves a graves y de graves a muy graves. En relación con las infracciones, se ha establecido como infracción grave la falta de remisión al ICAC de ciertas informaciones, teniendo como consecuencia si se reitera esta práctica la baja del ROAC. Los expertos piensan que se trata de una medida necesaria para controlar la información requerida y obligatoria para el ICAC y además se ha alcanzado un nivel de consenso adecuado.

- **Análisis resultados segunda ronda**

Tras el análisis de las preguntas realizadas en esta primera consulta se puede concluir que mayoritariamente existe consenso entre los profesionales de esta materia. Aunque sí existen diversas cuestiones sobre las cuales no se ha alcanzado y sobre las que se hace necesario realizar una segunda consulta para saber si los expertos se reafirman sobre sus opiniones.

Para la realización de la segunda consulta se cogerán tan solo los temas sobre los cuales no se ha alcanzado el grado de consenso requerido y se reformularán las preguntas. La finalidad de esta segunda consulta es consolidar los resultados obtenidos en esta ronda inicial así como también analizar la estabilidad de las opiniones entre ambas.

El nuevo cuestionario, cuyas preguntas y carta de presentación se presentan en los ANEJOS C y D, se envió a todos los expertos que colaboraron en la primera consulta (15 expertos). La participación en esta segunda ronda ha sido menor, en total han sido 11 expertos, por lo que en función de la primera ha habido un 73 % de participación. La pérdida de colaboración con el paso de las consultas se debe principalmente a la pérdida de motivación e interés por parte de los participantes.

Una vez realizado el análisis estadístico de las preguntas se puede proceder a su interpretación. Los estadísticos calculados son los mismos que en la primera consulta - la media, mediana, desviación típica, el rango intercuartílico y el intervalo intercuartílico relativo - añadiéndose además el cálculo del rango intercuartílico relativo (V_r), que como se había explicado en el apartado de estabilidad, proporciona información sobre la estabilidad de las respuestas.

Cabe tener en cuenta que el método Delphi además de perseguir el consenso entre los expertos, tal y como indica su definición, también busca la estabilidad o la no estabilidad de los resultados, ya que ambos pueden aportar información relevante al estudio.

A continuación se detallan las tablas con todos los cálculos estadísticos:

Tablas 4: Resumen estadístico del resultado final. Segunda consulta

Ítem	Estadísticos					
	w (mediana)	s (desv. Típica)	m (media)	K=q3-q1	r (Inter. Relativo)	Vr (Rango intercuartilico relativo)
Valore (del 1 -nada relevante- al 5 -muy relevante-) la modificación introducida en la normativa para las Entidades de Interés Público. La respuesta más frecuente ha sido "Más bien relevante".	4	0,7	4,09	1	0,25	0,25
Se ha producido la extensión de los procedimientos de independencia al entorno familiar de los auditores principales y del resto del personal implicado. Se considera que esto será efectivo y gestionable para asegurar la ausencia de circunstancias que comprometan la objetividad de los sujetos afectados, es decir, los auditores y resto de personal. ¿Está de acuerdo con la anterior afirmación? La respuesta más frecuente ha sido "Más bien en desacuerdo". (Valore del 1- Totalmente en desacuerdo- al 5- Totalmente de acuerdo)	2	0,7	2,09	0	0	1
En cuanto al informe de auditoria no se ha alcanzado consenso sobre lo que aportan los nuevos cambios. Valore del 1 -Nada relevante- al 5 - Totalmente relevante- los siguientes aspectos.						
Mayor transparencia y confianza	2	1,12	2,63	2	1	-0,5
Mayor información, debido a su extensión de contenido, para la toma de decisiones	4	0,9	3,27	2	0,5	0,17
Sobrecoste para las auditorías	4	0,94	3,9	2	0,5	0

Ítem	Estadísticos					
	w (mediana)	s (desv. Típica)	m (media)	K=q3-q1	r (Inter. Relativo)	Vr (Rango intercuartilico relativo)
Respuesta: 1-totalmente en desacuerdo - 5- totalmente de acuerdo						
En cuanto a las medidas para evitar la concentración y dependencia de honorarios,¿Entiende justificado que la abstención por concentración de honorarios, aplicable en la EU exclusivamente para las EIP, se aplique en nuestro país también para el resto de las firmas, aunque no sean de interés público? La respuesta más frecuente ha sido "Indiferente"	2	1,36	2,54	3	1,5	-0,5
¿Considera coherente el reforzamiento previsto en la nueva Ley de Auditoría (LAC) de las competencias del regulador público, con la falta de medios técnicos y humanos que viene denunciando en las Memorias Anuales de su actividad? La respuesta más frecuente ha sido "Más bien en desacuerdo"	2	0,83	2,09	0	0	1

Ítem	Estadísticos	
	μ (moda)	k=q3-q1
En cuanto a si se deberían acotar o no las situaciones de red a las relaciones entre auditores con otros operadores que desarrollen actividades en sectores afines a la auditoría, la mayoría de los expertos han contestado que sí están de acuerdo . ¿Se reafirma usted en esto?	Si	0
La mayor parte de los expertos opina que las modificaciones introducidas en la definición de las EIP es adecuada y necesaria. ¿Está de acuerdo con esto?	Si	0

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA

A partir de las tablas anteriores, que recogen el análisis estadístico de las preguntas de la segunda ronda, se puede observar que la valoración de los expertos sobre las modificaciones introducidas en la normativa para las EIP no se ha modificado, es decir, la mayoría piensan que se trata de una modificación más bien relevante. Además, mientras que en la consulta anterior no se consiguió consenso, en esta se ha alcanzado un grado aceptable junto con estabilidad en las respuestas, ya que $V_r = 0.25$, por lo que se encuentra dentro de los límites $(-0.25, 0.25)$ que indican que existe estabilidad. Esta indica que la respuesta de los expertos no ha cambiado, ni cambiará en el corto plazo. Por lo tanto a la conclusión de cuáles han sido los cambios más relevantes se incorporan las modificaciones introducidas en la normativa para las EIP, junto con el deber de independencia y el informe de auditoría, los cuales ya quedaron definidos en la primera de las consultas.

En cuanto a si los expertos consideran que la extensión de los procedimientos de independencia al entorno familiar es efectiva y gestionable para asegurar la objetividad del auditor, la mayoría opina que no están de acuerdo, y además se ha alcanzado unanimidad. En cuanto a la estabilidad en esta pregunta tampoco se ha alcanzado ya que la variación del intervalo intercuartílico de ambas rondas da el valor de 1 que tampoco cumple los mínimos establecidos.

Otra de las preguntas que se ha reformulado en esta segunda consulta corresponde a la valoración de algunos de los aspectos que aporta el nuevo informe de auditoría. Tan sólo, como se ha indicado antes, se ha preguntado por los aspectos sobre los que no se alcanzó consenso.

En este caso, la mayoría de los expertos están de acuerdo en que no es relevante la aportación de mayor transparencia y confianza del informe de auditoría, mientras que en la primera de las consultas la mayoría opinó que se trataba de una aportación significativa. Sobre esto no se ha alcanzado consenso y tampoco estabilidad, ya que como se ha indicado la opinión de los expertos se ha modificado de una ronda a otra y por lo tanto se puede concluir que se trata de una cuestión que no está definida dentro del sector y sobre la cual existen muchas opiniones, lo que puede estar generado por el poco tiempo que lleva en vigor el nuevo informe de auditoría.

En cuanto a si aporta mayor información, debido a su extensión de contenido, para la toma de decisiones, la mayor parte de los profesionales opina que este aspecto es significativo. No se ha alcanzado consenso, mientras que sí estabilidad en la respuesta ya que la opinión de la mayoría no ha cambiado y como se puede observar en la primera ronda tampoco se alcanzó consenso.

En tercer lugar sobre si el nuevo informe va a suponer un sobrecoste para las auditorías, los auditores opinan que es un aspecto relevante, sobre el que tampoco se ha alcanzado consenso pero sí estabilidad. En la primera consulta la mayoría de los auditores contestaron que también se trataba de un elemento significativo, demostrando de esta

forma la consecución de estabilidad en la respuesta. Cabe destacar que si se analizan las respuestas individualmente aquellos que han contestado que se trata de una aportación indiferente o poco relevante trabajan en grandes firmas, es decir, normalmente en las grandes firmas existen mayores recursos por lo que a ellos no les causaría sobrecoste, mientras que aquellos que trabajan como auditores individuales han opinado que se trata de un aspecto relevante por lo que sí les supondrá sobrecoste debido al tamaño de la auditoría.

En las cuestiones anteriores se puede observar la característica tratada en el apartado de estabilidad que explica que la estabilidad y el consenso son conceptos independientes, y que por lo tanto no se tienen que dar a la vez.

En cuanto a si se deberían o no acotar las situaciones de red a las relaciones entre auditores con otros operadores que desarrollen actividades afines a la auditoría, la mayoría ha respondido que sí, por lo que significa que la mayoría están de acuerdo con ello igual que en la anterior consulta en la que opinaron que sí estaban de acuerdo con acotar estas situaciones, ya que forma parte del proceso de reforzamiento del deber de independencia. En la anterior consulta no se alcanzó consenso mientras que en esta se ha alcanzado unanimidad.

