



UNIVERSITAT  
POLITÈCNICA  
DE VALÈNCIA

ADE

Facultad de Administración  
y Dirección de Empresas /UPV

UNIVERSITAT POLITÈCNICA DE VALÈNCIA

Facultad de Administración y Dirección de Empresas

Análisis de las infracciones y sanciones impuestas a la  
auditoría de cuentas en España (2015-2023)

Trabajo Fin de Grado

Grado en Administración y Dirección de Empresas

AUTOR/A: Domínguez Ferrer, Andrea

Tutor/a: Porcuna Enguix, Luis

CURSO ACADÉMICO: 2022/2023

## ÍNDICE DE CONTENIDO:

<b>1-INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>10</b>
1.1-Objetivos principales y secundarios.....	10
1.2-Justificación y motivación .....	11
1.3-Asignaturas de la titulación vinculadas con el TFG.....	11
1.4-Estructura del TFG.....	12
<b>2- LA AUDITORÍA DE CUENTAS .....</b>	<b>14</b>
2.1-Concepto de auditoría.....	14
2.2-Tipos de auditoría en España .....	15
2.3-Marco normativo .....	22
2.3.1-LAC y RAC .....	22
2.3.2-NIAs.....	25
2.3.3-NIC/NIIF.....	34
2.3.4-Directiva UE: Directiva 2006/43/CE UE .....	36
2.3.5-Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad .....	37
2.4- El auditor de cuentas .....	38
2.4.1-Audidores y firmas de auditoría de cuentas.....	38
2.4.2-La figura del auditor de cuentas .....	38
<b>3-EL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS .....</b>	<b>48</b>
3.1-Definición del ICAC.....	48
3.2-Funciones .....	48
3.2.1-Concepto de supervisión .....	48
3.2.2-Potestad administrativa sancionadora .....	49
3.2.3-Otras funciones.....	50
3.3-Estructura .....	51
3.3.1-La Presidencia .....	52
3.3.2-Secretaría general y subdirecciones.....	53
3.3.3-Órganos rectores .....	55
3.5-Publicaciones: BOICAC .....	56

3.5.1-Definición .....	56
3.5.2-Estructura .....	56
<b>4-RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES .....</b>	<b>59</b>
4.1-Inspección, investigación, infracción y sanción .....	59
4.2- Tipos de infracciones .....	61
4.2.1-Muy graves .....	61
4.2.2-Graves .....	61
4.2.3-Leves .....	62
4.3-Tipos de sanciones .....	62
4.3.1-Muy graves .....	62
4.3.2-Graves .....	63
4.3.3-Leves .....	63
4.4-La prescripción de las infracciones .....	64
<b>5-EL MERCADO DE LA AUDITORÍA EN ESPAÑA .....</b>	<b>65</b>
5.1-Audidores inscritos en el ROAC.....	65
5.1.1-Audidores y sociedades de auditoría.....	65
5.1.2-Distribución geográfica .....	72
5.2-Ejercicio de la auditoría durante el año.....	78
5.3-Profesionales a cargo de auditores.....	80
5.4-Facturación .....	83
5.4.1-Facturación total, por horas y su variación, de los auditores y sociedades de auditoría.....	83
5.4.2-Facturación total y media por auditores y sociedades de auditoría ..	85
5.4.3-Facturación y número de auditores y sociedades de auditoría por intervalos .....	88
5.5-Trabajos e informes emitidos declarados.....	102
<b>6-EVOLUCIÓN DE LAS INFRACCIONES COMETIDAS POR LAS SOCIEDADES DE AUDITORÍA Y AUDITORES INDIVIDUALES Y LAS SANCIONES IMPUESTAS POR EL ICAC .....</b>	<b>108</b>
6.1- Introducción al análisis.....	108
6.2-Resultados obtenidos .....	110
6.2.1-Infracciones .....	110
6.2.2-Sanciones.....	116

6.2.3-Eficiencia del ICAC.....	122
<b>7-LIMITACIONES.....</b>	<b>124</b>
<b>8-CONCLUSIONES .....</b>	<b>125</b>
<b>9-ANEXOS .....</b>	<b>129</b>
9.1-Audidores inscritos en el ROAC.....	129
9.1.1-Audidores y sociedades de auditoría.....	129
9.1.2-Distribución geográfica .....	129
9.2-Facturación .....	131
9.3-Anexo ODS.....	135
<b>10-BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>138</b>

## ÍNDICE DE ILUSTRACIONES:

Ilustración 1: Esquema modificaciones LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS ...	24
Ilustración 2: Pasos para detectar las amenazas a la independencia y aplicación de medidas correspondientes. ....	45
Ilustración 3: Servicios prestados por los auditores que comprometen su independencia, y sus excepciones. ....	47
Ilustración 4: Organigrama del ICAC. ....	51
Ilustración 5: Epígrafes sobre el contenido general de los BOICACs. ....	58
Ilustración 6: Intervalos de facturación de las sociedades de auditoría plasmados en los informes ejecutivos del ICAC según las fechas consideradas (2014-2016 y 2017-2021). ....	89
Ilustración 7: Intervalos de facturación de los auditores individuales plasmados en los informes ejecutivos del ICAC según las fechas consideradas (2014-2016 y 2017-2021). ....	89

## ÍNDICE DE TABLAS:

Tabla 1: Principios generales y responsabilidades.....	26
Tabla 2: Planeación.....	26
Tabla 3: Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados/ Control interno.....	27
Tabla 4: Evidencia de auditoría.....	28
Tabla 5: Uso del trabajo de otros.....	29
Tabla 6: Conclusiones y dictamen de auditoría.....	29
Tabla 7: Áreas especializadas.....	30
Tabla 8: NIAs Revisadas tras Resolución 9 febrero 2021 ICAC.....	31
Tabla 9: NIAs Revisadas tras Resolución 27 octubre 2020 ICAC.....	32
Tabla 10: NIAs Revisadas tras Resolución 23 diciembre 2016 ICAC.....	32
Tabla 11: NIAs Revisadas tras Resolución 15 octubre 2013 ICAC.....	33
Tabla 12: Diferencias entre NIC/NIIF.....	35
Tabla 13: Personas físicas inscritas en el ROAC (2017).....	66
Tabla 14: Número de auditores inscritos en el ROAC según su adscripción a la corporación correspondiente.....	67
Tabla 15: Número de sociedades de auditoría inscritas en el ROAC según su adscripción a la corporación correspondiente.....	67
Tabla 16: Auditores de Cuentas, Sociedades y demás Entidades de Auditoría de Terceros países (2017).....	68
Tabla 17: Distribución geográfica de los auditores individuales ejercientes y sociedades de auditoría por provincias.....	72
Tabla 18: Personas físicas y sociedades de auditoría que han realizado el ejercicio de auditoría, diferenciando entre los que han recibido facturación y los que carecen de ella.....	79
Tabla 19: Profesionales a cargo de auditores.....	81
Tabla 20: Facturación total (en horas y euros) y su variación, de auditores y sociedades de auditoría (2014-2017).....	84
Tabla 21: Facturación total (en euros) y su variación, de los auditores individuales y sociedades de auditoría (2017-2021).....	85
Tabla 22: Facturación de los auditores ejercientes a título individual.....	86
Tabla 23: Facturación de las sociedades de auditoría.....	86

Tabla 24: Agrupación del número y facturación de los auditores individuales por intervalos de honorarios recibidos en €.....	90
Tabla 25: Agrupación del número y facturación de las sociedades de auditoría por intervalos de honorarios recibidos en €.....	90
Tabla 26: Número y facturación total de las sociedades de auditoría, en cantidad y porcentaje, para el intervalo de facturación superior a 40.000.000€. .....	95
Tabla 27: Número y facturación total de los auditores individuales, en cantidad y porcentaje para el intervalo de facturación superior a 30.000€.....	98
Tabla 28: Número y facturación total de los auditores individuales, en cantidad y porcentaje para el intervalo de facturación inferior a 3.000€.....	99
Tabla 29: Trabajos e informes emitidos y declarados por tipo, cifra de negocios y tamaño de la entidad auditada, y por tipo de trabajo de auditoría.....	102
Tabla 30: Trabajos e informes emitidos y declarados por tipo de EIP auditada y número de personas físicas y sociedades que han auditado EIP.....	103

## ÍNDICE DE GRÁFICOS:

Gráfico 1: Evolución de las personas físicas inscritas en el ROAC según su categoría. ....	68
Gráfico 2: Inscripción en ROAC de personas físicas. Tasa de variación. ....	69
Gráfico 3: Evolución de las Adscripciones a Corporaciones de personas físicas. ....	70
Gráfico 4: Evolución de las Adscripciones a Corporaciones de sociedades de auditoría. ....	70
Gráfico 5: Número de auditores individuales ejercientes por Comunidades y Ciudades Autónomas. ....	73
Gráfico 6: Número de sociedades de auditoría por Comunidades y Ciudades Autónomas. ....	74
Gráfico 7: Evolución de la concentración del número de empresas totales, por Comunidades y Ciudades Autónomas. ....	75
Gráfico 8: Evolución de la concentración del número de empresas con número de trabajadores superior a 50, por Comunidades y Ciudades Autónomas. ....	76
Gráfico 9: Tasa de variación del número de empresas totales por Comunidades y Ciudades Autónomas. ....	77
Gráfico 10: Tasa de variación del número de empresas con trabajadores superiores a 50 por Comunidades y Ciudades Autónomas. ....	78
Gráfico 11: Evolución del número de sociedades y personas físicas existentes que han podido ejercer de forma social, con y sin facturación. ....	79
Gráfico 12: Evolución del número de auditores que han prestado servicios por cuenta ajena y personas no inscritas en el ROAC. ....	82
Gráfico 13: Evolución del número de personas no inscritas en el ROAC a cargo de auditores por cuenta propia y sociedades. ....	83
Gráfico 14: Evolución del volumen de facturación de las sociedades de auditoría en €. ....	86
Gráfico 15: Evolución del volumen de facturación de los auditores individuales en €. ....	87
Gráfico 16: Análisis del volumen de facturación en % de las sociedades y auditores individuales. ....	88



Gráfico 17: Número de sociedades de auditoría en porcentaje, en función del intervalo de facturación considerado.....	91
Gráfico 18: Facturación recibida por las sociedades de auditoría en porcentaje, en función del intervalo de facturación considerado.....	92
Gráfico 19: Número de sociedades de auditoría en porcentaje, en función del intervalo de facturación considerado.....	93
Gráfico 20: Facturación recibida por las sociedades de auditoría en porcentaje, en función del intervalo de facturación considerado.....	94
Gráfico 21: Número de auditores individuales en porcentaje, en función del intervalo de facturación considerado.....	97
Gráfico 22: Facturación recibida por los auditores individuales en porcentaje, en función del intervalo de facturación considerado.....	98
Gráfico 23: Número de auditores individuales en porcentaje, en función del intervalo de facturación considerado.....	100
Gráfico 24: Facturación recibida por los auditores individuales en porcentaje, en función del intervalo de facturación considerado.....	101
Gráfico 25: Número de informes emitidos por parte de auditores individuales o sociedades de auditoría.....	103
Gráfico 26: Evolución del número de informes de auditoría por tipo de entidad auditada.....	104
Gráfico 27: Evolución de los totales de los informes emitidos, distinguiendo entre el total global, total de informes emitidos para otras entidades y el total para las restantes entidades.....	105
Gráfico 28: Evolución del número de informes de auditoría en función de la cifra de negocios de la entidad auditada.....	106
Gráfico 29: Total de los informes de auditoría emitidos según la cifra de negocios de la entidad auditada.....	106
Gráfico 30: Cantidad de infracciones cometidas por las sociedades de auditoría, atendiendo a su gravedad.....	110
Gráfico 31: Cantidad de infracciones cometidas por los auditores individuales, atendiendo a su gravedad.....	111
Gráfico 32: Cantidad de infracciones cometidas por las sociedades de auditoría, atendiendo al tipo y motivo de las mismas.....	112

Gráfico 33: Cantidad de infracciones cometidas por los auditores individuales, atendiendo al tipo y motivo de las mismas. ....	114
Gráfico 34: Cantidad de infracciones cometidas por las sociedades de auditoría que forman en grupo Big Four, atendiendo a su gravedad y motivo. ....	115
Gráfico 35: Sanciones individuales no económicas impuestas tanto a las sociedades de auditoría como a los auditores individuales, atendiendo a los años de imposición de la resolución.....	116
Gráfico 36: Tipos de sanciones no económicas que conforman el grupo de “suspensión de la autorización y baja temporal en el ROAC”. ....	118
Gráfico 37: Sanciones económicas impuestas a las sociedades de auditoría, atendiendo a su tipología y a los años de resolución por parte del ICAC. ....	120
Gráfico 38: Sanciones económicas impuestas a los auditores individuales, según su tipología. ....	121
Gráfico 39: Clasificación del número de infracciones cometidas, atendiendo a las fechas de comisión y resolución. ....	122
Gráfico 40: Infracciones prescritas atendiendo a su gravedad y al sujeto que la ha cometido.....	123

# 1-INTRODUCCIÓN

## 1.1-Objetivos principales y secundarios

El objetivo principal de este trabajo consiste en el análisis de las infracciones cometidas por las sociedades de auditoría y los auditores individuales, así como también el estudio de las sanciones impuestas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en España, teniendo en consideración el periodo que abarcan las publicaciones de los Boletines Oficiales del ICAC (BOICACs) del 108 hasta el 132, es decir, las fechas de 2017-2022.

Para alcanzar dicha meta, es necesaria la consecución de una serie de objetivos principales y secundarios que se detallan a continuación:

Objetivo principal 1: Obtener una visión global sobre la auditoría de cuentas.

- Objeto secundario 1.1: Comprender el concepto de auditoría y sus tipos.
- Objetivo secundario 1.2: Comprender la figura del auditor y sociedad de auditoría.
- Objetivo secundario 1.2: Comprender el marco normativo de la auditoría.

Objetivo principal 2: Ampliar el conocimiento sobre la figura del ICAC.

- Objetivo secundario 2.1: Conocer la definición y las funciones que realiza.
- Objetivo secundario 2.2: Comprender la estructura que sigue el ICAC.
- Objetivo secundario 2.3: Analizar el concepto y estructura de las publicaciones del ICAC denominadas BOICACs.

Objetivo principal 3: Comprender el régimen de infracciones y sanciones en materia de auditoría.

- Objetivo secundario 3.1: Analizar los tipos de infracciones y sanciones existentes.
- Objetivo secundario 3.2: Analizar el concepto de prescripción de infracciones.

Objetivo principal 4: Comprender la situación del mercado de auditoría.

- Objetivo secundario 4.1: Obtener información relacionada con los auditores y sociedades de auditoría inscritos en el ROAC.
- Objetivo secundario 4.2: Obtener información relacionada con el ejercicio de la auditoría durante el año.
- Objetivo secundario 4.3: Obtener información relacionada con los profesionales a cargo de los auditores.
- Objetivo secundario 4.4: Obtener información relacionada con la facturación percibida por los auditores y sociedades de auditoría.
- Objetivo secundario 4.5: Analizar los trabajos e informes emitidos y declarados en materia de auditoría.

## 1.2-Justificación y motivación

A lo largo del presente trabajo se profundiza en los conceptos de auditoría, obteniendo una visión global sobre la mencionada actividad y los sujetos encargados de su realización. Además, se analiza la situación del mercado de auditoría lo que permite conocer mejor la situación del sector. Todas estas investigaciones sirven de base para comprender el análisis de las infracciones cometidas por los auditores y sociedades de auditoría, junto con las sanciones impuestas por parte del ICAC en el periodo 2017-2022.

De lo mencionado surge mi interés por abordar este proyecto. Sentí una gran inquietud por la auditoría desde el momento en el que se impartió la asignatura de en el grado, y he considerado la mejor oportunidad para ampliar conocimientos el momento de la realización del Trabajo de Fin de Grado.

Gracias a la elaboración del trabajo, he podido conocer mejor ciertos aspectos sobre los que tenía mayor interés, como serían los tipos de infracciones y sanciones existentes en materia de auditoría, la normativa aplicable a la actividad auditora y el concepto de prescripción de las infracciones. Además de ello, he podido profundizar en el uso de la herramienta Excel, concretamente en la elaboración de tablas dinámicas y representaciones gráficas.

## 1.3-Asignaturas de la titulación vinculadas con el TFG

Las asignaturas que presentan mayor relación con respecto a este Trabajo de Fin de Grado se corresponden con: Introducción a la Auditoría, Introducción a la Contabilidad, Derecho de la empresa e Inteligencia de Negocios.

- *Introducción a la Auditoría:* asignatura cursada en el grado, concretamente en el tercer curso, que se corresponde con la más relevante y esencial para la elaboración de este trabajo.

A través de ella, se imparten conocimientos básicos de auditoría, así como también se explica la normativa incidiendo en las NIA-ES, los principios y procedimientos de auditoría, los requisitos necesarios para el ejercicio de la Auditoría de cuentas y la empresas o entidades obligadas en España a someterse a Auditoría de Cuentas, entre otros. Resulta de vital importancia todos los conocimientos impartidos a lo largo de esta asignatura para facilitar la realización de este TFG.

- *Introducción a la contabilidad:* cursar esta asignatura en el primer curso de la carrera, permite entender adecuadamente el concepto de auditoría y facilita el desarrollo del trabajo, dado que la auditoría de cuentas es la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, además de otros estados financieros o documentos contables. No solo se impartieron conocimientos teóricos sino también prácticos, con el objetivo de entender el funcionamiento de la contabilidad en las empresas con mayor precisión.

- *Derecho de la empresa*: esta asignatura estudiada en el primer curso del grado permite comprender adecuadamente e interpretar la legislación, más concretamente la legislación mercantil. Además, en ella se explican los conceptos de infracción y sanción que resultan imprescindibles para el entendimiento de los datos extraídos en el presente TFG.
- *Inteligencia de Negocios*: estudiar esta asignatura en el cuarto curso del grado, que comprende la intensificación “Análisis Inteligente de Datos” ha permitido un mejor desarrollo de la parte de análisis del trabajo, concretamente el uso de tablas dinámicas y su interpretación.

#### 1.4-Estructura del TFG

Tras el presente apartado en el que se detalla la introducción, el trabajo continúa con el *capítulo 2 “La auditoría de cuentas”* en el que se desarrolla en primer lugar, el concepto de auditoría desde la perspectiva de diferentes organismos, autores y también según lo establecido en la Ley.

Posteriormente se explican los tipos de auditoría existentes en función del sujeto que la realiza, su naturaleza y el origen del mandato. Tras ello, se detalla el marco normativo aplicable a la auditoría, otorgando información acerca de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC 22/2015) y su reglamento (RAC), las Normas Internacionales de Auditoría y también su aplicación en España (NIA y NIA-ES), las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC y NIIF), la Directiva 2006/43/CE de la Unión Europea y el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad.

Seguidamente, se detallan los conceptos del auditor y sociedades de auditoría, haciendo hincapié en la figura del auditor.

En el *apartado 3 “El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”*, se proporciona una definición de dicho organismo, así como también se detallan las funciones de las que se encarga, destacando su potestad administrativa sancionadora. Tras ello, se hace un análisis sobre la estructura que compone el Instituto, diferenciando los tres niveles: La Presidencia, la Secretaría general y subdirecciones, y los Órganos rectores. También se analizan las publicaciones del ICAC denominadas BOICACs, proporcionando su definición y analizando la estructura que siguen de forma general.

En el *apartado 4 “Régimen de infracciones y sanciones”* se explican las fases de inspección, investigación, infracción y sanción. Tras ello, se desarrollan los tipos de infracciones y sanciones catalogándose en “muy graves”, “graves” y “leves”, especificando las acciones que se encuentran en cada uno de los mencionados tipos.

En el *apartado 5 “El mercado de la auditoría en España”* se pretende dar una visión global de la situación auditora en el país. En esta sección se analizan conceptos relacionados con los auditores inscritos en el ROAC, el ejercicio de la auditoría durante el año en cuestión, los profesionales a cargo de los auditores, la facturación y los trabajos e informes emitidos y declarados.

En el *apartado 6 “Evolución de las infracciones cometidas por las sociedades de auditoría y auditores individuales y las sanciones impuestas por el ICAC”* se procede a analizar los aspectos relacionados con las infracciones y sanciones en materia de auditoría, para lo cual se utiliza la información extraída de los BOICACs del 108 al 132, plasmada en una hoja Excel, a partir de la cual se elaboran los diferentes gráficos para facilitar el entendimiento de los conceptos.

En el *apartado 7 “Limitaciones”* se comentan ciertas complicaciones que se han encontrado a lo largo de la realización del presente TFG.

En el *apartado 8 “Conclusiones”* se desarrollan las conclusiones alcanzadas tras la elaboración de todo el proyecto, centrándose en las extraídas a partir del estudio de mercado de auditoría y la evaluación de las infracciones cometidas y sanciones impuestas.

Finalmente, se encontrarían el *apartado 9 “Anexos”* en el que se proporcionan tablas sobre los auditores inscritos en el ROAC y la facturación con el objetivo de completar la información analizada en el apartado 5 “El mercado de la auditoría en España”, y por último, *las referencias bibliográficas*.

## 2- LA AUDITORÍA DE CUENTAS

### 2.1-Concepto de auditoría

Para poder comprender más adecuadamente este Trabajo de Fin de Grado, se procede a explicar el concepto de “auditoría” en términos generales y, posteriormente, el término de “auditoría de cuentas anuales”, puesto que el presente proyecto se centra en la misma y más concretamente en la auditoría de cuentas anuales.

La auditoría a nivel general trata del análisis de las cuentas y del patrimonio de una organización, además de la evaluación sobre el funcionamiento de las operaciones internas, tal y como especifica la Escuela de Administración de Empresas de Barcelona en su página web.

Se trata, como bien determina el Equipo editorial, Etecé en la página web “*Enciclopedia humanidades*” en el apartado de “*Auditoría*”, de un procedimiento esencial que debe de ejecutarse en las empresas y mediante el cual se conoce en profundidad su situación en términos financieros y contables, obteniendo con ella información para la toma de decisiones y el establecimiento de objetivos. También se especifica que la característica esencial que debe darse en todo tipo de auditoría se corresponde con la existencia de la imparcialidad, evitando cualquier posible influencia que afecte al resultado del encargo de auditoría obtenido.

Una vez comprendido a grandes rasgos el concepto de auditoría de forma general se continúa con el significado de la auditoría de cuentas anuales. Se procede a mostrar dos definiciones oficiales en relación con el concepto de auditoría de cuentas en sí mismo.

La *Real Academia Española (RAE)* presenta una serie de definiciones sobre la auditoría de cuentas. Las más significativas se corresponden, tal y como indica el organismo, con la “*revisión sistemática de una actividad o de una situación para evaluar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a que aquellas deben someterse*” así como también la define como la “*revisión y verificación de las cuentas y de la situación económica de una empresa o entidad*”.

En el documento del ICJCE (2021) denominado “*LAC y RLAC: Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas y Reglamento de desarrollo*”, la definen como: “*la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que aquella tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que puede tener efectos frente a terceros*”.

Tras otorgar una explicación tanto de la auditoría en términos generales como de la auditoría de cuentas de forma específica, cabe resaltar la importancia que esta última presenta para la sociedad:

Por su parte, el *Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE)*, organización profesional que agrupa a los auditores de cuentas españoles, establece que la auditoría de cuentas es esencial para alcanzar una economía “*eficiente y sostenible*”, como bien se indica en el apartado de su página web titulado “*El presente y el futuro de la auditoría de cuentas*”.

El ICJCE explica la existencia de una serie de elementos tangibles e intangibles que se consiguen gracias a la auditoría de cuentas. Los elementos materiales que se definen a continuación fueron demostrados empíricamente en el informe del propio ICJCE denominado “*Fotografía del sector auditor en España. Estimación de su impacto económico (2006-2016)*”.

En dicho informe se demuestra que la actividad de auditoría de cuentas supone un incremento del empleo, considerando no sólo el empleo directo sino también otras actividades a realizar por parte de los auditores de cuentas, como son la consultoría o la administración concursal. También se demuestra que aquellas empresas que dedican mayor inversión en auditorías son de hecho, las que cuentan con mayor capacidad de obtener financiación, además de ser las que poseen mayor rentabilidad.

De entre los aspectos de tipo intangible que proporciona la auditoría de cuentas (aquellos con mayor dificultad para ser medidos), el ICJCE destaca principalmente la existencia de una mayor transparencia y, por ende, una reducción considerable de la corrupción en las organizaciones.

De acuerdo con lo establecido por Martínez (2022) en el artículo “*La importancia de la auditoría financiera*” en la web del *Instituto Europeo de Asesoría Fiscal (INEAF)*, el establecimiento periódico de auditorías financieras proporciona, entre otros aspectos, la existencia de información verídica en las cuentas anuales que reflejen la imagen fiel del patrimonio, proporcionando mayor seguridad frente a terceros dado que se presenta así una información contable más clara y precisa.

Finalmente, tal y como establece Alejandro Larriba (2012) en la 3ª edición del libro “*Auditoría de cuentas anuales (1)*” la existencia de auditoría ayuda a promover la transparencia contable, que resulta de vital necesidad para que sea posible el funcionamiento del sistema económico.”

## 2.2-Tipos de auditoría en España

El autor Westreicher (2021a), afirma que los tipos de auditoría se corresponden con las diferentes técnicas de evaluación utilizadas para analizar una empresa. Dicho autor agrupa las diversas categorías en función de quién la realiza (auditoría externa e interna), según su naturaleza (auditoría contable, operativa, financiera, medioambiental, informática, de calidad, de cumplimiento y de gestión) y según el origen del mandato (auditoría obligatoria o voluntaria).

Tal y como se menciona, según qué sujeto la lleva a cabo se distinguen:

- **Auditoría interna:** según el autor-Sánchez (2020h), la auditoría interna se corresponde con aquella llevada a cabo por empresas e instituciones tanto en el sector privado como público, con un claro objetivo: la autoevaluación, y por ello, la facilitación de toma de decisiones reduciendo los riesgos. También facilita una serie de características de la auditoría interna: durante el proceso, se lleva a cabo un análisis exhaustivo de las diferentes fases de la cadena de producción, prestando especial atención a los diversos departamentos involucrados.



También se realizan comparaciones con el sector, utilizando el mismo como estándar. Además, los resultados que se obtienen se plasman en informes de auditoría útiles para la propia empresa, sin existir obligación de presentarlo frente a ninguna entidad.

- *Auditoría externa*: la definición y características de la auditoría externa vienen explicadas también por Sánchez (2020g), quien afirma que de este tipo de auditoría se encargan auditores ajenos a la empresa auditada cuya función es comprobar si cumple con el marco normativo de aplicación. De esta manera, a diferencia de la auditoría interna, se obtiene una evaluación por parte de auditores de cuentas que no presentan ninguna relación con la entidad. El profesional auditor, tras examinar la empresa, generará un informe de auditoría en el que se resalten las posibles mejoras a adoptar por parte de la organización auditada y las posibles vulneraciones legales.

Algunas de las características que menciona dicho autor sería la necesidad por parte del auditor externo, de no presentar relación con el organigrama de la empresa auditada. Además, el informe emitido tendrá validez legal respecto a terceros u otras entidades como organismos oficiales. La necesidad de independencia en la realización de auditorías externas es un factor clave que aporta mayor credibilidad en comparación con las auditorías internas, en las que podrían ocurrir conflictos de intereses.

En la segunda clasificación mencionada se diferencian los tipos, de acuerdo con la naturaleza de la auditoría, encontrándose:

- *Auditoría contable*: tal y como determina el autor Marco (2020), la auditoría contable trata de “la revisión de las cuentas anuales de una persona jurídica”, con el objetivo de comprobar si las mismas muestran una imagen fiel. Los estados auditados son: el Balance, la Cuenta de Pérdidas Y Ganancias (PyG), el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN), y el Estado de Flujos de Efectivo (EFE). Según Marco (2020), en la realización de esta auditoría contable se debe de revisar si la contabilidad de las cuentas anuales es la idónea y determinar si ha sido establecida de acuerdo con la normativa aplicable.

La auditoría contable se puede dividir en tres etapas (Ibidem):

*Planificación*: fase en la que se determina la estrategia global a seguir en el proceso de ejecución de la auditoría contable. Se tendrá en consideración el tamaño, el tipo, los acontecimientos anteriores y las posibles modificaciones que se generen en la empresa a auditar.

*Ejecución*: fase en la que se dará uso de lo establecido en la fase de planificación para llevar a cabo el procedimiento de auditoría. En la realización de esta, los auditores tienen la posibilidad de solicitar información adicional en relación con los movimientos de la empresa, a parte de la información de cuentas anuales de la que disponen inicialmente.

*Emisión del informe:* se corresponde con la etapa final del procedimiento de auditoría. En ella, se genera una opinión sobre las cuentas anuales auditadas en función de la evidencia encontrada. Las opiniones que puede generar el auditor se dividen en cuatro tipos, como bien afirma Marco (2020):

- Opinión limpia o sin salvedades: se establece en el caso de que las cuentas anuales sí reflejen adecuadamente la imagen fiel de la entidad. Suele ser denominada como “opinión favorable”.
  - Opinión con salvedades: se proporciona cuando se encuentran ciertas irregularidades en el establecimiento de las cuentas anuales. Sin embargo, salvo esas salvedades que se señalen, las cuentas anuales seguirían reflejando la imagen fiel de la empresa.
  - Opinión adversa o negativa: se elabora dicha opinión en el caso de que las anomalías encontradas en las cuentas anuales sean significativas en relación con el marco legal y regulatorio aplicable, lo que significaría que no se refleja en dichas cuentas la imagen fiel de la organización.
  - Abstención u opinión denegada: se emite cuando el auditor se encuentra ciertas limitaciones que le impiden obtener una evidencia suficiente para concluir si las cuentas anuales reflejan adecuadamente la situación financiera de la empresa. Debido a ello, el auditor no puede establecer una opinión sobre la existencia de fidelidad en la imagen representada.
- *Auditoría financiera:* el concepto de auditoría financiera y sus características vienen determinados por el autor Sánchez (2020c), quién la define como el tipo de auditoría centrada en la “*evaluación de la gestión económica y contable de una empresa*”. De dicha definición se desprende una clara similitud entre la auditoría financiera y contable; sin embargo, la principal diferencia entre ambas es que la auditoría financiera se corresponde con la extensión del trabajo de supervisión y verificación de la auditoría contable (Sánchez 2020).

De entre sus características, destaca su enfoque en el análisis de la documentación y la operativa económico-contable de la empresa, examinando sus estados financieros, cuentas anuales y demás documentos contables, como podrían ser los registros y comprobantes (Ibidem).

También consiste en verificar el cumplimiento de la normativa aplicable al territorio en el que opera la compañía. Asimismo, se elabora un informe con las conclusiones fiables para terceros, así como también para otras empresas o instituciones y organismos públicos, y se proponen medidas con el objetivo de mejorar la gestión interna (Sánchez 2020c).

Por ello, se define la auditoría financiera como una herramienta esencial para adaptar la estructura económica, financiera y contable de una organización a la actividad que ejecuta y a las normas de aplicación (Ibidem).

De entre los tipos de auditoría financiera se encuentran:

- Auditoría de cuentas individuales: consiste en la revisión de *“las cuentas anuales, documentación contable y libros oficiales de una sociedad”* para asegurar el cumplimiento por parte de la entidad de la normativa correspondiente, indicado en el artículo de la página web de Kreston Iberaudit titulado *“¿Qué son las auditorías de cuentas individuales?”*. En caso de cuentas a nivel individual, existen una serie de límites en relación con la obligatoriedad de establecerse una auditoría, definidos en el artículo de la página web de Vilar Riba titulado *“¿Cuándo resulta obligatoria la Auditoría de Cuentas Anuales?”* y se corresponden con mantener durante dos ejercicios consecutivos dos de los requerimientos siguientes:
  - Cifra de negocios: >5,7 millones de €
  - Total de Activos: >2,8 millones de €
  - Número medio de trabajadores: > 50
  
- Auditoría de cuentas consolidadas: Antes de profundizar sobre el concepto de *“Auditoría de cuentas consolidadas”*, es crucial entender primeramente su concepto. La presentación de cuentas anuales consolidadas consiste en la elaboración de unos documentos que muestren la realidad a nivel contable de un conjunto de empresas denominado grupo, tal y como se afirma en el documento de la página web de Kreston Iberaudit denominado *“¿Qué son las cuentas consolidadas?”*.

Este grupo de sociedades existirá cuando, según el artículo 42 del Código de Comercio, una sociedad *“ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de una u otras”*, generándose así una sociedad catalogada como dominante que será la que posea el control y el resto de las entidades funcionarán como dependientes. Aquella sociedad que actúe como dominante será la encargada de establecer tanto las cuentas anuales como el informe de gestión consolidados, tal y como señala el artículo mencionado del Código de Comercio.

En el caso de existir un grupo y por ello la necesidad de elaborar estados contables consolidados, los límites impuestos definidos en el artículo de la página web de Vilar Riba *“¿Cuándo resulta obligatoria la Auditoría de Cuentas Anuales?”* sobre la obligatoriedad de ejecutarse o no la auditoría se corresponden con mantener durante los ejercicios consecutivos dos de los requisitos:

- Cifra de negocios: >211,4 millones de €
- Total de Activos: >22,8 millones de €
- Número medio de trabajadores: > 250

*Auditoría operativa*: la auditoría operativa se centra, como puntúa el autor Sánchez (2020f), en examinar la eficiencia sobre el uso de los recursos en la empresa a auditar, así como también del logro de los objetivos establecidos. Por ello, se pone a disposición del auditor el sistema de control interno, para averiguar si el mismo presenta un funcionamiento adecuado o si, por lo contrario, presenta ciertos aspectos que debiera mejorar.

Algunas de las características se corresponden con las siguientes: no sólo se evalúan los procedimientos económico-financieros, sino que también se pueden examinar las relaciones a nivel laboral que tienen lugar en la empresa. Es por ello por lo que es necesaria la existencia de “*profesionales multidisciplinares*”, que deben tener conocimiento en “*materias como derecho mercantil o fiscal, contabilidad y recursos humanos*” (Ibidem).

Sánchez (2020f) destaca que esta modalidad de auditoría no solo consiste en identificar las deficiencias, sino que también se deben de facilitar las opciones a seguir por la empresa para establecer las mejorías correspondientes.

- *Auditoría de gestión*: esta clase de auditoría viene descrita también por el autor Sánchez (2020b), quien determina que la auditoría de gestión trata de examinar los recursos y la estructura de una entidad, y la rentabilidad obtenida fruto de la gestión de los mismos. Se encuentran características similares con respecto a la auditoría operativa, siendo la principal diferencia que la auditoría de gestión abarca también la revisión del cumplimiento de objetivos de rentabilidad establecidos previamente por la empresa (Sánchez 2020b).

De entre las características otorgadas por el autor señalado, destacan que tras detectarse aspectos que afecten a la eficiencia de la empresa, el auditor deberá de definir adecuadamente los datos sobre dichos aspectos.

- *Auditoría medioambiental*: esta categoría dentro de los diversos procedimientos de auditoría se centra, como establece Sánchez (2020e), en analizar el impacto en términos medioambientales que presenta la actividad de una organización. En este proceso, se investigan las anomalías cometidas y se establecen los procesos de mejora a seguir. De entre las características señaladas por el autor mencionado, destacan que este tipo de auditoría ayuda a las empresas a mostrar una mayor preocupación por el ecosistema, siendo de vital importancia su realización periódica para tratar de reducir los efectos perjudiciales de la actividad empresarial sobre el medioambiente.
- *Auditoría informática*: esta modalidad de auditoría consiste en la “*evaluación en profundidad de los recursos informáticos y tecnológicos de una organización*”, tal y como describe Sánchez (2020d). Dicho autor también afirma que, tras realizarla, el auditor debe de generar un informe que refleje el grado de eficiencia y seguridad que ofrecen los sistemas en cuanto a la información de la entidad analizada.

Esto supone observar si los equipos se encuentran configurados según la legislación aplicable al territorio y sector en cuestión, además de examinar si el software utilizado por la organización se encuentra correctamente actualizado

De entre las características definidas por el auditor mencionado, destacan que, al realizar la evaluación se debe tener en cuenta tanto las infraestructuras tecnológicas físicas como los procesos y prácticas que rodean la gestión de los sistemas informáticos de la empresa. Asimismo, es necesaria la existencia de un seguimiento de las actualizaciones informáticas del mercado para elaborar un correcto análisis de auditoría.

- *Auditoría de calidad:* es el tipo de auditoría que se ejecuta para comprobar el adecuado funcionamiento del sistema de calidad de la empresa, como bien define el autor Guillermo Westreicher (2021).
- *Auditoría de cumplimiento:* esta modalidad de auditoría se entra en examinar de manera rigurosa el cumplimiento de la legislación y normativa correspondientes por parte de la empresa analizada, como bien señala el autor Sánchez (2020a). Dicho autor también afirma, de entre las características descritas, que se diferencia de otros tipos de auditoría por en análisis detallado que se ejecuta sobre los procesos financieros llevados a cabo por una empresa, generando un estudio más profundo sobre toda la documentación existente.

Para que se entienda adecuadamente de qué trata este procedimiento concreto de auditoría, el autor facilita un ejemplo relacionado con una empresa de productos químicos, en la que los procesos a seguir se corresponden con observar si la empresa sigue lo que dictamina la ley en cuanto a la preparación de los empleados y técnicos, además de comprobar si los residuos están siendo gestionados de forma correcta según el marco legislativo de aplicación.

A continuación, según el origen del mandato se presentan dos tipos de auditorías:

- *Auditoría obligatoria:* consiste, tal y como establece en la página web de Legalnet, en el análisis de la información financiera de una entidad para comprobar que se han aplicado adecuadamente las normas en lo que respecta a la contabilidad, junto con los requerimientos legales.
- *Auditoría voluntaria:* sin embargo, a diferencia de la auditoría obligatoria, la voluntaria es aquella que es realizada de forma libre por parte de los órganos de gobierno de la entidad, sin tener la exigencia legal de realizarse, como bien define LABE abogados en la página web de El Confidencial.

Existen diversas causas que motivan al establecimiento de una auditoría de carácter voluntario. Tal y como se especifica en la página web de El Confidencial, solicitar la realización de una auditoría cuando no existe obligatoriedad de ello, permite a la entidad averiguar si la información financiera establecida es de calidad, lo que supondría transmitir una mayor seguridad de cara al exterior.

Este hecho facilitaría, entre otros, la obtención de subvenciones debido a la proyección de transparencia en sus documentos, ayudando a mantener mayor eficiencia en la toma de decisiones y reduciendo los conflictos entre los grupos de la empresa como accionistas o gestores (Ibidem).

La principal diferencia entre ambos tipos se encuentra definido en la disposición primera de la LAC 22/2015. En ella, se afirma que la entidad tendrá la obligación de ser auditada en caso de cumplirse alguna de las siguientes condiciones:

- *Emisión de valores admitidos a negociación*, tanto en mercados secundarios oficiales de valores como en sistemas multilaterales de negociación. Este último se corresponde con una alternativa al mercado secundario tradicional en el que la función de una entidad financiera es actuar como operador en las operaciones de compra y venta entre terceros, sobre ciertos instrumentos financieros.
- *Emisión de obligaciones a través de oferta pública.*
- *Que de forma recurrente se dediquen a la intermediación financiera*, como sería en caso de las “*entidades de crédito, empresas de servicios de inversión, Sociedad de Bolsas*” etc, como señala la LAC 22/2015.
- *Su objeto social sea cualquier actividad de las que se señalan en el Texto Refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados*, que fue aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004 del 29 de octubre, junto con los *fondos de pensiones y sus correspondientes entidades gestoras.*
- *Recepción de subvenciones o ayudas o realicen prestaciones, servicios o proporcionen bienes al Estado u otros organismos públicos*, teniendo en consideración las limitaciones fijadas por el Gobierno.
- *Entidades que sobrepasen los límites indicados* a través de real decreto por parte del Gobierno. En España, dichos límites vienen explicados en el Texto Refundido de la Ley de sociedades de Capital (TRLSC) aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010 del 2 de julio.

Una vez definidos los tipos de auditoría, resulta de vital importancia resaltar el concepto de *información no financiera*. Según la Ley 11/2018 de “*Información no financiera y diversidad*”, la información no financiera se refiere principalmente a cuestiones medioambientales y sociales, de derechos humanos y de lucha contra la corrupción y el soborno.

En lo que respecta a la materia medioambiental, más concretamente se relaciona con el impacto de la actividad de la empresa con respecto a la contaminación, el cambio climático, así como también las medidas de reciclaje y reutilización, de uso sostenible de recursos y de protección de la biodiversidad adoptadas por la entidad (Ley 11/2018, preámbulo).

En lo referido a cuestiones sociales y relativas al personal, tal y como especifica la Ley 11/2018, Preámbulo, las mencionadas son concretamente las relativas al empleo, organización del trabajo, salud y seguridad, relaciones sociales, formación y accesibilidad universal a las personas con discapacidad e igualdad.

Tras comprender el concepto de información no financiera, cabe resaltar que la responsabilidad de verificar dicha información se corresponde con la auditoría medioambiental, auditoría de cumplimiento y auditoría de gestión. Cabe tener en mente que, aunque la auditoría interna, externa, contable, financiera, operativa y de calidad también pueden involucrar aspectos no financieros, no se corresponde con su enfoque principal ya que este hace referencia a la revisión de la información financiera y contable.

Para finalizar con este apartado sobre los tipos de auditoría, resulta conveniente destacar que el presente Trabajo de Fin de Grado (TFG) se centra en la auditoría de cuentas, por lo que a priori se podría considerar que se encuentra relacionado con la auditoría contable y financiera, dadas sus similitudes.

Sin embargo, debido a que, en España, el término “*auditoría de cuentas*” se corresponde, tal y como establece el ICAC, con la auditoría de los estados financieros de una empresa realizada por un auditor inscrito en el Registro oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), se considera que este TFG presenta relación principalmente con la auditoría financiera.

## 2.3-Marco normativo

### 2.3.1-LAC y RAC

En primer lugar, a través de la LAC 22/2015, publicada en el BOE (Boletín Oficial del Estado), que regula la actividad de auditoría de cuentas en España, se pretendía adaptar a la normativa española la Directiva 2006/43/CEE relacionada con la auditoría legal de las cuentas, después de haber sido modificada por la Directiva 2014/56 y el Reglamento comunitario 537/2014 en los que se abordaban cuestiones relacionadas con las Entidades de Interés Público (EIP) (Preámbulo, LAC 22/2015).

La Directiva 2006/43/CEE fue la que derogó la Octava directiva 84/253/CEE del 10 de abril de 1984 sobre la “*Autorización de las personas encargadas del control legal en documentos contables*”, que se traspuso a nuestra normativa española a través de la *Ley 19/1988 del 12 de julio de Auditoría de Cuentas*, momento en el que se regulaba por primera vez la actividad de auditoría en España (Ibidem).

En dicha ley se definían los requisitos esenciales para acceder al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) y sus normas asociadas, el contenido del informe de auditoría de los auditores de cuentas, el régimen de infracciones y sanciones y también la facultad del ICAC de poseer el control de la actividad de auditoría, mencionando también su potestad disciplinaria (Preámbulo, LAC 22/2015).

A la ley mencionada se le incorporó una serie de modificaciones localizadas en la *Ley 4/1990 del 29 de junio* y posteriormente las establecidas en la *Ley 31/1991 del 30 de septiembre*, ambas relacionadas con los Presupuestos Generales del Estado (Ibidem).

A continuación, se estableció la *Ley 3/1994 del 14 de abril* para adaptar la Segunda Directiva de Coordinación bancaria a la normativa española, así como también otros aspectos relacionados con el sistema financiero (Preámbulo LAC 22/2015)

Posteriormente, mediante la *Ley 2/1995 del 23 de marzo* de Sociedades de Responsabilidad Limitada se introdujo una novedad sobre el contrato de auditoría, proporcionándose la posibilidad de prorrogarse de forma anual (Ibidem)

A continuación, se generó la *Ley 37/1998 del 16 de noviembre* sobre el Mercado de valores y tras ella surgió la *Ley 41/1999 del 12 de noviembre* relacionada con “*los sistemas de pagos y liquidación de valores*” (Preámbulo 22/2015).

Tras ellas, se publicó la *Ley 44/2002 del 22 de noviembre*, “*de Medidas de Reforma del Sistema Financiero*”, a través de la cual se introdujeron modificaciones sobre temas como el régimen de infracciones y sanciones, obligación de realización de cursos de formación o la unificación del examen para la introducción en el ROAC (Ibidem).

A posteriori, se elaboró la *Ley 62/2003 del 30 de diciembre*, “*de medidas fiscales administrativas y del orden social*”, se introdujeron una serie de cambios relacionados con los órganos rectores del ICAC. La siguiente publicación se correspondió con la *Ley 16/2007 del 4 de julio*, de “*reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional*” relacionada con los plazos para contratar a los auditores de cuentas (Preámbulo 22/2015).

Tras ella, entró en vigor la *Ley 12/2010 del 30 de junio*, que contiene entre otros aspectos, una serie de modificaciones con motivo de la introducción de cambios en la legislación mercantil, destacando especialmente el cambio introducido en referencia al deber de independencia. A este requisito que ya contaba con su definición y enumeración de aquellas circunstancias que pudieran afectar a la misma, se le incorporó otros como la necesidad de “*documentar y establecer los sistemas de salvaguarda*” que sean capaces de dar una solución a las amenazas a la independencia de los auditores.

Tras todas las modificaciones anteriormente comentadas y con el objetivo de recogerlas todas en un mismo documento, se emitió el *Real Decreto Legislativo 1/2011 del 1 de julio* mediante el cual se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (Ibidem).

Posteriormente, se emite la *LAC 22/2015* en sustitución del Texto Refundido de la LAC anteriormente mencionado.



A modo de resumen de todo lo analizado en este apartado, se muestra la siguiente ilustración:

*Ilustración 1: Esquema modificaciones LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS*

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

- Modificaciones:
- Ley 4/1990 del 29 de junio
- Ley 31/1991 del 30 de septiembre
- Ley 3/1994 del 14 de abril
- Ley 2/1995 del 23 de marzo
- Ley 37/1998 del 16 de noviembre
- Ley 44/2002 del 22 de noviembre
- Ley 62/2003 del 30 de diciembre
- Ley 12/2010 del 30 de junio

### Ley de Auditoría de Cuentas, texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio

### Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas

*Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída del Preámbulo de la LAC 22/2015*

Con respecto a la LAC 22/2015 se mencionan una gran cantidad de aspectos relacionados con la misma auditoría de cuentas, destacando las especificidades sobre las obligaciones y responsabilidades de los auditores y sociedades de auditoría, además de los procesos y normas que se deben de cumplir en la realización de sus labores.

Otros de los elementos relevantes que se localizan en dicha Ley serían una serie de explicaciones sobre los principios éticos esenciales para los auditores y firmas de auditoría de cuentas, junto con determinados aspectos sobre la auditoría de cuentas en las Entidades de Interés Público (EIP). Además, se incluyen conceptos sobre la supervisión pública, tratando cuestiones relacionadas con el ICAC, como su estructura, su función supervisora y el régimen de infracciones y sanciones que deben de seguir.

Con el objetivo de complementar la Ley de Auditoría de Cuentas, se generó su reglamento, el *Reglamento de Auditoría de Cuentas, aprobado en el Real Decreto 2/2021 del 12 de enero*, en donde se detallan aspectos específicos de la LAC. Este reglamento se crea en sustitución del *Real Decreto 1517/2011 del 31 de octubre*, en el que se aprobaba el Reglamento que desarrollaba el texto refundido de la LAC, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011 del 1 de julio.

Cabe destacar que el término “*reglamento*” consiste en un documento en el que se detalla la información establecida en la Ley de referencia, haciendo hincapié en ciertos aspectos de relevancia, según lo establecido por la RAE.

De esta forma, los puntos más relevantes que se detallan son los relacionados con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas, la emisión de informes de auditoría y la existencia de obligación o no de generarlos, los criterios sobre independencia y conflictos de intereses y la responsabilidad y el régimen sancionador.

### 2.3.2-NIAs

#### 2.3.2.1-NIA de forma global

Por otro lado, existen también las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs), emitidas por la Junta Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). Son un conjunto de normas de alta calidad cuyo contenido se basa en los principios y procesos esenciales que debe seguir todo auditor, considerando el contexto y el material explicativo que se encuentra en cada una de estas normas, como definen AOB Auditores en el apartado de su página web titulado “*Normativa Internacional de Auditoría (NIA)/Modelos NIA*”.

Esta normativa facilita el logro de calidad en el trabajo de los auditores, lo que supondría una mayor confianza en las labores de auditoría de cuentas. Su objetivo consiste en agrupar las tareas realizadas en el ejercicio de la auditoría, creando mayor homogenización a nivel mundial, como bien establece Guillermo Westreicher (2021b) en la web de Economipedia, en el apartado “*Normas Internacionales de Auditoría (NIA)*”.

En todas las NIA publicadas pueden aparecer cinco aspectos definidos en la página web titulada “*Actualícese*”:

En la “*Introducción*” se abordan los límites, objetivos y el entorno de aplicación, así como también las responsabilidades del auditor. En el apartado referido a los *objetivos*, se explican aquellos objetivos que se deben de alcanzar al realizar las labores de auditoría. Posteriormente, se encontraría la sección de “*Definiciones*”, en la que se detallan los elementos esenciales que se exponen a lo largo de la NIA. A continuación, en el apartado de “*Requerimientos*” se definen aquellos métodos a realizar para llegar a conseguir los objetivos de la NIA en cuestión. Finalmente, aparecería la *guía de “Aplicación y otras notas explicativas”*, en las que se detalla y ejemplifica los requerimientos de la propia Norma.

El autor Westreicher (2021b) establece una clasificación de las diferentes NIA en 7 agrupaciones. Por un lado, la primera clasificación titulada “*Principios generales y responsabilidades*” recoge las siguientes NIAs:

Tabla 1: Principios generales y responsabilidades.

<b>PRINCIPIOS GENERALES Y RESPONSABILIDADES</b>
<b>NIA 200: Objetivos y principios básicos que rigen la auditoría de estados financieros</b>
<b>NIA 210: Acuerdo de los términos de los trabajos de auditoría</b>
<b>NIA 220: Control de calidad del trabajo de auditoría</b>
<b>NIA 230: Documentación</b>
<b>NIA 240: Responsabilidades del auditor respecto al fraude y error en auditoría</b>
<b>NIA 250: Las leyes y reglamentos en la auditoría de estados financieros.</b>
<b>NIA 260: Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo</b>
<b>NIA 265: Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de Westreicher (2021b).

La primera clasificación observada en la *Tabla 1*, agrupa una serie de Normas Internacionales de Auditoría relacionadas con las obligaciones que deben cumplir los auditores en los encargos de auditoría.

Entrando más en detalle, tras realizar una lectura sobre ciertos puntos significativos de cada una de ellas, se puede concluir que se tratan diversos temas como las responsabilidades del auditor a nivel global, sus deberes en cuanto a los procedimientos de control de calidad o la preparación de la documentación oportuna que se debe de desarrollar.

Junto con todo ello, también se especifica su responsabilidad en referencia a la detección del fraude y también su deber de mantenerse en contacto con los responsables del gobierno durante la ejecución de las actividades de auditoría, transmitiendo aquellas deficiencias que haya encontrado al ejercer su labor.

La segunda clasificación denominada “Planeación” incluye:

Tabla 2: Planeación.

<b>PLANEACIÓN</b>
<b>NIA 300: Planeación de una auditoría de estados financieros.</b>
<b>NIA 315: Identificación y valoración del riesgo de incorrección material y modificaciones de concordancia y consecuentes</b>
<b>NIA 320: Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.</b>
<b>NIA 330: Respuestas del auditor a los riesgos valorados.</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de Westreicher (2021b).

Viendo la normativa incluida en la *Tabla 2* y tras realizar una breve lectura sobre los puntos relevantes de las mismas, se considera que se encuentran relacionadas principalmente con la planificación del procedimiento del encargo de auditoría, siendo necesario el establecimiento de una estrategia global por parte del auditor.

En su realización, como bien se determinan en las NIAs observadas en la tabla anterior, se debe de analizar aquellos riesgos de incorrección material prestando especial atención a la entidad incluyendo su control interno. Además, el auditor tiene la obligación de aplicar el concepto de importancia relativa de manera adecuada en la ejecución de sus labores.

Dicho concepto hace referencia a las cifras mantenidas por el auditor, creadas con el objetivo de disminuir la probabilidad de que la *“suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto”*, como se especifica en el apartado de *“Definición”* en la NIA 320. Es por esto por lo que ayuda al auditor a evaluar la relevancia de los errores identificados durante la auditoría de los estados financieros.

La tercera clasificación nombrada *“Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados/control interno”*, se mantienen las siguientes NIAs:

*Tabla 3: Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados/ Control interno.*

<b>EVALUACIÓN DEL RIESGO Y RESPUESTA A LOS RIESGOS EVALUADOS/CONTROL INTERNO</b>
<b>NIA 402: Consideraciones de auditoría relacionadas con una entidad que utiliza una organización de servicio.</b>
<b>NIA 450: Evaluación de incorrecciones identificadas durante la auditoría.</b>

*Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de Westreicher (2021b).*

En esta *Tabla 3* aparecen las Normas relacionadas con la evaluación realizada por el auditor. Por un lado, se explica cómo se debe abordar la auditoría de una entidad que usa servicios de una o diversas organizaciones externas y por otro, se otorga orientación sobre cómo debería el auditor de evaluar y responder a las representaciones erróneas detectadas a lo largo del procedimiento de auditoría.

En referencia a la cuarta clasificación que establece el autor, cuyo nombre es *“Evidencia de auditoría”*, se encuentran:

Tabla 4: Evidencia de auditoría.

<b>EVIDENCIA DE AUDITORÍA</b>
<b>NIA 500: Evidencia de auditoría</b>
<b>NIA 501: Consideraciones específicas de evidencia de auditoría para elementos seleccionados.</b>
<b>NIA 505: Confirmaciones externas</b>
<b>NIA 510: Compromisos iniciales de auditoría: Saldos iniciales</b>
<b>NIA 520: Procedimientos analíticos</b>
<b>NIA 530: Muestreo de auditoría</b>
<b>NIA 540: Auditoría de estimaciones contables, incluidas estimaciones contables de valor razonable y divulgaciones relacionadas.</b>
<b>NIA 550: Partes relacionadas</b>
<b>NIA 560: Eventos posteriores</b>
<b>NIA 570: Preocupación actual</b>
<b>NIA 580: Representaciones escritas</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de Westreicher (2021b).

El agrupamiento que se observa en la *Tabla 4* se identifica con la evidencia de auditoría. Esta se refiere a aquella información usada por el propio auditor para elaborar las conclusiones sobre las cuales establece su opinión, definido en la NIA 500. Los aspectos más relevantes que se tratan en las NIAs determinadas en la clasificación anterior se refieren a los aspectos que debe tener en consideración el auditor para alcanzar una evidencia adecuada y suficiente, presentando la mayor confiabilidad posible.

Por ello, se tratan aspectos relacionados con el muestreo de auditoría, tanto estadístico como no estadístico, que permitirán al auditor alcanzar los objetivos de auditoría con respecto a las conclusiones sobre los estados financieros de la organización a auditar. Asimismo, se mencionan las responsabilidades que presenta en cuanto al análisis de las estimaciones contables llevadas a cabo por la organización a auditar. Para alcanzar esa evidencia de auditoría, también se hace mención del uso de procesos analíticos que faciliten la obtención de una conclusión global de los estados financieros auditados.

En resumen, esta clasificación abarca aspectos esenciales para obtener la evidencia de auditoría por parte del auditor, proporcionando una orientación detallada sobre los procedimientos a realizar y factores a tener en mente.

La quinta agrupación que indica el autor mencionado se titula “*Uso de trabajo de otros*”, que contiene:

Tabla 5: Uso del trabajo de otros.

<b>USO DEL TRABAJO DE OTROS</b>
<b>NIA 600: Uso del trabajo de otro auditor</b>
<b>NIA 610: Consideraciones del trabajo de auditoría interna.</b>
<b>NIA 620: Uso del trabajo de un experto</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de Westreicher (2021b).

Tras revisar el contenido de las normas localizadas en la *Tabla 5*, se puede concluir que en esta clasificación se encuentran aquellas NIAs que presentan consideraciones sobre las obligaciones del auditor externo cuando hace uso del trabajo realizado por otros usuarios, tales como auditores internos o el proporcionado por un experto, así como también se definen aspectos a tener en consideración en el establecimiento de auditorías de grupos.

Los estados financieros de un grupo hacen referencia a aquellos en los que se muestra información de más de un componente, como bien indica la NIA 600; así pues, los auditores deben de examinar minuciosamente ciertos puntos relacionados con los estados financieros consolidados y separados.

En lo que respecta a la sexta clasificación, esta se denomina “*Conclusiones y dictamen de auditoría*” que incluye:

Tabla 6: Conclusiones y dictamen de auditoría.

<b>CONCLUSIONES Y DICTAMEN DE AUDITORÍA</b>
<b>NIA 700: El dictamen del auditor sobre los estados financieros</b>
<b>NIA 701: Modificaciones al dictamen del auditor independiente</b>
<b>NIA 705: Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente</b>
<b>NIA 706: Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente</b>
<b>NIA 710: Comparativos</b>
<b>NIA 720: Responsabilidades del auditor relacionadas con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de Westreicher (2021b).

Tras revisar las normas contenidas en la *Tabla 6*, se puede concluir que vienen relacionadas con los últimos pasos del ejercicio de la auditoría, en relación con las consideraciones sobre las conclusiones y la emisión del informe.

De esta forma, los puntos más relevantes que se tratan se resumen en las responsabilidades del auditor en cuanto a crearse una opinión sobre los estados financieros auditados y también con respecto a la estructura que deberá de cumplir el informe posterior a emitir, realizando especial mención a las cuestiones clave de auditoría.

Además, deberá de tener en cuenta las circunstancias que se puedan presentar, y actuar de forma adecuada frente a ellas. En relación con esto, puede surgir la necesidad de emitir una opinión modificada de los estados financieros, de incluir párrafos adicionales para una mejor comprensión de los estados auditados, o de tratar otra información incluida en los documentos de los estados.

Finalmente se halla la séptima y última clasificación otorgada por Westreicher (2021), que recibe el nombre de “Áreas especializadas”, donde se encuentran:

*Tabla 7: Áreas especializadas.*

<b>ÁREAS ESPECIALIZADAS</b>
<b>NIA 800: El dictamen del auditor sobre compromisos de auditoría con propósito especial</b>
<b>NIA 805: Consideraciones especiales – auditorías de estados financieros individuales y de elementos específicos, cuentas o partidas de un estado financiero.</b>
<b>NIA 805: Consideraciones especiales – auditorías de un solo estado financiero</b>

*Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de Westreicher (2021b).*

Esta última clasificación localizada en la *Tabla 7* hace referencia a factores específicos sobre las auditorías de un solo estado financiero. Analizando la NIA 805 en mayor profundidad, se concluye que trata de facilitar la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría a un estado financiero o cuenta en específico.

Concretamente, como se indica en la NIA 805, destaca que se debe de analizar especialmente los elementos relacionados con “*la aceptación den encargo, la planificación y ejecución de dicho encargo, y la formación de una opinión y el informe sobre el estado financiero*”.

#### *2.3.2.1-NIA-ES*

Cabe destacar que, como indica Westreicher (2021b), cada país es libre de determinar si incorpora las Normas Internacionales de Auditoría indicadas en el apartado anterior “NIA de forma global”. En el caso de España, reciben el nombre de NIA-ES, aplicables desde 2014 como indica el ICAC, y son aquellas que han sido adaptadas por dicho instituto para el país y por ello, se corresponden con las de obligado cumplimiento para el mismo.

A continuación, se detallan aquellas NIA que han sido adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES), mencionando si dichas Normas han sufrido modificaciones en las diferentes resoluciones en las que se recogen.

Estas modificaciones son generadas primeramente por la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC) y posteriormente será el ICAC quien decidirá su adaptación a la normativa española. Por ello, las NIA-ES catalogadas como “Revisada” hace referencia a que han sido modificadas posteriormente a su fecha de emisión por parte del ICAC.

Con respecto al IFAC, dicho organismo hace mención en su página web que tiene como objetivo “la observancia de normas profesionales de alta calidad, impulsando la convergencia internacional de estas normas y tomando postura en el interés público allá donde la experiencia de la profesión sea más relevante”, contribuyendo así a la mejora periódica de la profesión de contabilidad en todo el mundo.

Las adaptaciones de la Normativa Internacional de Auditoría, tanto si se trata de una norma revisada como si no, se generan a través de diversas resoluciones emitidas por parte del ICAC. Estos documentos emitidos necesarios para la adaptación de la normativa internacional a España se presentan descritos por el organismo ICJCE en su página web, concretamente en su apartado titulado “NIA-ES”. Se corresponden con cuatro las resoluciones las referidas a las NIA-ES, y son las que se mencionan a continuación:

Tal y como se afirma en la resolución del 9 de febrero de 2021 del ICAC, la necesidad de acogerse a los nuevos requisitos establecidos en el Reglamento Delegado (UE) 2019/815 sobre el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE), supone que los auditores deban de determinar en su opinión si las cuentas anuales cumplen con lo indicado en dichas modificaciones.

Es por esto por lo que nace la *resolución del 9 de febrero de 2021 del ICAC* y en ella se establece la publicación de la Norma Técnica de Auditoría (NTA) que trata de la acción del auditor en lo que respecta a los estados financieros presentados en Formato Electrónico Único Europeo (FEUE).

Todo ello supone la adaptación de la NIA-ES 700 que fue emitida a través de la Resolución del 15 de octubre de 2013 del ICAC, pasando a denominarse NIA-ES 700 R como bien se observa en la siguiente tabla resumen:

*Tabla 8: NIAs Revisadas tras Resolución 9 febrero 2021 ICAC.*

<b>Resolución de 9 de febrero 2021 del ICAC</b>
<b>NIA-ES 700 (Revisada): Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.</b>

*Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de Westreicher (2021b).*

Por otro lado, la creación de la *resolución del 27 de octubre de 2020 del ICAC* como se determina en la misma surgió por los cambios realizados por el IAASB en la normativa internacional, y concretamente conllevó a las adaptaciones de la NIA-ES 720, publicada mediante la Resolución del 23 de diciembre de 2016 del ICAC, y la NIA-ES 540, emitida a través de la Resolución del 15 de octubre de 2013 de dicho Instituto.



Además, como establece dicha resolución, también se pretende incorporar “los nuevos requerimientos exigidos por el Reglamento (UE) nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (RUE) y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC)”.

Se observa de forma más clara en la tabla situada a continuación:

Tabla 9: NIAs Revisadas tras Resolución 27 octubre 2020 ICAC.

<b>Resolución de 27 de octubre 2020 del ICAC</b>
<b>NIA-ES 720 (Revisada): Responsabilidades del auditor con respecto a otra información</b>
<b>NIA-ES 540 (Revisada): Auditoría de estimaciones contables, y de la correspondiente información a revelar</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de Westreicher (2021b).

A través de la *resolución del 23 de diciembre de 2016 del ICAC*, tal y como indica la misma, se aprueba la NIA-ES 701 así como también se incluyen una serie de modificaciones con respecto a las NIA-ES localizadas en la tabla 10. Estos cambios están relacionados con el informe de auditoría de cuentas: su contenido, la estructura que presenta y las comunicaciones que el auditor debiera de generar hacia la entidad objeto de la auditoría o bien hacia las autoridades que supervisen esa entidad. Las NIA-ES tratadas en la resolución mencionada se recogen en la *Tabla 10*:

Tabla 10: NIAs Revisadas tras Resolución 23 diciembre 2016 ICAC.

<b>Resolución de 23 de diciembre 2016 del ICAC</b>
<b>NIA-ES 701: Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente</b>
<b>NIA-ES 700 (Revisada): Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.</b>
<b>NIA-ES 705 (Revisada): Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente. Emitida por Resolución del 15 de octubre del ICAC</b>
<b>NIA-ES 706 (Revisada): Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.</b>
<b>NIA-ES 720 (Revisada): Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.</b>
<b>NIA-ES 260 (Revisada): Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.</b>
<b>NIA-ES 510 (Revisada): Encargos iniciales de auditoría – saldos de apertura.</b>
<b>NIA-ES 570 (Revisada): Empresa en funcionamiento.</b>
<b>NIA-ES 805 (Revisada): Consideraciones especiales - auditorías de un solo estado financiero.</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de Westreicher (2021b).

Finalmente, en lo referido a las NIA-ES, el ICJCE menciona la resolución del 15 de octubre de 2013 del ICAC, a través de la cual se establecen nuevas Normas Técnicas de Auditoría con el objetivo de adaptar las NIA a España. Las NIA-ES que surgen se mencionan en la Tabla 11:

*Tabla 11: NIAs Revisadas tras Resolución 15 octubre 2013 ICAC.*

<b>Resolución de 15 de octubre 2013 del ICAC</b>
<b>NIA-ES 200: Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.</b>
<b>NIA-ES 210: Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.</b>
<b>NIA-ES 220: Control de calidad de la auditoría de estados financieros.</b>
<b>NIA-ES 230: Documentación de auditoría.</b>
<b>NIA-ES 240: Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.</b>
<b>NIA-ES 250: Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.</b>
<b>NIA-ES 265: Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.</b>
<b>NIA-ES 300: Planificación de la auditoría de estados financieros.</b>
<b>NIA-ES 315: Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.</b>
<b>NIA-ES 320: Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.</b>
<b>NIA-ES 330: Respuestas del auditor a los riesgos valorados.</b>
<b>NIA-ES 402: Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.</b>
<b>NIA-ES 450: Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.</b>
<b>NIA-ES 500: Evidencia de auditoría.</b>
<b>NIA-ES 501: Evidencia de auditoría - Consideraciones específicas para determinadas áreas.</b>
<b>NIA-ES 505: Confirmaciones externas.</b>
<b>NIA-ES 520: Procedimientos analíticos.</b>
<b>NIA-ES 530: Muestreo de auditoría.</b>
<b>NIA-ES 540: Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.</b>
<b>NIA-ES 550: Partes vinculadas.</b>
<b>NIA-ES 560: Hechos posteriores al cierre.</b>
<b>NIA-ES 580: Manifestaciones escritas.</b>
<b>NIA-ES 600: Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).</b>
<b>NIA-ES 610: Utilización del trabajo de los auditores internos.</b>
<b>NIA-ES 620: Utilización del trabajo de un experto del auditor.</b>
<b>NIA-ES 710: Información comparativa: Cifras correspondientes a períodos anteriores y estados financieros comparativos.</b>

*Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de Westreicher (2021b).*

### 2.3.3-NIC/NIIF

Tras finalizar la clasificación y explicación sobre las Normas Internacionales de Auditoría, se procede a comentar las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y su evolución hasta las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Tal y como establece el autor Guillermo Westreicher (2021c) en la página web de “Economipedia”, las NIC se corresponden con unas normas creadas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad o International Accounting Standards Committee (IASC), con el objetivo de reflejar la realidad en la información financiera, así como también de diseñar un estándar común en las organizaciones con respecto a la presentación de los estados financieros, facilitando así su comprensión en la era de la globalización en la que nos encontramos actualmente.

Dichas normas tuvieron su periodo de duración desde 1973 hasta 2001 y a partir de este, el IASC pasó a ser sustituido por el IASB, quien mantuvo las NIC y procedió a elaborar otras normas con denominación diferente, refiriéndose a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). (Westreicher (2021c)).

Por su parte, las NIIF, sucesoras de las NIC, establecen los principios que deben seguir las entidades en su contabilidad, para conseguir una uniformidad en los estados financieros y que estos mismos presenten información confiable y útil, tal y como detalla Borges (2023) en su artículo de la página web CPCON titulado *“Empecemos por entender: ¿qué son las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)? Como se puede deducir, los objetivos de ambas normativas son prácticamente similares.*

La motivación de buscar esa homogeneidad en la representación de los estados contables, como indica Donoso en la web de Economipedia, concretamente en el apartado denominado *“Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) – IFRS”*, reside en la búsqueda del uso de un mismo lenguaje contable y financiero, además de la posibilidad de obtener mayores inversores de otras partes del mundo, facilitando también la expansión a nivel internacional.

Entre los aspectos que regulan las NIIF definidos por Borges (2023) encontramos las indicaciones sobre los *“activos, pasivos, ingresos y gastos, la consolidación de estados financieros, entre otros”*. Además de ello, en esta normativa también se detalla aquella información sobre los riesgos que podrían afectar a la situación financiera de la entidad, su rendimiento y su futuro.

Es interesante comentar las diferencias existentes entre las NIC y las NIIF definidas por Borges (2023) por lo que, para facilitar su conocimiento de forma visual, se proporciona la *Tabla 12:*

Tabla 12: Diferencias entre NIC/NIIF.

	<b>ALCANCE</b>	<b>COBERTURA</b>	<b>NIVEL DETALLE</b>	<b>OBLIGATORIEDAD</b>	<b>PROPÓSITO</b>
<b>NIC</b>	Todas con EF de propósito general	Menor variedad	Marco más general	Obligatorias para las empresas que las adoptan	Menos amplio
<b>NIIF</b>	Cotizadas en bolsa	Mayor variedad	Marco más detallado	Cotizadas en bolsa algunos países	Más amplio

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de Borges (2023).

Con respecto al *Alcance de aplicación*, el autor determina que las NIC son aplicadas a todas aquellas empresas que presentan informes sobre su situación financiera a nivel general, mientras que las NIIF son acatadas por aquellas entidades que cotizan en bolsa y además que deben seguir un marco contable estandarizado y fiable a la hora de presentar sus informes financieros.

En cuanto a la *Cobertura de temas*, Borges (2023) defiende que las NIC cuentan con menor diversidad de temas contables, mientras que las NIIF son más completas al formarse de los aspectos tratados en las NIC más otros adicionales sobre normas contables y presentaciones de informes.

Comentando el *Nivel de detalle*, el autor mencionado defiende que las NIC proporcionan información de forma más general en cuanto a la forma de presentar los estados financieros, lo que contrasta con la mayor especificidad encontrada en las NIIF, con mayores indicaciones para cada aspecto contable a tratar.

En referencia a la *Obligatoriedad*, las NIC son de obligado cumplimiento para las entidades que la adquieren. En cambio, las NIIF son obligatorias para aquellas organizaciones que cotizan en bolsa, en determinados países.

Para finalizar, se procede a comentar el *Propósito de las normas*. En concordancia con todo lo anteriormente mencionado sobre las diferencias entre la NIC y las NIIF, las primeras cuentan con un propósito menos amplio que las segundas, dado que las NIIF buscan mejorar el funcionamiento del mercado financiero y reducir la diferencia de información entre inversores y empresas.

#### 2.3.4-Directiva UE: Directiva 2006/43/CE UE

Tras dar una explicación sobre las NIC y las NIIF y sus principales diferencias, se procede a comentar la Directiva de la Unión Europea 2006/43/CE (Conformidad Europea).

Previamente, para comprender de forma adecuada esta normativa, cabe resaltar el concepto de Directiva. Las Directivas, como se define en la web oficial de la Unión Europea, en el apartado "*Tipos de legislación*", consisten en aquella normativa que determina los objetivos que todos los países de la UE deben de cumplir, objetivos que cada país cumplirá mediante la elaboración de sus propias leyes.

En referencia a la auditoría, por un lado, existe la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de cuentas consolidadas, cuya fecha de entrada en vigor fue el 29 de junio de 2006. Esta fusiona dos textos legislativos: la Directiva 78/660/CEE (Comunidad Económica Europea) relativa a los estados financieros individuales y la Directiva 83/349/CEE relativa a los estados financieros consolidados, tal y como se indica en la misma Directiva.