En cuanto a las medidas para evitar la concentración, a través de la abstención, que han sido aplicadas para todas las empresas, la mayoría de los profesionales opinan que no están de acuerdo mientras que en la primera de las rondas la mayoría opinó que se trataba de un tema indiferente. En esta segunda consulta, no se ha alcanzado consenso, pero tampoco estabilidad en la respuesta ya que como se ha nombrado existe variabilidad en la respuesta de los expertos de una ronda a otra. Esta pregunta esta orientada a extraer si la profesión está de acuerdo en la imposición de esta normativa para todas las empresas, ya que puede ser entendible que esta sea de aplicación para las auditoras de EIP, al tener requerimientos más restrictivos, pero no para todas las empresas ya que normalmente son las grandes empresas las que se encargan de las EIP y las que lo tienen más fácil para evitar la concentración de honorarios, que las pequeñas empresas, que pueden tener menos clientes y por tanto darse concentración o dependencia de honorarios.

En la primera de las consultas no se alcanzó consenso sobre las modificaciones introducidas en la definición de las EIP, mientras que en esta la mayoría de los expertos opina que estas modificaciones son adecuadas y necesarias y se ha alcanzado unanimidad en la respuesta. Como ya se ha explicado estas modificaciones reducen sustancialmente el número de este tipo de entidades en España, y además estos nuevos requerimientos eran de aplicación obligatoria debido a la normativa europea.

Por último sobre si los expertos consideran coherente el reforzamiento de las competencias del regulador público aún con falta de medios técnicos, la mayoría opina que no están de acuerdo con esta modificación, sobre lo que se ha alcanzado unanimidad, pero

no estabilidad, por lo que quiere decir que las opiniones sobre esto podrían diferir en el corto plazo.

Como conclusión al estudio se puede establecer que el grado de consenso en términos generales se mantiene con esta segunda consulta. En cuanto a la estabilidad se podría afirmar que existe, ya que en la mayor parte de las preguntas se ha alcanzado, debido a que las respuestas de los expertos no han variado de una consulta a otra, lo que puede indicar también que no variará en el corto plazo. Aún con ello es importante tener en cuenta que tanto la consecución de consenso y estabilidad como el no alcanzarlos aportan información útil para el estudio, es decir, como ya se ha indicado en muchas de las preguntas la opinión de los expertos ha variado de una consulta a otra y las razones pueden encontrarse en que ellos mismos, al mostrarles el feedback de la primera consulta, hayan querido incorporarse a la mayoría o directamente se hayan replanteado la respuesta. Estos cambios de opinión pueden tener relación quizá con que se trata de una ley de muy poco recorrido y por tanto existen muchas modificaciones que aún están introduciéndose y acoplándose al sector.

Cabe destacar que el método utilizado ha permitido extraer información útil, con fiabilidad y validez, ya que el juicio por parte de un grupo de expertos permite obtener resultados cualificados. Y además que la utilización de este método ha sido la aportación científica al presente trabajo, ya que permite generalizar las respuestas de los expertos en función a una serie de aspectos, siendo en este caso, las modificaciones más importantes introducidas por la nueva Ley de Auditoría. En cuanto a la calidad de los expertos es el elemento que mayor validez aporta al estudio, y la fiabilidad de los resultados viene respaldada por el gran grado de consenso alcanzado en la mayoría de los ítems.

- **Análisis de resultados por grupos de expertos**

Como se ha indicado anteriormente el análisis de las respuestas atendiendo a las características generales de los auditores permite realizar un análisis de datos por grupos de expertos. En este caso se va a realizar a partir de la caracterización en función de los años de experiencia profesional de los auditores consultados. Se ha elegido esta característica porque puede que las opiniones difieran dependiendo de los años que llevan ejerciendo, y además porque es fácilmente combinable con cualquier otra característica y así encontrar tendencias de respuesta. Sierra y Orta (2005) señalan que la experiencia es un buen factor a tener en cuenta a la hora de considerar al auditor en su contexto social y situarlo entre los diferentes grupos de interés.

En primer lugar cabe recordar que de los 15 encuestados, 2 de ellos tienen menos de 5 años de experiencia, 6 tienen entre 5 y 15 años, otros 6 tienen entre 16 y 30 años, y finalmente tan sólo 1 tiene entre 31 y 45 años de experiencia. Por lo tanto se puede afirmar que el 80% de los encuestados tienen entre 5 y 30 años de experiencia.

Lo que se pretende con este análisis es detectar las diferencias de respuesta entre distintos grupos de expertos en función de su experiencia, es decir, si existen determinados aspectos del cuestionario en los que se aprecie diferente posicionamiento entre los más veteranos y los noveles. Tras una revisión individual de las respuestas se ha observado que el grupo que presenta mayores diferencias de respuesta con el resto de expertos son aquellos que tiene menos de 5 años de experiencia en la profesión, por lo que será el grupo al que más referencias se hagan durante este análisis.

En primer lugar, uno de los aspectos que mantiene relación con la experiencia es el rango de edad de los auditores. El 33,3 % de los encuestados, o lo que es lo mismo 5 expertos, se encuentran entre 24 y 35 años y todos ellos tienen menos de 15 años de experiencia en la auditoría. Esto está relacionado con los años de preparación que conlleva ser auditor junto con la preparación del examen oficial del ROAC. Por otra parte también se puede observar que de estos 5 expertos 4 no pertenecen a ninguna de las corporaciones profesionales existentes, y que el restante, aunque no pertenece al rango de edad anteriormente nombrado, tiene menos de 15 años de experiencia también.

Para llevar a cabo este estudio se ha realizado un análisis de tabulación cruzada de las respuestas, ya que a partir de las tablas de resultados que se muestran a continuación resulta más fácil observar las diferencias:

Tablas 5: Tabulación cruzada relación con la experiencia profesional y la nueva ley de auditoría, y con la independencia.

	En su opinión, ¿la nueva ley de auditoría ha contado con el suficiente diálogo con los auditores en el momento de su aprobación?			
Seleccione, de entre los siguientes, los años de experiencia profesional como auditor de cuentas:	Sí	No	No sabe / No contesta	Total general
< 5 años			2	2
5-15 años	2	3	1	6
16-30 años		6		6
31-45 años		1		1
Total general	2	10	3	15

¿Considera que los mayores requerimientos legales en materia de independencia, realmente van a garantizar la objetividad de los auditores o, más bien, deberían intensificarse las medidas preventivas basadas en la formación y fortalecimiento de una actitud íntegra, de escepticismo, diligente y leal?				
Seleccione, de entre los siguientes, los años de experiencia profesional como	Deberían intensificarse las medidas preventivas.	Van a garantizar la objetividad de los auditores.	Otras	Total general
< 5 años		2		2
5-15 años	4	1	1	6
16-30 años	6			6
31-45 años	1			1
Total general	11	3	1	15

Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar en la primera tabla una de las tendencias de respuesta que se ha detectado se encuentra en la pregunta que trata sobre si la nueva ley de auditoría tuvo el suficiente diálogo con los auditores en el momento de su aprobación. Se puede observar en función de los años de experiencia que los auditores que se encuentran por debajo de los 5 años contestaron “No sabe/ No contesta”. Además los auditores que se encuentran entre 5 y 15 años de experiencia fueron los únicos que contestaron que sí o también NS/NC.

Lo mismo ocurre, como se puede observar, en la pregunta sobre los mayores requerimientos legales en materia de independencia. La mayoría de los auditores por encima de 5 años de experiencia opinó que deberían intensificarse las medidas preventivas basadas en la formación y fortalecimiento de una actitud íntegra y de escepticismo, mientras que estos profesionales opinaron que estos mayores requerimientos van a garantizar la objetividad de los auditores, junto con un experto del grupo de 5-15 años que también contestó lo mismo.

Todo ello puede indicar la falta de información sobre este tipo de aspectos, es decir, son personas que no llevan mucho tiempo ejerciendo la auditoría por lo tanto pueden no saber a ciencia cierta de qué forma va a afectar esta nueva legislación a su trabajo y por lo tanto no pueden ofrecer una opinión tan sólida como la de aquellos expertos más veteranos.

Tabla 6: Tabulación cruzada relación de experiencia con endurecimiento del régimen de incompatibilidades.

	En su opinión, ¿el endurecimiento del régimen de incompatibilidades redundará en una menor incidencia de escándalos financieros?		
Seleccione, de entre los siguientes, los años de experiencia profesional como auditor de cuentas:	No	Sí	Total general
< 5 años		2	2
5-15 años	4	2	6
16-30 años	5	1	6
31-45 años	1		1
Total general	10	5	15

Fuente: Elaboración propia

Como se observa, en cuanto a la pregunta que hace referencia a si el endurecimiento del régimen de incompatibilidades redundará en una menor incidencia de escándalos financieros, dichos expertos han opinado que sí, mientras que la mayoría, un 67% han opinado que no. Esto puede deberse a que los expertos que tienen menos de 5 años de experiencia no han experimentado el cambio y la adaptación de otras leyes derogadas, mientras que el resto sí lo ha hecho, lo que les ha aportado un punto de vista más fuerte y objetivo sobre la necesidad de tener en cuenta otras cuestiones como la supervisión o control más reiterado.

Tabla 7: Tabulación cruzada sobre la experiencia y las críticas de las normas de expansión.

	Además de las causas de incompatibilidad, también existen las normas de extensiones, las cuales pretenden reforzar el régimen de independencia. En su opinión, ¿Está de acuerdo con las críticas que han recibido estas normas debido a las referencias cruzadas –entre artículos- que han surgido en la nueva ley?			
Seleccione, de entre los siguientes, los años de experiencia profesional como auditor de cuentas:	3. Indiferente	4. Más bien de acuerdo	5. Totalmente de acuerdo	Total general
< 5 años	2			2
5-15 años		4	2	6
16-30 años	1	2	3	6
31-45 años		1		1
Total general	3	7	5	15

Fuente: Elaboración propia

Otra conexión encontrada, como se puede observar en la tabla anterior, es con la pregunta sobre las críticas que han recibido las normas de extensiones debido a las referencias cruzadas que han surgido en la nueva ley, lo que dificulta la interpretación de estas. Los auditores de menor trayectoria profesional han contestado que se muestran indiferentes acerca de estas críticas lo que está claramente relacionado con su experiencia en el manejo de leyes de auditoría, ya que estos auditores tan sólo habrán trabajado sobre la actual ley y la TRLAC. Mientras que los auditores con más años ejerciendo la actividad habrán trabajado con anteriores leyes y por lo tanto tienen criterio de comparación en cuanto a la dificultad de interpretación que estas normas pueden suponer.

Tabla 8: Tabulación cruzada relación entre la experiencia y el reforzamiento de las competencias del regulador público.

Seleccione, de entre los siguientes, los años de experiencia profesional como auditor de cuentas:	¿Considera coherente el reforzamiento previsto en la nueva Ley de Auditoría (LAC) de las competencias del regulador público, con la falta de medios técnicos y humanos que viene denunciando en las Memorias Anuales de su actividad?				Total general
	1. Totalmente en desacuerdo	2. Más bien en desacuerdo	3. Indiferente	4. Más bien de acuerdo	
< 5 años			2		2
5-15 años	2	2	1	1	6
16-30 años	2	2		2	6
31-45 años	1				1
Total general	5	4	3	3	15

Fuente: Elaboración propia.

La última tendencia encontrada en cuanto a este grupo de expertos es sobre el reforzamiento de las competencias del regulador público en la LAC. Sobre esta cuestión existen diversas opiniones pero como se puede observar el grupo de expertos con experiencia menor a 5 años muestra indiferencia sobre este cambio introducido sobre la supervisión pública. Como ya se ha comentado en otras de las cuestiones esto está relacionado con la falta de información de estos auditores, ya que se puede suponer que se encuentran indiferentes debido a que no pueden otorgar una opinión totalmente válida a esta cuestión.

Tras la realización de este análisis se ha procedido a revisar si existían otras posibles características que generasen diferencias en las opiniones. Se ha pensado que entre los expertos que trabajan para una firma y los expertos independientes se podrían observar diferencias, pero tras la realización del análisis de respuesta comparado no se han encontrado relaciones.

Por lo tanto como conclusión se puede afirmar que la experiencia es una característica que permite mostrar tendencias de respuesta en cuestiones relativas a aspectos generales de la nueva ley, a los cambios en la independencia y la supervisión pública. Por lo general el grupo de auditores con experiencia menor a 5 años ha estado en la

línea de las opiniones, ya que tan solo en estas 5 preguntas se han encontrado diferencias. En cuanto al grupo de expertos que trabajan en una firma y los que son independientes no se han encontrado tendencias de respuesta, por lo que la conclusión que aporta es que no se trata de un factor importante a tener en cuenta.

Para finalizar, se puede concluir de forma favorable sobre la calidad y solidez de las respuestas y conclusiones extraídas del análisis del método Delphi, tal y como se ha explicado en el análisis general de las cuestiones.

5. La auditoría del futuro

Son muchas las voces que se alzan hablando del futuro de la auditoría: si será esta nueva ley el último gran cambio legislativo o si quedan muchos otros; si los avances tecnológicos seguirán prosperando, si la figura del auditor cambiará, si el trabajo de auditoría es relevante, etc.

Es importante tener en cuenta la evolución notable que ha sufrido el término “auditoría” con los años. Actualmente no se considera como una mera revisión de datos sino como un método de información, una ayuda para la toma de decisiones y una actividad generadora de confianza. Lo que se pretende con esta actividad es anticiparse al futuro, prever oportunidades o problemas, analizar cómo una organización hace sus previsiones, cómo elabora sus proyecciones, valora sus recursos y gestiona sus riesgos.

En los últimos años las expectativas han cambiado considerablemente debido a grandes cambios en el entorno de la auditoría. Estos han destapado que los sistemas financieros están interconectados globalmente lo que aporta una gran prosperidad pero a la vez mayores riesgos e inseguridades. En general las personas cuando algo cambia piensan que se está avanzando y prosperando, pero también sienten incertidumbre e inseguridad debido a que este avance puede suponer la aplicación de nuevos modelos de comportamiento, nuevas actividades y procedimientos. Esto puede ser aplicado a la auditoría. El cambio ha dado lugar a la aparición de nuevos niveles de riesgo sistemático o de mercado debido a las fases de recesión, a los cambios en la demanda de información y a la introducción de nuevas tecnologías.

Por tanto, lo que se pretende en este apartado es analizar aquellas variables que vayan a interferir en la “auditoría del futuro”, es decir, la auditoría 2.0, denominada como tal por Iberandit (2017), aportando información y analizando diferentes aspectos de estas.

5.1 Avances tecnológicos

Tal y como indica Giralt (2016) la evolución de las nuevas tecnologías ha dotado a la auditoría de herramientas más sofisticadas para desempeñar un trabajo cada vez más completo y eficiente. Estos avances tecnológicos han supuesto un avance importante, debido a que tanto las empresas auditoras como las auditadas trabajan con una gran cantidad de datos (Big Data), siendo necesario que el tratamiento, análisis y revisión de estos se realice a través de dichas herramientas diseñadas para ello (Data Analytics). El tratamiento de los datos a través de este tipo de técnicas permite analizar grandes volúmenes de información de las empresas auditadas sobre cuestiones como actividad, operaciones, finanzas, etc. Estas herramientas aportan valor añadido al trabajo de los auditores, haciendo que estos puedan analizar muestras completas de población y no solo realizar un muestreo estadístico que pueda dar lugar a una conclusión errónea.

Otra de las ventajas que supone aplicar estos procedimientos es facilitar el trabajo y agilizarlo, suponiendo también una mayor fuente de información para auditores y terceros, lo que permite entender mejor los procesos que siguen cada una de las empresas y por tanto mostrar más información, así como identificar y prevenir riesgos significativos y actividades que deriven en fraudes, ya que pueden preverse con mayor rapidez.

Por otra parte, la tecnología también proporciona una ventaja competitiva frente a otras empresas auditoras, es decir, actualmente los clientes buscan equipos de auditores preparados frente a todos los ámbitos. Es por esto que las empresas con mejores equipos y más preparados se vuelven más atractivas a la hora de captar clientes, ya que estos valoran que la información sea tratada con programas que proporcionen seguridad, rapidez y acceso por parte del cliente a toda la información necesaria desde cualquier lugar (funciones remotas). Y no solo sirve para captar clientes sino también nuevos trabajadores; las nuevas generaciones, tal y como establece GPM auditors (2017), son nativos digitales y por tanto detectan cuándo una firma está orientada al futuro. Esto les atrae de forma que se sintonizan con sus necesidades a nivel de desarrollo profesional.

5.2 Postura del auditor y enfoque general de la auditoría.

La pregunta que se plantea es la siguiente: ¿Cómo tienen que cambiar los propios auditores para cumplir con las nuevas exigencias que se demandan para la “nueva auditoría”? La respuesta a esta pregunta es compleja y recoge diversos factores:

La auditoría ha evolucionado y quiere seguir evolucionando, por lo que los auditores deben seguir los mismos pasos. La auditoría está comenzando a enfocarse hacia un trabajo más social, con nuevos retos y nuevas exigencias de información.

El esquema que se sigue hoy en día es un modelo maduro, basado principalmente en la información financiera, pero están surgiendo nuevas demandas de información. Por ello, lo que se pretende es ampliar la información que se transmite a través del informe de auditoría, es decir, que se trate de un análisis multidimensional que evalúe las distintas variables de una entidad que influyen tanto en el presente como en el futuro de esta. Es cierto que no es posible evitar el grado de subjetividad que conlleva ser auditor, ya que, en muchas ocasiones, estos no pueden acceder a todos los datos o controlar todas las variables necesarias para proporcionar más información que solo la financiera. A causa de esto, se habla de intentar incluir en los equipos de auditores a especialistas en distintos campos como informáticos, psicólogos... De esta forma el auditor verá agilizado su trabajo y cubiertos campos sobre los cuales no tiene un conocimiento profesional, perdiendo así información vital que transmitir. De esta forma se podrán sacar conclusiones sobre cómo se encuentra una organización, sus condiciones, así como también sus perspectivas de futuro.