La Directiva en cuestión, en términos generales describe aquellas obligaciones relacionadas con la auditoría legal de las cuentas anuales y consolidadas, como se indica en su apartado titulado "*Objeto y definiciones*". De entre todo su contenido, para el presente TFG sería de especial interés el Capítulo VII denominado "*Investigaciones y sanciones*", dividido en una serie de apartados, destacando:

- Artículo 30 "*Sistemas de investigaciones y sanciones*": este artículo se centra, entre otros aspectos, en resaltar la importancia de un sistema de investigación y sanción correcto en todos los Estados miembros de la UE, implantándose sanciones proporcionadas al hecho cometido con respecto a los auditores legales y sociedades de auditoría.
- Artículo 30 bis "*Potestad sancionadora*": dentro de esta sección se defiende que los Estados miembros deben de contar con unas autoridades capaces de imponer una serie de sanciones administrativas que se detallan en dicho artículo. Un ejemplo de ello sería el establecimiento por parte de esas autoridades de una prohibición de carácter temporal de máximo tres años que no permita la realización de auditorías de cuentas y/o la firma de informes de auditoría.
- Artículo 30 ter "*Aplicación efectiva de sanciones*": en este se explican los aspectos a los que las autoridades de los Estados miembros deben de prestar especial atención en el momento de establecer las sanciones. De entre los mencionados en dicha Directiva, destacan la consideración de la "*gravedad y duración de la infracción*", junto con una serie de conceptos de la persona responsable, como su grado de responsabilidad, su grado de colaboración con la autoridad y sus infracciones anteriores.
- Artículo quarter "*Publicación de sanciones y medidas*": por último, este artículo trata de resaltar la obligación de las autoridades de publicar en su sitio web oficial las sanciones generadas debidas al incumplimiento de lo establecido en esta Directiva o bien del

Reglamento (UE) nº537/2014. Entre otros conceptos, también se detalla en qué situaciones las autoridades deberán de hacer públicas las sanciones de manera anónima.

Existen también otros capítulos que resultan de interés como el Capítulo IV *“Ética profesional, independencia, Objetividad Confidencialidad y Secreto profesional”*, en el cual se otorgan definiciones de estos conceptos, o el Capítulo V *“Normas de auditoría e informes de auditoría”*, en donde se comentan la necesidad de realizarse las auditorias según las normas internacionales de auditoría y la necesidad de emisión de un informe por parte de los auditores o firmas de auditoría que reflejen la situación financiera de la entidad a auditar.

### 2.3.5-Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad

Una vez comentados los aspectos más relevantes en relación con la Directiva 2006/43/CE, se continúa explicando el Código de Ética Profesional para profesionales contables.

El Código de Ética Profesional, elaborado por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores o International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA), recoge aquellas normas de ética que deben de aplicarse todos los auditores contables. Se encuentra dividido en el prólogo, posteriormente la parte A, B y C y finalmente se recogen otros dos apartados titulados *“Definiciones”, “Tablas de equivalencias”* y *“Fecha de entrada en vigor”*.

Las partes A, B y C podrían resumirse en:

En Parte A *“Aplicación general del código”*, se proporciona información sobre los principios fundamentales que se deben cumplir, tales como: *“principio de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional”*.

En referencia a la Parte B *“Profesionales de la contabilidad en ejercicio”*, se corresponde con la aplicación práctica de los principios descritos en la Parte A, a los profesionales de la contabilidad que están activos y realizando su profesión de forma práctica. Por ello, se definen ciertas situaciones que pueden afectar al correcto cumplimiento de los principios de ética descritos.

Finalmente, en lo que respecta a la Parte C *“Profesionales de la contabilidad en la empresa”* se trata de la aplicación práctica de los principios del apartado A, pero a diferencia de la Parte B, en esta sección se trata de aquellas circunstancias que puedan afectar al adecuado cumplimiento de los principios por parte de los profesionales de la contabilidad dentro de la empresa.

## 2.4- El auditor de cuentas

### 2.4.1-Audidores y firmas de auditoría de cuentas

Una vez explicada la importancia de la auditoría y más concretamente, de la auditoría de cuentas para las organizaciones y la sociedad en general, surge la siguiente pregunta: ¿Quién se encarga de su realización? Bien, existen dos posibilidades. Los encargos de auditoría pueden ser realizados por parte de un auditor o por parte de una firma de auditoría, dos conceptos que, aunque relacionados, son diferentes en el contexto de la auditoría de cuentas.

Ambos aspectos se definen en la LAC 22/2015, concretamente en el artículo 3 denominado “Definiciones” donde se determina que, la capacidad de ejercer tanto para el auditor de cuentas como la firma de auditoría de cuentas viene determinada, bien por el ICAC o bien por las autoridades de un Estado miembro de la Unión Europea (UE) o de otro tercer país.

Sin embargo, un auditor de cuentas se corresponde con una persona física mientras que la sociedad de auditoría consiste en una persona jurídica, independientemente de la forma societaria mercantil que presente.

Se entiende como persona física todo ser humano desde el momento de su nacimiento cuya personalidad civil finaliza con la muerte (Código Civil, capítulo I “de las personas naturales”) mientras que como persona jurídica se consideran, por un lado, las fundaciones, asociaciones y sociedades de interés público cuya personalidad inicia desde que quedan válidamente establecidas, y por otro aquellas asociaciones de interés particular a las que la ley le otorgue propia personalidad, tal y como se define en el capítulo II “de las personas jurídicas” del Código Civil.

Por tanto, un auditor se encarga del establecimiento de auditorías de cuentas emitiendo un informe sobre la situación financiera de la empresa de la que se ha establecido el encargo, mientras que una sociedad de auditoría puede estar formada por un conjunto de auditores de cuentas especializados en diversas áreas contables, fiscales y financieras.

### 2.4.2-La figura del auditor de cuentas

#### 2.4.2.1- Requerimientos del auditor:

Una vez comprendido el concepto de auditor y firma de auditoría de cuentas, es crucial conocer qué obligaciones debe cumplir el propio auditor. Dichos requisitos se recogen en el apartado de “Requerimientos” de la Norma Internacional de Auditoría, (NIA-ES) 240, que se presentan a continuación:

En primer lugar, todo auditor debe de mostrar la habilidad de mantener un *escepticismo profesional* a lo largo de todos los encargos de auditoría que realice. De acuerdo con la NIA-ES 200, el auditor deberá de mantener dicha actitud en todo momento durante la realización de sus labores, siendo consciente de que es posible que existan incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

Además, se especifica en dicha NIA que el auditor debe de considerar que los documentos que está auditando son auténticos, siempre y cuando no obtenga prueba de lo contrario. Si se diera dicho caso, se deberán de ejecutar una serie de investigaciones detalladas.

También se afirma en la NIA-ES 200 que en caso de que el auditor encuentre alguna incoherencia en relación con la dirección o los responsables del gobierno de la entidad, deberá de investigarlo.

Por otro lado, se encuentra el requerimiento relacionado con *la discusión entre los miembros del equipo del encargo*, ya que, como indica la NIA-ES 315, es necesario que *“se discuta entre los miembros del equipo del encargo y que el socio del encargo determine las cuestiones a comunicar a los miembros del equipo que no participen en la discusión”*. La discusión se generará sin tener en consideración la propia integridad de la dirección o la de los miembros del gobierno de la entidad.

La NIA en la que se hace referencia al término de *“socio del encargo del grupo”* es la NIA-ES 600 *“Consideraciones especiales – Auditorías de Estados Financieros de Grupos (Incluido el trabajo de los Auditores de los Componentes)”*, concretamente en su apartado 9 h), donde se afirma que:

*“Socio del encargo del grupo: el socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo del grupo y de su realización, así como del informe de auditoría de los estados financieros del grupo que se emite en nombre de la firma de auditoría. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en la auditoría del grupo, los socios conjuntos responsables del encargo y sus equipos constituirán, de forma colectiva, el socio del encargo del grupo y el equipo del encargo del grupo, respectivamente. Esta NIA no trata, sin embargo, ni de la relación entre auditores conjuntos ni del trabajo que realiza uno de los auditores en relación con el trabajo del otro auditor conjunto.”*

Se comenta seguidamente en la NIA-ES 240 el requisito relacionado con los *procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas*, en el que se especifica que tras finalizar los procesos de valoración del riesgo y demás actividades para conocer la entidad y su entorno, se debe de obtener la información necesaria para determinar los riesgos de que los estados financieros cuenten con incorrecciones materiales debidas a fraude. Este procedimiento consta de una serie de comprobaciones a realizar por el auditor, tal y como señala dicha NIA-ES 240:

Una de ellas se encuentra relacionada con *la dirección y otras personas de la entidad*, en la que se explica que se deberá de examinar la valoración realizada por la dirección de la entidad a auditar, sobre aquellas incorrecciones materiales cometidas por fraude, y posteriormente, analizar el proceso seguido por dicha dirección para identificar y dar solución a los riesgos por fraude en cuestión.

También tiene la obligación de comprobar, como bien señala la NIA-ES 240, las *comunicaciones realizadas por parte de la dirección de la entidad a auditar*: unas dirigidas al gobierno de la entidad, relacionadas con el proceso de detectar y responder a los riesgos por fraude, y otras dirigidas a los empleados sobre su opinión con respecto a prácticas empresariales además de comportamiento ético.

A continuación, dentro de los mismos procedimientos de valoración, se describe el proceso relacionado con los *responsables del gobierno de la entidad*, en el cual se especifica que el auditor



deberá de contemplar la forma en la que los responsables del gobierno de la entidad supervisan los procedimientos de la dirección sobre la identificación y respuesta a los riesgos debidos a fraude en la entidad (Ibidem).

Posteriormente, en dicha NIA-ES 240 se explica la necesidad de realizar *la identificación de relaciones inusuales o inesperadas*, que puedan tener relación con las incorrecciones materiales por fraude.

Además de ello, el auditor debe de tener en cuenta *otra información* que le lleve a sospechar sobre la existencia de riesgos de incorrección material por fraude (Ibidem).

Para finalizar con el apartado sobre los procedimientos de valoración del riesgo, en dicha NIA-ES 240 comentada al inicio también se destaca la *evaluación de factores de riesgo de fraude*. En este apartado se indica que *“el auditor evaluará si la información obtenida mediante otros procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas, indica la presencia de uno o varios factores de riesgo de fraude”*.

Otro de los requerimientos necesarios para los auditores viene relacionado con la *identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude*. En este apartado, se indica que el auditor deberá de inspeccionar los riesgos de incorrección material derivados de fraude en los estados financieros, y por otro lado también las afirmaciones que vienen relacionadas con los saldos contables o transacciones (Ibidem).

Aquellos riesgos de incorrección material por fraude deben ser considerados como significativos y por ello el auditor tendrá que analizar, si no se habían realizado, las correspondientes investigaciones sobre los controles llevados a cabo por la entidad (NIA-ES 240).

Los auditores deben también dar respuestas a los *riesgos valorados de incorrección material debida a fraude*. De este modo, el auditor debe de generar una serie de *respuestas globales* con respeto a los riesgos valorados de incorrección material por fraude, tal y como se especifica en la NIA-ES 330. Tras valorar los riesgos de incorrección material por fraude en las afirmaciones, el auditor iniciará, tal y como describe la NIA-ES 240, los correspondientes *procedimientos de auditoría* para responder no solo a dichos riesgos encontrados en las afirmaciones, sino también de aquellos relacionados con la elusión de controles por parte de la dirección.

En esto últimos, el auditor se encargará de determinadas labores como podrían ser la comprobación de los asientos del libro diario o la inspección de estimaciones contables (NIA-ES 240).

Todo auditor debe cumplir con la *evaluación de la evidencia de auditoría*, que consiste, tal y como se expresa en la NIA-ES 240, en la evaluación de si *“los procedimientos analíticos que se aplican en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, para alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad, indican un riesgo de incorrección material debida a fraude no reconocido previamente”*.

Si al realizar la evaluación, el auditor detecta una incorrección, tendrá que investigar si está relacionada con fraude y en dicho caso, deberá de examinar qué implicaciones tendría para la auditoría (NIA-ES 240).

El auditor también debe de seguir con un proceso determinado en el caso de presentarse la *imposibilidad para continuar con el encargo*, derivado de encontrarse con una incorrección debida a fraude que no le permita seguir con su labor.

En esa circunstancia, el auditor tiene que comprobar si debe de informar a quienes realizaron su nombramiento o a las autoridades reguladoras, y considerar, tal y como señala la NIA-ES 240, *“si procede renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten”*.

Dentro de la NIA-ES 240 se otorga información en lo referente a las *manifestaciones escritas* que deben obtener de la dirección, y en su caso, del gobierno de la entidad. En ellas, se debe plasmar que se comprometen a mantener un control interno adecuado para prevenir y detectar el fraude.

Además de ello, en dichas manifestaciones deben aparecer una serie de reconocimientos por parte de la dirección y, en su caso, de los responsables de gobierno: deben de reconocer que han transmitido al auditor la valoración llevada a cabo por la dirección del riesgo de que existan incorrecciones materiales por fraude tanto en los estados financieros como también en las afirmaciones, y también debe de figurar que se comprometen a transmitir al auditor si han detectado un fraude o indicios del mismo (Ibidem).

En relación con *las comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad y las correspondientes a las autoridades reguladoras y de supervisión*, cabe destacar que el auditor informará sobre la detección de un fraude a la dirección, o en su caso, a los responsables de gobierno, según corresponda (NIA-ES 240).

Finalmente, con respecto a la *documentación de auditoría*, el auditor debe de recoger las decisiones fruto de la comunicación entre los miembros del equipo del encargo sobre la posibilidad de existencia de incorrección material, así como también los riesgos encontrados debidos a incorrección material por fraude, y la respuesta otorgada a los mismos (Ibidem).

Se debe incluir también *las” comunicaciones que el auditor haya realizado a la dirección, a los responsables de gobierno de la entidad, a las autoridades reguladoras y a otros”*, tal y como se menciona en la NIA-ES 240.

El auditor también tendrá que incluir las razones por las que, en su caso, opinase que *“no es aplicable la presunción de que existe un riesgo de incorrección material debida a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos”*, como presenta la NIA-ES 240.

#### 2.4.2.2- Objetivos globales del auditor

De acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría 200 revisada (2021), (NIA-ES 200R (2021)), el auditor cuenta con diversos objetivos globales al realizar la auditoría de los estados financieros, que se corresponden con:

- Conseguir la *obtención de una seguridad razonable* de que los estados financieros en su conjunto no poseen incorrecciones materiales, tanto si fueran debidas a fraude como si fueran por error. Por ello, el auditor debe encargarse de buscar las condiciones idóneas para poder expresar una opinión sobre si los estados financieros se encuentran en orden de acuerdo con un marco de información financiera aplicable.
- *Emitir un informe* en el que indique, manteniendo un juicio imparcial, si los estados financieros auditados cumplen con lo establecido en las NIA

Puede darse el caso en el que el auditor no pueda obtener una seguridad razonable con respecto a los estados financieros que se encuentra inspeccionando. En esas circunstancias, si establecer una opinión con salvedades en el informe de auditoría resultase insuficiente, el auditor debería de denegar la opinión o incluso renunciar al propio encargo, tal y como se establecen en las NIA.

#### 2.4.2.3- Normas de ética de los auditores

Todo auditor debe de cumplir con una serie de principios éticos en el ejercicio de sus funciones, que se encuentran definidos en el Reglamento de Auditoría de Cuentas, Capítulo II, Sección 1ª “*Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas*”, Artículo 3. En dicho artículo, se afirma que los auditores de cuentas deben de seguir el principio de interés público y por ello, contar con una: competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad

El principio sobre *competencia profesional* establece que los auditores de cuentas deben de mantener sus conocimientos tanto teóricos como prácticos actualizados, con lo que deberán de realizar actividades de formación constantemente, para garantizar un servicio adecuado y eficiente (RAC, Cap II, Art. 3).

Por otro lado, se encuentra el principio de *diligencia debida*, que afirma la necesidad de mantener especial cuidado y atención por parte de los auditores de cuentas en referencia a la aplicación de la normativa necesaria en los encargos, tal y como se contempla en el Capítulo II, Artículo 3 de la RAC.

Además, es necesario cumplir en todo momento con una *objetividad*, y, por tanto, mantener una actitud imparcial durante las labores de auditoría, evitando en todo momento el conflicto de intereses y por ello, no viéndose influenciado por parte de la entidad a auditar ni teniendo intereses ajenos que puedan afectar a la realización de su trabajo (RAC, Cap II, Art. 3).

Con respecto al principio de *integridad*, no solo supone la exigencia de ser honesto al realizar las labores de auditoría, sino también de “actuar con rectitud y compromiso ante cualquier circunstancia que pueda suponer un conflicto de intereses” como se afirma en dicho artículo 3 de la sección 1ª del RAC.

Por otro lado, se encuentran otras normas de ética que todo auditor debe cumplir en la LAC 22/2015, que se corresponden con el principio de independencia y también el escepticismo y juicio profesionales.

El principio de *independencia* se encuentra especificado en la LAC (Sección 2ª, Artículo 14), en donde se establece que tanto los auditores de cuentas como las sociedades de auditoría deben ser independientes de las entidades que auditen. En el caso de existir amenazas a la independencia que supongan un aumento del riesgo hasta el momento de comprometer la independencia del auditor, dicha amenaza será considerada como significativa y por ello, deberán de aplicarse medidas de salvaguarda para paliar el efecto (Artículo 44, RAC 22/2015).

Dicha independencia se ve afectada cuando concurren una serie de circunstancias como las que se desarrollan a continuación (Artículo 44, RAC 22/2015):

- *Interés propio*: por motivos financieros o de otra índole, incluyéndose los derivados de relaciones e intereses de tipo económico comunes.
- *Auto revisión*: se refiere al análisis de “resultados, juicios o criterios” anteriormente emitidos por el auditor., ello podría suponer una amenaza al mantenimiento de su independencia al tratarse de la revisión de sus propias conclusiones emitidas anteriormente, ya que podría verse afectada su objetividad.
- *Abogacía*: por el establecimiento de una posición a favor o en contra de la entidad a auditar, incluyéndose la que pudiera mantener con respecto a terceros.
- *Familiaridad o confianza*: por resultar influenciado por parte de los accionistas, administradores o los directivos de la sociedad objeto del encargo.
- *Intimidación*: derivada de la presión recibida por parte de la entidad auditada.

Tras conocer y desarrollar las circunstancias que, de existir, supondrían una amenaza para la independencia del auditor, se procede a dar una explicación sobre un concepto que presenta una gran relación, las medidas de salvaguarda.

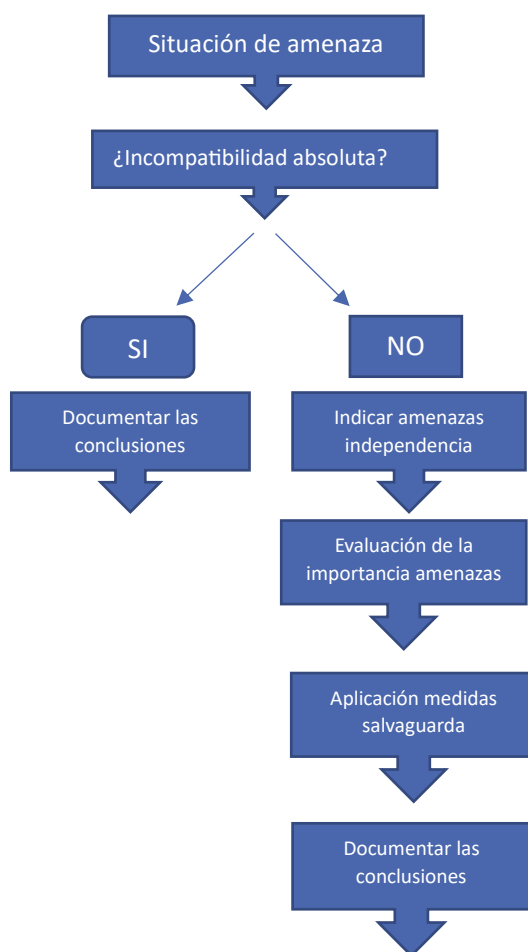
Las *medidas de salvaguarda*, tal y como se define en el artículo 45 “*Medidas de salvaguarda*” del RAC 22/2015, suponen una solución para eliminar o disminuir a un nivel aceptablemente bajo, las amenazas a la independencia y, por tanto, a la objetividad del auditor. Existe la posibilidad de que las medidas de salvaguarda oportunas no logren suprimir ni reducir las amenazas existentes. En ese caso, el auditor deberá de renunciar a realizar la auditoría y seguir los pasos determinados en el artículo 43 del Reglamento en cuestión.

Para que el auditor sea capaz de detectar las amenazas a su independencia y aplicar las medidas que corresponda, el ICJCE emitió la *“Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas”*, en donde se definen los pasos necesarios a seguir para la detección y solución de los riesgos:

1. *Describir la situación que pudiera provocar una amenaza a la independencia. Esto supone el detallar, tal y como se establece en la guía del ICJCE, la “existencia de conflictos de intereses o de alguna relación comercial, financiera, laboral, familiar o de otra clase, ya sea directa o indirecta, real o potencial, incluidos servicios distintos del de auditoría proporcionados o a proporcionar a la entidad auditada, que pudieran generar una amenaza a la independencia”.*
2. *Concluir si la situación provoca una incompatibilidad absoluta: ya que, de ser ese caso, no existiría medida de salvaguarda disponible para cubrirla.*
3. *Si no genera una incompatibilidad absoluta, se deben de indicar las amenazas a la independencia detectadas.*
4. *Valorar la importancia de las amenazas identificadas.*
5. *Aplicar las medidas de salvaguarda correspondientes: con el objetivo de reducir a un nivel aceptablemente bajo las amenazas detectadas.*
6. *Documentar las conclusiones tras aplicar las medidas de salvaguarda en los documentos de trabajo de cada auditoría de cuentas por parte del auditor.*

Esta clasificación se puede observar más claramente a través del siguiente esquema:

Ilustración 2: Pasos para detectar las amenazas a la independencia y aplicación de medidas correspondientes.



Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de la “Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas” del ICJCE.

En lo que respecta al apartado 3º y 4º mencionados en la clasificación anterior sobre el término “Incompatibilidad” en referencia a la independencia del auditor, cabe resaltar el artículo 16 denominado “Causas de incompatibilidad” de la LAC 22/2015 para comprenderlo adecuadamente. En él se informa sobre aquellas circunstancias que, de suceder, supondrán la necesidad de abstención del auditor en el encargo ya que no contaría con la suficiente independencia requerida, como bien indica en la página web de la guía del contador, en el apartado “La amenaza a la independencia del auditor de EEFF”. De entre las secciones que se definen, destacan:

- *Circunstancias derivadas de situaciones personales* con respecto a las circunstancias personales del auditor, se hace referencia a la existencia de relación entre el auditor y la sociedad a auditar, teniendo éste un cargo de directivo o apoderado u ocupen un puesto de empleo en la entidad a auditar. Además, también se presentaría incompatibilidad si el auditor ostenta la condición de responsable del área financiera o bien del control interno de la sociedad en cuestión.

La existencia de un interés significativo y directo en la entidad auditada también afectaría al cumplimiento del deber de independencia del auditor. En el mencionado artículo 16 se realiza especial mención a la posesión de instrumentos de carácter financiero de la entidad a auditar o de una vinculada a la misma, siempre y cuando sean significativos para las partes. Por ello, aquellos intereses que se presenten mediante instituciones de inversión colectiva diversificada no supondrán un riesgo para la independencia del auditor.

Para comprender lo anterior adecuadamente, cabe resaltar dos conceptos; en primer lugar, resulta esencial comprender cuando se considera, según el artículo 46 "*Causas de incompatibilidad*" del RAC que desarrolla la LAC 22/2015, la existencia de un interés financiero de carácter significativo, lo cual sucederá cuando se den cualquiera de las situaciones mencionadas a continuación:

- Cuando se corresponda con más del 10% del patrimonio personal del auditor de cuentas.
- Cuando cuente con al menos un 5% del capital sociedad, derechos de voto o patrimonio de la entidad auditada y en caso de EIP será de un 0,5%.
- Cuando no se alcance el porcentaje mencionado en el apartado anterior, pero influya en la gestión de la entidad auditada o en el resultado del encargo.

En segundo lugar, también se considera interesante comprender el significado de una Institución de Inversión Colectiva (IIC). Según Gordon (s.f) en la página web de Expansión.com, las IIC son aquellas que "*captan públicamente fondos, bienes o derechos, para invertirlos y gestionarlos de forma conjunta en activos financieros o no financieros*".

En adición a lo anteriormente mencionado, se considera también una incompatibilidad la ejecución de negocios con instrumentos financieros "*emitidos, garantizados o respaldados*" por la entidad auditada o sus vinculadas, exceptuando aquellos que se posean mediante las IIC.

Por otro lado, *el auditor no debe de solicitar o aceptar regalos o favores que provengan de la entidad objeto del encargo, salvo que su valor sea mínimo o sin importancia.*

- *Situaciones derivadas de servicios prestados:* se consideran una amenaza a la independencia del auditor la ejecución por su parte de determinados servicios, tales como los que se detallan en la siguiente clasificación, junto con sus excepciones si las hubiera, detalladas en la LAC 22/2015:

Ilustración 3: Servicios prestados por los auditores que comprometen su independencia, y sus excepciones.

#### Prestación de servicios de valoración

#### Prestación de servicios de contabilidad o preparación de registros contables o estados financieros

- EXCEPCIONES:
- El servicio de valoración prestado no tenga un efecto directo o éste sea de importancia escasa en los estados financieros a auditar
- La estimación del efecto sobre los estados financieros de esos servicios de valoración esté adecuadamente documentado

#### Prestación de servicios de auditoría interna

- EXCEPCIONES:
- El órgano de gestión de la entidad se encargue del: sistema global de control interno, determinación del alcance, riesgo y frecuencia de procedimientos de auditoría interna, consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionadas por la auditoría interna.

#### Prestación de servicios de abogacía

- EXCEPCIONES:
- Los servicios de abogacía sean prestados por personas jurídicas diferentes con consejos de administración distintos.
- Exclusión de litigios que puedan tener incidencia significativa en los estados financieros auditados.

#### Prestación de servicios de diseño y puesta en práctica de procesos de control interno o de gestión de riesgos sobre la elaboración o control de la información financiera, o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos de información financiera

- EXCEPCIONES:
- Si el auditor realiza los servicios siguiendo las especificaciones establecidas por la entidad y la propia entidad auditada se encarga de la responsabilidad global del control interno.

Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de la LAC 22/2015.

Los principios sobre escepticismo y juicio profesionales se encuentran definidos en la LAC (Sección 1ª, Artículo 13). En referencia al *escepticismo profesional*, este se corresponde con prestar especial atención a la posible existencia de incorrecciones en las cuentas anuales auditadas. Por ello, consiste en tener en mente la posibilidad de que existan incorrecciones materiales debidas a fraude o error, sin tener en cuenta la experiencia del auditor con dichas cuentas en el pasado.

El *juicio profesional* viene determinado por la correcta aplicación de los conocimientos que el auditor dispone, es decir, no sólo los conceptos teóricos sino también los prácticos además de su propia experiencia adquirida a lo largo del tiempo siendo ejerciente. Cabe considerar que la justificación del juicio profesional no siempre servirá como justificación para determinadas decisiones tomadas, por lo que debe de estar correctamente documentada.



## 3-EL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS

### 3.1-Definición del ICAC

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) es, como indica su página web en el apartado “*Quiénes somos*”, un organismo autónomo creado por la Ley 19/1988, vinculado al Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, que realiza sus correspondientes actuaciones cumpliendo con lo establecido especialmente en la Ley 6/1997 del 14 de abril de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, de acuerdo con lo establecido en la Ley 22/2015, Capítulo II “*Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*”, Artículo 56 “*El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*”.

En dicho artículo se otorgan los nombres de los órganos rectores del ICAC siendo estos: el Presidente, el Comité de Auditoría de Cuentas y el Consejo de Información Corporativa.

### 3.2-Funciones

#### 3.2.1-Concepto de supervisión

La actividad de supervisión dentro de la auditoría es realizada tanto por los auditores de cuentas como por el ICAC.

Con respecto a la actividad de supervisión llevada a cabo por los auditores de cuentas, tal y como establece la NIA-ES 220, estos deben encargarse de supervisar el trabajo realizado por otros miembros del equipo de auditoría para asegurar el cumplimiento de las normas de auditoría aplicables.

Esta actividad de supervisión incluye cuestiones que se reflejan en la NIA 220, sección “*Realización del encargo*”, Apartado 15, como podría ser la necesidad de establecer un análisis sobre el encargo de auditoría realizado. Asimismo, se debe de tomar en consideración a los miembros del equipo en particular, focalizándose principalmente en examinar sus capacidades, su comprensión sobre las instrucciones dadas y su realización de las labores de acuerdo con los objetivos marcados para el encargo en cuestión.

A su vez, el auditor también debe de prestar atención a los conceptos de importancia que surjan a lo largo del encargo, realizando las correspondientes modificaciones sobre los objetivos establecidos si fuera necesario, como se define en la NIA-ES 220, sección “*Realización del encargo*”, Apartado 15. Del mismo modo, en dicha sección se establece además que se deben de señalar aquellos aspectos necesarios de ser consultados con miembros del equipo que presenten mayor experiencia.

Por su parte, el ICAC también se encarga de ejercer su actividad supervisora. Según la Ley 22/2015 del 20 de julio, Capítulo I “*Función supervisora*”, Artículo 46 “*Ámbito de supervisión pública*”, se establece que el ICAC es “*la autoridad responsable del sistema de supervisión pública*”. Por ello, supervisa y controla que se cumplan las normas de auditoría y contabilidad por parte de los profesionales y las entidades correspondientes, evaluando informes de auditoría, prácticas contables y realizando un seguimiento de la calidad de auditoría.

### 3.2.2-Potestad administrativa sancionadora

Además de la función del ICAC anteriormente mencionada relacionada con la supervisión, existe otra fundamental que debe ser tratada en el presente Trabajo de Fin de Grado. Dicha labor se corresponde con la potestad sancionadora, explicada en el artículo 68 “*Potestad administrativa sancionadora*”, Título III, Capítulo III de la LAC 22/2015. Esta facultad permite al Instituto imponer las sanciones indicadas en el apartado 4.3 “*Tipos de sanciones*” de este proyecto al haberse cometido las infracciones señaladas en el apartado 4.2 “*Tipos de infracciones*” del presente TFG.

Para ejercer dicha función, el Instituto debe de respetar una serie de principios generales del derecho administrativo que se definen en la Ley 40/2015 del 1 de octubre: principio de legalidad, de tipicidad, de irretroactividad, de responsabilidad y de proporcionalidad.

El *principio de legalidad*, como se determina en el artículo 25 de la Ley 40/2015, se resume en la imposibilidad de establecer sanción cuando el acto cometido no se corresponda con un delito o falta, de acuerdo con la normativa vigente.

El *principio de tipicidad* presenta una gran relación con el principio de legalidad anteriormente comentado, ya que hace referencia a que únicamente se considerarán como infracciones aquellas que se recojan en una ley, del mismo modo en que se podrán imponer las sanciones que también se encuentren recogidas en la normativa de aplicación, que en caso del ICAC se referiría a la normativa de auditoría y contable (Ibidem).

En cuanto al *principio de irretroactividad*, explicado en el artículo 26 de la Ley 40/2015, se mantiene que se aplicarán aquellas sanciones que se encuentren vigentes en el momento de la comisión de la infracción, además de que dichas disposiciones sancionadoras cuentan con un efecto retroactivo. Este efecto supone que dichas disposiciones pueden causar efecto sobre infracciones cometidas antes de su entrada en vigor.

Continuando con el *principio de responsabilidad*, este consiste, en términos generales, en considerar que únicamente serán objeto de sanción aquellas “*personas físicas, jurídicas, grupos de afectados, uniones, entidades sin personalidad jurídica y los patrimonios independientes o autónomos que sean responsables a título de dolo o culpa*” (Artículo 28, Ley 40/2015) refiriéndose a que únicamente podrán ser sancionados aquellos que son responsables de los actos, bien de forma intencionada o bien por haber mantenido una conducta imprudente.

Finalmente, el *principio de proporcionalidad* hace referencia a la adecuación entre la gravedad de la acción cometida y la sanción que resulte de aplicación. Para la determinación de la sanción se deben tener en consideración: el grado de culpabilidad, la reincidencia o mantenimiento de la conducta infractora y la naturaleza del daño provocado (Artículo 29, Ley 40/2015).

### 3.2.3-Otras funciones

Además de las funciones destacables del ICAC correspondientes con su actividad supervisora y sancionadora, el Instituto presenta otras competencias adicionales que se especifican en el Real Decreto 302/1989 del 17 de marzo, Preámbulo, Artículo 2 “*Funciones*”, las cuales se muestran a continuación.

El ICAC se encarga de establecer un Registro Oficial de Auditores de Cuentas, otorgando autorización para que auditores y sociedades de auditoría de cuentas se inscriban en él. Por otro lado, es el organismo responsable de la creación y mantenimiento del Boletín del Instituto (BOICAC) siendo esta una publicación oficial.

Asimismo, el Instituto tiene la responsabilidad de establecer las normas básicas que deben seguir las Corporaciones profesionales de derecho público (como podría ser el ICJCE) cuando generan los exámenes de aptitud profesional para los aspirantes a ser auditores de cuentas, teniendo autoridad para aprobar convocatorias de estos exámenes.

Por otra parte, cuenta con competencias en lo que respecta a las fianzas que deben constituir los auditores de cuentas. Dichas fianzas sirven como garantía en caso de incumplimiento de las obligaciones del auditor o firma de auditoría de cuentas, como muestra el Real decreto 1517/2011 del 31 de octubre, Sección 3ª, Artículo 55 “*Fianza*”.

El ICAC presenta también una serie de funciones en relación con el Plan General de Contabilidad, pues se encarga de realizar los trabajos técnicos necesarios para crear y presentar su propuesta, respetando las Directivas de la Comunidad Económica Europea y las leyes que correspondan. Junto con ello, son los responsables de generar las adaptaciones del Plan de acuerdo con los diferentes sectores de la actividad económica.

El organismo además se encargará de mejorar y mantener actualizada de forma periódica la planificación contable y la actividad de auditoría de cuentas, por lo que, para ello, propone las modificaciones necesarias en la legislación o regulaciones frente al ministro de Economía y Hacienda. Además, también apoya y promociona las actividades de “*investigación, estudio, documentación, difusión y publicación*” (Decreto 302/1989 del 17 de marzo, Preámbulo), cruciales para la mejoría de las normas contables y la actividad auditora.

De entre las funciones ejercidas por el ICAC, también cabe destacar su labor de aprobación y en su caso de publicación, de las normas técnicas de auditoría elaboradas por la Corporaciones de derecho público que representan a los profesionales de la auditoría de cuentas. En caso de que las Corporaciones no ejecuten la elaboración, o no revisen dichas normas, el Instituto tiene la

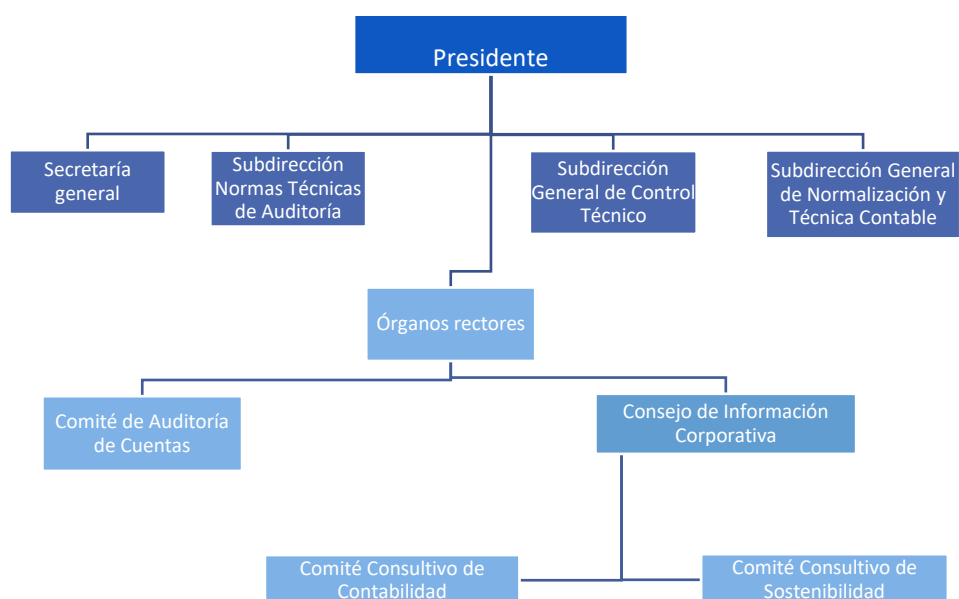
posibilidad de solicitar que se lleven a cabo esos procesos. Por otro lado, realiza las labores de coordinación y colaboración en materia contable y de auditoría de cuentas, tanto a nivel nacional como internacional.