Por otro lado también resulta importante mencionar que la nueva ley de auditoría persigue el objetivo de una mayor transparencia en los informes, para que de esa forma,

transmitan confianza a los inversores interesados. El papel de los auditores en este objetivo es claro, y se trata de la redacción del informe de auditoría, ya que son ellos los encargados de cuestionarse qué información incluir - teniendo en cuenta que todo informe debe cumplir un contenido mínimo estipulado por la normativa internacional de auditoría (NIA)-. Existen diversos enfoques para un informe de auditoría. Hasta ahora siempre ha contenido mera información financiera, tal y como se había nombrado anteriormente, pero las expectativas que se tienen son añadir otro tipo de información que haga que los interesados en la entidad puedan tomar decisiones basadas tanto en información financiera, como medioambiental, comercial, etc. Por ello, anteriormente, se ha hablado de la falta de especialistas. Es importante tener en cuenta que un auditor puede no ser especialista en temas comerciales o de informática, por ello es importante definir de una forma clara y concisa cuáles son las responsabilidades del auditor y marcar límites para que de esta forma no se pierda información relevante, se eviten malinterpretaciones de la información y se mitiguen mejor los riesgos.

En cuanto a la percepción social del papel del auditor hay muchos matices que aclarar, debido a que no está totalmente alineado con el ámbito empresarial. Para mitigar esto es necesario que los auditores trabajen y se esfuercen por explicar mejor cuál es su labor, el alcance de su trabajo y qué valor aportan, es decir, qué hacen y analizan, cómo lo hacen y los procedimientos que utilizan, y hasta dónde llegan para captar información. Este problema surge debido al contexto que se ha vivido en los últimos años, ya que se han atravesado momentos de grandes cambios, incertidumbre, complejidad en los mercados y una gran crisis económico-financiera. Todo esto ha destapado escándalos financieros y fraudes de grandes empresas consideradas de interés público, por lo que el concepto de auditor ha perdido significado, así como se ha perdido confianza sobre la auditoría. Es por ello que si los auditores trabajan en demostrar que su actividad es transparente, su papel - que es crucial para el correcto funcionamiento de la economía- volverá a valorarse.

6. Conclusión

El objeto de estudio del presente trabajo final de grado es la normativa que regula la auditoría en nuestro país. Esta normativa, actualmente, hace referencia a la Ley de Auditoría de Cuentas (Ley 22/2015, de 20 de julio).

Como objetivo principal lo que se ha pretendido es analizar los cambios que ha supuesto la introducción de esta normativa con respecto a la legislación derogada y observar de esa manera la efectividad de las modificaciones. Tal y como se ha especificado en la introducción, los temas que se han tratado y comparado con la anterior normativa han sido sólo aquellos que han introducido mayores modificaciones y para los cuales se han fijado unos objetivos secundarios.

En primer lugar, cabe destacar la justificación de la reforma. Para ello se realiza un desarrollo de la evolución de la auditoría y de su normativa hasta llegar a la actual legislación.

El antecedente fue la crisis financiera de 2008 sufrida en España, a través de la cual se produjo la pérdida de confianza por parte de los usuarios de la información y puso de manifiesto escándalos financieros que mostraron la necesidad de un proceso de reforma de la ley. El objetivo era establecer una auditoría independiente y objetiva, ya que es la actividad profesional encargada de mostrar de forma transparente la información y transmitir fiabilidad y confianza. Es debido a este objetivo por lo que se ha hecho necesario endurecer muchos requerimientos en la ley, ya que en base a la información aportada por la auditoría se toman muchas decisiones. Por el momento se trata de una reforma de muy corto recorrido y que seguro no ha acabado, ya que irán surgiendo nuevas necesidades en los próximos tiempos.

El régimen del deber de independencia ha sido uno de los módulos tratados en este trabajo ya que ha incorporado grandes modificaciones que persiguen alcanzar los objetivos principales establecidos por la ley, siendo en este caso el objetivo de aumentar la transparencia y confianza en el mercado de auditoría. Este objetivo se pretende lograr a través del reforzamiento de los requerimientos de independencia y escepticismo, sobre todo para las EIP.

Tras el análisis se puede concluir que el deber de independencia se ha fortalecido con las nuevas modificaciones, de forma que se han fijado ciertos límites que no pueden ser traspasados, lo que permite asegurar una mayor confianza. Además los requerimientos aplicados cumplen el objetivo de la normativa comunitaria y aunque su aplicación va a suponer un esfuerzo para los auditores, aportará dos efectos positivos: En primer lugar mayor seguridad jurídica para los auditores debido al acotamiento de las situaciones que generan incompatibilidad y en segundo lugar, para los usuarios de la información, mayor fiabilidad en la toma de decisiones.

Otro de los aspectos de la Ley abordados en este trabajo es el informe de auditoría. Esta ha introducido cambios tanto en la estructura como en el contenido del mismo, los cuales junto con las modificaciones en el régimen de independencia, han tenido la finalidad de cumplir con el objetivo de aumentar la transparencia y confianza sobre la información transmitida en este. Por el momento, como ya se ha nombrado, se trata de una ley de corto recorrido pero tras el análisis se puede concluir que los cambios serán efectivos, sobre todo con la introducción de las Cuestiones Clave de Auditoría ya que a través de estas la información que el auditor quiere transmitir está más clara y centrada. Esto es debido a que con este nuevo contenido el usuario final de la información, el cual va a utilizar esta para la toma de decisiones, entenderá mejor la opinión aportada por el auditor en el informe a través de los riesgos significativos hallados y las respuestas dadas por los auditores para minimizarlos. Además servirá también para llevar un control interno de la empresa, de forma que se podrá observar la evolución de las medidas correctoras adoptadas por esta. Se entiende que esto supondrá un esfuerzo para los auditores, ya que complicará la redacción del informe y por tanto también el proceso de revisión de las empresas.

En cuanto a las auditorías de las entidades de interés público (EIP), han sido muchos los cambios introducidos con la nueva legislación. En este trabajo se han tratado de forma separada todos los requerimientos aplicables a este tipo de entidades, ya que así se ha podido mostrar de forma más clara que los cambios en esta han sido más restrictivos. Cabe destacar que una de las modificaciones más importantes ha sido su nueva definición, que ha reducido considerablemente el número de entidades que cumplen los requisitos para ser EIP ya que anteriormente España se encontraba entre los primeros países de la Unión Europea con EIP.

En cuanto al régimen del deber de independencia en EIP se puede concluir que ha resultado fortalecido a través de los nuevos servicios prohibidos, las limitaciones de honorarios, los cambios en la rotación de las firmas de auditoría y la obligatoriedad de la Comisión de Auditoría, lo que por tanto generará una mayor confianza en los usuarios interesados.

Los informes también ha sido uno de los temas tratados en este punto. En primer lugar el informe de auditoría introduce nuevo contenido como los aspectos más relevantes de la auditoría, párrafo que analiza los riesgos encontrados en el encargo. En segundo lugar el informe para la Comisión de Auditoría, y por último el informe de transparencia el cual tiene que ser emitido por los auditores legales o sociedades de auditoría de las EIP. Se reafirma por tanto con la emisión de estos tipo de informes que los requerimientos para las EIP son más restrictivos debido a que son de interés social.

Finalmente en cuanto a las EIP también se ha explicado el régimen de infracciones y sanciones. En este se puede observar claramente que las EIP están expuestas a mayores requisitos, ya que las sanciones pueden llegar a ser hasta un 20% mayores que para las no EIP así como dependiendo del tipo de infracción, el responsable puede ser suspendido de

sus funciones. Las novedades introducidas han sido principalmente cambios de clasificación en las infracciones.

En relación al sistema de supervisión pública, los cambios introducidos tienen la finalidad de tener un mayor control sobre los trabajos de auditoría y las personas involucradas en ellos, así como de asegurarse que se aplica la normativa y que la información sobre la que se trabaja es correcta. Además se pretenden agilizar los procesos de revisión y control para así conseguir mayor eficiencia, lo que está relacionado con la utilización de nuevos avances tecnológicos.

Por último se analiza el régimen de infracciones y sanciones el cual pretende dar mayor credibilidad y prevenir escándalos financieros. Las principales novedades introducidas para alcanzar estos objetivos han provocado que se trate de un régimen más restrictivo, con un mayor control y teniendo en cuenta nuevas infracciones surgidas del desarrollo de la actividad.

Uno de los objetivos fundamentales de este trabajo era extraer conclusiones, a través de la utilización del método Delphi, de la opinión de los expertos acerca de las modificaciones de la nueva legislación en relación a los temas abordados. La aplicación de este método es la principal aportación del presente trabajo, habiéndose logrado un nivel de consenso elevado.

En la primera de las consultas realizadas se ha obtenido alrededor de un 72% de consenso, por lo que ha sido necesaria la realización de una segunda ronda para reafirmar las opiniones de los profesionales y así dar mayor validez al estudio. A partir de esta segunda consulta se ha obtenido consenso en muchos de los aspectos en los que no se había alcanzado anteriormente.

En el caso de la estabilidad, que ha sido también uno de los factores analizados, se puede concluir que en general no se ha encontrado estabilidad en las preguntas, lo que también resulta interesante por el hecho de que esto quiere decir que los expertos tienden o tenderán a cambiar sus respuestas en el corto plazo y evidencia la división de opiniones de la profesión en relación a alguno de los aspectos objeto de análisis.