### 3.3-Estructura

Para conseguir una visión global sobre la estructura del ICAC, en el presente apartado se procede a detallar el contenido de cada uno de sus niveles y las funciones que desempeñan, ofreciendo también un organigrama de su composición. Por lo tanto, en el mencionado Instituto se distinguen tres niveles. El primero de ellos está formado por la presidencia (apartado 3.3.1 del TFG), el segundo se corresponde con la Secretaría general y sus Subdirecciones (apartado 3.3.2) y finalmente se encuentra el tercer nivel consistente en los Órganos rectores (apartado 3.3.3).

La explicación otorgada en referencia al organigrama se completa mediante la figura que esquematiza sus elementos, la cual se plasma a continuación y de forma previa a las explicaciones sobre los niveles de los que se compone:

Ilustración 4: Organigrama del ICAC.



Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída del apartado "Estructura" de la web del ICAC.

### 3.3.1-La Presidencia

En el organigrama que establece el ICAC en el apartado de su página web titulado “Estructura”, se refleja cómo se sitúa en el primer nivel la *Presidencia*, que recae sobre el Presidente Santiago Durán Domínguez.

Dentro de la LAC 22/2015, Capítulo II, artículo 57, se proporciona información acerca del presidente del ICAC. El mismo es nombrado por el Gobierno y sugerido por el Ministerio de Economía y Competitividad, encargándose de la “*representación legal*” del ICAC y recibiendo la categoría de Director General, tal y como se establece en dicho artículo.

Las funciones de la presidencia que señala el ICAC en su página web (ICAC, Competencias, 2023) se corresponden con:

- Encargarse de la representación legal del Instituto. De esta forma, el presidente actúa en nombre del ICAC ejerciendo las acciones legales oportunas.
- Ejercer la presidencia del Comité Consultivo del Instituto.
- Dirigir y coordinar los servicios del Organismo.
- Ejercer la potestad sancionadora, según lo establecido en la Ley 19/1988 del 12 de julio.
- Encargarse de la gestión de las relaciones internacionales que deba mantener el ICAC, según los órganos del Ministerio de Asuntos Exteriores.
- Ejecutar las competencias que legalmente se atribuyen a los Presidentes y Directores de los Organismos Autónomos.
- Realizar las funciones restantes de acuerdo con la Ley 19/1988 del 12 de julio de Auditoría de Cuentas o bien, cualquier otra normativa que resulte de aplicación.

En la Ley 22/2015, Capítulo II, artículo 57, se delimitan las circunstancias que, en caso de verificarse, impedirán a una persona ostentar la titularidad de la presidencia del ICAC. De esta manera, se mantiene que no tendrá la posibilidad de ser presidente aquel que, en los tres años siguientes a haber ejercido la presidencia, haya realizado algún encargo de auditoría de cuentas. Además, existen una serie de cuestiones a tener en cuenta relacionadas con la presidencia y las sociedades de auditoría: si ha contado con derechos de voto, ha formado parte del órgano de administración, dirección o supervisión, o ha sido socio o establecido alguna relación laboral o de tipo contractual con alguna sociedad de auditoría en el periodo de tiempo indicado (tres años siguientes), tampoco podrá ejercer dicho cargo.

### 3.3.2-Secretaría general y subdirecciones

Con respecto al **segundo nivel**, este está compuesto de 4 unidades administrativas: la Secretaría General, la Subdirección de Normas Técnicas de Auditoría, la Subdirección General de Control Técnico y la Subdirección General de Normalización y Técnica Contable, tal y como señala el ICAC en su página web.

En cuanto a la *Secretaría General*, al cargo de Montserrat Rubio Berezo, le competen una serie de obligaciones, tal y como indica el ICAC en el apartado de “Competencias”:

- Gestión en términos económicos, contables y presupuestarios del Instituto.
- Estudio y sugerencias con lo referido a la política de personal del propio ICAC.
- Funciones relacionadas con el régimen interior en cuanto a materiales, edificios e instalaciones.
- Organización del ROAC.
- Gestión de dos tasas, tal y como se indica en la web del ICAC, apartado de “Estructura”: *“la Tasa de control y supervisión de la actividad de auditoría de cuentas y la Tasa por la expedición de certificados o documentos a instancia de parte y por las inscripciones y anotaciones en el ROAC”*.
  - La tasa por el control y supervisión de la actividad de auditoría de cuentas es aquella que, tal y como indica el ICAC en el apartado de “Tasas”, se aplica a los profesionales que realizan trabajos de auditoría. Su objetivo se corresponde con la financiación del control y supervisión por parte del ICAC sobre la actividad de auditoría de cuentas en España.
  - La tasa por la expedición de certificados o documentos a instancia de parte y por las inscripciones y anotaciones en el ROAC es aplicada a persona so entidades que solicitan la emisión de ciertos documentos o el establecimiento de determinadas inscripciones o anotaciones en el ROAC, como bien especifica el ICAC en el apartado “Tasas”.
- Organización y publicación de los diferentes Boletines Oficiales del ICAC (BOICACs) en la página web, junto con otros documentos a nivel nacional y extranjeros en lo referido a términos contables, financieros y de auditoría.
- Implementación del Plan de Transformación Digital del ICAC, prestando especial atención a los servicios relacionados con las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC), que resultan de vital importancia para una gestión mayormente óptima del ICAC.

En cuanto a las *Subdirección General de Normas Técnicas de Auditoría*, al cargo de Ana Manzano Cuadrado, le corresponden las siguientes competencias, tal y como indica el ICAC en su web, concretamente en el apartado de “Competencias”:

- Se encarga de la formación hacia los auditores de cuentas.
- Elaboración y redacción de propuestas de leyes, decretos o normativas que tengan como objetivo regular la actividad de auditoría de cuentas.
- Examinación, además de aprobación, de las Normas Técnicas de Auditoría.
- Recopilación y difusión de información sobre propuestas de leyes o regulaciones que están siendo elaboradas con otras entidades gubernamentales.
- Elaboración de respuestas a consultas relacionadas con la aplicación de la normativa relacionada con la auditoría de cuentas.
- Investigación sobre los expedientes administrativos sancionadores por la comisión de infracciones descritas en la Ley de Auditoría de Cuentas además de los incumplimientos en relación con el depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil, establecido en la Ley de Sociedades de Capital (LSC).

Con respecto a la *Subdirección General de Control Técnico*, al cargo de Álvaro Urrutia Santos, le corresponden los siguientes deberes, tal y como indica el ICAC en el apartado de “*Competencias*”:

- Establecimiento de recomendaciones sobre aquellos trabajos de auditoría que deben ser objeto de revisión por parte del Instituto, tanto por razones de interés público como a solicitud de una parte con interés legítimo.
- Realización de las correspondientes inspecciones de sistemas internos de control de calidad de los auditores.
- Iniciación de investigaciones sobre los encargos de los auditores y analizar cualquier aspecto de su actividad que pueda indicar posibles incumplimientos de la normativa.
- Elaboración de informes de inspección en los que se haga hincapié en aquellas condiciones que supongan un incumplimiento de la Ley de Auditoría de Cuentas o de las normas técnicas de auditoría de cuentas.

Finalmente, en cuanto a la *Subdirección General de Normalización Técnica y Contable*, al mando de María Dolores Urrea Sandoval, le corresponden, tal y como indica el ICAC en el apartado de “*Competencias*”:

- La elaboración de leyes y regulaciones que se relacionan con la contabilidad.
- Análisis y aprobación de ciertas resoluciones que actúan como complemento en el Plan General de Contabilidad (PGC).
- La resolución de preguntas y dudas sobre cómo interpretar la normativa contable nacional.
- La emisión de informes sobre propuestas normativas que tienen relación con la contabilidad.
- La colaboración con Instituciones que también generan pronunciamientos contables, tanto a nivel nacional como internacional, siendo el caso del European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) y el International Accounting Standards Board (IASB).

### 3.3.3-Órganos rectores

#### 3.3.3.1-Comité de Auditoría de Cuentas

En cuanto al **tercer nivel**, se halla el Comité de Auditoría de Cuentas, que debe de recibir información por parte del Presidente en lo que respecta a los aspectos que se determinan a continuación, como bien se especifica en la Ley 22/2015, Capítulo II, artículo 58. Por tanto, se comunica con el Comité de Auditoría de Cuentas, entre otras:

- En el establecimiento de las normas que deberán ser cumplidas con respecto a los exámenes de aptitud profesional necesarios para el ingreso en el ROAC, incluyendo además las convocatorias a los exámenes.
- En la publicación, por parte de los organismos públicos representativos de aquellos que se encargan de la actividad de auditoría de cuentas, o el propio ICAC, de las normas de auditoría, ética y control interno en cuestión.
- En el planteamiento de modificaciones a nivel de leyes o reglamentos, sugeridas frente al Ministro de Economía y Competitividad en lo referente a la actividad de auditoría de cuentas.
- En el establecimiento de las normas de formación continuada que se especifican en el artículo 8.7. En dicho artículo se hace mención del seguimiento de cursos y actividades de formación continuada por parte de los auditores de cuentas.
- En el planteamiento de soluciones con respecto a las consultas establecidas al ICAC por los auditores de cuentas, fruto del ejercicio de la actividad, siempre y cuando sean de interés general.
- En cualquier otra cuestión que la Presidencia del Instituto considere relevante, salvo las que presentan relación con la potestad sancionadora.

No podrán formar parte del Comité de Auditoría de Cuentas, como bien informa el capítulo II, artículo 58 de la Ley 22/2015, aquellos que en los tres años siguientes:

- Hayan ejecutado auditorías de cuentas.
- Hayan contado con derechos de voto en alguna sociedad de auditoría.
- Hayan formado parte del órgano de administración, dirección o bien, de supervisión de una sociedad de auditoría.
- Hayan tenido la condición de socio o hayan establecido con una sociedad de auditoría, cualquier tipo de relación incluyendo laboral o contractual.

Cabe resaltar que, sin perjuicio de otras situaciones de prohibición previstas en otras leyes, los ex miembros del Comité de Auditoría no deben de cometer ninguna de las circunstancias mencionadas en el párrafo anterior durante los dos años siguientes a la finalización de su cargo. (Capítulo II, Art. 58, Ley 22/2015).



### 3.3.3.2- Consejo de Información Corporativa

El Consejo de Información Corporativa se corresponde con aquel órgano que se encarga de valorar, una vez escuchado el Comité Consultivo de Contabilidad, lo referido a las sugerencias a nivel normativo o de interés general en términos contables, teniendo en consideración el Marco Conceptual de la Contabilidad regulado en el Código de Comercio (Capítulo II, Art. 58, Ley 22/2015).

De igual forma ocurre con la normativa o interpretaciones de interés general respecto a la información corporativa sobre sostenibilidad, por lo que dicho órgano se encarga de valorarlas tras ser escuchado el Comité Consultivo de Sostenibilidad (Ibidem).

Tanto para la normativa contable y sostenibilidad como sus correspondientes interpretaciones, dicho órgano tiene el deber de comunicar a los organismos competentes previamente a la creación de cualquier norma en las materias referidas, redactando por ello un informe de carácter no vinculante, lo que indica que puede incluir recomendaciones o sugerencias sin tener la obligación de acatarlas, tal y como indica en el apartado “Glosario” de la página web de su página web la Dirección General de Gobernanza Pública (DGGP).

## 3.5-Publicaciones: BOICAC

### 3.5.1-Definición

Una de las funciones más destacadas del ICAC consiste en la emisión, normalmente de forma trimestral, del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC), que principalmente trata de agrupar una serie de consultas cuyos emisores se corresponden con *“empresas jurídicas, auditores o empresas de auditoría”* tal y como se establece en la página web de AOB auditores, en el apartado *“BOICAC – Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas”*. En dichas consultas los sujetos mencionados transmiten una serie de cuestiones con respecto a la aplicación de la normativa.

Aquellos que pueden generar consultas que posteriormente se publicarán en el BOICAC correspondiente, deben de cumplir el requisito de elaborar o verificar cuentas anuales. Además, en caso de ser persona jurídica debe de adjuntar su firma en dicha consulta o si se trata de auditorías o empresas de auditoría, deberán de facilitar su número del Registro Oficial de Auditoría de Cuentas (ROAC).

### 3.5.2-Estructura

Actualmente, en la página web del ICAC se puede observar las publicaciones desde el número 1 hasta el 133, de los cuales a día 19/05/2023 permite su descarga en PDF de los publicados desde el nº 113 (2018) hasta la actualidad.

Cada uno de estos Boletines Oficiales se dividen en 4 apartados principales:

El primero se corresponde con el apartado “*Disposiciones generales*”:

De manera global, en esta sección introductoria de los diferentes boletines oficiales del ICAC se suelen abordar los aspectos básicos aplicables a las interpretaciones y consultas técnicas que se explican en los documentos.

Para comprenderlo de forma adecuada, a continuación, se plasma un ejemplo de los contenidos de dicha sección localizado en el BOICAC nº132, el boletín con fecha de publicación más reciente que cuenta con este apartado.

Con respecto a esta sección, dicho BOICAC se encuentra dividido en tres resoluciones del 20 de diciembre de 2022.

- En la primera resolución se tratan términos relacionados con el deber de los auditores de mantener una formación continuada, actualizando periódicamente sus conocimientos de auditoría y prestando especial atención a los cambios en la normativa de aplicación.
- Dentro de la segunda resolución, se hace referencia a aquellos factores cruciales que deben reunir los programas de enseñanza teórica para conseguir su homologación por parte del ICAC. Estos programas son impartidos, tal y como señala el BOICAC nº 132 en este apartado, por “*Las Universidades, las Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas y los Centros de educación superior acreditados por la ANECA<sup>1</sup> u organismo equivalente del ámbito autonómico*”.
- En lo que respecta a la tercera resolución, esta se relaciona con el Grupo de Trabajo que debe de formarse para el establecimiento de las Normas Técnicas de Auditoría (NTA) y las Normas de Control de Calidad (NCC), en donde se especifica qué miembros deben formar parte, indicando su nombre completo y el cargo que ocupan.

Continuando con el segundo apartado, el 02, denominado “*Registro Oficial de Auditores de Cuentas*” cabe destacar que:

Esta sección resulta de especial interés en el presente Trabajo de Fin de Grado, pues ha sido consultado para la elaboración de la metodología del mismo. En general, se compone de diversas resoluciones en las que se detallan las infracciones cometidas por los auditores o sociedades de auditoría de cuentas y las sanciones impuestas por parte del ICAC, junto con el artículo de la normativa a la que se hace referencia.

Además, en ciertas resoluciones también se comenta si dicho auditor o sociedad ha reconocido o no voluntariamente su responsabilidad

De nuevo se puede facilitar un ejemplo de ello en el BOICAC nº 132 mencionado anteriormente, dividido en cuatro resoluciones junto con tres anuncios. Estos últimos se corresponden con los

---

<sup>1</sup> ANECA hace referencia a la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación

anexos, en los que se identifican el nombre completo y número de ROAC de aquellas personas físicas o sociedades de auditoría que se han incorporado, o se han dado de baja en dicho registro, o en el caso de únicamente las sociedades de auditoría, si estas han cambiado su denominación.

Con respecto al apartado tercero, titulado “*Comunicaciones y consultas*”:

Se hallan las cuestiones realizadas al ICAC por parte de los auditores o sociedades de auditoría de cuentas sobre aspectos de auditoría y contabilidad determinados, y su correspondiente solución, citándose la normativa vigente que corresponda. Por ello, en esta sección se plantea la consulta realizada y a continuación, la respuesta por parte del propio Instituto.

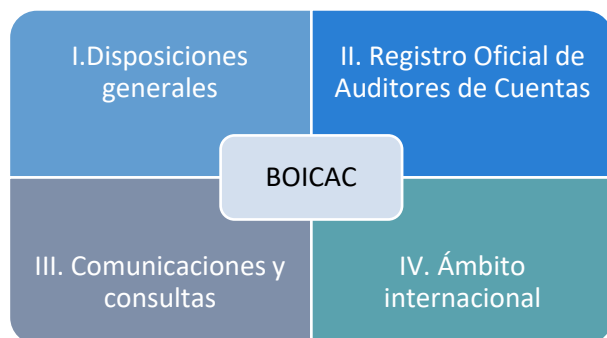
Dentro del BOICAC nº 132 se encuentra a modo de introducción del apartado, las disposiciones generales publicadas en el BOE sobre auditoría y contabilidad y a continuación, una consulta relacionada con la materia de auditoría y seis posteriores sobre contabilidad.

Finalmente cuenta con un último apartado que recibe el nombre de “*Ámbito internacional*”:  
En esta sección se toma en consideración la normativa a nivel europeo que genera modificaciones en otras, como podrían ser en el Reglamento de la Unión Europea.

En el Boletín nº 132 que ha sido analizado en los apartados anteriores, se comenta la Directiva de la Unión Europea 2022/2464 del Parlamento europeo y del Consejo de 14 de diciembre de 2022 que supone modificaciones en otra normativa como el “*Reglamento (UE) nº 537/2014, la Directiva 2004/10/CE, la Directiva 2006/43/CE y la Directiva 2013/34/UE*” Esas modificaciones se relacionan con la inclusión de información de sostenibilidad por parte de las entidades.

A modo de resumen, y con el objetivo de facilitar una mejor comprensión de forma visual, los apartados de los que dispone cada BOICAC en términos generales se pueden apreciar en la siguiente figura:

*Ilustración 5: Epígrafes sobre el contenido general de los BOICACs.*



*Fuente: Elaboración propia a partir de la información extraída de los diferentes BOICACs publicados.*

## 4-RÉGIMEN DE INFRACCIONES Y SANCIONES

### 4.1-Inspección, investigación, infracción y sanción

Existe la posibilidad de que tanto los auditores como las firmas de auditoría de cuentas no realicen adecuadamente sus labores, hecho que supondría la imposición de una sanción en función de la gravedad del cometido. Para detectarlo e imponer una penalización por ello, el ICAC lleva a cabo las fases de inspección, investigación, infracción y sanción, cuyo objetivo es hacer cumplir la normativa de aplicación vigente.

Las fases de inspección e investigación vienen definidas en el *Plan de control de la actividad de auditoría de cuentas 2022* publicado por el ICAC, concretamente en el apartado 5 que recibe el nombre de “*Previsiones del Plan de control para el ejercicio 2022*”.

En lo que respecta a la fase de **inspección**, esta consiste en la evaluación de los siguientes conceptos:

- El diseño del sistema de control de calidad interno que presente el auditor o la firma de auditoría.
- Eficacia del sistema de control de calidad interno a través del análisis de los procesos y archivos de auditoría en relación con las Empresas de Interés Público (EIP).
- Información localizada en el último informe anual de transparencia publicado por el auditor. Dicho informe de transparencia consiste en un documento que incluye elementos clave relacionados con la actividad del auditor o sociedad de auditoría de cuentas, imprescindibles para el entendimiento de su compromiso con el interés público de su actividad, como bien se define en el Reglamento de Auditoría de Cuentas (RAC).

Para llevar a cabo lo mencionado, en el Plan de control de la actividad de auditoría de cuentas 2022 se especifica la necesidad de revisar “*Las políticas y procedimientos de control de calidad interno de los auditores y la revisión de los trabajos de auditoría de cuentas concretos o a partes de estos*”, más concretamente:

- La comprobación de la conformidad con las normas de auditoría y de control de calidad, además de los requisitos éticos y de independencia.
- Verificación del cumplimiento de los requisitos de formación continuada, junto con la evaluación de los recursos utilizados.
- Cumplimiento de los requisitos en referencia a los honorarios de auditoría recibidos.

Por tanto, el ICAC en esta fase de inspección se encarga de llevar a cabo inspecciones periódicas para evaluar el cumplimiento de las normas y regulaciones contables y de auditoría por parte de los auditores y las sociedades de auditoría de cuentas, evaluando los registros, documentos y procesos necesarios.

Continuando con la fase de **investigación**, son aquellas que realiza el ICAC en caso de obtener evidencias que sugieran la existencia de una posible infracción que se encuentre no prescrita.

Dichas evidencias se obtienen tras analizar las inspecciones establecidas, la información obtenida de terceros tales como denuncias o las peticiones por parte de la Administración Pública o supervisores de entidades, como bien se señala en el Plan de Control del ICAC de 2023.

Las investigaciones que realizar se centrarán en trabajos determinados de auditoría de cuentas, partes específicas de esos trabajos, así como también otros aspectos que deban ser reportados al ICAC (ibidem).

Una vez finalizada la fase de investigación, daría comienzo la etapa de **infracción**, en la que el ICAC se encargará de evaluar la infracción cometida, en función de la gravedad de la acción, clasificándola dentro de la tipología de “*muy grave, grave o leve*”, como bien se indica en la LAC 22/2015.

En el Reglamento de Auditoría de Cuentas (RAC), Título IV, Capítulo I “*Del procedimiento sancionador*” se determina que cualquier persona tendrá la posibilidad de comunicar al ICAC la posible existencia de infracciones cometidas por el auditor de cuentas tipificadas en la Ley 22/2015 del 20 de julio. Para ello, deberá de transmitir qué normativa se considera que ha sido incumplida de forma detallada. Tras recibir la notificación, el ICAC podrá demandar al denunciante que proporcione más datos sobre el hecho en cuestión si lo considera oportuno.

En caso de que el Instituto, tras estudiar la denuncia establecida, concluya que no debe de tomarse en consideración, pasarían a formar parte del archivo de denuncias. Esto sucede en casos como por ejemplo cuando dicha denuncia haga referencia a labores de auditores que fueron objeto de denuncia en el pasado, o cuando no exista suficiente relevancia en los hechos denunciados (Ibidem).

Por último, se iniciaría la última fase que se corresponde con la de **sanción**. Puesto que el ICAC cuenta con la potestad administrativa sancionadora, tal y como se señala en dicha LAC 22/2015, capítulo III, artículo 68 “*Potestad administrativa sancionadora*”, será el encargado de imponer las sanciones que resulten de aplicación, tras haber evaluado la infracción cometida.

Con respecto a la publicación de las sanciones en el Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y su posterior inscripción en el ROAC, se hallará toda la tipología excepto aquellas sanciones relacionadas con la amonestación privada.

El acceso a dichas penalizaciones impuestas se puede realizar a través del acceso a la página web del propio ICAC. Al realizar la publicación de las sanciones, se hará mención expresa al tipo y naturaleza de la infracción cometida además de los elementos distintivos del auditor o sociedad de auditoría, tales como el nombre completo en caso de persona física o el Número de Identificación Fiscal (NIF) en caso de persona jurídica (Ibidem).

## 4.2- Tipos de infracciones

A grandes rasgos, el término de *infracción* se refiere a la actuación contraria a la ley por parte del ciudadano, en este caso dentro del ámbito de la auditoría. De acuerdo con lo establecido en la Ley 22/2015 del 20 de julio, existen tres tipos de infracciones que puede cometer el auditor en función de la gravedad de la misma; se distingue entre infracciones muy graves (Art. 72), infracciones graves (Art. 73) e infracciones leves (Art. 74).

### 4.2.1-Muy graves

Con respecto a las *infracciones muy graves*, se consideran como tales determinadas acciones cometidas por el auditor, siendo las más relevantes:

- Emitir informes de auditoría de cuentas cuya opinión no concordase con las pruebas obtenidas, dándose negligencia grave e inexcusable.
- Incumplir lo dispuesto en los artículos 4.1, 4.2 y 5.1 del Reglamento (UE) 537/2014 del 16 de abril, o en los artículos 14 a 20, 25 y 39, en relación con el deber de independencia siempre cometiendo una negligencia especialmente grave. Este deber consiste, según determina la LAC, en que los auditores de cuentas y sociedades de auditoría deben ser independientes de las entidades auditadas, absteniéndose de actuar cuando su independencia se vea comprometida.
- Incumplir el deber de secreto (guardar secreto sin perjuicio del deber de denuncia) y del deber de conservación y custodia salvo por causas de fuerza mayor. Este último establece que se deben de conservar la documentación de auditoría durante el plazo de cinco años, tal y como se explica en el artículo 30 de la LAC.
- Realizar trabajos de auditoría sin haberse inscrito en el Registro oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) o sin tener fianza suficiente.
- Utilizar en beneficio propio o ajeno la información obtenida en el ejercicio de sus funciones.

### 4.2.2-Graves

En cuanto a las *infracciones graves*, destacarían principalmente:

- Incumplir las normas de auditoría que supongan un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo, y por ello, en su informe.
- Incumplir lo dispuesto en los artículos 4.1, 4.2 y 5.1 del Reglamento (UE) 537/2014 del 16 de abril, o en los artículos 14 a 20, 25 y 39, en relación con el deber de independencia, siempre que no se haya cometido una negligencia especialmente grave.
- Aceptar trabajos de auditoría que superen la capacidad anual medida en horas del auditor de cuentas.

- Falta de comunicación sobre el incumplimiento de alguno de los requisitos exigidos a los auditores o sociedad de auditoría en cuanto a la inscripción den el ROAC como ejercientes o sociedades de auditoría.
- Emitir un informe que posea información sustancialmente incorrecta o incompleta.

#### 4.2.3-Leves

Las *infracciones leves* que se consideran son las que se comentan a continuación:

- Acciones con las que se incumplen las normas de auditoría y que no se encuentren en los artículos anteriores.
- No remitir al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) la información exigida legal o reglamentariamente en los plazos establecidos, cuando no hayan pasado tres meses desde el fin de dichos plazos.

#### 4.3-Tipos de sanciones

Una vez se han definido las infracciones más relevantes, se comienza con la explicación del concepto de sanción y sus tipos definidos por la misma ley anteriormente mencionada.

Una *sanción* se define a grandes rasgos como aquella pena establecida para el que infringe la ley o una norma legal. Dentro de la Ley 22/2015 se diferencian entre aquellas sanciones por infracciones cometidas por auditores individuales y también por las propias sociedades de auditoría.

##### 4.3.1-Muy graves

En lo referido a las *sanciones impuestas a los auditores individuales*, dentro de aquellas aplicadas cuando se cometen infracciones muy graves, se diferencian algunas de ellas como serían:

- Revocar la autorización y dar de baja definitivamente al auditor del ROAC.
- Imponer una multa de seis a nueve veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que se haya cometido la infracción, dentro de los límites de cuantías entre 18.001€ y 36.000€.

Dentro de la propia ley también se recogen las *sanciones impuestas a las sociedades de auditoría*, divididas en:

Sanciones *por infracciones muy graves*, destacando:

- Retirada de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- Imponer una multa por un importe entre el tres y el seis por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio declarado, con límite máximo de 24.000€.

#### 4.3.2-Graves

Con respecto a las sanciones impuestas por infracciones graves a los *auditores de cuentas* destacan:

- Suspender la autorización y baja temporal del ROAC con un plazo máximo de 2 años.
- Imponer una multa de dos a cinco veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que se haya cometido la infracción, dentro de los límites de 6.001 € y 18.000 €.

Siguiendo con las sanciones establecidas a las *sociedades de auditoría de cuentas por infracciones graves*, destaca:

- Establecer una multa por un importe de hasta el tres por ciento de los honorarios facturados por actividad de auditoría, siendo superior a 12.000 €.

#### 4.3.3-Leves

En cuanto a aquellas sanciones establecidas por *infracciones leves a auditores de cuentas* cabe destacar:

- Multa con importe máximo de 6.000€.
- Amonestación privada, la cual se refiere a realizar una advertencia.

Finalmente, con respecto a las sanciones impuestas a *sociedades de auditoría de cuentas* por la existencia de *infracciones leves*, se encontraría:

- Multa por importe de entre 3.000€ y 12.000€.

Tras comentar sus significados y la tipología existente, Es importante hacer expresa mención a la diferencia entre ambos conceptos. Mientras que la infracción consiste en la comisión de un acto contrario a lo que dictamina la ley, la sanción se corresponde con aquella medida que se toma para castigar a los auditores que han cometido dichas infracciones, siendo esta consecuencia de la anterior.



#### 4.4-La prescripción de las infracciones

Se debe de considerar que existe la posibilidad de que las infracciones cometidas puedan llegar a su prescripción, lo que indicaría que cuenta con un plazo establecido para su imposición y pasado este, ya no podrá ser objeto de sanción o acción legal. La prescripción de las infracciones viene establecida en la LAC 22/2015, capítulo III, título III, artículo 85 *“prescripción de las infracciones”*.

Para el caso de las infracciones leves, estas prescriben al año, mientras que las graves serían a los dos años y finalmente las muy graves finalizarían a los tres años de haberse cometido.

Esta prescripción puede ser interrumpida o reanudada en función de las circunstancias existentes.

Se interrumpirá en el caso de iniciarse el procedimiento sancionador, siempre y cuando el interesado tenga conocimiento del mismo. Sin embargo, puede ser reanudado si el expediente se mantiene paralizado por causas ajenas al auditor o sociedad de auditoría de cuentas.

## 5-EL MERCADO DE LA AUDITORÍA EN ESPAÑA

El objetivo de este apartado consiste en realizar una investigación de la situación del mercado de la auditoría en España utilizando para ello los informes ejecutivos publicados por el ICAC desde el 2014 hasta 2021. En base a las fechas tomadas en consideración, se pretende analizar las posibles causas relacionadas con las variaciones en el propio mercado, es aspectos como el número de auditores inscritos en el ROAC o la facturación recibida por los encargos realizados.

La estructura general que siguen dichos informes se corresponde primeramente con un resumen a cerca de la situación en términos de auditoría en el país con respecto al año que se trata. Para ello, se otorga una breve explicación de los epígrafes que se encuentran a posteriori en el documento.

De forma global, tras el resumen mencionado, en los informes ejecutivos del ICAC existen los siguientes epígrafes:

- I. Auditores inscritos en el ROAC
- II. Ejercicio de la auditoría durante el año en cuestión
- III. Profesionales a cargo de auditores
- IV. Facturación
- V. Trabajos e informes emitidos declarados

A continuación, se otorga una explicación de cada uno de los apartados de la estructura anterior utilizando para ello ejemplos extraídos del informe ejecutivo de 2017. Asimismo, en determinados apartados que se han considerado de interés, se realiza un análisis evolutivo de los datos que incluyen, dando uso de la herramienta Excel.

### 5.1-Auditores inscritos en el ROAC

#### 5.1.1-Auditores y sociedades de auditoría

En el primer epígrafe tras el resumen existente en cada informe ejecutivo, se muestra una recopilación de datos sobre aquellos auditores que están inscritos en el ROAC. Para ello, se realiza una clasificación diferenciando generalmente entre: las personas físicas, sociedades y auditores de cuentas, y Sociedades y demás Entidades de Auditoría de Terceros Países.

Con respecto a **personas físicas**, se otorgan datos sobre aquellas que se encuentran adscritas en el ROAC a la fecha indicada, distinguiendo entre los clasificados como *Ejercientes*, *No ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena* y *No ejercientes*. A su vez, los de título *Ejercientes*, se subdividen en 3 grupos: los de *A título individual*, los *Socios de sociedades de auditoría* y los *Designados para firmar informes en sociedades de auditoría*.

Todo ello se puede observar mediante el ejemplo extraído de 2017, plasmado en la *Tabla 13*:

Tabla 13: Personas físicas inscritas en el ROAC (2017).

		%
<b>-Ejercientes</b>	4.016	19
-A título individual	2.253	
-Socios de sociedades de auditoría	2.547	(1)
-Designados para firmar informes en sociedades de auditoría	323	(2)
<b>-No ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena</b>	955	5
<b>-No ejercientes</b>	16.026	76
<b>Total personas físicas</b>	20.997	100

*Notas:*

Las cantidades porcentuales se calculan sobre la cuantía total de personas físicas (suma de los ejercientes, no ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena y no ejercientes).

(1) Indica que hay 997 auditores que son a la vez socios y auditores por cuenta propia.

(2) 73 auditores son a la vez designados y auditores por cuenta propia, y 37 son socios de otras sociedades.

Fuente: Elaboración propia a partir del Informe ejecutivo de auditoría 2017 del ICAC.

Asimismo, también se realiza una clasificación de las personas físicas y sociedades de auditoría inscritas en el ROAC atendiendo a sus **Adscripciones a las Corporaciones de Derecho Público** que se encuentran en la Disposición Transitoria cuarta del RAC 22/2015. Los organismos que aparecen a lo largo de los informes analizados se corresponden con:

- **ICJCE:** Instituto de Censores Jurados de Cuentas en España. Este Instituto contaba con unas siglas diferentes (ICJC) durante los años 2014, 2015 y 2016.
- **CGEE:** Consejo General de Economistas de España. Se corresponde, como se indica en la página web de la institución, en el apartado “¿Qué es el Consejo?”, de una Corporación de Derecho Público cuyo objetivo consiste en la representación de los Colegios en los ámbitos estatal, europeo e internacional. A su vez, representa también a los profesionales colegiados y defiende los intereses de los consumidores de dichos colegiados, tal y como señala la web del organismo. Creado en 1971, se encarga de otras funciones como la colaboración con administraciones públicas y la generación de acuerdos con organizaciones españolas o extranjeras.
- **REA:** Registro de Economistas Auditores. Se corresponde como indica Sánchez (2021) con un organismo cuyo objetivo es satisfacer las necesidades a nivel formativo y profesional de los economistas auditores que lo forman. Fue creado en 1982 y forma parte del organismo anteriormente mencionado (CGEE). De entre sus funciones destaca la “*evaluación y seguimiento de profesionales*” (Sánchez 2021) ya que principalmente se encarga de controlar la calidad de la labor de los mismos.
- **REGA:** se corresponde con una sección del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España, que incluye a todos los auditores y sociedades de auditoría que se encuentran inscritos en dicho Consejo. De entre sus funciones cabe mencionar el desarrollo de exámenes que permiten acceder al ROAC o el mantenimiento de controles de calidad.

El ejemplo del informe ejecutivo de 2017 de este apartado se plasma en la *Tabla 14* y la *Tabla 15*:

*Tabla 14: Número de auditores inscritos en el ROAC según su adscripción a la corporación correspondiente.*

		%
<b>Adscripción a Corporaciones</b>	12.127	58
<b>CGEE-REA</b>	6.175	29
-Ejercientes	2.025	
-No ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena	185	
-No ejercientes	3.965	
<b>ICJCE</b>	5.952	28
-Ejercientes	1.668	
-No ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena	393	
-No ejercientes	3.891	

*Notas:*

*Las cantidades porcentuales se calculan sobre la cuantía total de Adscripciones a Corporaciones (suma de CGEE-REA y ICJCE).*

*Fuente: Elaboración propia a partir del informe ejecutivo de auditoría 2017 del ICAC.*

*Tabla 15: Número de sociedades de auditoría inscritas en el ROAC según su adscripción a la corporación correspondiente.*

		%
<b>Total sociedades</b>	1.394	100
<b>CGEE-REA</b>	798	57
<b>ICJCE</b>	581	42
<b>No adscritas</b>	15	1

*Notas:*

*Las cantidades porcentuales se calculan sobre la cantidad total de sociedades (suma de CGEE-REA, ICJCE y no adscritas).*

*En aquellos casos en los que un auditor o sociedad de auditoría perteneciera a más de una Corporación, sólo se ha considerado aquélla por la que se hubiera optado en primer lugar.*

*Fuente: Elaboración propia a partir del informe ejecutivo de auditoría 2017 del ICAC.*

Por último, normalmente se finaliza el epígrafe con un apartado titulado **Auditores de Cuentas, Sociedades y demás Entidades de Auditoría de Terceros Países**, en el que se mantiene el número de sociedades catalogadas en esta clasificación. Esta información se detalla a modo de ejemplo en el informe de 2017, lo cual se refleja en la *Tabla 16*:

Tabla 16: Auditores de Cuentas, Sociedades y demás Entidades de Auditoría de Terceros países (2017).

<b>3. Auditores de Cuentas, Sociedades y demás Entidades de Auditoría de terceros Países (Total sociedades)</b>	<b>1</b>	<b>(3)100</b>
---	----------	---------------

Notas:

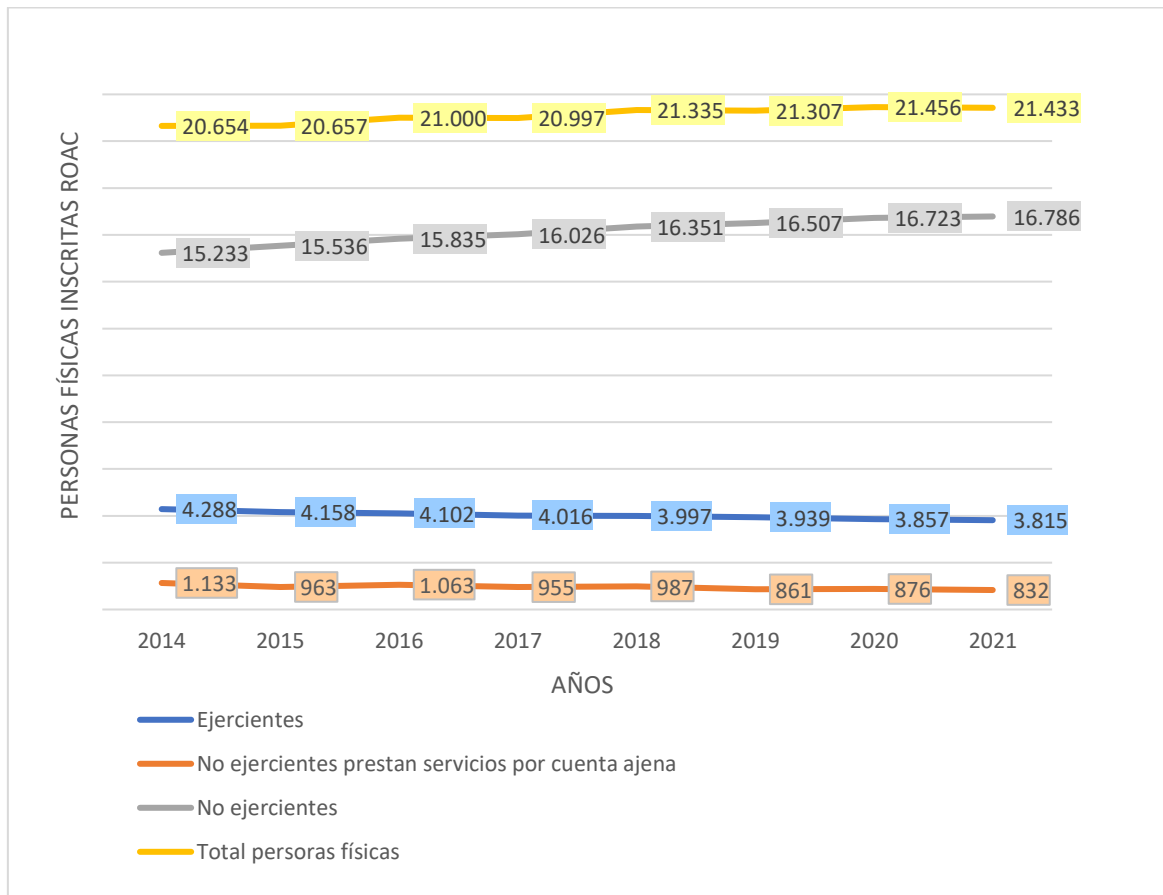
Las cantidades porcentuales se calculan sobre la cuantía total de sociedades (Auditores de Cuentas, Sociedades y demás Entidades de Auditoría de terceros Países).

(3) A tenor de lo dispuesto en el artículo 10.3 de la Ley de Auditoría de Cuentas, la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de estos auditores de cuentas no les faculta para el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas en relación con entidades domiciliadas en España.

Fuente: Elaboración propia a partir del informe ejecutivo de auditoría 2017 del ICAC.

Tras el ejemplo de 2017 analizado, se plasma la evolución del número de personas físicas (tanto el total como por categorías) inscritas en el ROAC a través del Gráfico 1:

Gráfico 1: Evolución de las personas físicas inscritas en el ROAC según su categoría.



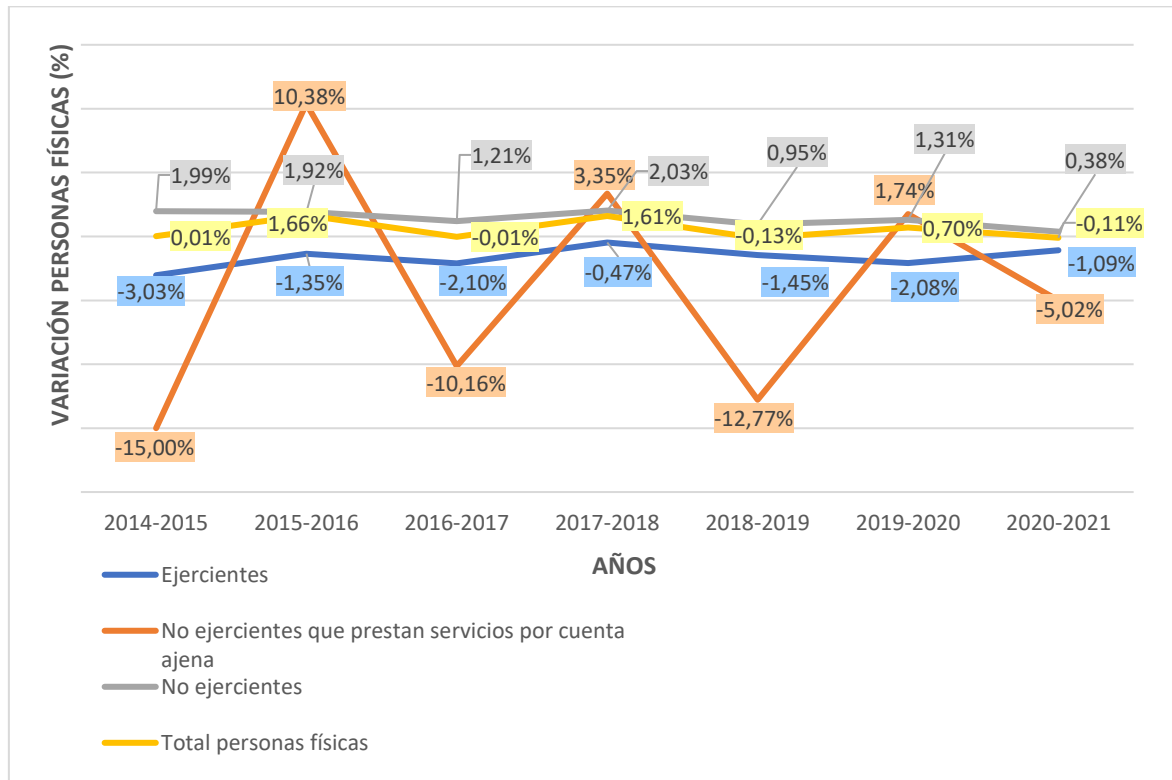
Fuente: Elaboración propia a partir de los informes ejecutivos de 2014-2021.

Tal y como se puede desprender del gráfico anterior, no existe una tendencia determinada del número de personas físicas inscritas en el ROAC, sino que más bien fluctúan alrededor de un

valor. Dicha conclusión se deduce tras observar la evolución tanto del total de personas físicas como en particular de cada una de sus clasificaciones: “Ejercientes”, “No ejercientes” y “No ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena”.

Junto a ello, se puede mostrar de forma más clara su evolución a través del establecimiento de una tasa de variación, lo cual queda resumido en el *Gráfico 2*:

*Gráfico 2: Inscripción en ROAC de personas físicas. Tasa de variación.*



**Notas:**

Los datos en números enteros de las personas físicas se encuentran en el Anexo, apartado “Auditores inscritos en el ROAC”.

Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2021.

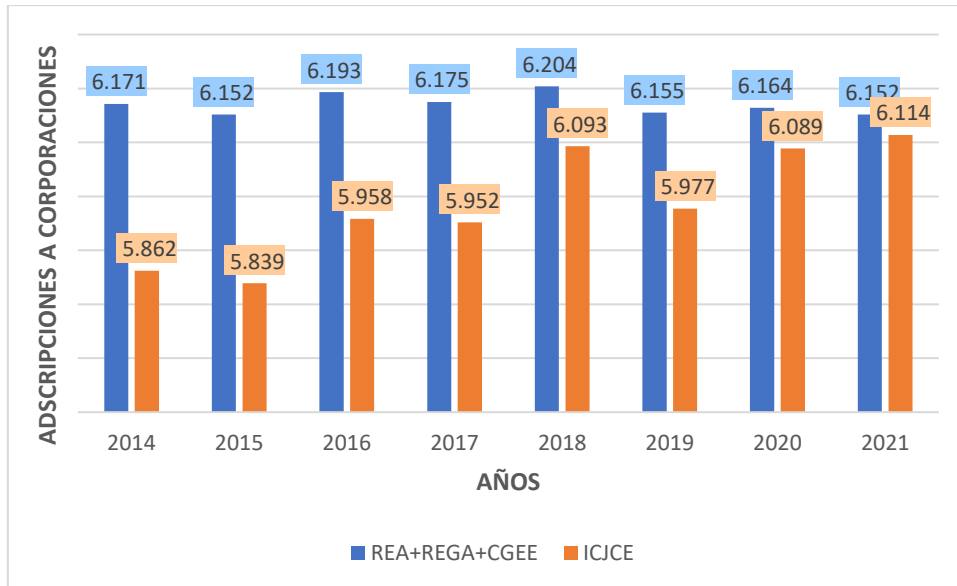
El objetivo de la creación del *Gráfico 2* consiste en averiguar si la entrada en vigor de la LAC 22/2015 había supuesto cambios considerables en cuanto al número de inscritos en el ROAC debido a contar con mayores requisitos legales y profesionales para ejercer la auditoría en España.

Sin embargo, no parece apreciarse un cambio significativo en la cuantía de inscritos en el ROAC tras ser efectiva dicha Ley, salvo el caso de personas físicas no ejercientes que prestan servicios por cuenta, que experimenta un aumento del 10,38% a fecha de entre 2015 y 2016, concretamente un incremento de 100 personas, seguida de un descenso entre 2016 y 2017 del 10,16% (108 personas). Posteriormente, se observan dos picos entre 2017-2018 (aumento del 3,35%, 32 personas) y 2019-2020 (incremento del 1,74%, 15 personas), que se alternan con los

mínimos alcanzados entre 2018-2019 (descenso del 12,77%, 126 personas) y 2020-2021 (bajada del 5,02%, 44 personas).

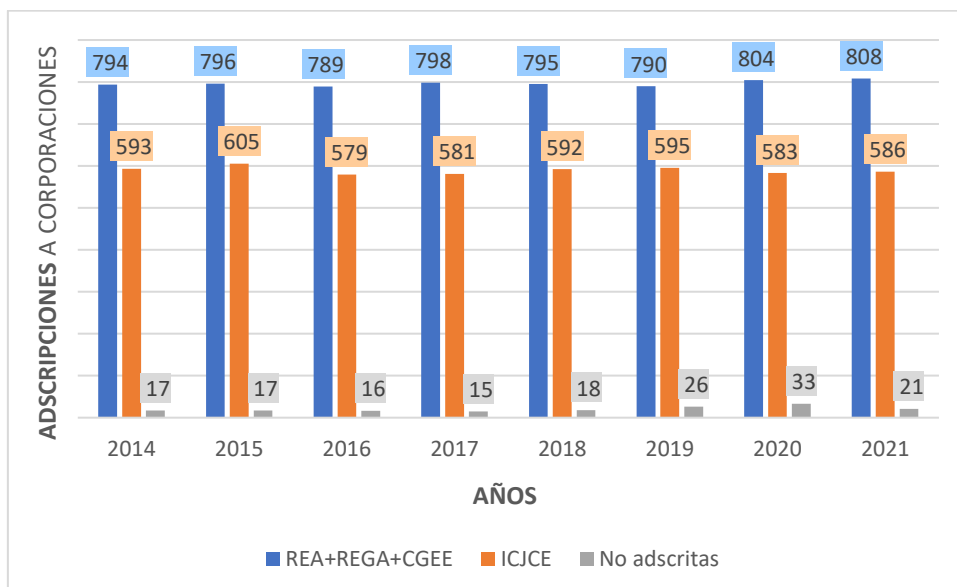
En cuanto a la Adscripción a Corporaciones, se puede observar de forma detallada su evolución tanto para personas físicas como para sociedades de auditoría en los Gráficos 3 y 4:

Gráfico 3: Evolución de las Adscripciones a Corporaciones de personas físicas.



Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2021.

Gráfico 4: Evolución de las Adscripciones a Corporaciones de sociedades de auditoría.



Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2021.

En general, la evolución de las Adscripciones a Corporaciones de Derecho Público de personas físicas y sociedades se mantiene estable.

Se aprecia un crecimiento generalizado de las adscripciones al ICJCE por parte de las personas físicas, destacando una disminución presentada entre 2018 y 2019, pasando de 6.093 inscritos en el ICJCE y a la vez en el ROAC a una cantidad de 5.977.

Esta caída del número de personas físicas en el ICJCE detectada sucede en fechas en las que todos los sectores se paralizaron debido a la crisis sanitaria a partir de del 2020. La incertidumbre económica que se sufrió podría haber provocado que los auditores se replanteasen su decisión de introducirse en organizaciones profesionales, dadas las dificultades financieras o los posibles cambios en su situación laboral.

En cuanto a la adscripción a corporaciones por parte de las sociedades, estas permanecen relativamente similares a lo largo del periodo comprendido entre 2014 y 2021, con una ligera tendencia a incrementarse con respecto a las catalogadas dentro de REA+REGA+CGEE.



### 5.1.2-Distribución geográfica

En lo que respecta a la distribución geográfica de los auditores, en los informes ejecutivos se plasman el número de auditores individuales y sociedades de auditoría por provincias. A través del ejemplo publicado en el informe ejecutivo de 2017 se observa la *Tabla 17*:

*Tabla 17: Distribución geográfica de los auditores individuales ejercientes y sociedades de auditoría por provincias.*

	<b>Individuales</b>	<b>Sociedades</b>		<b>Individuales</b>	<b>Sociedades</b>
<b>A CORUÑA</b>	169	173	LA RIOJA	57	76
<b>ÁLAVA</b>	84	74	LAS PALMAS	89	111
<b>ALBACETE</b>	56	72	LEON	52	77
<b>ALICANTE</b>	157	172	LLEIDA	65	72
<b>ALMERÍA</b>	89	84	LUGO	6	64
<b>ASTURIAS</b>	129	129	MADRID	612	595
<b>ÁVILA</b>	31	46	MÁLAGA	246	173
<b>BADAJOS</b>	84	75	MELILLA	19	15
<b>BARCELONA</b>	344	397	MURCIA	161	139
<b>BURGOS</b>	69	65	NAVARRA	125	96
<b>CÁCERES</b>	47	66	OURENSE	53	62
<b>CÁDIZ</b>	128	93	PALENCIA	37	61
<b>CANTABRIA</b>	82	95	PONTEVEDRA	127	121
<b>CASTELLÓN</b>	88	82	SALAMANCA	67	69
<b>CEUTA</b>	20	22	SANTA CRUZ DE TFE.	138	116
<b>CIUDAD REAL</b>	69	71	SEGOVIA	40	52
<b>CÓRDOBA</b>	118	92	SEVILLA	239	189
<b>CUENCA</b>	37	49	SORIA	31	54
<b>GIRONA</b>	71	79	TARRAGONA	87	95
<b>GRANADA</b>	117	110	TERUEL	30	54
<b>GUADALAJARA</b>	38	65	TOLEDO	74	68
<b>GUIPÚZCOA</b>	97	90	VALENCIA	247	205
<b>HUELVA</b>	59	75	VALLADOLID	81	92
<b>HUESCA</b>	44	39	VIZCAYA	168	137
<b>ILLES BALEARS</b>	149	163	ZAMORA	36	42
<b>JAÉN</b>	83	70	ZARAGOZA	106	139
<b>Total</b>				<b>5.514</b>	<b>5.522</b>

*Notas:*

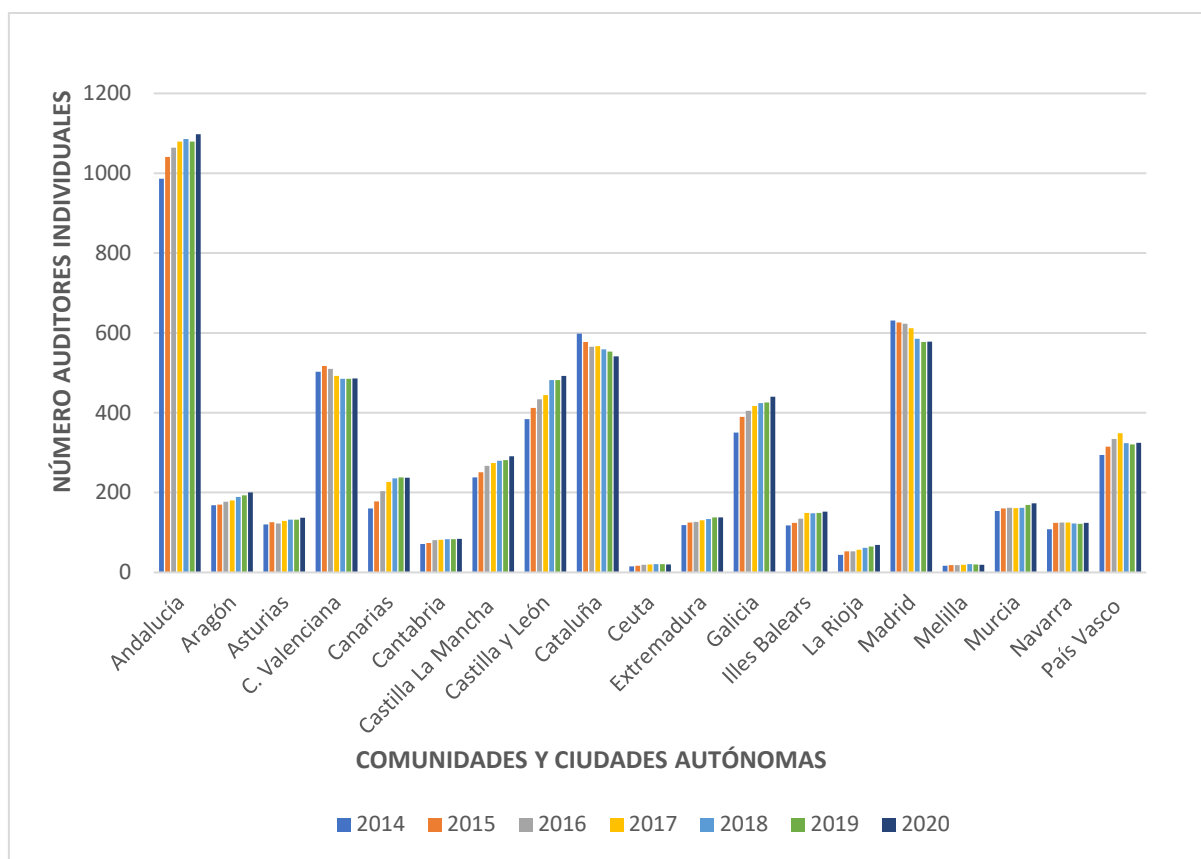
*En los totales calculados se ha tenido en consideración todas las provincias del país.*

*En la tabla se incluyen todas las oficinas declaradas por los auditores y sociedades de auditoría, que pueden tener oficinas en más de una provincia.*

*Fuente: Elaboración propia a partir del informe ejecutivo de auditoría 2017 del ICAC.*

Para poder analizar el número de auditores individuales y sociedades de auditoría de forma evolutiva, se crea el *Gráfico 5* y el *Gráfico 6*:

Gráfico 5: Número de auditores individuales ejercientes por Comunidades y Ciudades Autónomas.



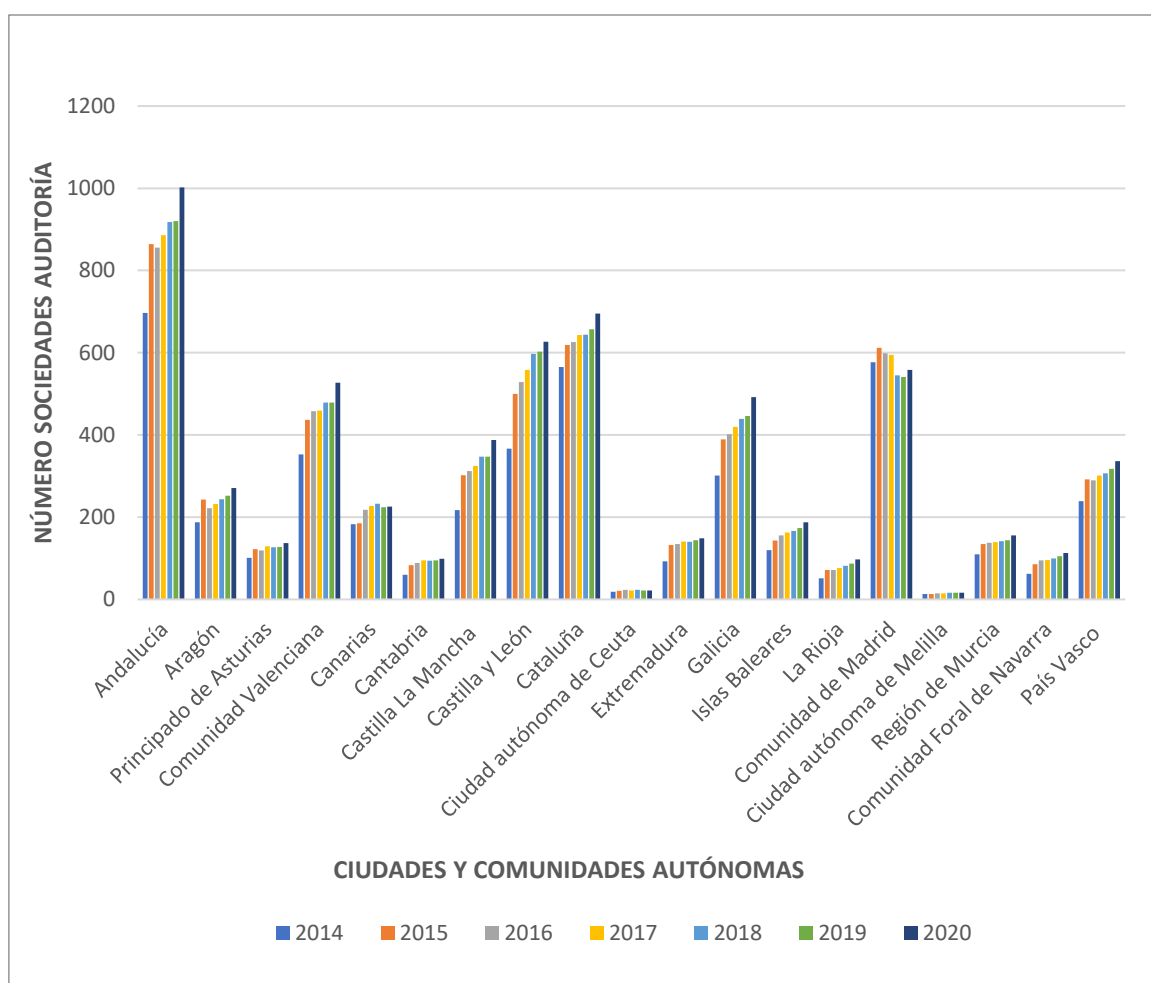
**Notas:**

Para la elaboración del gráfico, se han agrupado los datos de las provincias del país según la Comunidad o Ciudad Autónoma a la que pertenecen.

Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión del ICAC 2014-2020.

A partir del Gráfico 5, atendiendo al criterio basado en el número de auditores individuales por cada Comunidad y Ciudad Autónoma, se aprecia que Andalucía concentra la mayor parte de la actividad auditora, dándose su número máximo de auditores ejercientes en el año 2020, concretamente de 1.098. En contraste, Ceuta y Melilla son las ciudades autónomas que reúnen menor actividad, contando con 20 y 19 auditores ejercientes en 2020, respectivamente.

Gráfico 6: Número de sociedades de auditoría por Comunidades y Ciudades Autónomas.



**Notas:**

Para la elaboración del gráfico, se han agrupado los datos de las provincias del país según la Comunidad o Ciudad Autónoma a la que pertenecen.

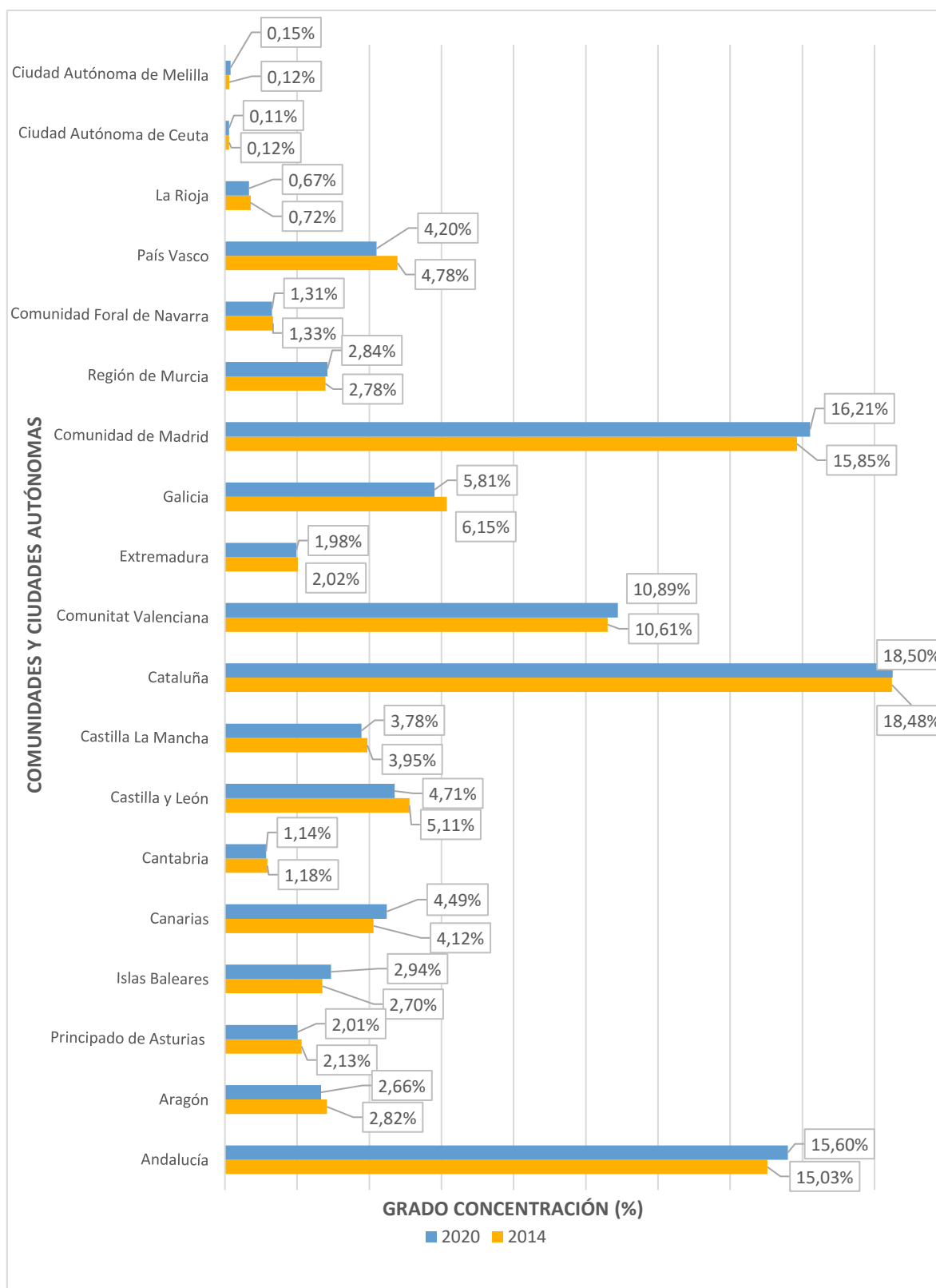
Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión del ICAC 2014-2020.

Asimismo, con respecto a las sociedades de auditoría (ver Gráfico 6) se observa también que Andalucía es la comunidad que reúne mayor número, teniendo un máximo en 2020 de 1.002 sociedades. Ceuta y Melilla continúan siendo las que recogen menor cuantía, siendo esta de 22 y 16, respectivamente.

Cabe destacar que en los Gráficos 5 y 6 anteriormente analizados, se consideran el número existente de auditores y firmas de auditoría. Sin embargo, para conseguir una visión más realista de la concentración de la actividad de auditoría, se presta especial atención al sujeto a auditar.

Debido a ello, se analiza tanto el número de empresas totales como aquellas que cuentan con un número de trabajadores superior a 50 (una de las condiciones esenciales para la obligatoriedad de ser auditadas), dadas las limitaciones por desconocimiento de la cuota de mercado que recogen firmas de auditoría y auditores. Todo ello se analiza en los Gráficos 7 y 8:

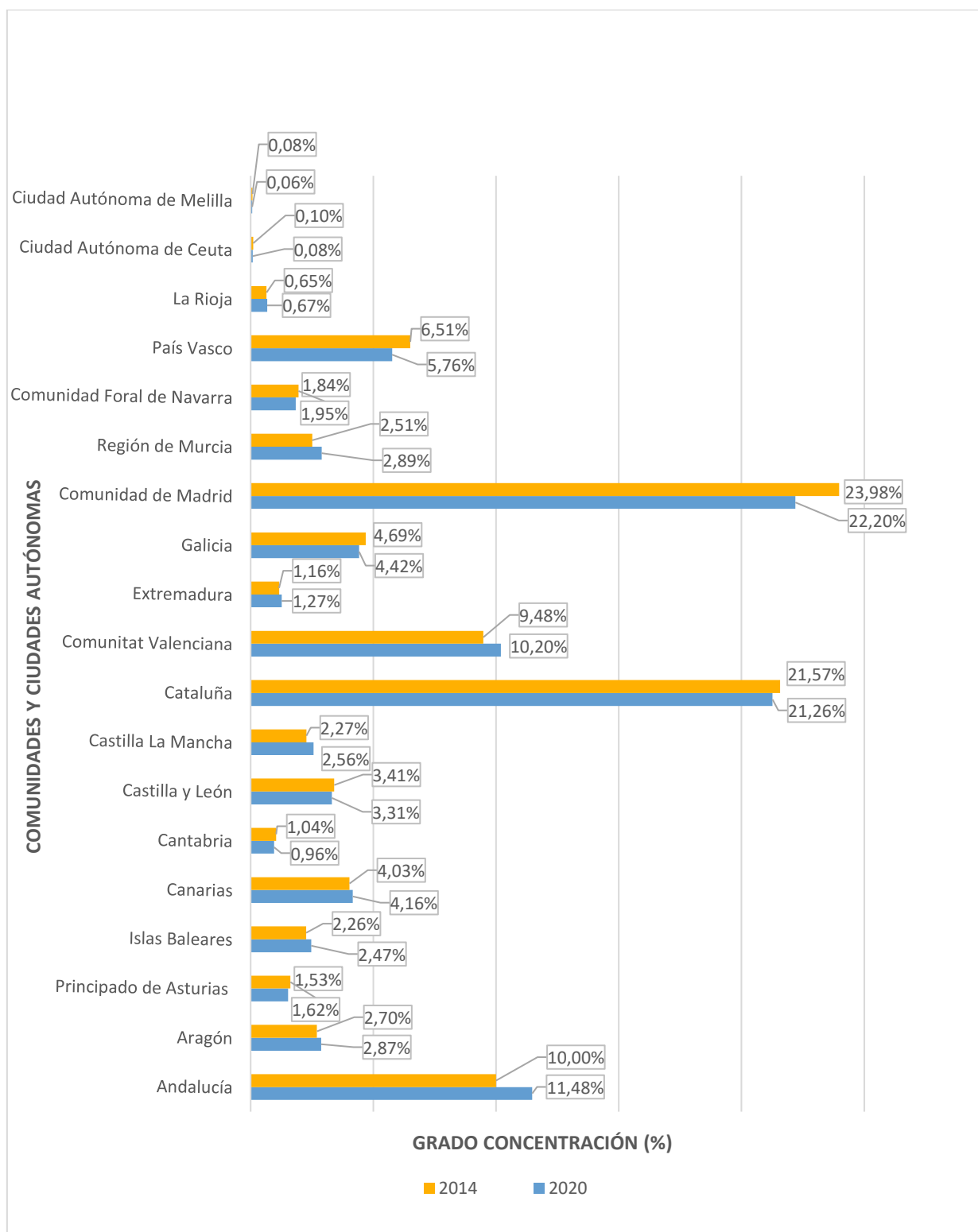
Gráfico 7: Evolución de la concentración del número de empresas totales, por Comunidades y Ciudades Autónomas.



Notas: El grado de concentración se ha obtenido tras dividir el número de empresas total de cada Comunidad y Ciudad Autónoma, entre el total de empresas existentes en España. Todo ello se observa en el Anexo, apartado "Distribución geográfica".

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos del INE (2014 y 2020).

Gráfico 8: Evolución de la concentración del número de empresas con número de trabajadores superior a 50, por Comunidades y Ciudades Autónomas.



Notas: El grado de concentración se ha obtenido tras dividir el número de empresas con más de 50 trabajadores de cada Comunidad y Ciudad Autónoma, entre el total de empresas existentes en España con un número de asalariados superior a 50. Todo ello se observa en el Anexo, apartado “Distribución geográfica”.

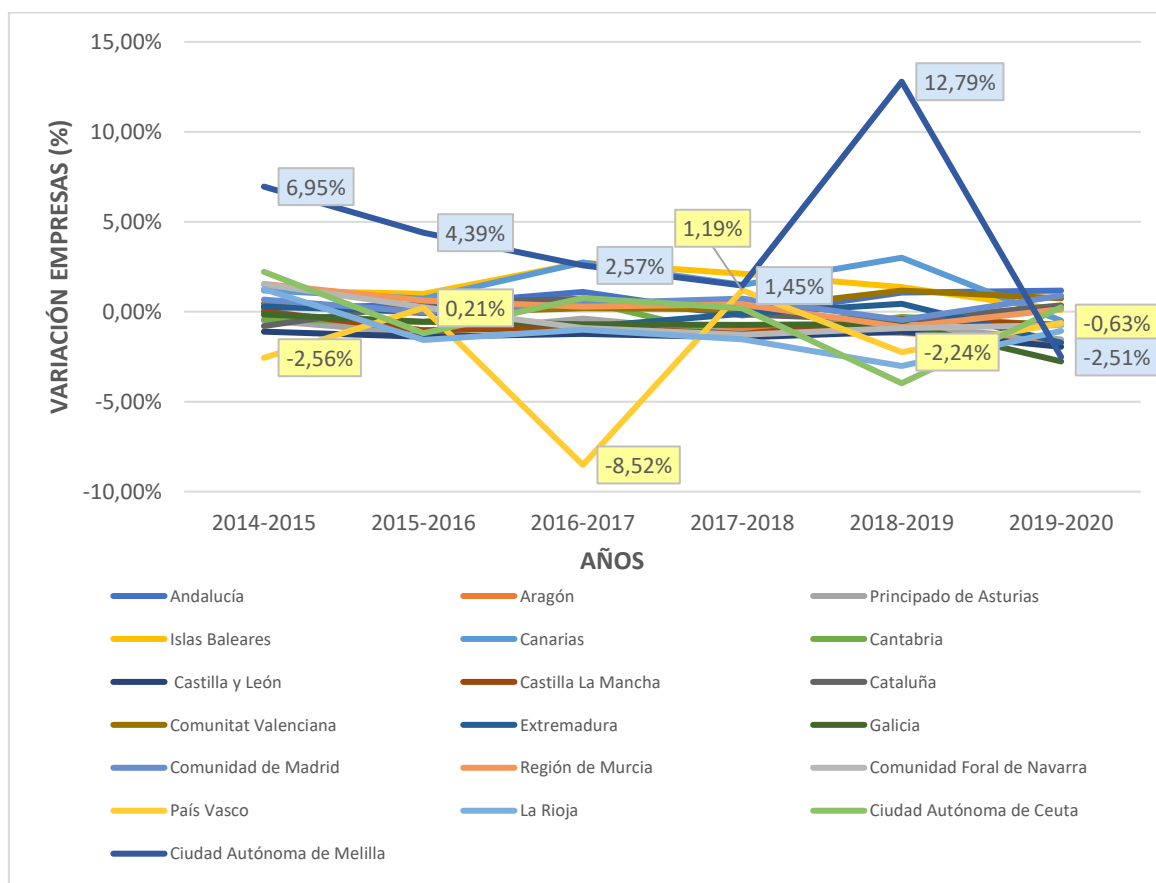
Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos del INE (2014 y 2020).