En cuanto a las respuestas de los expertos, se puede concluir que las secciones que han introducido modificaciones más relevantes han sido el régimen del deber de independencia junto con sus normas de extensión, el informe de auditoría y la normativa para las EIP. Lo que queda justificado con el análisis de sus modificaciones, ya que estas son las secciones que mayores cambios han supuesto y por lo tanto sobre las cuales los auditores deberán hacer un esfuerzo mayor por introducirlos y adaptarlos a su trabajo.

En cuanto a las causas de incompatibilidad y las normas de extensión se preguntó acerca de las que mayor controversia habían generado. El objetivo era extraer si los auditores creen que se ha reforzado el régimen de independencia. Por lo general opinan que la extensión de los procedimientos de independencia al entorno familiar no va a ser efectiva y tampoco la utilización de la co-auditoría para la desconcentración del mercado. A esto se

suma que piensen que se trata de un régimen confuso, enrevesado y poco claro, que da lugar a confusiones debido a muchas referencias cruzadas entre artículos, lo que provoca que no se alcance el propósito de sistematizar el proceso y hacer más fácil la detección de situaciones que puedan mermar la independencia.

En cambio sobre algunos de los cambios sí que están de acuerdo, como el acotamiento de las situaciones de red entre auditores y otros operadores y sobre el endurecimiento de las medidas preventivas a través del fortalecimiento de una actitud íntegra. Aún con ello, se podría concluir que los auditores no están satisfechos con los nuevos cambios en el deber de independencia, ya que además opinan que estos no reducirán la incidencia de escándalos financieros, por lo que si esto no se reduce, será difícil cumplir el objetivo principal de aumentar la confianza en el mercado de auditoría. Pero sí se trata de un régimen más restrictivo ya que se establecen servicios nuevos no permitidos y causas de incompatibilidad que anteriormente no estaban cubiertas y que debían afrontarse con el sistema de amenazas y salvaguardas.

En cuanto a los cambios en el informe de auditoría piensan que aportará principalmente mayor información sobre las dificultades encontradas en la redacción del informe, lo que está claramente relacionado con el nuevo párrafo introducido que habla de los riesgos encontrados durante la realización del servicio, así como mayor complejidad ya que tienen que utilizar un vocabulario fácilmente entendible y una redacción clara, lo que les llevará mayor tiempo de elaboración. Sobre si el informe aportará mayor transparencia y confianza no se ha alcanzado estabilidad en la respuesta, ya que esta ha cambiado en ambas consultas por lo que no se puede concluir que los auditores estén de acuerdo con esto.

En cuanto a las EIP, un punto importante a concluir es que los expertos consideran que las modificaciones sobre los requisitos que clasifican a las entidades como de interés público eran necesarias. Sobre las novedades introducidas en la rotación, no se puede extraer una conclusión sólida, ya que la mayoría de los expertos sobre la pregunta que hacía referencia a esto ha opinado que es indiferente, mientras que se puede extraer que piensan que la normativa sobre las EIP es más restrictiva y más controlada lo que puede ocasionar que las empresas que no son EIP se relajen frente a los controles de calidad.

Como ya se ha señalado, el régimen de infracciones y sanciones y el régimen de supervisión pública ha presentado cambios menores, por lo que sobre estos se puede concluir que los auditores sí consideran que se han endurecido los requerimientos que castigan las infracciones, sobre todo para las empresas EIP, así como que están de acuerdo con algunas de las infracciones nuevas establecidas relacionadas con información de presentación obligatoria al ICAC.

La auditoría es un servicio que ha evolucionado mucho, partía de una concepción meramente profesional que se limitaba a la vigilancia de la información divulgada por las empresas y se ha convertido en una actividad que cubre una necesidad social, siendo los auditores quienes se encargan de revisar y verificar una información que es útil para la toma

de decisiones. En consecuencia, el análisis de la últimas modificaciones normativas que afectan al ejercicio de esta actividad, su efectividad y la opinión de los profesionales al respecto, resulta de gran trascendencia y oportunidad, como evidencia el contenido de este trabajo.

En este sentido, las aportaciones de este trabajo son principalmente dos:

En primer lugar el análisis de las modificaciones introducidas en la nueva ley con respecto a la anterior, lo que contribuye a otros trabajos así como a la ampliación de la información disponible sobre la materia.

Y en segundo lugar, siendo la aportación más valiosa, tener evidencia empírica y científica, a través de la utilización del método Delphi, de las opiniones de la profesión de auditoría con respecto a los temas abordados en este trabajo, que tal y como se ha señalado, son los que mayores cambios han experimentado así como mayor controversia han generado en el sector.

Reflexiones finales:

Tras la realización de este trabajo y el análisis de los distintos cambios, así como la observación de si estos han cumplido con los objetivos generales de la ley, cabe realizar una serie de reflexiones:

La auditoría ha cambiado con los años, se ha vuelto una profesión con un valor social importante ya que en ella confían gran cantidad de personas para la toma de decisiones. Es por tanto necesario preguntarse:

¿Se alcanzará a través de estos cambios la transparencia y confianza perdida sobre el trabajo del auditor? ¿Es la actividad de auditoría una gran desconocida? ¿Serán estos cambios valorados y bien recibidos por los usuarios y receptores de la información? ¿Realmente estos cambios ayudarán a la desconcentración del sector?

La actividad de auditoría es una actividad poco valorada. Por lo general, la sociedad tiene un gran desconocimiento sobre el trabajo y las verdaderas responsabilidades del auditor, debido al tamaño de la brecha que existe entre las expectativas que tiene el público en general sobre las responsabilidades que estos deben de tomar, y con las que realmente tienen. Es por ello que se trata de un trabajo criticado. La ignorancia acerca de esta profesión está causando que los auditores carguen con culpas sobre fraudes o escándalos financieros, lo que genera una gran desconfianza hacia el sector, más concretamente hacia los auditores. Es por ello que muchos de estos cambios eran necesarios, ya que aunque vayan a suponer un mayor esfuerzo, proporcionaran mayor información, de mayor calidad y con ello un aumento de la confianza sobre el trabajo del auditor. Pero tras la aplicación de los cambios, lo que preocupa es la valoración de estos por parte de los usuarios y receptores de la información.

Cabe tener en cuenta que el aumento de la importancia y calidad de la información no es totalmente tarea de los auditores sino también de los administradores como responsables de la preparación correcta de las cuentas a auditar, lo que debe preocupar a la empresa, ya que algunos errores y fraudes tienen consecuencias. Para disminuir este tipo de situaciones hay que mejorar la información entre los auditores y el gobierno de la entidad, de esta forma se podrán establecer claramente las responsabilidades de ambos, exponer aquellos aspectos preocupantes y alinear los intereses para así trabajar una forma más cómoda y extraer resultados de mayor calidad.

En cuanto a la concentración del mercado de la auditoría se trata de un proceso inevitable, debido a que las grandes entidades aumentan su tamaño considerablemente y que las entidades de auditoría necesitan cada vez más suficientes recursos especializados a los cuales tienen mejor acceso las grandes entidades. El mercado en España está excesivamente concentrado y además a la hora de aprobación de la nueva LAC (2015) el Gobierno no tuvo en cuenta algunas de las enmiendas, relacionadas con el deber de independencia, que discriminaba a las pequeñas firmas de auditoría (El economista, 2015)

Otro de los aspectos importantes a mejorar sobre la actividad de auditoría es la utilización de las nuevas tecnologías. Hay que reconocer que ha avanzado mucho y que ha introducido programas de tratamiento de datos para aligerar el trabajo, pero aún con ello, el trabajo del auditor podría modernizarse mucho más, de esta forma se dejaría de gastar tiempo y recursos en procedimientos rutinarios para destinarlos a los procesos más complejos y que requieran de juicio profesional, aportando mayor valor para el cliente.

Uno de los temas tratados en este trabajo es “la auditoría del futuro”, lo que estaría muy relacionado con esto, ya que proporciona información sobre las nuevas tecnologías, cómo va a cambiar el rol del auditor y la demanda de la información financiera, junto con los cambios en el entorno exterior (política, recesión económica...). Siendo todos estos factores causas que han dado lugar a la aprobación de nuevas leyes de auditoría

Por último, una de las causas más importantes de que la auditoría sea considerada como una gran desconocida es debido a lo poco que se enseña sobre ella, lo que produce que los jóvenes no despierten su interés sobre esta materia. Son muy pocas las asignaturas relacionadas con la auditoría dentro de grados como Administración, Finanzas y Contabilidad o Economía. Por lo tanto para que haya un crecimiento en el interés de los estudiantes se debería de impulsar el conocimiento de esta profesión, de esta manera los futuros usuarios y receptores de información la valorarán en función de información objetiva.

Bibliografía

AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) (2000) “Bylaws of the American Institute of Certified Public Accountants” “System of Quality Control for CPA Firms Accounting and Auditing Practice”.