Del *Gráfico 7* se deduce que la mayor concentración de actividad de auditoría atendiendo al número de empresas existentes se localiza en Cataluña, siendo en 2014 y 2020 de 18,5% (576.565 y 629.876 empresas respectivamente). Sin embargo, con respecto a las empresas con un número de trabajadores superiores a 50 destaca una mayor concentración en el caso de la Comunidad de Madrid, siendo ésta del 23,98% en 2014 (494.509 empresas) y de 22,20% en 2020 (552.027 empresas) (ver *Gráfico 8*).

Las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla son las que reúnen menor actividad de auditoría, contando con porcentajes para cada año inferiores al 1%.

La tasa de variación del grado de concentración de la actividad de auditoría se refleja en los *Gráficos 9 y 10*:

*Gráfico 9: Tasa de variación del número de empresas totales por Comunidades y Ciudades Autónomas.*



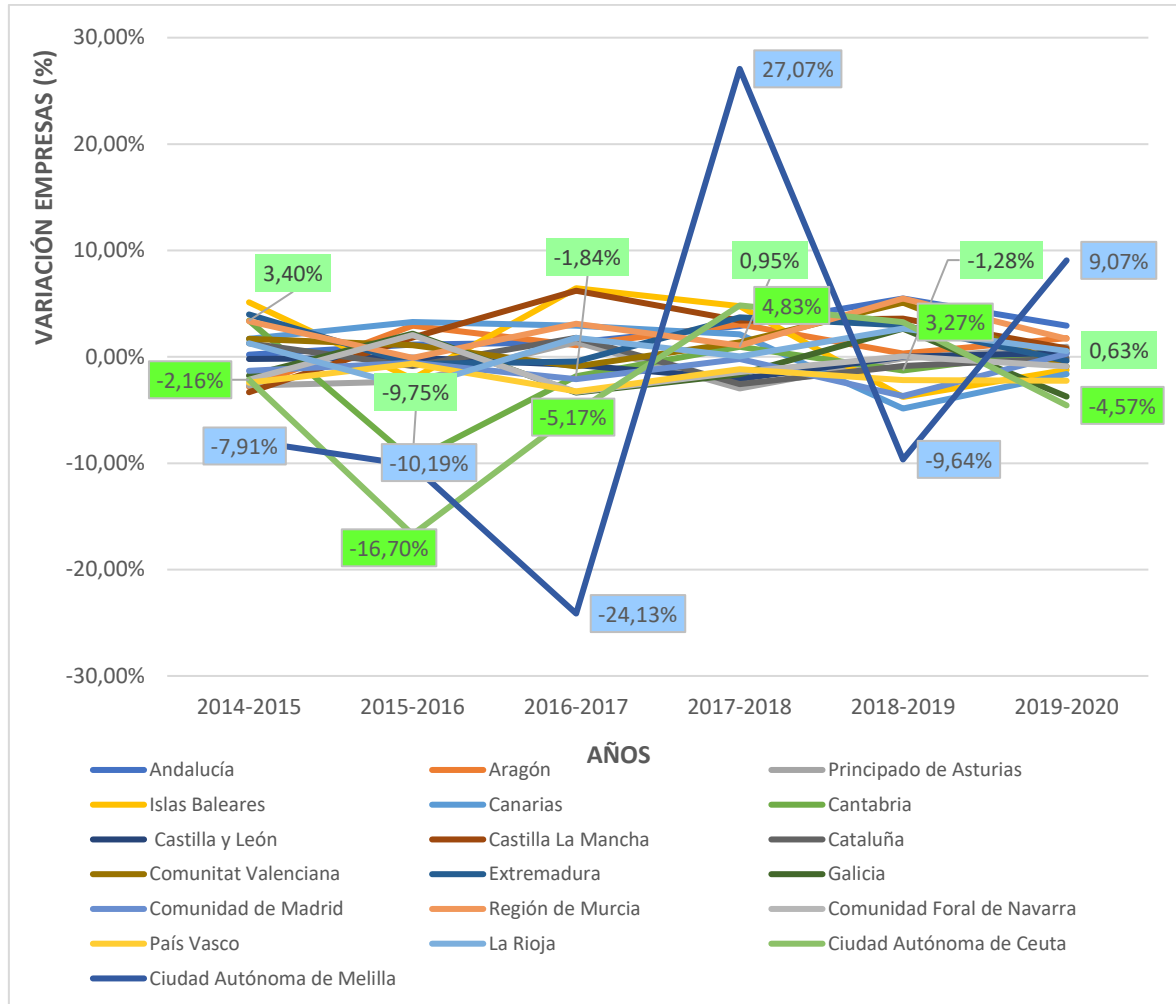
*Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos del INE (2014-2020).*

Las variaciones más significativas se corresponden con Melilla y País Vasco. El punto máximo alcanzado por parte de la Ciudad Autónoma de Melilla en el periodo entre 2018 y 2019, siendo el incremento del número de empresas existentes entre ambas fechas del 12,79%.

En contraposición, se encuentra el caso del País Vasco, observándose una caída de dicho número de entidades entre los años 2016 y 2017 de un 8,52% concretamente.

Con respecto a las Comunidades y ciudades Autónomas restantes, se aprecia una evolución parecida.

Gráfico 10: Tasa de variación del número de empresas con trabajadores superiores a 50 por Comunidades y Ciudades Autónomas.



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos extraídos del INE (2014-2020).

En el Gráfico 10 se muestran 3 caídas significativas con respecto al número de empresas con más de 50 trabajadores, correspondientes a Cantabria y a las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla. En lo referido a Cantabria y Ceuta, sus mayores disminuciones se sitúan entre 2015 y 2016, siendo de 9,75% y 16,70%, respectivamente.

En el caso de Melilla, su evolución resalta en comparación con el resto de las localizaciones analizadas, presentando dos puntos mínimos entre 2016 y 2017 (disminución de 24,13%) y entre 2018 y 2019 (bajada de 9,64%), lo que contrasta con el alcance de su mayor incremento entre 2017 y 2018 (aumento de 27,07%).

## 5.2-Ejercicio de la auditoría durante el año

Cabe realizar mención al epígrafe segundo dentro de la estructura general de los informes ejecutivos del ICAC, en el que se incluye información sobre las personas físicas y sociedades que han sido ejercientes, además de las adscripciones a Corporaciones, diferenciando entre aquellos que han contado con facturación y los que no han dispuesto de la misma. Tomando como referencia el informe de 2017, los datos comentados se presentan de la siguiente manera:

*Tabla 18: Auditores de cuentas, firmas de auditoría y corporaciones por facturación.*

<b>1. Auditores que han podido ejercer s/forma social en el año 2017</b>		<b>%</b>
<b>Sociedades</b>	1.341	39
<b>Con facturación</b>	1.200	
<b>Sin facturación</b>	141	
<b>Personas físicas</b>	2.129	61
<b>Con facturación</b>	1.010	
<b>Sin facturación</b>	1.119	
<b>Total sociedades y personas físicas</b>	3.470	100
<b>2. Adscripción a Corporaciones (1)</b>		
<b>CGEE-REA</b>	2.040	59
<b>Con facturación</b>	1.286	
<b>Sin facturación</b>	754	
<b>ICJCE</b>	1.370	39
<b>Con facturación</b>	892	
<b>Sin facturación</b>	478	
<b>Total Adscripción a Corporaciones</b>	3410	100

*Notas:*

*Los porcentajes han sido calculados atendiendo a la suma total de cada apartado (total sociedades y personas físicas y total Adscripción a Corporaciones).*

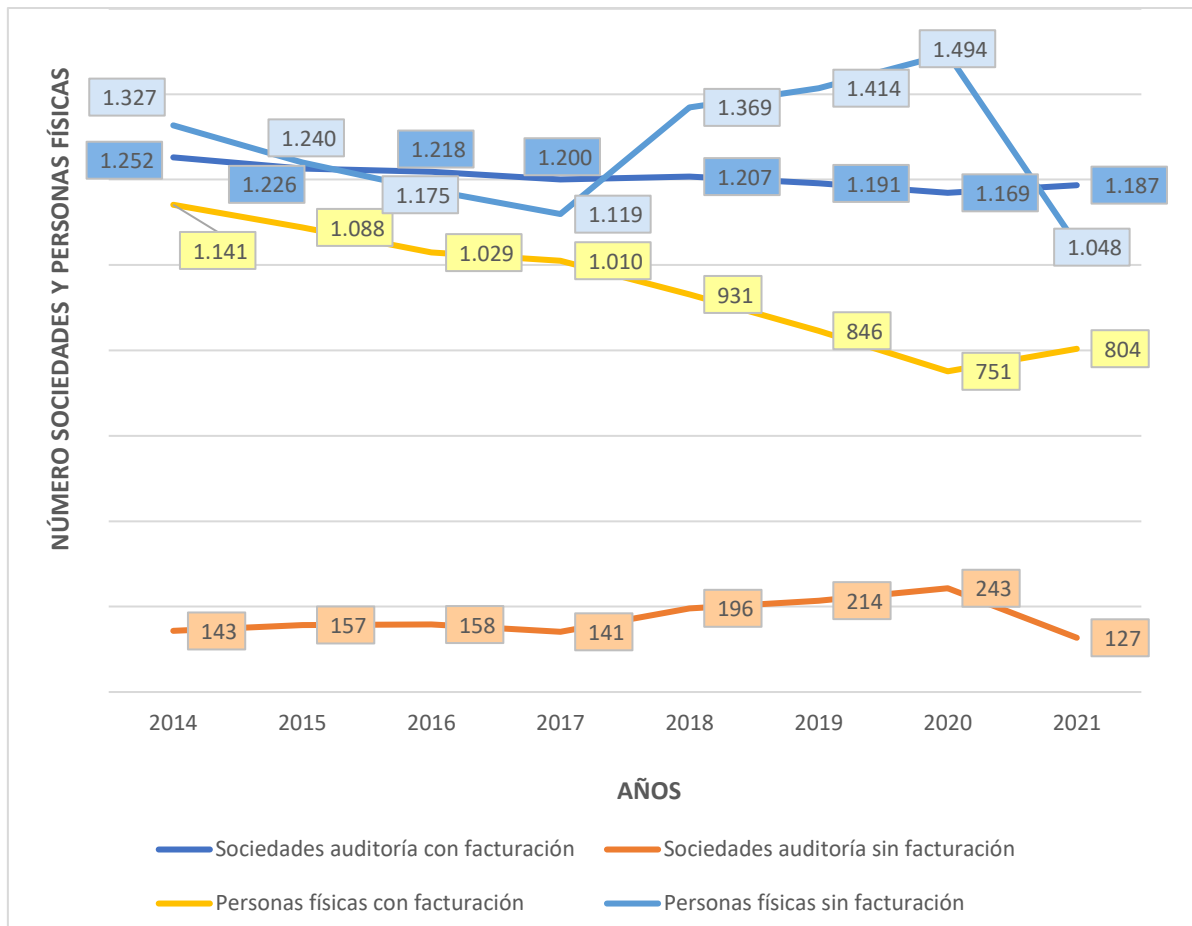
*Se ha tenido en cuenta la Corporación a la que el auditor o sociedad pertenece el 31 de marzo de 2018.*

*Fuente: Elaboración propia a partir del informe ejecutivo de auditoría 2017 del ICAC.*

La evolución a lo largo de los años considerados del número de personas físicas y sociedades de auditoría con y sin facturación se observa a través del siguiente gráfico de líneas (ver *Gráfico 11*):

*Gráfico 11: Evolución del número de sociedades y personas físicas existentes que han podido ejercer de forma social, con y sin facturación.*





Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión del ICAC 2014-2021

A través del Gráfico 11, se observa un mayor número de sociedades de auditoría que reciben honorarios con respecto a las que carecen de los mismos, lo que contrasta con el caso de las personas físicas, en el que el número de las que reciben facturación es menor en comparación con las que no cuentan con ella, en todos los años analizados.

Además, a partir de 2017 se aprecian una serie de diferencias en la tendencia. Por un lado, las sociedades de auditoría y personas físicas sin facturación comienzan a aumentar hasta alcanzar su pico en 2020, fecha a partir de la cual la tendencia comienza a ser decreciente. Por otro lado, en referencia a las sociedades de auditoría y personas físicas que sí reciben facturación, su evolución es contraria, observándose un descenso desde 2014 hasta llegar a su mínimo en 2020.

Cabe hacer especial mención al contexto mundial que se nos encontramos en dichas fechas. En el año 2019 comenzaron a aparecer los primeros casos de coronavirus en la ciudad china de Wuhan, llegando a proclamarse el estado de alarma en España en marzo de 2020. Esta crisis sanitaria debida al COVID-19 puede haber incidido en el número de sociedades y auditores que facturaron.

### 5.3-Profesionales a cargo de auditores

En este tercer epígrafe general dentro de la estructura del informe ejecutivo del ICAC, se recopilan datos sobre las personas físicas que han proporcionado servicios por cuenta ajena y se encontraban inscritas en el ROAC, así como también aquellas personas que han realizado la actividad de auditoría mediante sociedades o auditores individuales, y no se encontraban dentro del mencionado registro.

En la tabla que se proporciona en los informes también se incluyen aspectos como la media del personal o el número total de personas contratadas tanto por los auditores como por las sociedades de auditoría. Todo ello se muestra a modo de ejemplo en la siguiente tabla extraída del informe publicado en 2017:

Tabla 19: Profesionales a cargo de auditores.

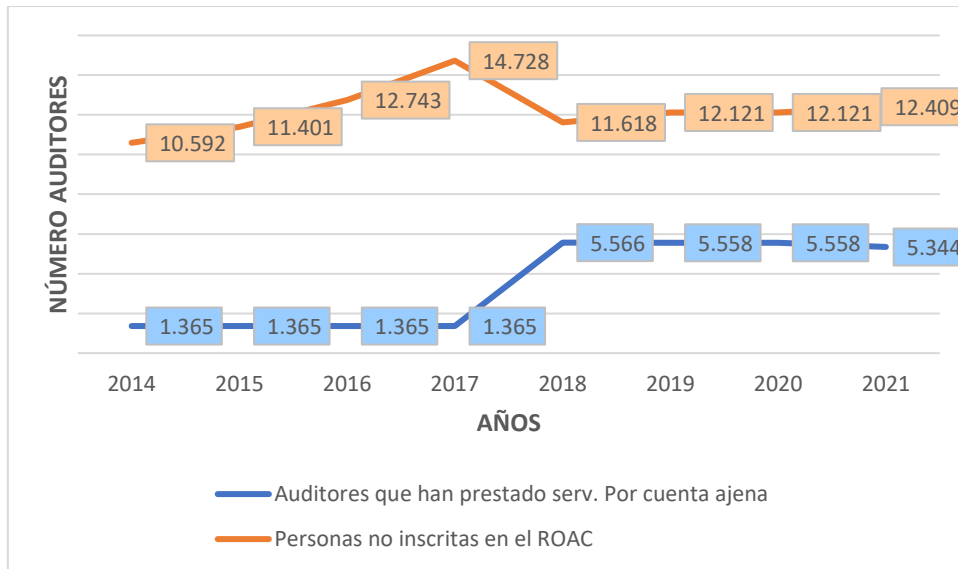
- Auditores que han prestado servicios por cuenta ajena			1.365
- Personas no inscritas en el R.O.A.C.			14.728
<b>Total</b>			<b>16.093</b>
<b>1. A cargo de auditores por cuenta propia</b>			
- Número de auditores con personal .....			815
- Personas contratadas .....			1.799
- Media de personal .....			2
Por intervalos:			
	Personal	Nº Auditores	Nº Personas contratadas
0		1.314	0
1		372	372
2		225	450
3 a 5		174	641
6 a 10		42	314
Más de 10		2	22
<b>Total</b>		<b>2.129</b>	<b>1.799</b>
<b>2. A cargo de sociedades</b>			
- Número de sociedades con personal .....			1.147
- Personas contratadas .....			14.294
- Media de personal .....			12
Por intervalos:			
	Personal	Nº Sociedades	Nº Personas contratadas
0		194	0
1-2		306	479
3-5		444	1.728
6-10		260	1.926
11-20		101	1.403
21-50		27	790
51-100		2	147
Más de 100		7	7.821
<b>Total</b>		<b>1.341</b>	<b>14.294</b>

Fuente: Informe ejecutivo de auditoría 2017 del ICAC.

Mediante el *Gráfico 12* mostrado a continuación, se aprecia la evolución creciente del número de personas no inscritas en el ROAC hasta llegar a su pico en el año 2017 con 14.728 auditores, seguido de su mínimo en 2018 con una cantidad de 11.618.

En contraposición, el número de auditores que han prestado servicios por cuenta ajena, y por tanto inscritos en el ROAC, se mantiene constante (1.365 auditores) hasta llegar a su máximo en 2018 con un total de 5.566 auditores.

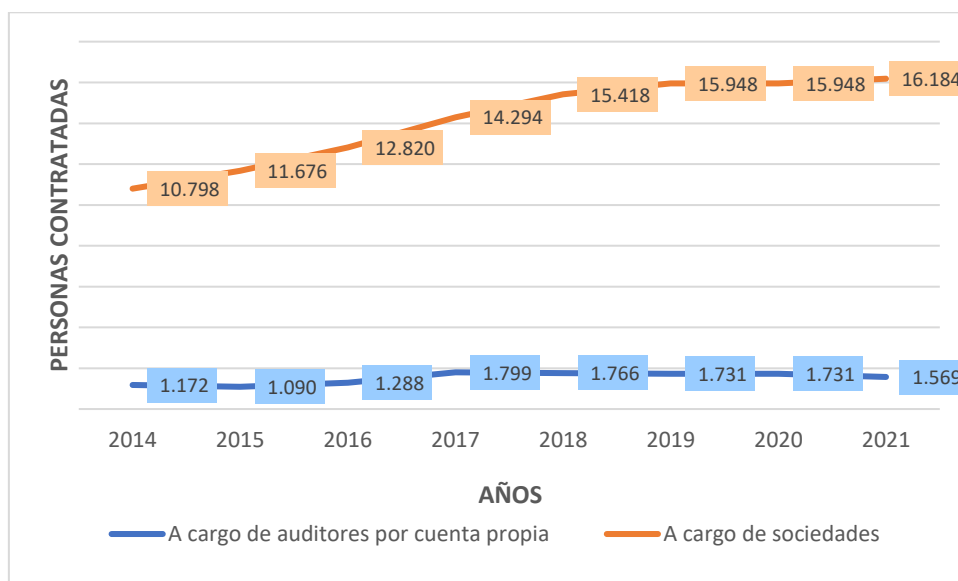
Gráfico 12: Evolución del número de auditores que han prestado servicios por cuenta ajena y personas no inscritas en el ROAC.



Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión del ICAC 2014-2021.

Del total de auditores que no se encuentran inscritos en el ROAC, se diferencian entre aquellos que ejecutan la actividad por cuenta de sociedades o auditores individuales lo cual se refleja en el Gráfico 13:

Gráfico 13: Evolución del número de personas no inscritas en el ROAC a cargo de auditores por cuenta propia y sociedades.



Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión del ICAC 2014-2021.

Las personas que se incluyen en ambos grupos se encuentran involucradas en actividades de auditoría, pero carecen de los requisitos necesarios para estar inscritas en el ROAC.

En lo que respecta a la evolución de las personas no inscritas en el ROAC a cargo de firmas de auditoría, se refleja una tendencia creciente a lo largo de los años, mientras que en el caso de aquellas que se encuentran a cargo de auditores por cuenta propia, se presentan dos puntos significativos: un incremento pasando de 1.288 personas en 2016 a 1.799 en 2017, junto con una disminución entre 2020 y 2021, pasando de 1.731 personas a una cantidad total de 1.569.

## 5.4-Facturación

El epígrafe cuarto denominado “Facturación” detalla aspectos sobre los honorarios percibidos por los auditores individuales y firmas de auditoría, subdividiéndose a su vez de forma general en otros tres apartados que se desarrollan a continuación.

### 5.4.1-Facturación total, por horas y su variación, de los auditores y sociedades de auditoría

En el primero de los apartados sobre facturación en cada informe, se muestra la facturación total por horas y euros, adjuntando también datos sobre la proporción en porcentaje de la “variación de la facturación de un año al otro en relación con la facturación del ejercicio más antiguo”, tal y como se define en el informe ejecutivo del ICAC de 2017. Cabe mencionar que la facturación por horas únicamente se encuentra disponible en los informes del 2014 al 2017.

Todo ello se puede observar a través del ejemplo del informe mencionado que se muestra a continuación:

*Tabla 20: Facturación total (en horas y euros) y su variación, de auditores y sociedades de auditoría (2014-2017).*

	<b>2017</b>	<b>%</b>	<b>V 17 - 16</b>	<b>2016</b>	<b>V 16 - 15</b>	<b>2015</b>	<b>%</b>	<b>V. 15 - 14</b>	<b>2014</b>
<b>Sociedades (€)</b>	634.480.445	96	2	623.195.659	3	604.176.119	95	1	598.785.926
<b>Individuales (€)</b>	28.791.862	4	-2	29.265.433	-3	30.198.209	5	-10	33.418.152
<b>TOTAL</b>	<b>663.272.307</b>	<b>100</b>	<b>2</b>	<b>652.461.092</b>	<b>3</b>	<b>634.374.328</b>	<b>100</b>	<b>0</b>	<b>632.204.078</b>
<b>Sociedades (h)</b>	9.698.784	95	3	9.405.867	0	9.362.454	94	6	8.847.690
<b>Individuales (h)</b>	504.162	5	-2	515.050	-6	548.214	6	-15	643.065
<b>TOTAL</b>	<b>10.202.946</b>	<b>100</b>	<b>3</b>	<b>9.920.917</b>	<b>0</b>	<b>9.910.668</b>	<b>100</b>	<b>4</b>	<b>9.490.755</b>

*Fuente: Elaboración propia a partir del informe ejecutivo de auditoría 2017 del ICAC.*

De la tabla anterior se aprecia que el mayor crecimiento de la facturación de sociedades de auditoría se sitúa entre 2015 y 2016 siendo este de un 3%, es decir, de 19.019.540€. Por otro lado, destaca el mayor descenso de la facturación recibida por los auditores individuales correspondiéndose con una bajada de un 10% entre 2014 y 2015 (3.219.943€).

Conviene destacar que mientras la facturación en euros de los auditores individuales se haya en decremento, la de las sociedades de auditoría aumenta con el paso del tiempo. Además, la facturación se concentra principalmente en las firmas de auditoría. Ambos aspectos se tratarán más adelante en el presente TFG.

Por último, cabe considerar también la existencia de una facturación por horas superior para las sociedades de auditoría en comparación con la ejecutada por los auditores individuales, sin tener ninguna clara tendencia ascendente o descendente.

Mediante la *Tabla 21* se puede observar tanto la facturación en euros como su variación con respecto al periodo anterior, de los años 2018-2021:

Tabla 21: Facturación total (en euros) y su variación, de los auditores individuales y sociedades de auditoría (2017-2021).

	2021	%	V 21-20	2020	%	V. 20-19	2019	%	V 19-18
<b>Sociedades (€)</b>	799.516.565	3,6	18,7	673.374.250	96,6	-3,9	700.548.435	96,1	5,5
<b>Auditores Individuales (€)</b>	29.681.382	96,4	26,6	23.440.279	3,4	-17,1	28.272.214	3,9	-3,3
<b>Total</b>	829.197.948	100	19	696.814.529	100	-4,4	728.820.649	100	5,2

	2018	%	V 18-17	2017
<b>Sociedades (€)</b>	663.366.940	96	5	634.480.445
<b>Auditores Individuales (€)</b>	28.883.677	4	0	28.791.862
<b>Total</b>	692.250.617	100	4	663.272.307

Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión del ICAC 2017-2021.

De los datos reflejados en la *Tabla 21* se puede apreciar que el mayor incremento de facturación se ocasionó entre 2020 y 2021, siendo de un 18,7% con respecto a la recibida por las sociedades de auditoría (126.142.315€) y de un 26,6% en el caso de los auditores individuales (6.241.103€)

El descenso más significativo de los honorarios percibidos tuvo lugar entre 2019 y 2020, correspondiéndose con una bajada del 3,9% (27.174.185€) en el caso de la facturación de las sociedades de auditoría, y de un 17,1% (4.831.935€) en el caso de auditores individuales.

A lo largo de estos años sucede también la concentración de un porcentaje superior de facturación por parte de las sociedades de auditoría. La cuantía de facturación recibida se analiza a través de los *Gráficos 14, 15 y 16* localizados en el apartado siguiente del presente TFG.

#### 5.4.2-Facturación total y media por auditores y sociedades de auditoría

Continuando con el segundo y tercer apartado del epígrafe “Facturación”, en ellos se reflejan la facturación tanto para auditores como para sociedades de manera separada. Se hace referencia, tal y como se mantiene en los informes, al “*número de auditores y sociedades que facturaron, la media de facturación y la distribución para auditores ejercientes y sociedades por intervalos de facturación y según la Corporación a la que pertenecen*”.

Para entender la sección a la que se hace referencia, se toma como ejemplo las tablas del informe del año 2017:

Tabla 22: Facturación de los auditores ejercientes a título individual.

<b>2.1. Auditores que facturaron en 2017</b>		<b>% (1)</b>
<b>Número</b>	1.010	47
<b>Volumen de facturación (euros)</b>	28.791.862	
<b>Facturación media (euros)</b>	28.507	

Nota:

(1): Porcentaje calculado sobre el total de auditores ejercientes por cuenta propia durante el año 2017 (2.129).

Fuente: Elaboración propia a partir del informe ejecutivo de auditoría 2017 del ICAC.

Tabla 23: Facturación de las sociedades de auditoría.

<b>3.1. Auditores que facturaron en 2017</b>		<b>% (1)</b>
<b>Número</b>	1.200	89
<b>Volumen de facturación (euros)</b>	634.480.445	
<b>Facturación media (euros)</b>	528.734	

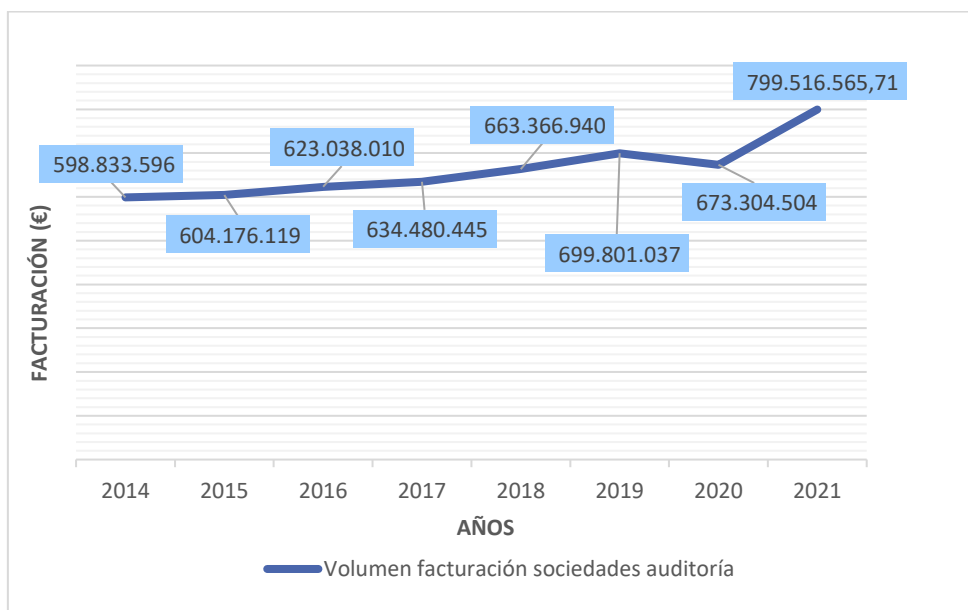
Nota:

(1): Sobre el total de sociedades inscritas durante el año 2017 (1.341).

Fuente: Informe ejecutivo de auditoría 2017 del ICAC.

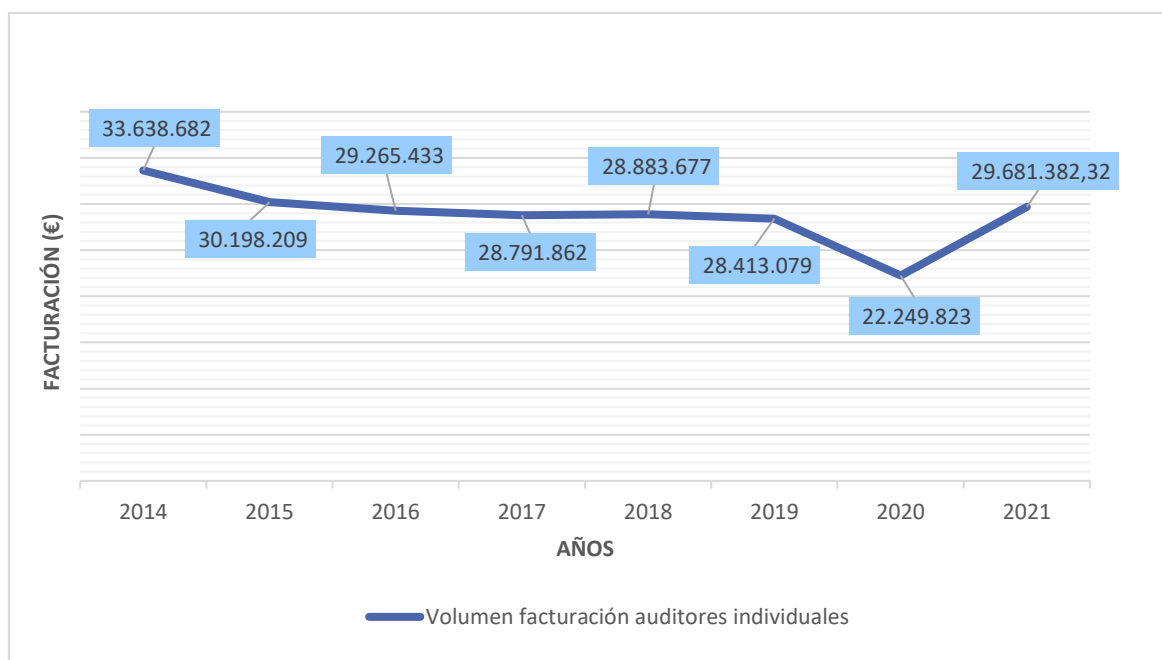
Dado que el número de auditores y sociedades de auditoría que reciben honorarios ya fue analizado en el epígrafe denominado “Ejercicio de la auditoría durante el año” del presente TFG, se procede al análisis evolutivo del volumen de facturación de sociedades y de auditores individuales. Para ello, se han realizado dos gráficos los cuales se muestran a continuación:

Gráfico 14: Evolución del volumen de facturación de las sociedades de auditoría en €.



Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2021.

Gráfico 15: Evolución del volumen de facturación de los auditores individuales en €.



Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2021.

El volumen de facturación de las sociedades con respecto a los auditores individuales a lo largo del tiempo muestra una evolución diferente.

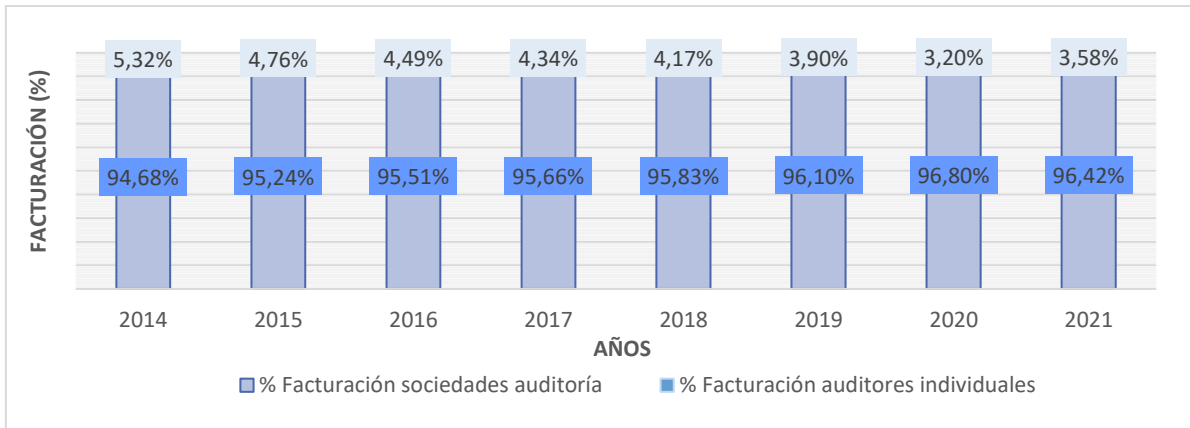
En cuanto a la facturación en € de las sociedades de auditoría, se observa que con el paso de los años ha ido en aumento mientras que para los auditores individuales ha ido en decremento, alcanzando ambos su punto mínimo en 2020, con una cuantía de 673.304.504€ en cuanto a las firmas de auditoría y de 22.249.823€ para el caso de los auditores individuales.

Cabe realizar mención al documento publicado por el Consejo General de Economistas denominado “Auditoría de Cuentas en España”, página 25, en el que se mantiene que puede haber causado influencia la imposición de restricciones que perjudican enormemente a los auditores individuales y los despachos de auditoría pequeños. El análisis mantenido en dicho documento se extiende hasta 2019.

A través del *Gráfico 18* se analiza la evolución de la facturación de las sociedades y los auditores individuales con respecto al total, en porcentajes, reflejados a continuación:



Gráfico 16: Análisis del volumen de facturación en % de las sociedades y auditores individuales.



Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2021.

Se observa una clara mayoría de facturación percibida por las sociedades de auditoría en comparación con los auditores, ya que concentran en torno al 95% de los honorarios en las fechas consideradas.

#### 5.4.3-Facturación y número de auditores y sociedades de auditoría por intervalos

En este apartado se analizan el número existente tanto de sociedades de auditoría como de auditores individuales, así como también la facturación total que reúnen, atendiendo al intervalo de facturación en el que se encuentran.

De forma previa, resulta necesario otorgar información acerca de la disposición de los datos correspondientes en los informes ejecutivos publicados por el ICAC.

Así pues, se visualizan en los documentos una variación en los intervalos de facturación considerados, con respecto a los periodos 2014-2016 y 2017-2021, tanto para las firmas de auditoría como para los auditores individuales.

Con respecto a la facturación de sociedades, los intervalos para ambos periodos de tiempo se asemejan hasta el intervalo de facturación “Entre 600.000 y 1.200.000€”. A partir del mismo, en las fechas 2014-2016 aparecen los rangos con “Entre 1.200.000 y 6.000.000€” y “A partir de 6.000.000€”. Por su parte, en el caso de 2017-2021, a partir del campo en el que se asemejan ambos periodos, se continúa con los rangos “Entre 1.200.000 y 2.000.000€”, “Entre 2.000.000 y 8.000.000€”, “Entre 8.000.000 y 40.000.000€” y finalmente, “A partir de 40.000.000€”.

Todo ello se aprecia resumido en la *Ilustración 6*:

Ilustración 6: Intervalos de facturación de las sociedades de auditoría plasmados en los informes ejecutivos del ICAC según las fechas consideradas (2014-2016 y 2017-2021).

Sociedades auditoría 2014-2016	Sociedades auditoría 2017-2021
<ul style="list-style-type: none"> <li>• A partir de 6.000.000 €</li> <li>• entre 1.200.000 y 6.000.000 €</li> <li>• <b>entre 600.000 y 1.200.000 €</b></li> <li>• entre 400.000 y 600.000 €</li> <li>• entre 300.000 y 400.000 €</li> <li>• entre 180.000 y 300.000 €</li> <li>• entre 120.000 y 180.000 €</li> <li>• entre 60.000 y 120.000 €</li> <li>• menos de 60.000 €</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A partir de 40.000.000€</li> <li>• Entre 8.000.000 y 40.000.000€</li> <li>• Entre 2.000.000 y 8.000.000€</li> <li>• entre 1.200.000 y 2.000.000 €</li> <li>• <b>entre 600.000 y 1.200.000 €</b></li> <li>• entre 400.000 y 600.000 €</li> <li>• entre 300.000 y 400.000 €</li> <li>• entre 180.000 y 300.000 €</li> <li>• entre 120.000 y 180.000 €</li> <li>• entre 60.000 y 120.000 €</li> <li>• menos de 60.000 €</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2021.