Arroyo, R. (2016) La Ley de Auditoría alimenta la pugna. “Expansión -30 aniversario- “[Consulta: 25/02/2018] <http://www.expansion.com/especiales/30-aniversario/consultoria-y-auditoria/2016/09/23/57e41ba9e5fdeabf4a8b45cd.html>

Bermúdez, J. (2017) Auditores de Cuentas: ¿Quién audita, controla o supervisa a los auditores de cuentas en España?. “AOBauditores ETGlobal” [Consulta: 05/04/2018] <https://aobaudidores.com/blog/auditores-cuentas-quien-audita-controla-supervisa-los-auditores-cuentas-espana/>

Col·legi de censors jurats de Comptes de Catalunya. (2017) Número 14. “Re-aprendiendo la Ley de Auditoría” [Consulta: 18/04/2018] <https://www.auditorsensors.com/uploads/20170731/Reaprenent14v2.pdf>

Cruz, V (2015), “En pos de la independencia del auditor” en *Iuris&Lex*. Número 64. El Economista. [Última Consulta: 26/02/2018] https://www.f-iniciativas.es/sites/default/files/F.INICIATIVAS_ELECONOMISTA_IURISLEX_100415.pdf

Dalkey, N., Rourke, D. L., Lewis, R. & Snyder, D. (eds.). (1972). *Studies in the quality of life: Delphi and decision-making*. Lexington, MA: Lexington Books.

España, Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. BOE, 21 de julio de 2015, núm. 173, pág. 60273.

España, Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. BOE, de 2 de julio de 2011, núm. 157, referencia: BOE-A-2011-11345

España, Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos. ICAC, 23 de diciembre de 2016. [Consulta: 10/03/2018] www.icac.meh.es/Controladores/VerDocumento.ashx?hid=ensxxx00010213

España. Disposiciones generales. Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre, de desarrollo de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre. BOE, 3 de octubre de 2015, Nº237, Sec. I. Pág. 89825 [Consulta:30/03/2018] <https://www.boe.es/boe/dias/2015/10/03/pdfs/BOE-A-2015-10636.pdf>

EUROPAPRESS (2015) El Gobierno reduce un 74% el número de entidades de interés público sometidas a auditoría. Sección: Mercado financiero/finanzas. [Consulta: 03/03/2018] <http://www.europapress.es/economia/finanzas-00340/noticia-gobierno-reduce-74-numero-entidades-interes-publico-sometidas-auditoria-20151002135244.html>

EUROPAPRESS (2016) El viernes entra en vigor la nueva ley de Auditoría, que fomenta la rotación y endurece incompatibilidades. Sección: Mercado financiero/Economía finanzas.[Consulta: 02/02/2018] <http://www.europapress.es/economia/noticia-viernes-entra-vigor-nueva-ley-auditoria-fomenta-rotacion-endurece-incompatibilidades-20160612105944.html>

Gil, X (2016) La Directiva europea y la Ley de Auditoría entran en vigor. “El Economista.es” [Consulta:16/02/2018]<http://www.economista.es/legislacion/noticias/7645776/06/16/Entran-en-vigor-la-Directiva-europea-y-la-Ley-de-Auditoria--.html>

Gil, X. (2015) La ley de auditoría impone severos controles. “El economista.es” [Consulta: 15/03/2016] <https://www.icjce.es/adjuntos/iuris.pdf>

Giralt, M. (2016) Las nuevas tecnologías revolucionan la auditoría. “Cinco días. El país” Sección: Empresas. [Consulta: 27/04/2018] https://cincodias.elpais.com/cincodias/2016/03/04/empresas/1457118132_017473.html

GKM Consulting (2017) , “La ley de auditoría limita los servicios que pueden prestar los auditores”[Consulta: 28/03/2018] <https://gkmconsulting.com/la-ley-de-auditoria-limita-los-servicios-que-pueden-prestar-los-auditores/>

Glosario ICAC: adaptado para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013. [Consulta: 11/03/2018] <http://www.icac.meh.es/NIAS/Glosario%20p%20def.pdf>

GPM Auditor (2017) Los retos de las tecnologías para los auditores. “GRPM AUDITORS” [Consulta: 28/04/2018] <http://www.gpmauditors.com/los-retos-de-la-tecnologia-para-los-auditores/>

Iberandit, K. (2017) Auditoría 2.0. La auditoría de Cuentas en 2020. Sección: Auditoría general/Artículos. “Auditoría&Co, El portal de la auditoría” [Consulta: 27/04/2018] <http://auditoria-auditores.com/articulos/articulo-auditoria-auditor-a-2-0-la-auditor-a-de-cuentas-en-2020/>

ICAC (2016) Plan de control de la actividad de auditoría de cuentas para 2017. Publicado: 31/10/2016.

ICAC (2017) Memoria anual de Actividades 2016. [Consulta: 25/04/2018] <http://www.icac.meh.es/Documentos/ebook/2016/ES/html5/index.html?&locale=ESN&pn=37>

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (2017). La nueva LAC de un vistazo. Número 10. [Consulta: 20/ 03/2018]<https://www.icjce.es/adjuntos/nueva-lac-10.pdf>

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (2017). La nueva LAC de un vistazo. Número 14. [Consulta: 19/ 04/2018] <https://www.icjce.es/adjuntos/nueva-lac-14.pdf>

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (2017). La nueva LAC de un vistazo. Número 13. [Consulta: 17/ 04/2018] <https://www.icjce.es/adjuntos/nueva-lac-13.pdf>

- Jimeno, F (2017) El nuevo informe de auditoría. “Cinco días. El país” [Consulta: 26/03/2018] https://cincodias.elpais.com/cincodias/2017/10/31/companias/1509446360_358599.html
- Landeta, J. (1999). El método Delphi: una técnica de previsión para la incertidumbre. Barcelona: Ariel.
- López, E. (2018). El método Delphi en la investigación actual en educación: una revisión teórica y metodológica. “Educación XX1”, 21(1), 17-40, doi: 10.5944/educXX1.15536
- López, P. (2017) Nuevo escenario respecto a los informes de auditoría de cuentas. Importantes novedades. “Blogcanalprofesional” [Consulta: 04/04/2018] <http://pascuallopez.blogcanalprofesional.es/nuevo-escenario-respecto-a-los-informes-de-auditoria-importantes-novedades/>
- Madrid, R. (2010) La futura Ley de Auditoría. Revista: “AECA”. Nº90, Pág. 7-10 [Consulta: 04/04/2018] <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista90/90.pdf>
- Mateos, A.; Server, R.J. (2011): Drawing up the official adjustment rules for damage assessment in agricultural insurance: Results of a Delphi survey for fruit crops in Spain. *Technological Forecasting & Social Change* 78, (1542-1556).
- Okoli, C. y Pawlowski, S. D. (2004): «The Delphi method as a research tool: an example, design considerations and applications». *Information and Management*, 42: 15-29.
- Palazuelos, E. Sañudo, L. Montoya, J. (2015) Evolución de la auditoría de cuentas en España: situación actual y perspectivas de futuro. “Gestión Joven. Revista de la Agrupación Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Empresas (AJOICA)”. Nº 14. Pp. 21-37. [Consulta:02/02/2018]http://www.elcriterio.com/revista/contenidos_14/2_EstefaniaPalazuelos_JavierMontoya.pdf
- Pozo, M. T., Gutiérrez, J. y Rodríguez, C. (2007). El uso del método Delphi en la definición de los criterios para una formación de calidad en animación sociocultural y tiempo libre. “Revista de Investigación Educativa”, 25(2), 351-366.
- Reglamento (UE) n °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 Texto pertinente a efectos del EEE
- Rowe, G., & Wright, G. (1999). The Delphi technique as a forecasting tool: Issues and analysis. *International Journal of Forecasting*, 15(4), 353-375.
- Rubio, E. (2016) El deber de independencia de los auditores según la nueva normativa. “Revista Española de Control Externo” vol. XVIII, nº 52, pp 59-101. [Última consulta: 28/03/2018] <http://www.tcu.es/export/sites/default/.content/PdfAbsys/52RubioHerreraEldeberindependencia.pdf>

- Rubio, E. (2017) La Ley de Auditoría de Cuentas: Requerimientos de información y futuros desarrollos. "Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas" [Consulta: 1/04/2018] http://aeca.es/old/new/2017/er_xixcongresoaeaca.pdf
- Ruiz, F. (2015) Cambios de normas contables incluidos en la nueva ley de auditoría de cuentas. Sección: Temas de actualidad contable. "Blog profesional de contabilidad" [Consulta: 09/04/2018] <http://fernandoruizlamas.es/?p=607>
- Ruiz, J.I. (2003) Técnicas de triangulación y control de calidad en la investigación socioeducativa. Bilbao: Ediciones Mensajero, S.A.
- Sierra G.J y Orta M.; (2005) "La experiencia y el comportamiento ético de los Auditores" Revista española de financiación y contabilidad, ISSN 0210-2412, Nº 126, págs. 731-754 [Consulta: 05/07/2018] <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1312029>
- Skulmoski, G. J., Hartman, F. T., & Krahn, J. (2007). The Delphi method for graduate research. Journal of Information Technology Education, 6, 1-21.
- Strauss, H. J. y Zeigler, I. H. (1975): «Delphi technique and its uses in social science research». Journal of Creative Behavior, vol. 9, 4: 253-259.
- Turoff, M. (1970): «The design of a policy Delphi». Technological Forecasting and Social Change, vol. 2, 2: 149-171.
- Uyarra, E. (2012). "Sobre el informe de transparencia" Blog: "Esteban Uyarra" [Consulta: 21/02/2018] <https://estebanuyarra.com/sobre-el-informe-de-transparencia/>
- Uyarra, E. (2015). "Sobre el cambio del reglamento sobre la consideración de empresas de interés público (EIP)" Blog: "Esteban Uyarra" [Consulta: 01/04/3018] <https://estebanuyarra.com/sobre-el-cambio-del-reglamento-sobre-la-consideracion-de-empresas-de-interes-publico-eip/>
- Uyarra, E. (2015). "Sobre las vinculaciones de auditores (Redes de auditores)" Blog: "Esteban Uyarra" [Consulta: 21/02/2018] <https://estebanuyarra.com/sobre-las-vinculaciones-de-los-auditores-redes-de-auditores/> [Consulta: 21 de febrero de 2018]
- Witkin, B. R., & Altschuld, J. W. (1995). Planning and conducting needs assessment: A practical guide. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, Inc.