Lo mismo sucede en el caso de los rangos de honorarios percibidos por parte de los auditores individuales. De esta forma, a partir del último punto similar para ambos periodos (“Entre 12.000 y 30.000€”), para los años de 2014-2016 el siguiente intervalo sería “A partir de 30.000€” mientras que para las fechas 2017-2021, se corresponden con “Entre 30.000 y 100.000€” y “Más de 100.000€). Todo ello se plasma en la siguiente ilustración:

Ilustración 7: Intervalos de facturación de los auditores individuales plasmados en los informes ejecutivos del ICAC según las fechas consideradas (2014-2016 y 2017-2021).

Auditores individuales 2014-2016	Auditores individuales 2017-2021
<ul style="list-style-type: none"> <li>• A partir de 30.000 €</li> <li>• Entre 12.000 y 30.000 €</li> <li>• <b>Entre 6.000 y 12.000 €</b></li> <li>• Entre 3.000 y 6.000 €</li> <li>• Menos de 3.000 €</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Más de 100.000€</li> <li>• Entre 30.000 y 100.000€</li> <li>• Entre 12.000 y 30.000 €</li> <li>• <b>Entre 6.000 y 12.000 €</b></li> <li>• Entre 3.000 y 6.000 €</li> <li>• Menos de 3.000 €</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2021.

Se muestra a modo de ejemplo, la disposición de los datos comentados que se hallan en el informe ejecutivo del ICAC de 2017:

Tabla 24: Agrupación del número y facturación de los auditores individuales por intervalos de honorarios recibidos en €.

Intervalo	Número	% (1)	% A (2)	Facturación (3)	% (4)	% A (5)
Más de 100.000€	43	2,1	2,1	6.476.655	22,5	22,5
Entre 30.000 y 100.000€	267	12,5	14,6	13.971.632	48,5	71,0
Entre 12.000 y 30.000€	293	13,7	28,3	5.796.309	20,1	91,1
Entre 6.000 y 12.000€	204	9,6	37,9	1.743.024	6,1	97,2
Entre 3.000 y 6.000€	156	7,3	45,2	705.724	2,5	99,7
Menos de 3.000€	47	2,2	47,4	98.518	0,3	100
<b>SUBTOTAL</b>	<b>1.010</b>			<b>28.791.862</b>		
<b>Sin facturación</b>	<b>1.119</b>	<b>52,6</b>	<b>100</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>100</b>
<b>Total</b>	<b>2.129</b>	<b>100</b>		<b>28.791.862</b>	<b>100</b>	

Nota:

(1): Cada celda de la columna ha sido calculada dividiendo el número correspondiente de la columna "Número" entre el total (suma de "SUBTOTAL" y "Sin facturación").

(2) Y (5): Porcentaje acumulado.

(3): En euros.

(4): Cada celda de la columna ha sido calculada dividiendo la facturación correspondiente de la columna "Facturación" entre el total (suma de "SUBTOTAL" y "Sin facturación").

(6): Se ha tenido en cuenta la Corporación a la que el auditor pertenece el 31 de marzo de 2018.

Fuente: Elaboración propia a partir del informe ejecutivo de auditoría 2017 del ICAC.

Tabla 25: Agrupación del número y facturación de las sociedades de auditoría por intervalos de honorarios recibidos en €.

Intervalo	Número	% (1)	% A (2)	Facturación (3)	% (4)	% A (5)
A partir de 40.000.000€	4	0,3	0,3	398.875.781	62,9	62,9
Entre 8.000.000 y 40.000.000€	3	0,2	0,5	33.488.739	5,3	68,1
Entre 2.000.000 y 8.000.000€	5	0,4	0,9	18.856.925	3,0	71,1
Entre 1.200.000 y 2.000.000€	11	0,8	1,7	16.087.573	2,5	73,7
Entre 600.000 y 1.200.000€	43	3,2	4,9	34.025.682	5,4	79,0
Entre 400.000 y 600.000€	44	3,3	8,2	21.119.341	3,3	82,3
Entre 300.000 y 400.000€	55	4,1	12,3	18.868.829	3,0	85,3
Entre 180.000 y 300.000€	151	11,3	23,6	34.683.873	5,5	90,8
Entre 120.000 y 180.000€	148	11,0	34,6	21.957.478	3,5	94,2
Entre 60.000 y 120.000€	263	19,6	54,2	23.270.818	3,7	97,9
Menos de 60.000€	473	35,3	89,5	13.245.405	2,1	100
<b>SUBTOTAL</b>	<b>1.200</b>			<b>634.480.445</b>		
<b>Sin facturación</b>	<b>141</b>	<b>10,5</b>	<b>100</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>100</b>
<b>Total</b>	<b>1.341</b>	<b>100</b>		<b>634.480.445</b>	<b>100</b>	

Nota:

(1): Cada celda de la columna ha sido calculada dividiendo el número correspondiente de la columna "Número" entre el total (suma de "SUBTOTAL" y "Sin facturación").

(2) y (5): Porcentaje acumulado.

(3): En euros.

(4): Cada celda de la columna ha sido calculada dividiendo la facturación correspondiente de la columna "Facturación" entre el total (suma de "SUBTOTAL" y "Sin facturación").

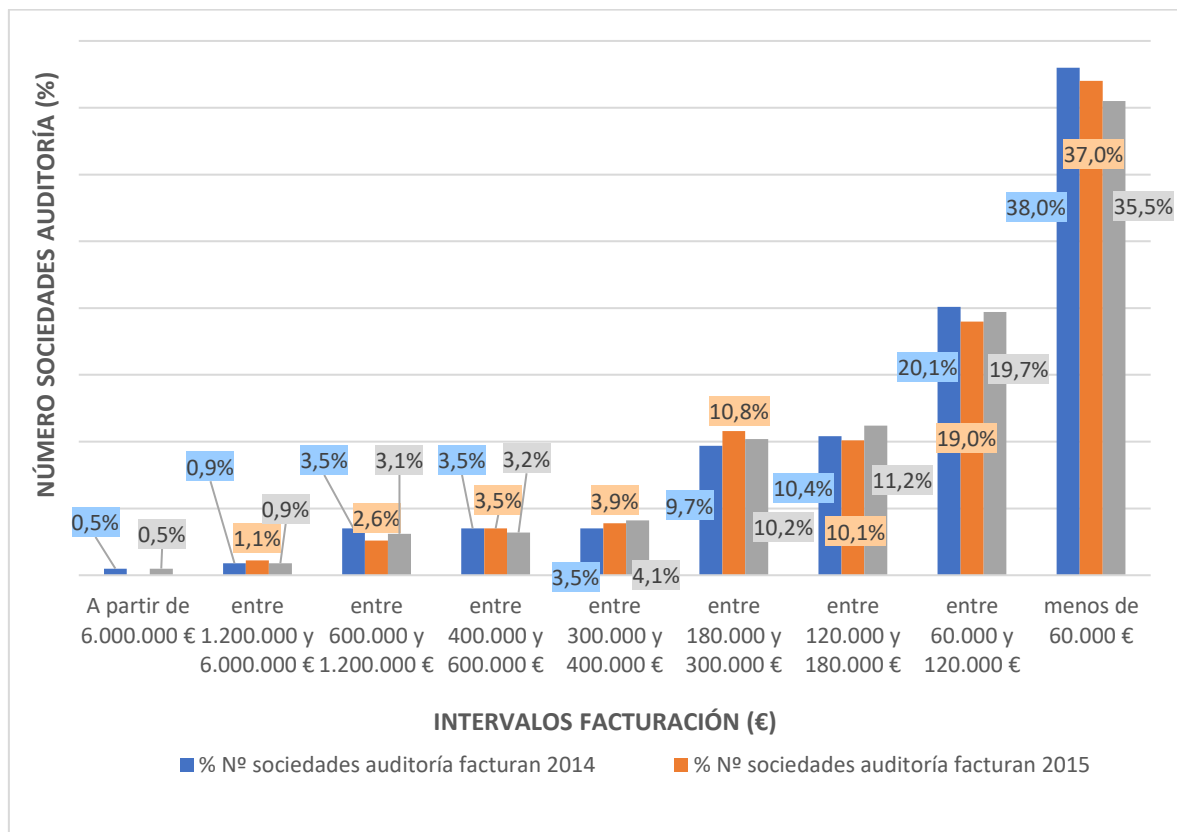
(6): Se ha tenido en cuenta la Corporación a la que el auditor pertenece el 31 de marzo de 2018.

Fuente: Elaboración propia a partir del informe ejecutivo de auditoría 2017 del ICAC.

### 5.4.3.1- Sociedades de auditoría

Tras observar el ejemplo del informe 2017 plasmado en las *Tablas 24 y 25*, se estudia la evolución del número de sociedades de auditoría en función del intervalo de facturación recibida en los *Gráficos 17 y 18*.

Gráfico 17: Número de sociedades de auditoría en porcentaje, en función del intervalo de facturación considerado.



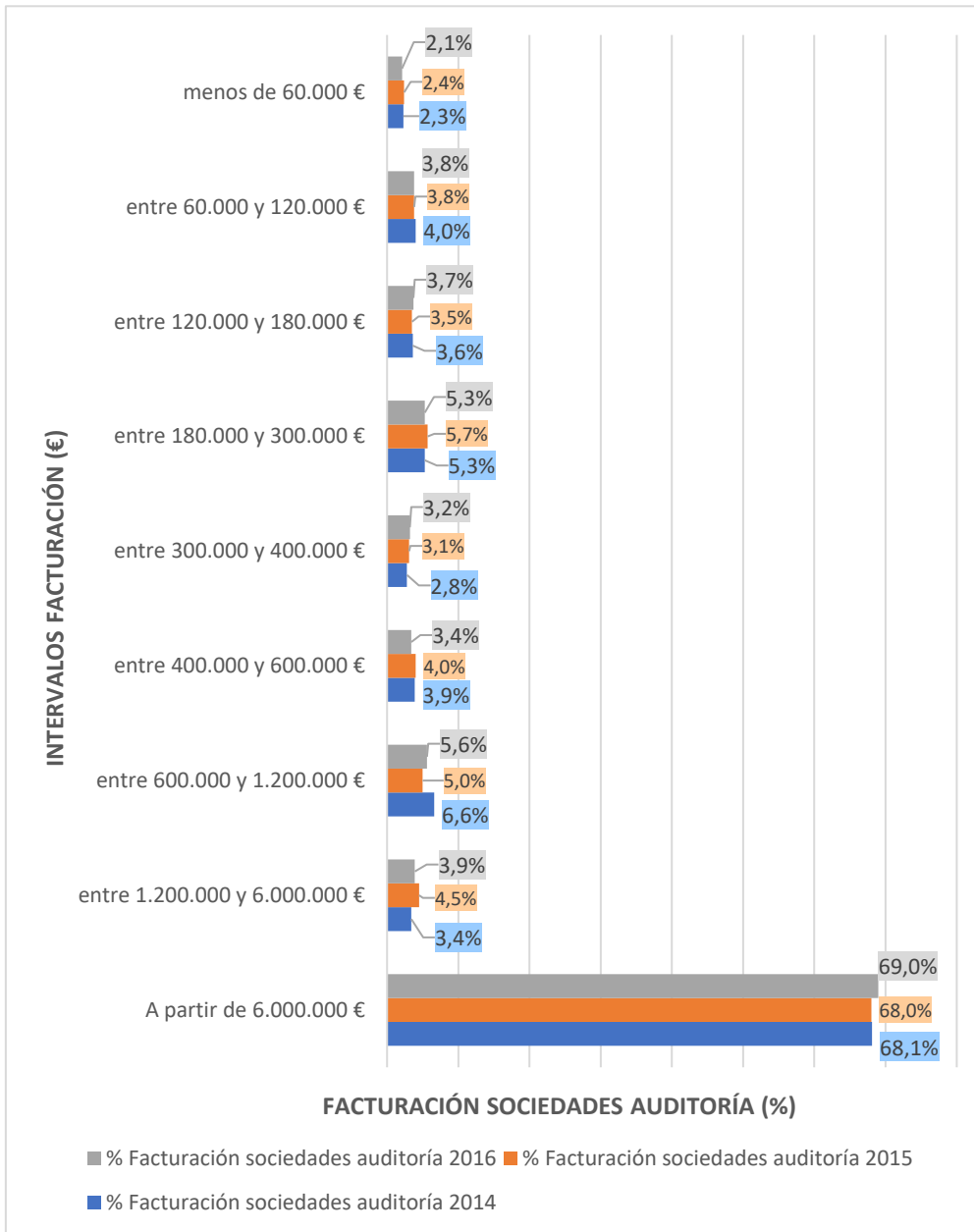
#### Notas:

Las cantidades en números enteros se pueden observar en la tabla del Anexo, concretamente en el apartado de "Facturación".

Adviértase de que los porcentajes sobre el número de sociedades existentes en cada intervalo de facturación no suman el 100% debido a la existencia de sociedades sin facturación que se tienen en cuenta en los informes ejecutivos del ICAC.

Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2016.

Gráfico 18: Facturación recibida por las sociedades de auditoría en porcentaje, en función del intervalo de facturación considerado.



**Notas:**

Las cantidades en € se pueden observar en la tabla del Anexo, concretamente en el apartado denominado “Facturación”.

Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2016.

A través del análisis en conjunto de los Gráficos 17 y 18 se distinguen una serie de cuestiones relevantes.

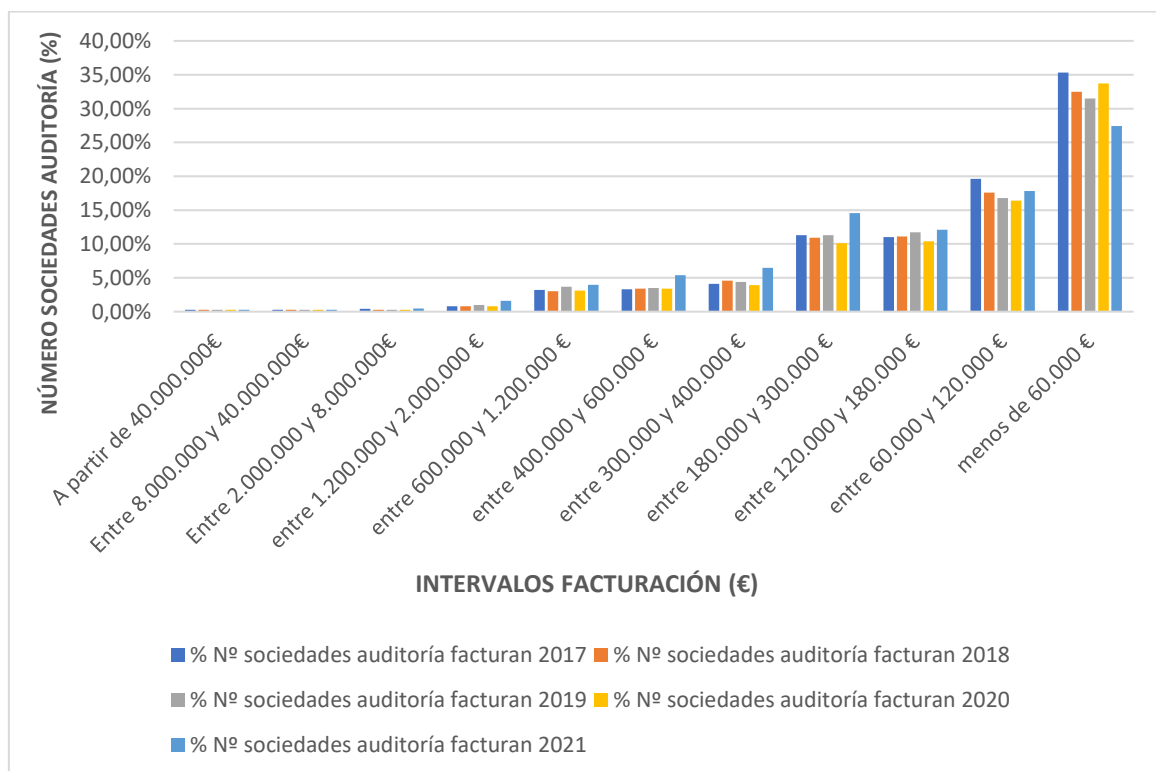
En primer lugar, se aprecia un gran porcentaje de sociedades de auditoría con una facturación inferior a 60.000€ de forma individual, que concentran poca cantidad de honorarios sobre el total, en los tres periodos analizados. Así, el porcentaje de sociedades de auditoría que facturan y se encuentran en el intervalo de recepción inferior a 60.000€ se corresponde con:

- 38% en 2014 (530 sociedades): que reúnen un porcentaje de facturación sobre el total del 2,3% (14.057.420€).
- 37% en 2015 (512 sociedades): con un porcentaje de honorarios sobre el total del 2,4% (14.342.119€).
- 35,5% en 2016 (488 sociedades): obteniendo un porcentaje de facturación sobre el total correspondiente al 2,1% (13.355.504€).

En segundo lugar, con respecto al intervalo de facturación superior a 6.000.000€, se corresponde con un porcentaje de sociedades de auditoría en los tres años del 0,5%, y por ello, una cuantía de 7 sociedades de auditoría. En 2014, esas 7 sociedades reunían el 68,1% de la facturación total (407.652.671€), mientras que en 2015 concentraban el 68% (410.906.308€) y finalmente en 2019 las 7 firmas reunían el 69% de honorarios (430.058.973€).

Atendiendo al periodo de tiempo restante, de 2017-2021, se elaboran los *Gráficos 19 y 20* que se muestran a continuación:

Gráfico 19: Número de sociedades de auditoría en porcentaje, en función del intervalo de facturación considerado.



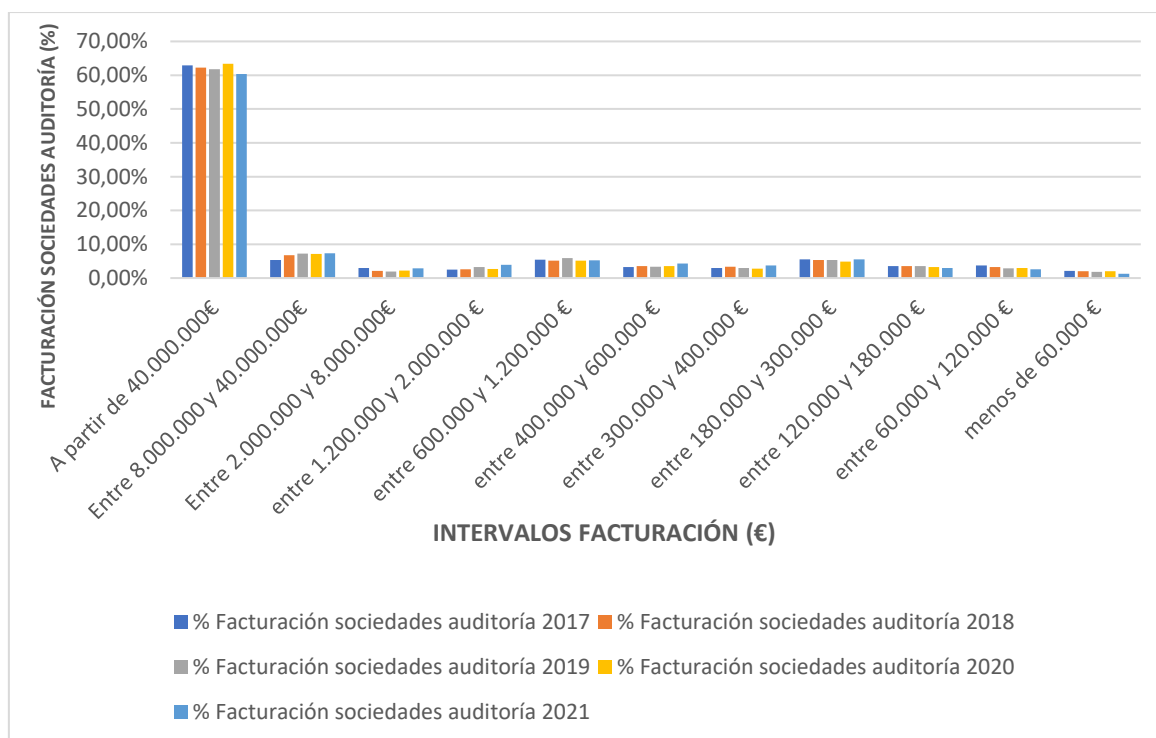
Notas:

Las cantidades en números enteros se pueden observar en la tabla del Anexo, concretamente en el apartado "Facturación".

Adviértase de que los porcentajes sobre el número de sociedades existentes en cada intervalo de facturación no suman el 100% debido a la existencia de sociedades sin facturación que se tienen en cuenta en los informes ejecutivos del ICAC.

Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2017-2021.

Gráfico 20: Facturación recibida por las sociedades de auditoría en porcentaje, en función del intervalo de facturación considerado.



Notas:

Las cantidades en € se pueden observar en la tabla del Anexo, concretamente en el apartado "Facturación".

Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2016.

Con respecto al periodo analizado de 2017-2021, se aprecian unas conclusiones similares a las extraídas mediante los Gráficos 17 y 18. Así pues, existe un número superior de sociedades que concentran de forma individual menos de 60.000€, lo cual se detalla a continuación:

- 35,30% en 2017 (473 sociedades): que reúnen un porcentaje de facturación sobre el total del 2,10% (13.245.405€).
- 32,50% en 2018 (463 sociedades): con un porcentaje de honorarios total del 2% (13.111.529€).

- 31,50% en 2019 (442 sociedades): obteniendo un porcentaje de facturación sobre el total correspondiente al 1,80% (12.592.976 €).
- 33,70% en 2020 (476 sociedades): teniendo un porcentaje de facturación total del 2% (13.175.112€).
- 27,40% en 2021 (360 sociedades): obteniendo un porcentaje de honorarios sobre el total del 1,28% (10.260.829,08€)

Por otro lado, se observa que los intervalos que acotan mayor cuantía de facturación recibida de manera individual se corresponden con un número inferior de firmas de auditoría. De este modo, existen solo 4 sociedades que se hallan dentro del intervalo de honorarios percibidos superior a 40.000.000€ de forma individual, siendo su porcentaje del 0,30%.

El porcentaje y cuantía de la facturación percibida cada año por las 4 sociedades en cuestión para el intervalo de honorarios percibidos superior a 40.000.000€ se detalla a continuación:

*Tabla 26: Número y facturación total de las sociedades de auditoría, en cantidad y porcentaje, para el intervalo de facturación superior a 40.000.000€.*

	<b>Número sociedades auditoría</b>	<b>% Número sociedades auditoría</b>	<b>Facturación</b>	<b>% Sobre la facturación total</b>
<b>2017</b>	4	0,30%	398.875.781	62,90%
<b>2018</b>	4	0,30%	413.187.377	62,30%
<b>2019</b>	4	0,30%	432.490.194	61,80%
<b>2020</b>	4	0,30%	426.893.661	63,40%
<b>2021</b>	4	0,30%	482.391.250,54	60,34%

*Notas: En el cálculo del porcentaje sobre el número de sociedades se tiene en consideración aquellas sin facturación, como se establece en los informes ejecutivos del ICAC.*

*Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2017-2021.*

Por lo tanto, a partir de la *Tabla 26*, vemos que sucede algo similar a lo observado entre los años 2014-2016, es decir, pocas firmas de auditoría que reúnen una gran cantidad de honorarios.

A modo de conclusión del presente apartado, gracias a los gráficos y tablas elaborados se aprecia que existe un gran número de sociedades de auditoría que se encuentran en el intervalo más reducido de recepción de honorarios y concentran poca cantidad de facturación respecto al total.

Por otro lado, se observa un número escaso de sociedades de auditoría que se incluyen en los intervalos superiores de facturación percibida de forma individual y que, además, concentran un porcentaje considerable de facturación respecto al total.



Este hecho es comentado en el documento publicado por el CGEE titulado *“Valor añadido: Auditoría de cuentas en España”*, en el apartado de reflexiones (CGEE, 2021, p. 6). En él se comunica la *“excesiva concentración de la auditoría”*, no solo a nivel nacional sino también a nivel mundial. Esta situación del sector provoca que se dependa en mayor medida de un número menor de grandes sociedades de auditoría, hecho que no contribuye al desarrollo de una mayor calidad y eficiencia, como bien se detalla en el documento en cuestión.

Las sociedades de auditoría que más destacan en este aspecto son las denominadas *“Big Four”*, que como bien define Santaella (2023) en la página web de Economía3, es un grupo que comenzó siendo formado por 8 organizaciones pero que, dadas las fusiones y adquisiciones establecidas, quedaron finalmente en 4, cuyos nombres y facturación a fecha de 2023 son:

- Deloitte: 46.200 millones de USD
- PWC: 42.450 millones de USD
- EY: 36.400 millones de USD
- KPMG: 28.960 millones de USD

Para tratar de dar con una solución a esta concentración de la actividad auditora, se está proponiendo a nivel mundial el fortalecimiento de la auditoría conjunta o coauditoría. Este término consiste en el mantenimiento de una responsabilidad compartida entre dos o más sociedades de auditoría, lo cual supondría trabajar en colaboración emitiendo, para un único encargo, un solo informe. Por ello, se lleva a cabo por dos o más auditores que reciben la condición de *“auditores legales”* de la sociedad auditada, tal y como se defiende en el documento publicado por CGEE titulado *“Valor añadido: Auditoría de cuentas en España”*.

De entre los beneficios que proporciona el poner en práctica la actividad de la auditoría de forma conjunta, destacarían los siguientes puntos desarrollados en el mismo documento de la CGEE mencionado en el párrafo anterior:

Por un lado, la auditoría conjunta juega un papel destacable en el mercado de la auditoría de las EIP al permitir que firmas distintas de las principales participen en él, generándose entonces una mayor competencia entre las sociedades de auditoría. Este hecho estimula la innovación y el establecimiento de respuestas novedosas para satisfacer las necesidades del mercado.

Además, gracias a la coauditoría, en caso de existir un escándalo financiero, no afectaría de forma única y significativa a una sola firma debido a la distribución del trabajo de auditoría, reduciéndose de esta forma el riesgo sistémico. Este riesgo consiste, como establece Vázquez (2020), en un *“riesgo de contagio que se produce en una crisis financiera como consecuencia de su concentración en un determinado sector de la economía, pudiendo afectar directamente al resto de sectores productivos comprendidos en ésta”*. En términos de auditoría, se refiere al riesgo de que exista un impacto negativo generalizado en el sistema financiero a consecuencia de un colapso en una o varias grandes firmas de auditoría.

En lo que respecta a independencia y objetividad, es clave considerar que esta forma de auditar beneficia a la independencia del auditor reduciéndose la posibilidad de crearse una familiaridad

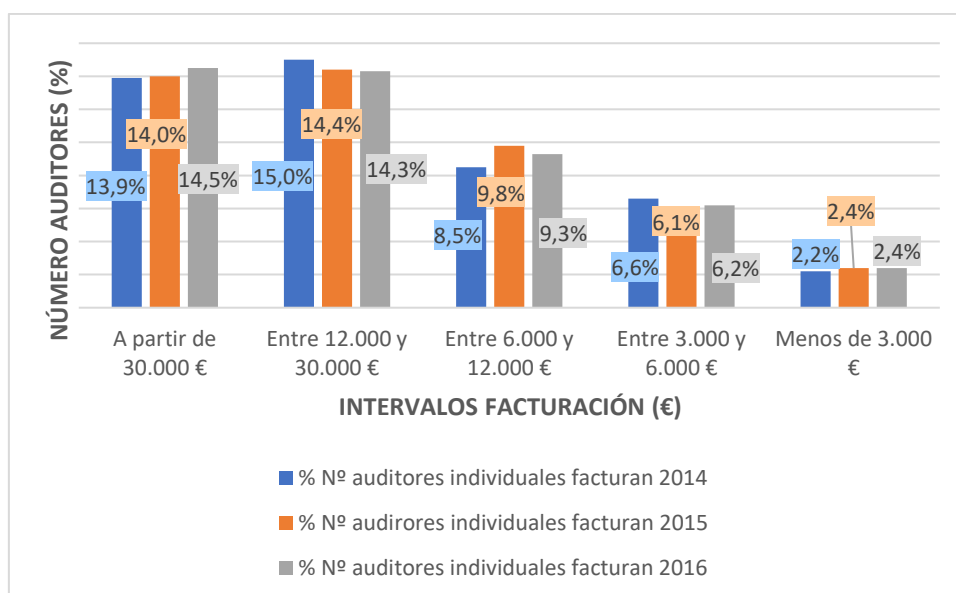
que pueda afectar a la objetividad en el encargo. Ello se consigue gracias a la rotación de las áreas de auditoría entre las firmas a lo largo de la duración del contrato. Además, el trabajo compartido provoca que exista una mayor probabilidad de, como se indica en el documento, tener “*el deseo de ser más analítico, crítico y perfeccionista*”.

Por otro lado, presenta beneficios en cuanto a calidad y conocimientos técnicos, ya que, al compartir las labores, se comparten también conocimientos, experiencias y puntos de vista no solo entre los miembros del equipo sino también con la entidad auditada, enriqueciendo así el procedimiento de auditoría.

#### 5.4.3.2- Auditores individuales

En referencia a lo que sucede con los auditores individuales con respecto a la facturación por intervalos, se desarrollan los Gráficos 21 y 22 distinguiendo entre los periodos de tiempo correspondientes.

Gráfico 21: Número de auditores individuales en porcentaje, en función del intervalo de facturación considerado.



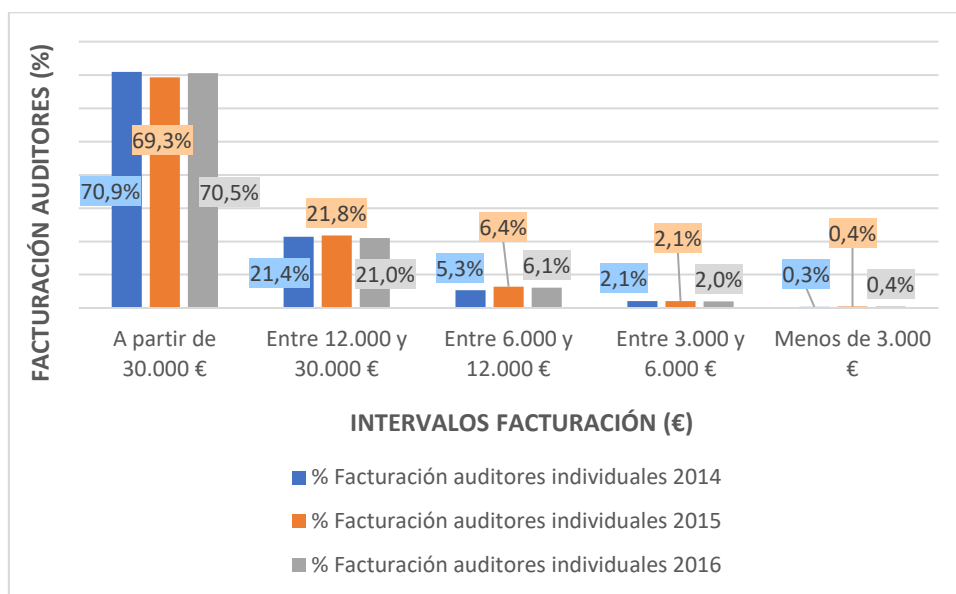
**Notas:**

Las cantidades en números enteros se pueden observar en la tabla del Anexo, concretamente en el apartado “Facturación”.

Adviértase de que los porcentajes sobre el número de auditores individuales existentes en cada intervalo de facturación no suman el 100% debido a la existencia de auditores sin facturación que se tienen en cuenta en los informes ejecutivos del ICAC.

Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2016.

Gráfico 22: Facturación recibida por los auditores individuales en porcentaje, en función del intervalo de facturación considerado.



Notas: Las cantidades en euros se pueden observar en la tabla del Anexo, concretamente en el apartado "Facturación".

Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2016.

En vista de lo analizado en los Gráficos 21 y 22, se observa la existencia de un porcentaje superior de auditores que reciben de forma individual honorarios superiores a 30.000€ y que, además, reúnen una mayor concentración de facturación sobre el total. Ello puede clarificarse mediante la *Tabla 27*:

Tabla 27: Número y facturación total de los auditores individuales, en cantidad y porcentaje para el intervalo de facturación superior a 30.000€.

	Número auditores individuales	% Número auditores individuales	Facturación	% Sobre la facturación total
<b>2014</b>	343	13,9%	23.843.001	70,9%
<b>2015</b>	326	14%	20.937.703	69,3%
<b>2016</b>	320	14,5%	20.624.522	70,5%

Notas:

En el cálculo del porcentaje sobre el número de auditores individuales se tiene en consideración aquellos sin facturación, como se establece en los informes ejecutivos del ICAC.

Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2016.

En la *Tabla 27* se visualiza que en todos los años el porcentaje del número de auditores que reciben una facturación superior a 30.000€ se sitúa en torno al 15%, además de concentrar un porcentaje de facturación sobre el total cercado al 70%.

Ello contrasta con la existencia de una cantidad reducida de auditores individuales para el caso de recepción de honorarios inferior a 3.000€ de forma individual, los cuales concentran también un porcentaje en torno al 0,4% de facturación sobre el total. (Ver *Gráficos 21 y 22*).

Para observar lo que sucede de forma más clara, se resumen los aspectos mencionados en la siguiente *Tabla 28*:

*Tabla 28: Número y facturación total de los auditores individuales, en cantidad y porcentaje para el intervalo de facturación inferior a 3.000€.*

	<b>Número auditores individuales</b>	<b>% Número auditores individuales</b>	<b>Facturación</b>	<b>% Sobre la facturación total</b>
<b>2014</b>	55	2,2%	112.454	0,3%
<b>2015</b>	56	2,4%	111.690	0,4%
<b>2016</b>	53	2,4%	111.038	0,4%

*Notas:*

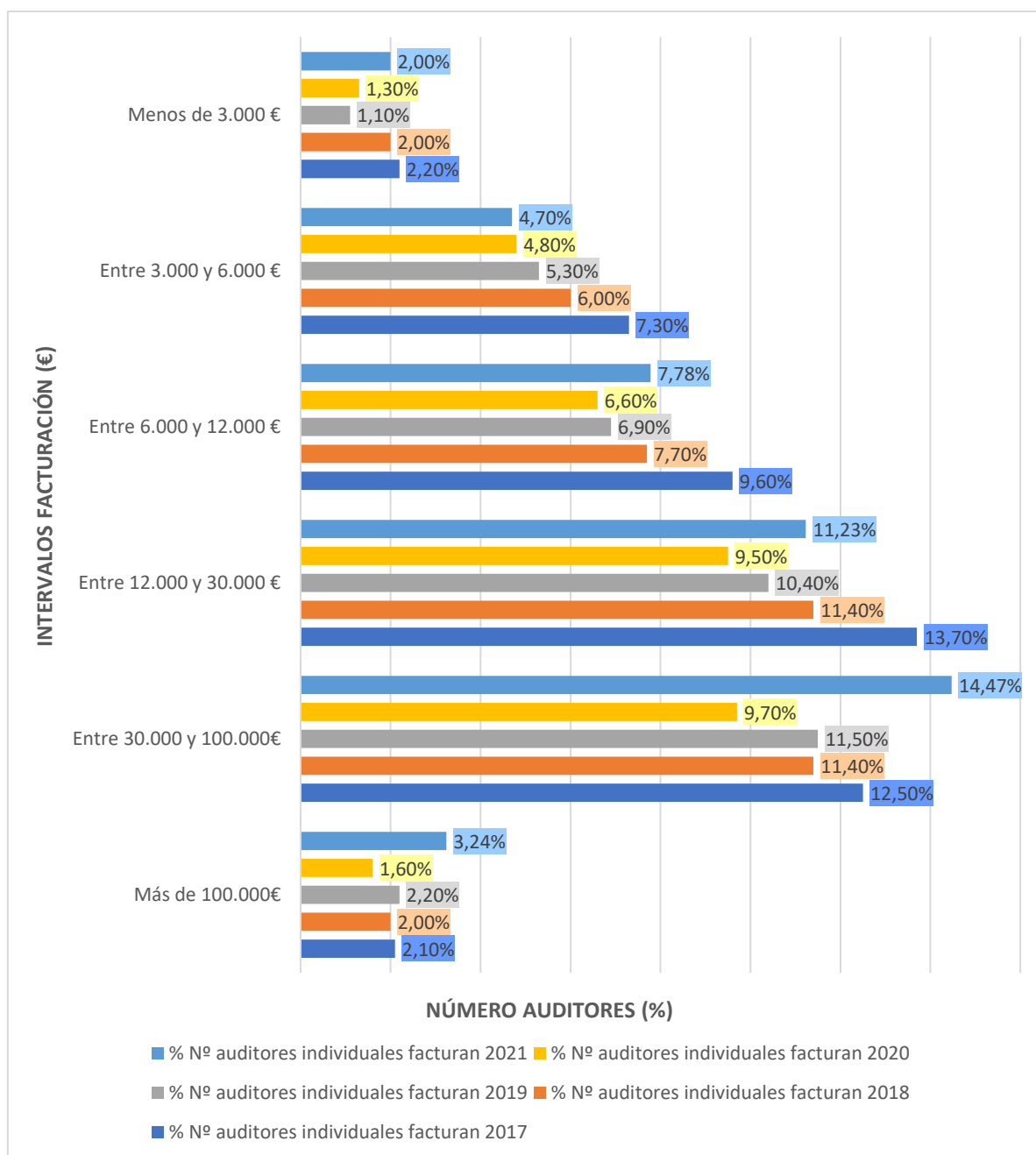
*En el cálculo del porcentaje sobre el número de auditores individuales se tiene en consideración aquellos sin facturación, como se establece en los informes ejecutivos del ICAC.*

*Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2016.*

Tal y como se aprecia en la *Tabla 28*, existe una cantidad reducida de auditores en el caso de aquellos que perciben una facturación inferior a 3.000€ con cantidades de facturación respecto al total también reducidas.