ANEJOS

ANEJO A: Carta de presentación para la consulta

Estimado Sr. /Sra.:

Mi nombre es Patricia Cabello Portolés. Soy alumna de cuarto curso de la Universidad Politécnica de Valencia del grado de Administración y Dirección de Empresas y actualmente estoy realizando mi trabajo final de grado sobre la nueva ley de auditoría y los cambios que esta ha supuesto, que está siendo dirigido por la profesora D^a. Alicia Mateos.

El motivo de ponerme en contacto con usted es pedir su colaboración para el mencionado trabajo respondiendo a un breve cuestionario, ya que estoy recabando las opiniones de expertos en la materia, que posteriormente serán objeto de análisis de forma agregada y estadística.

Con este estudio se pretende conocer la opinión de los profesionales de la auditoría en relación a los cambios introducidos en la nueva legislación para, de esta forma, extraer conclusiones sobre la efectividad de estas modificaciones. Las preguntas están presentadas separadas por distintas secciones, para una mejor comprensión.

La metodología utilizada será el método Delphi el cual se caracteriza por el anonimato de los expertos, tanto a nivel de los resultados del trabajo como entre ellos mismos. Se pretende que la duración total de la consulta no supere los diez días, por ello le remito el link para acceder a la encuesta on-line. Si tiene problemas con este acceso, copie y pegue la dirección en la barra de su navegador.

<https://goo.gl/forms/xuBrHlqDZ2g4JUmJ3>

En el caso de que necesite alguna aclaración o añadir algún comentario no dude en contactar conmigo.

Nombre:	Patricia Cabello
Tfno.	664 081 577
Correo electrónico:	patcapor@ade.upv.es

Agradeciendo de antemano su colaboración en este trabajo, así como su interés, reciba un cordial saludo.

ANEJO B: Cuestionario sobre la nueva ley de auditoría

Preguntas generales sobre la nueva ley de auditoría (Ley 22/2015, de 20 de Julio, de Auditoría de Cuentas).

A continuación se presentan una serie de preguntas generales sobre su trabajo como auditor/auditora y sobre la nueva ley de auditoría (LAC).

**Obligatorio*

Indique su correo electrónico: *

1. ¿Ejerce la actividad cómo auditor individual o a través de una firma? *

Marca solo un óvalo.

- Auditor/a individual
 A través de una firma

2. Indique el nombre de la empresa para la que trabaja *

3. Indique el puesto que ocupa en la empresa *

4. Señale su rango de edad: *

Marca solo un óvalo.

- 24-35 años
 36-45 años
 46-55 años
 56-65 años

5. Seleccione, de entre los siguientes, los años de experiencia profesional como auditor de cuentas: *

Marca solo un óvalo.

- < 5 años
 5-15 años
 16-30 años
 31-45 años
 > 45 años

6. ¿Pertenece a alguna de las siguientes corporaciones de auditores? *

Selecciona todos los que correspondan.

- ICJCE
- REA-REGA
- Ninguna de ellas.

7. Valore (del 1 – nada relevante- al 5- muy relevante-) las siguientes modificaciones introducidas por la nueva Ley de Auditoría en los siguientes aspectos: *

Marca solo un óvalo por fila.

	1.Nada relevante	2.Más bien poco relevante	3.Indiferente	4.Más bien relevante	5.Muy relevante
La independencia junto con sus normas de extensión	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
El informe de auditoría y su nueva estructura	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
El régimen de infracciones y sanciones	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Supervisión pública	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
La normativa para Entidades de Interés Público	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

8. En su opinión, ¿la nueva ley de auditoría ha contado con el suficiente diálogo con los auditores en el momento de su aprobación? *

Marca solo un óvalo.

- Sí
- No
- No sabe / No contesta

9. En la ley de auditoría derogada, se encontraban definiciones que permitían un mayor entendimiento de las secciones. En el nuevo régimen, sin embargo, muchas de estas definiciones han sido reubicadas al artículo nº3 que hace referencia a todas las definiciones. ¿Piensa que esto puede dificultar en algunas ocasiones la interpretación de una sección y con ello una aplicación errónea de la normativa? *

Marca solo un óvalo.

- Sí, esto podría llegar a dificultar la interpretación de la ley.
- No
- No sabe / No contesta

Independencia

A continuación las preguntas que se van a mostrar tratan sobre los cambios introducidos en la sección de independencia.

10. ¿Considera que los mayores requerimientos legales en materia de independencia, realmente van a garantizar la objetividad de los auditores o, más bien, deberían intensificarse las medidas preventivas basadas en la formación y fortalecimiento de una actitud íntegra, de escepticismo, diligente y leal? *

Marca solo un óvalo.

- Van a garantizar la objetividad de los auditores.
- Deberían intensificarse las medidas preventivas.
- Otro: _____

11. La regulación del régimen de incompatibilidades, le resulta... *

Marca solo un óvalo.

- Clara, entendible/inteligible y aplicable en la práctica
- Confusa, enrevesada, poco clara
- Otro: _____

12. En su opinión, ¿el endurecimiento del régimen de incompatibilidades redundará en una menor incidencia de escándalos financieros? *

Marca solo un óvalo.

- Sí
- No
- Otro: _____

13. En cuanto a los servicios que ofrecen las auditoras. ¿Piensa que el endurecimiento de la regulación de los servicios permitidos va a producir menos facturación en empresas que ofrecían distintos servicios? *

Marca solo un óvalo.

- Sí
 No
 Otro: _____

14. Además de las causas de incompatibilidad, también existen las normas de extensiones, las cuales pretenden reforzar el régimen de independencia. En su opinión, ¿Está de acuerdo con las críticas que han recibido estas normas debido a las referencias cruzadas –entre artículos- que han surgido en la nueva ley? *

Marca solo un óvalo por fila.

- | | | | | |
|-------------------------------|-----------------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------|
| 1.Totalmente en
desacuerdo | 2.Más bien en
desacuerdo | 3.Indiferente | 4.Más bien
de acuerdo | 5.Totalmente
de acuerdo |
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

1. T

15. Se ha producido la extensión de los procedimientos de independencia al entorno familiar de los auditores principales y del resto del personal implicado. Se considera que esto será efectivo y gestionable para asegurar la ausencia de circunstancias que comprometan la objetividad de los sujetos afectados, es decir, los auditores y resto de personal. ¿Está de acuerdo con la anterior afirmación? *

Marca solo un óvalo por fila.

- | | | | | |
|-------------------------------|-----------------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------|
| 1.Totalmente en
desacuerdo | 2.Más bien en
desacuerdo | 3.Indiferente | 4.Más bien
de acuerdo | 5.Totalmente
de acuerdo |
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

16. El concepto de “red” alcanza a las relaciones de red entre firmas de auditoría, y entre firmas de auditoría y otros operadores, personas o entidades que desarrollan su actividad económica en sectores ajenos a la auditoría. ¿Deberían acotarse las situaciones de red a las relaciones entre auditores y con otros operadores que desarrollen actividades en sectores afines a la auditoría, servicios financieros, legal, contable, fiscal etc.? *

Marca solo un óvalo por fila.

- | | | | | |
|-------------------------------|-----------------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------|
| 1.Totalmente en
desacuerdo | 2.Más bien en
desacuerdo | 3.Indiferente | 4.Más bien
de acuerdo | 5.Totalmente
de acuerdo |
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

17. En su opinión, ¿La práctica de la co-auditoría disminuirá la concentración en el sector? *

Marca solo un óvalo por fila.

- | | | | | |
|-------------------------------|-----------------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------|
| 1.Totalmente en
desacuerdo | 2.Más bien en
desacuerdo | 3.Indiferente | 4.Más bien
de acuerdo | 5.Totalmente
de acuerdo |
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

Informe de auditoría

Las preguntas que se presentan a continuación tratan sobre los cambios en el informe de auditoría, incluida su estructura y sus secciones.

18. La nueva estructura y contenido del informe de auditoría va a aportar (1-Totalmente en desacuerdo-, 5-totalmente de acuerdo-): *

Marca solo un óvalo por fila.

	1.Totalmente en desacuerdo	2.Más bien en desacuerdo	3.Indiferente	4.Más bien de acuerdo	5.Totalmente de acuerdo
Mayor transparencia y confianza	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mayor información para facilitar la toma de decisiones	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Complejidad en la elaboración del informe	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Un sobrecoste para las empresas auditoras	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mayor conocimiento sobre las dificultades encontradas en la redacción del informe	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Entidades de Interés Público.

En esta sección se presentan preguntas relacionadas con las auditorías a Entidades de Interés Público:

19. La definición de las entidades de interés público (EIP) ha sido una de las modificaciones más importantes de la ley, originando que los requisitos que las empresas deben cumplir actualmente para ser EIP sean más restrictivos y que por lo tanto el número de empresas con esta calificación disminuya considerablemente. ¿Considera adecuada y necesaria esta modificación de la Ley? (Valore su grado de acuerdo: 1- Totalmente en desacuerdo- a 5- totalmente de acuerdo-)*

Marca solo un óvalo por fila.

- | | | | | |
|-------------------------------|-----------------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------|
| 1.Totalmente en
desacuerdo | 2.Más bien en
desacuerdo | 3.Indiferente | 4.Más bien
de acuerdo | 5.Totalmente
de acuerdo |
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

20. El modelo de control de calidad de la auditoría se ha modificado sustancialmente, tanto los ciclos mínimos en que se realizan los controles, como el enfoque de las actuaciones. De tal modo que la selección de las firmas cuya calidad se inspecciona se realiza en función de los riesgos, y en los últimos años estas inspecciones se han centrado en las grandes y medianas firmas auditoras que auditan EIP. ¿Considera que la falta de actuaciones de control sobre todo el colectivo, es decir, todas las empresas en general, y el solo centrarse en las EIP, causará la relajación de aquellas firmas de auditoría que por sus circunstancias de riesgo no se consideran sujetos de revisión? *

Marca solo un óvalo por fila.

- | | | | | |
|-------------------------------|-----------------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------|
| 1.Totalmente en
desacuerdo | 2.Más bien en
desacuerdo | 3.Indiferente | 4.Más bien
de acuerdo | 5.Totalmente
de acuerdo |
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

21. ¿Cree que es útil y necesaria la redacción de una lista de servicios que indique aquellos que las auditoras no pueden prestar a las EIP (servicios prohibidos)? *

Marca solo un óvalo.

- Sí
- No
- Otro : _____

22. Debido a los cambios introducidos en la rotación, una misma firma de auditoría no podrá estar más de 10 años auditando a la misma EIP. ¿Cree que esto va a causar grandes cambios en la facturación de las grandes firmas de auditoría? *

Marca solo un óvalo.

- Sí
- No
- Otro: _____

23. También en cuanto a la rotación. Existen diversas opiniones que piensan que el auditor debe estar cerca de la dirección y del negocio auditado para poder proporcionar una información más valiosa, por lo tanto la nueva normativa de rotación podrá afectar al tipo de información a transmitir en el informe. ¿Está de acuerdo con esta afirmación? *

Marca solo un óvalo por fila.

- | | | | | |
|-------------------------------|-----------------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------|
| 1.Totalmente en
desacuerdo | 2.Más bien en
desacuerdo | 3.Indiferente | 4.Más bien
de acuerdo | 5.Totalmente
de acuerdo |
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

24. En cuanto a las medidas para evitar la concentración y dependencia de honorarios, ¿Entiende justificado que la abstención por concentración de honorarios, aplicable en la EU exclusivamente para las EIP, se aplique en nuestro país también para el resto de las firmas, aunque no sean de interés público? *

Marca solo un óvalo por fila.

- | | | | | |
|-------------------------------|-----------------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------|
| 1.Totalmente en
desacuerdo | 2.Más bien en
desacuerdo | 3.Indiferente | 4.Más bien
de acuerdo | 5.Totalmente
de acuerdo |
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

Régimen de infracciones y sanciones y Supervisión Pública.

25. ¿Considera que se ha endurecido la forma de castigar las infracciones? * *Marca solo un óvalo.*

- Sí
- No
- Otro: _____

26. La falta de remisión al ICAC de aquellas informaciones requeridas legal o reglamentariamente, cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización del plazo establecido, constituye una infracción grave, cuya reiteración durante el periodo de cinco años conlleva en todo caso la baja en el ROAC. Considera que.... * *Marca solo un óvalo.*

- Se trata de una medida excesiva.
- Se trata de una medida necesaria para controlar la información requerida y obligatoria.
- Otro: _____

27. ¿Considera coherente el reforzamiento previsto en la nueva Ley de Auditoría (LAC) de las competencias del regulador público, con la falta de medios técnicos y humanos que viene denunciando en las Memorias Anuales de su actividad? *

Marca solo un óvalo por fila

- | | | | | |
|-------------------------------|-----------------------------|-----------------------|--------------------------|----------------------------|
| 1.Totalmente en
desacuerdo | 2.Más bien en
desacuerdo | 3.Indiferente | 4.Más bien
de acuerdo | 5.Totalmente
de acuerdo |
| <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> |

ANEJO C: Carta de presentación segunda ronda de consulta.

Estimado Sr. /Sra.:

Soy Patricia Cabello y me pongo nuevamente en contacto con usted porque los resultados del análisis estadístico del primer cuestionario que le hice llegar hace unas semanas, aconsejan realizar una nueva consulta.

La razón es que en algunas de las preguntas realizadas no se ha alcanzado el grado requerido de consenso. Por lo que en este caso el cuestionario tan solo tratara sobre estas pocas preguntas y le llevará escasos minutos.

El funcionamiento del cuestionario será similar. Se realizará de forma on-line, y se seguirá manteniendo el anonimato, como característica principal del método Delphi.

Se pretende que la duración de esta segunda ronda no supere los cinco días, debido a que es mucho más breve y no trata sobre temas diferentes al anterior. Le remito, por tanto, el nuevo link con el cual podrá acceder a la encuesta on-line. Como en el anterior, si tiene problemas con este acceso, copie y pegue la dirección en la barra de su navegador.

<https://goo.gl/forms/rCPIi8RSgXJgcl2>

En el caso de que necesite alguna aclaración o añadir algún comentario no dude en contactar conmigo.

Nombre:	Patricia Cabello
Tfno.	664 081 577
Correo electrónico:	patcapor@ade.upv.es

Agradeciendo de antemano su colaboración en este trabajo, así como su interés, reciba un cordial saludo.

ANEJO D: Cuestionario segunda consulta

La nueva Ley de Auditoría. Segunda ronda de consulta.

Las preguntas que se detallan a continuación son aquellas sobre las cuales no se ha alcanzado el consenso necesario, junto el feedback de la opinión de la mayoría de los expertos.

*Obligatorio

Indique su correo electrónico: *

1. Valore (del 1-nada relevante- al 5-muy relevante-) la modificación introducida en la normativa para las Entidades de Interés Público. La respuesta más frecuente ha sido "Más bien relevante". *Marca solo un óvalo por fila.*

1.Nada relevante	2.Más bien poco relevante	3.Indiferente	4.Más bien relevante	5.Muy relevante
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

2. Se ha producido la extensión de los procedimientos de independencia al entorno familiar de los auditores principales y del resto del personal implicado. Se considera que esto será efectivo y gestionable para asegurar la ausencia de circunstancias que comprometan la objetividad de los sujetos afectados, es decir, los auditores y resto de personal. ¿Está de acuerdo con la anterior afirmación? La respuesta más frecuente ha sido "Más bien en desacuerdo" *Marca solo un óvalo por fila.*

1.Totalmente en desacuerdo	2.Más bien en desacuerdo	3.Indiferente	4.Más bien de acuerdo	5.Totalmente de acuerdo
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

3. En cuanto a si se deberían acotar o no las situaciones de red a las relaciones entre auditores con otros operadores que desarrollen actividades en sectores afines a la auditoría, la mayoría de los expertos han contestado que sí están de acuerdo. ¿Se reafirma usted en esto? *Marca solo un óvalo.*

- Sí
- No
- No sabe / No contesta

4. En cuanto al informe de auditoría no se ha alcanzado consenso sobre lo que aportan los nuevos cambios. Valore del 1 -Nada relevante- al 5 -Totalmente relevante- los siguientes aspectos. *Marca solo un óvalo por fila.*

	1.Totalmente en desacuerdo	2.Más bien en desacuerdo	3.Indiferente	4.Más bien de acuerdo	5.Totalmente de acuerdo
Mayor transparencia y confianza	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mayor información para facilitar la toma de decisiones	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Un sobrecoste para las empresas auditoras	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

5. La mayor parte de los expertos opina que las modificaciones introducidas en la definición de las EIP es adecuada y necesaria. ¿Está de acuerdo con esto?

Marca solo un óvalo.

- Sí
- No
- No sabe / No contesta

6. En cuanto a las medidas para evitar la concentración y dependencia de honorarios, ¿Entiende justificado que la abstención por concentración de honorarios, aplicable en la EU exclusivamente para las EIP, se aplique en nuestro país también para el resto de las firmas, aunque no sean de interés público? La respuesta más frecuente ha sido "Indiferente" *Marca solo un óvalo por fila.*

1.Totalmente en desacuerdo	2.Más bien en desacuerdo	3.Indiferente	4.Más bien de acuerdo	5.Totalmente de acuerdo
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

7. ¿Considera coherente el reforzamiento previsto en la nueva Ley de Auditoría (LAC) de las competencias del regulador público, con la falta de medios técnicos y humanos que viene denunciando en las Memorias Anuales de su actividad? La respuesta más frecuente ha sido "Más bien en desacuerdo" *Marca solo un óvalo por fila.*

1.Totalmente en desacuerdo	2.Más bien en desacuerdo	3.Indiferente	4.Más bien de acuerdo	5.Totalmente de acuerdo
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