Con respecto al periodo temporal extendido desde 2017 hasta 2021, en la facturación de los auditores individuales sucede algo similar a lo hallado durante los años 2014-2016. Ello se observa en los siguientes *Gráficos 23 y 24*:

Gráfico 23: Número de auditores individuales en porcentaje, en función del intervalo de facturación considerado.

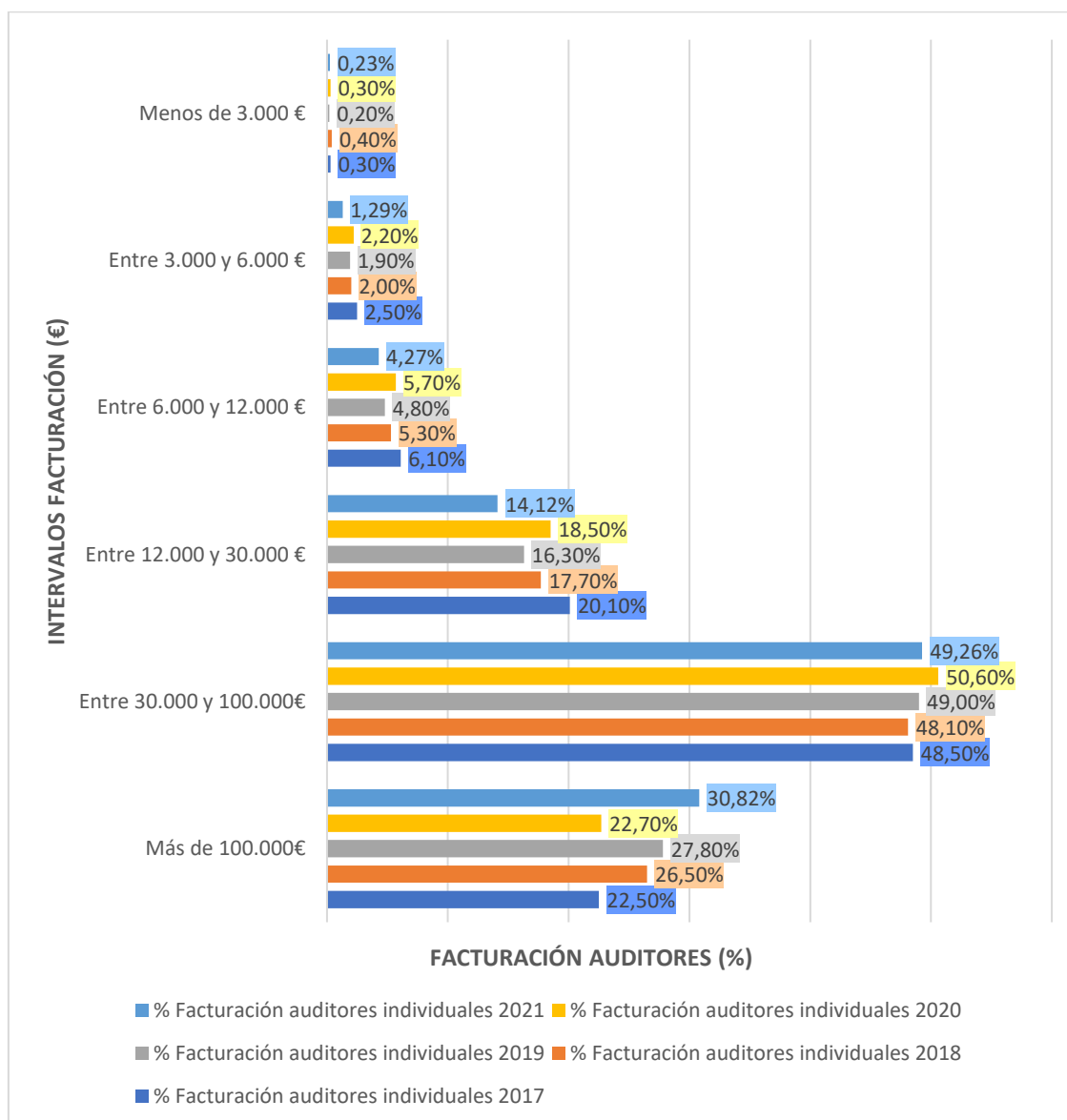


**Notas:**

Las cantidades en números enteros se pueden observar en la tabla del Anexo, concretamente en el apartado "Facturación".

Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2017-2021.

Gráfico 24: Facturación recibida por los auditores individuales en porcentaje, en función del intervalo de facturación considerado.



Notas:

Las cantidades en euros se pueden observar en la tabla del Anexo, concretamente en el apartado “Facturación”.

Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2017-2021.

Dados los Gráficos 23 y 24, se aprecia cómo, en los intervalos de facturación “Entre 30.000 y 100.000€” y “Más de 100.000€”, existe mayor número de auditores individuales con porcentajes en torno al 30% y 50% que además concentran gran cantidad de facturación sobre el total.

Por otro lado, existe un número reducido de aquellos auditores individuales con un intervalo de honorarios inferior a 3.000€ que concentran también una cuantía reducida de facturación, con porcentajes que rondan el 0,2%.

## 5.5-Trabajos e informes emitidos declarados

Hasta ahora en el presente TFG se han comentado una serie de conceptos de gran relevancia sobre el mercado de auditoría en España. A continuación, y como finalización a la estructura de los informes ejecutivos publicados por el ICAC, se proporciona en los mismos una serie de datos sobre los trabajos e informes de auditoría establecidos en el ejercicio en cuestión, distinguiendo entre el tipo y la cifra de negocios de la sociedad auditada.

Cabe considerar que en algunos informes se amplía esta clasificación, distinguiendo también por tamaño de entidad o por tipo de trabajo, como sucede en el ejemplo que se toma de referencia del informe ejecutivo del ICAC de 2017 que se muestra a continuación. Además, se incluyen datos relacionados con el número de EIP, que en algunos informes se consideran un epígrafe diferente. Siguiendo con el ejemplo del informe de 2017, se plasma en las siguientes tablas:

Tabla 29: Trabajos e informes emitidos y declarados por tipo, cifra de negocios y tamaño de la entidad auditada, y por tipo de trabajo de auditoría.

<b>1. Por tipo de entidad auditada</b>			
Tipo de entidad	Número	%	
- Banca .....	142	0	
- Caja de ahorro .....	31	0	
- Cooperativa de crédito .....	53	0	
- Crédito oficial .....	2	0	
- Entidad aseguradora .....	322	1	
- Entidad de pago .....	41	0	
- Entidad de dinero electrónico .....	4	0	
- Fundación bancaria .....	18	0	
- Empresa de servicios de Inversión .....	192	0	
- Instituciones de Inversión colectiva .....	5.099	9	
- Sociedad gestora de Instituciones de Inversión colectiva .....	155	0	
- Fondo de pensiones .....	1.382	2	
- Sociedad gestora de fondos de pensiones .....	32	0	
- Otras entidades no Incluidas en los apartados anteriores .....	53.093	88	
	60.566	100	
<b>2. Por cifra de negocios de la entidad auditada</b>			
Cifra de negocios	Número	%	
- Menos de 3 millones de euros .....	16.648	28	
- Entre 3 y 6 millones de euros .....	6.059	10	
- Entre 6 y 12 millones de euros .....	10.388	17	
- Entre 12 y 30 millones de euros .....	9.780	16	
- A partir de 30 millones de euros .....	9.802	16	
- Sin notificar .....	7.889	13	
	60.566	100	
<b>3. Por tamaño de la entidad auditada (según definición arts. 3.9 y 3.10 LAC)</b>			
Tamaño	Número	%	
- Informes emitidos a entidades grandes .....	6.905	11	
- Informes emitidos a entidades medianas .....	18.243	30	
- Informes emitidos a entidades pequeñas .....	35.418	59	
	60.566	100	
<b>4. Por tipo de trabajo</b>			
Tipo de trabajo	Número	%	
- Auditoría de cuentas anuales Individual (obligatoria) .....	38.999	64	
- Auditoría de cuentas anuales Individual (voluntaria) .....	16.646	27	
- Auditoría de cuentas anuales consolidado (obligatoria) .....	3.358	6	
- Auditoría de cuentas anuales consolidado (voluntaria) .....	537	1	
- Auditoría de otros estados financieros o documentos contables Individual (obligatoria) .....	495	1	
- Auditoría de otros estados financieros o documentos contables Individual (voluntaria) .....	502	1	
- Auditoría de otros estados financieros o documentos contables consolidado (obligatoria) .....	16	0	
- Auditoría de otros estados financieros o documentos contables consolidado (voluntaria) .....	13	0	
	60.566	100	

Fuente: Informe ejecutivo de auditoría 2017 del ICAC.

Tabla 30: Trabajos e informes emitidos y declarados por tipo de EIP auditada y número de personas físicas y sociedades que han auditado EIP.

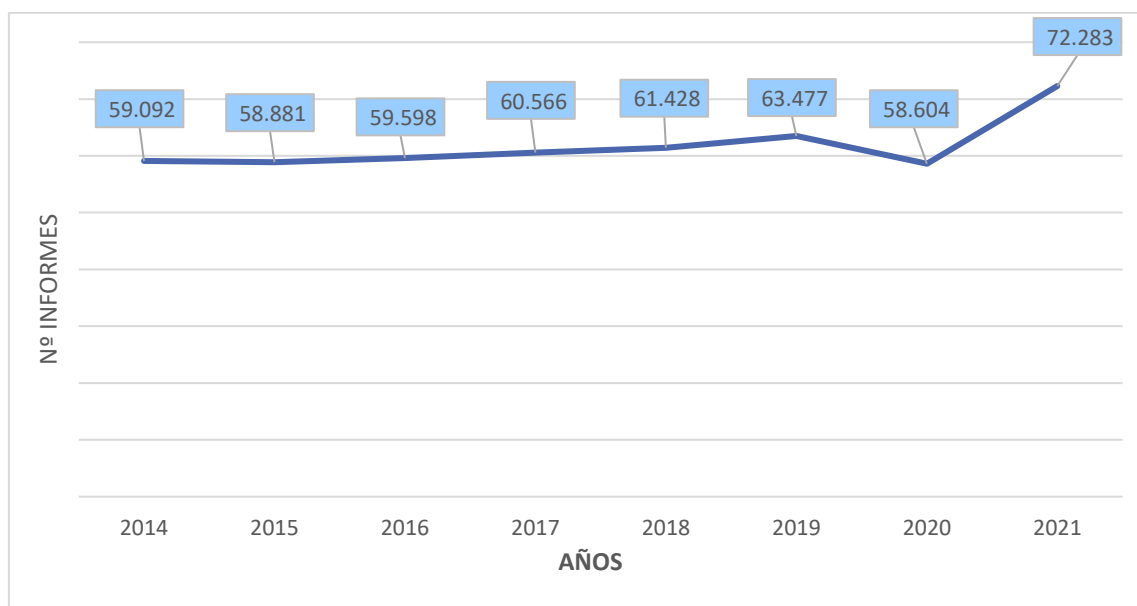
1. Entidades de interés público		
Tipo	Número	%
- Entidades de crédito .....	124	9
- Entidades aseguradoras .....	221	16
- Entidades emisoras de valores en mercados secundarios oficiales .....	(1) 458	32
- Entidades emisoras de valores en el mercado alternativo bursátil .....	41	3
- Fundaciones bancarias, entidades de pago y entidades de dinero electrónico .....	57	4
- Empresas serv. Inversión, Instituciones Inv. colectiva y sociedades gestoras .....	307	22
- Fondos de pensiones y sociedades gestoras que los administran	186	13
- Otras entidades no incluidas en los apartados anteriores por su importancia pública significativa (art. 15.1.e RAC) .....	(2) 21	1
	1.415	100
Auditores		
	Número	
- Personas físicas .....	4	
- Sociedades de auditoría .....	64	
	68	

Fuente: informe ejecutivo de auditoría 2017 del ICAC.

De las Tablas 29 y 30 anteriores considerando los informes del ICAC entre 2014 y 2021 se elaboran los gráficos que se muestran a lo largo del presente apartado.

En primer lugar, supone gran interés comprender cuál ha sido la evolución del número de informes emitidos de forma general, lo cual se refleja en el Gráfico 25:

Gráfico 25: Número de informes emitidos por parte de auditores individuales o sociedades de auditoría.



Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2021.

A partir del gráfico anterior, se observa una evolución ligeramente ascendente en el número de informes emitidos, llegando a un máximo relativo En 2019 (63.477 informes) y alcanzando su punto mínimo en 2020 (58.604 informes) seguido de su máximo absoluto a fecha de 2021 (72.283 informes).

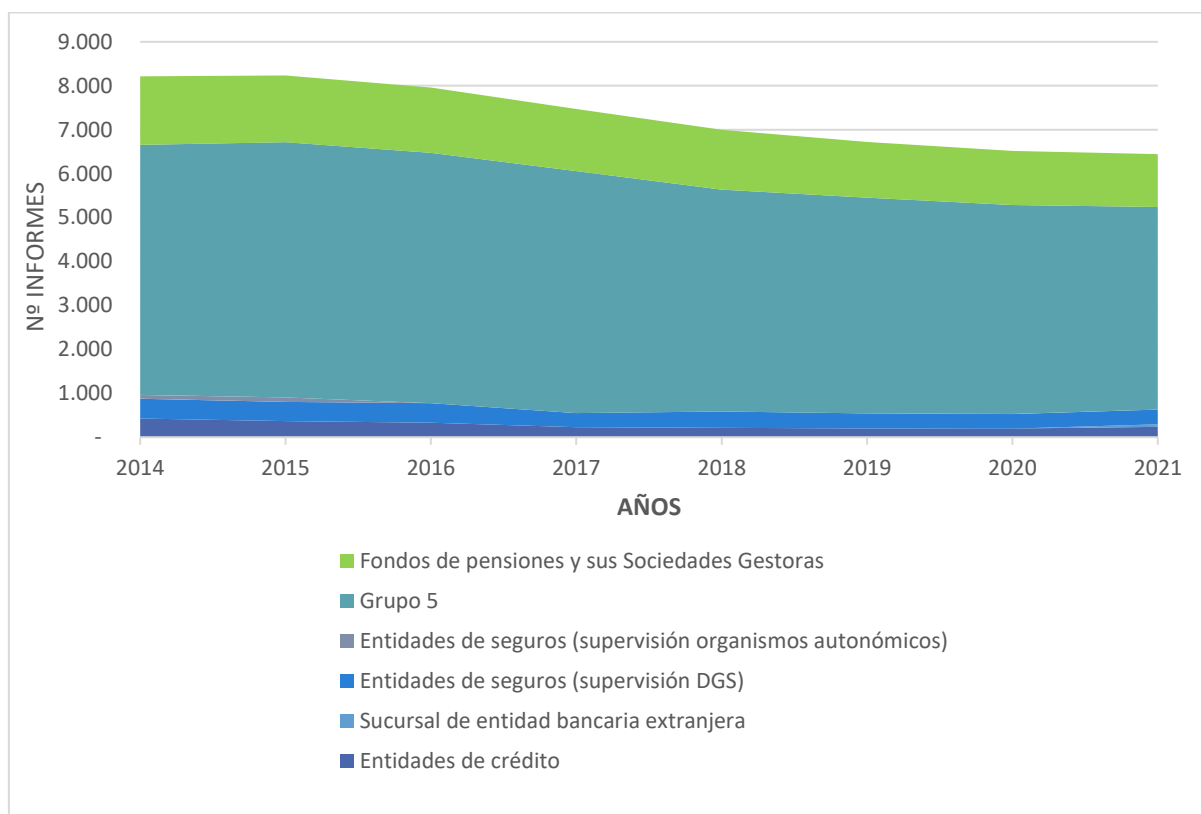


El periodo de tiempo en el que se produce una disminución de los informes emitidos hasta llegar a su mínimo en 2020 (fechas en informe hasta el 30/09/2021) puede haberse visto influenciado por la publicación del Real Decreto del 12 de enero, por el que se aprobó el Reglamento de desarrollo de la LAC 22/2015.

En él, se establecen mayores obligaciones con respecto a la emisión del informe, creándose un nuevo modelo del mismo, como se indica en el Preámbulo del Real Decreto mencionado, lo cual puede haber incidido en esa disminución de publicaciones por parte de los auditores individuales o sociedades de auditoría.

Se podría destacar la obligación de introducirse en los documentos del encargo de auditoría, de forma previa a la emisión del informe, conceptos como la importancia de las amenazas a la independencia, las medidas de salvaguarda aplicadas y la explicación sobre cómo se han logrado minimizar o eliminar dichas amenazas, como bien se detalla en la página web de GD asesoría. Una vez analizada su evolución de forma general, se procede a diferenciar por tipo de entidad auditada para obtener un análisis más detallado de la situación con respecto al número de informes de auditoría emitidos. Por este motivo, se plasma el siguiente gráfico:

Gráfico 26: Evolución del número de informes de auditoría por tipo de entidad auditada.



Notas:

El "Grupo 5" incluye: Fundaciones bancarias, sociedades de garantía recíproca, entidades de pago y entidades de dinero electrónico, Instituciones de inversión colectiva, empresas de servicios de inversión y sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva.

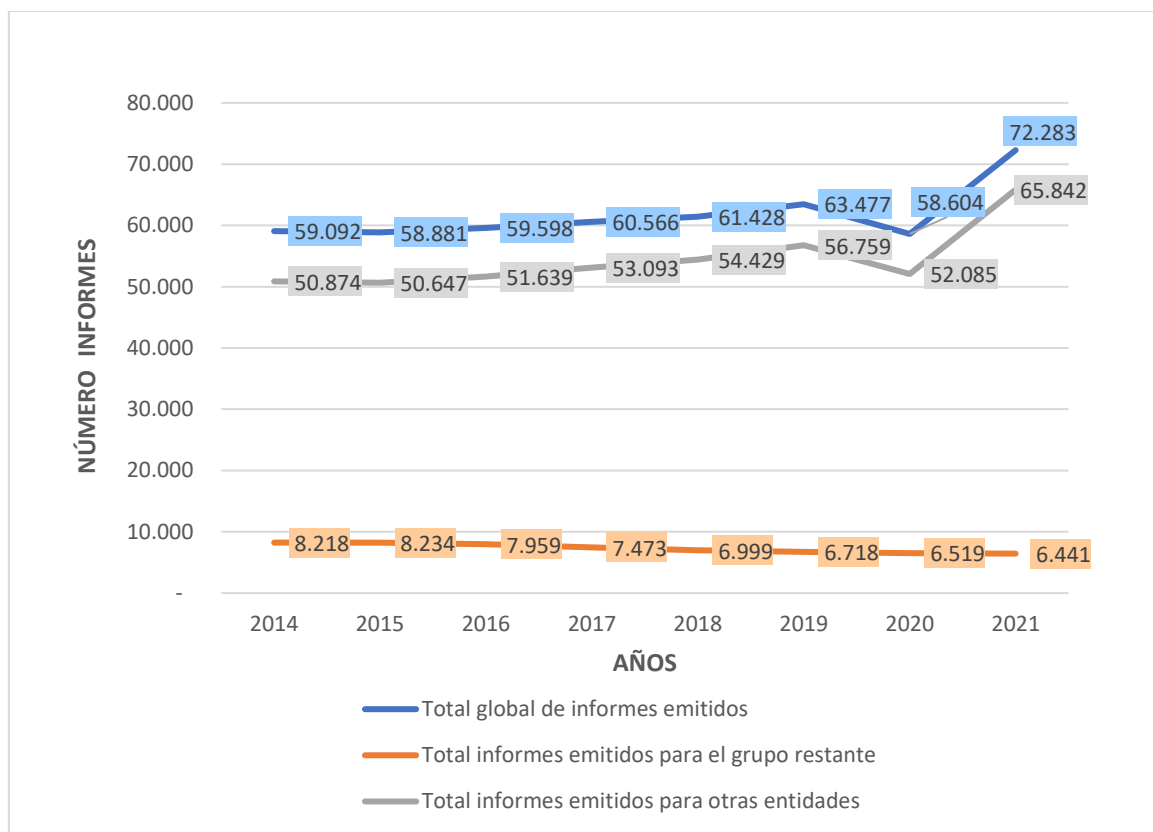
Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2021.

Se puede apreciar que el grupo que cuenta con más informes emitidos por parte de los auditores individuales o sociedades de auditoría es el grupo 5 y posteriormente, le seguiría el grupo de entidades catalogadas como fondos de pensiones y las sociedades gestoras que los administran. A continuación, se detallan las entidades que han recibido un menor número de informes emitidos correspondiéndose con: entidades de crédito, sucursales de entidades bancarias extranjeras, entidades de seguros, entidades de seguros bajo supervisión de organismos autonómicos y finalmente otras entidades no incluidas en los apartados anteriores.

Se aprecia una tendencia a nivel general descendente entre el periodo analizado (2014-2021) de los informes emitidos para aquellas entidades no consideradas en el grupo de “Otras entidades”. Esta evolución resulta a priori contradictoria. Sin embargo, se ha detectado que ello sucede por el efecto de considerar los informes emitidos para otras entidades.

Por ello, se procede a elaborar un gráfico en el que se distinga entre la evolución de emisiones de informes de forma global y la emisión de informes diferenciando, por un lado, entre las sociedades consideradas como otras entidades y por otro, el conjunto restante, es decir todas las sociedades no catalogadas como otras.

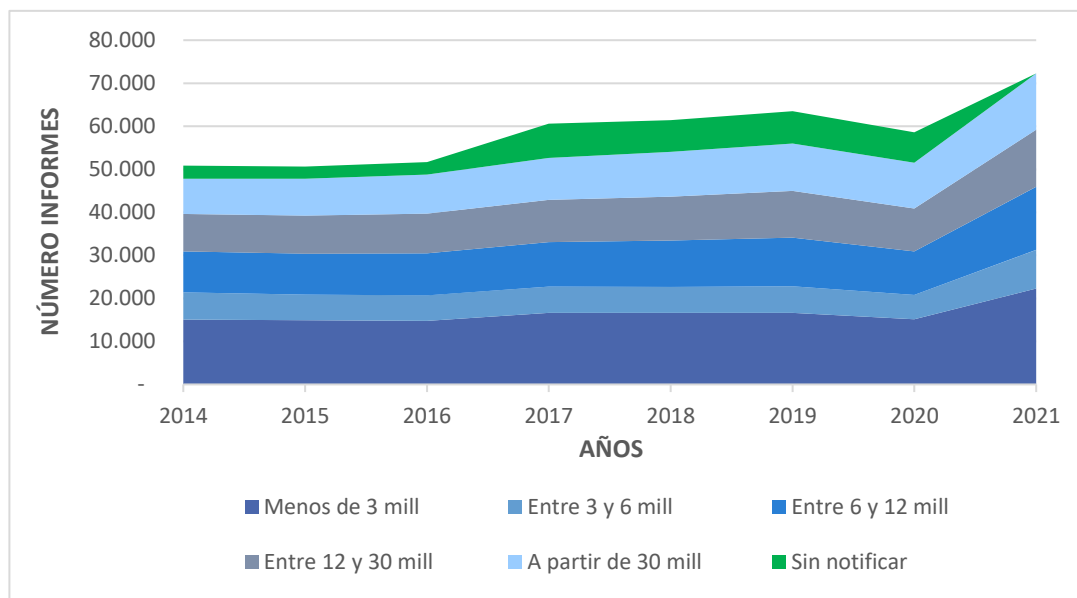
Gráfico 27: Evolución de los totales de los informes emitidos, distinguiendo entre el total global, total de informes emitidos para otras entidades y el total para las restantes entidades.



Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2021.

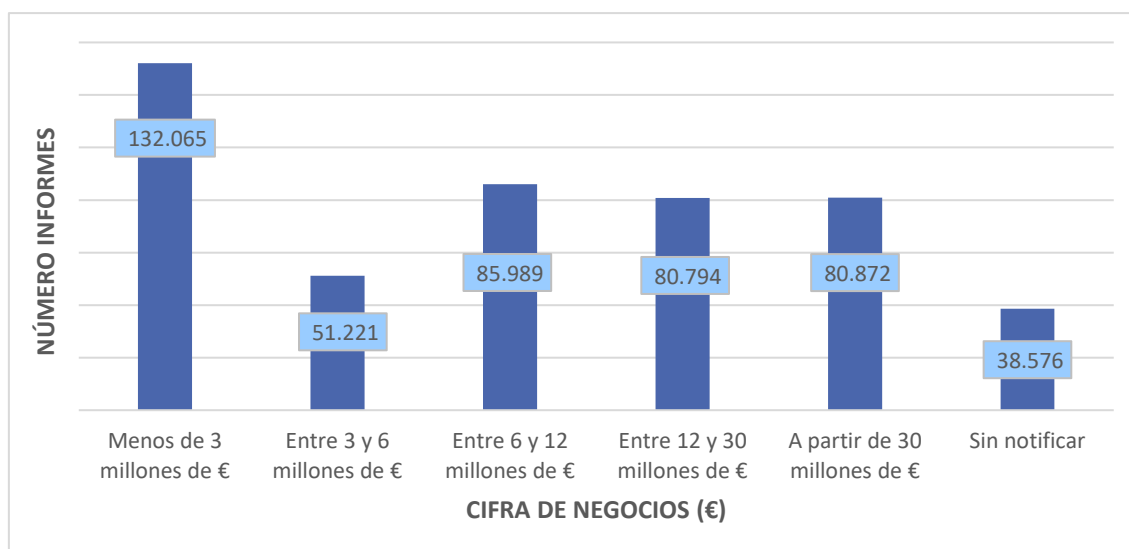
Con respecto al número de informes de auditoría emitidos según la cifra de negocios que posea la sociedad auditada, se han elaborado los Gráficos 28 y 29 que se muestran a continuación:

Gráfico 28: Evolución del número de informes de auditoría en función de la cifra de negocios de la entidad auditada.



Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2021.

Gráfico 29: Total de los informes de auditoría emitidos según la cifra de negocios de la entidad auditada.



Fuente: Elaboración propia a partir de los informes de gestión de 2014-2021.

A la vista de ambos gráficos, se puede concluir que aquellas entidades con una cifra de negocios inferior a 3 millones de € son las que reciben más informes de auditoría con una cifra de 132.065 informes, lo que contrasta con las sociedades sin notificar que reciben un total de 38.576 informes.

Dichas sociedades, dada la cifra de negocios que poseen, no presentan obligación de auditarse. Por ello, cabe resaltar la gran importancia de realizar auditorías voluntarias especialmente para aquellas empresas con un nivel de cifra de negocios inferior. Las ventajas destacadas por Velasco

(2022) en un artículo de la revista Foro Ensigne titulado “*La importancia de la auditoría voluntaria en las PYMES*”, sería que el mantenimiento de una auditoría voluntaria otorga mayor confianza y transparencia con respecto a su información financiera, demostrando así la calidad e integridad de la misma, hecho que aumenta el atractivo para clientes, proveedores y otras partes interesadas. Además, llevarlas a cabo implica que la entidad pueda beneficiarse del auditor o sociedad de auditoría, enriqueciéndose gracias a su experiencia y conocimientos del sector.

Con respecto a su evolución, viendo el *Gráfico 28*, presentan una tendencia que se mantiene ligeramente destacándose un mínimo en 2020 y un máximo en 2021, tal y como sucedía en análisis del número total de informes emitidos, que resulta considerablemente similar.

## 6-EVOLUCIÓN DE LAS INFRACCIONES COMETIDAS POR LAS SOCIEDADES DE AUDITORÍA Y AUDITORES INDIVIDUALES Y LAS SANCIONES IMPUESTAS POR EL ICAC

### 6.1- Introducción al análisis

En el apartado sexto del presente Trabajo de Fin de Grado el objetivo es analizar los aspectos más relevantes en relación con las infracciones cometidas tanto por los auditores de cuentas como por las firmas de auditoría a lo largo del período considerado (2016-2022), así como también las sanciones impuestas por el ICAC gracias a la posesión de su potestad sancionadora.

Para su elaboración, se pone especial atención en el apartado II denominado “*Registro Oficial de Auditores de Cuentas*”, existentes en los BOICACs publicados desde el 2017 hasta 2022. De ellos se analizan una serie de aspectos de interés que posteriormente se recogen una hoja Excel realizando las tablas dinámicas y los gráficos oportunos que se muestran en apartados posteriores.

De forma previa al análisis, se deben de desarrollar aquellos conceptos clave tenidos en consideración de las diversas publicaciones estudiadas, consistentes en datos tanto cualitativos como cuantitativos.

Para entender exactamente a qué se refiere cada campo, se ofrece a continuación una breve explicación sobre cada uno de ellos:

- *Art. Ley*: artículo exacto que se toma en consideración de la LAC 22/2015 o de s Texto Refundido. Habitualmente se corresponde con el artículo número 82 “publicidad de las sanciones”, en el que se determina que: “*La parte dispositiva de las resoluciones sancionadoras que sean ejecutivas se publicará en el «Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas», y se inscribirá en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas. Se exceptúan las sanciones de amonestación privada*”.
- *Normativa*: se especifica si se está haciendo referencia a la LAC 22/2015 o bien a su Texto Refundido.
- *Año resolución publicación*: se indica el año en el que el ICAC ha establecido una resolución para la infracción cometida en cuestión.
- *Sociedad*: denominación de la firma de auditoría responsable de la comisión de las infracciones señaladas, independientemente de su forma societaria.
- *Auditores*: nombre del auditor individual que ha cometido la infracción que se detalla.
- *Cliente*: sociedad para la cual se estaban realizando los encargos de auditoría cuando tuvo lugar la comisión de la infracción.
- *Letra infracción*: letra y artículos específicos de la LAC 22/2015 o de su Texto Refundido sobre los que se tipifica cada infracción cometida.

- *Tipo infracción*: hace referencia a la tipología de la infracción cometida. Como bien se especificaba en el apartado 4.2 “Tipos de infracciones” del presente TFG, existen tres tipos de infracciones catalogadas como: “*muy graves*”, “*graves*” y “*leves*”.
- *Motivo infracción*: dentro de este campo se recoge la cita sobre el apartado del artículo de la LAC 22/2015 o su Texto Refundido, relacionado con las infracciones al que se hace referencia, dando uso del entrecomillado.
- *Año infracción*: referente al periodo de tiempo relativo a la actividad de auditoría de cuentas en el que se ha cometido la infracción. En diversas ocasiones, se corresponde con un periodo de meses que abarca dos años.
- *Especificidad infracción*: concreción sobre la infracción cometida, explicando en motivo de forma mayormente detallada.
- *Reconocimiento voluntario responsabilidad*: en esta columna creada en la hoja Excel se establece si el auditor individual o sociedad de auditoría ha reconocido de forma voluntaria su responsabilidad con respecto a la comisión de la infracción correspondiente. Puede tomar los valores de “SI”, “NO” o bien “NE”. Estas últimas siglas hacen referencia a “No Especificado”, en el caso de que en la resolución analizada no se determine si dicha responsabilidad fue o no reconocida.
- *Infracción colectiva (auditores + sociedad)*: este campo ha sido creado para recoger el motivo de la infracción cometida de forma sencilla, en caso de haberse cometido tanto por parte de la sociedad de auditoría como por el auditor, de forma conjunta.
- *Sanción individual no económica*: se determina la sanción de carácter no económico establecida por el ICAC en consecuencia de la comisión de la infracción señalada.
- *Sanción individual económica*: se especifica la sanción de tipo económico impuesta por el ICAC debido a la infracción cometida.
- *Cuantía sanción individual económica*: se hace referencia a la cantidad en € de la sanción impuesta por parte del ICAC, consecuencia de la infracción cometida.
- *Sanción colectiva no económica*: se establece la sanción impuesta para la sociedad de auditoría y el auditor individual en su conjunto.

Aquellas ocasiones en las que no exista valor para la celda determinada de la hoja Excel en la que se recogen los datos de los diversos BOICACs, dichas celdas se rellenan con el valor “0”.

## 6.2-Resultados obtenidos

### 6.2.1-Infracciones

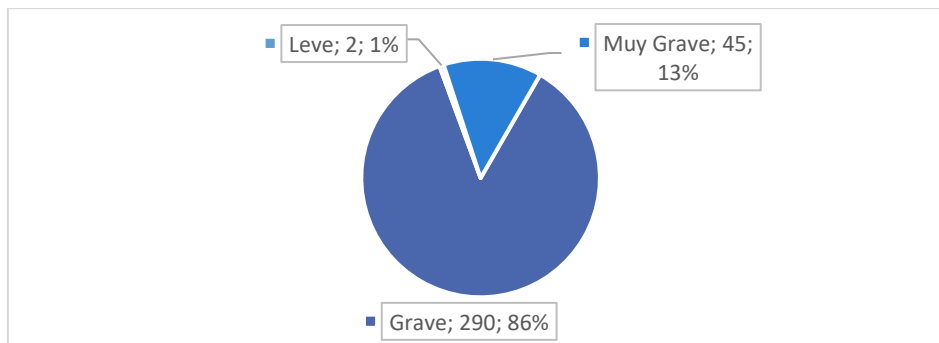
Como bien se comentó en el apartado 4.2 “Tipos de infracciones” del presente TFG, una infracción se corresponde con la comisión de un acto contrario a la ley. En este caso, se procede a analizar los actos cometidos tanto por los auditores individuales como por las sociedades de auditoría.

#### 6.2.1.1-Cantidad de infracciones cometidas en función de la gravedad de la misma

En el *Gráfico 30* se plasman tanto en cantidades enteras como en porcentajes la cuantía de infracciones cometidas por las sociedades de auditoría, según si se clasifican como “Muy Graves”, “Graves” o “Leves”.

Vemos que la mayor parte de las infracciones se corresponden con las categorizadas como “Graves”, siendo de una cantidad de 290 (86% sobre el total). Seguidamente, se encuentran las “Muy Graves” con una cantidad de 45 (13%) y finalmente, las “Leves” (2, porcentaje de un %).

*Gráfico 30: Cantidad de infracciones cometidas por las sociedades de auditoría, atendiendo a su gravedad.*



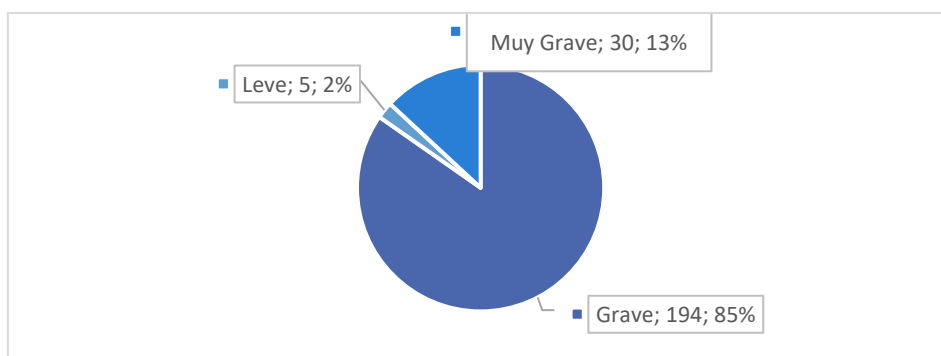
**Notas:**

*El porcentaje se obtiene tras dividir el número de cada una de las categorías entre la suma de la cuantía de las tres (Muy Graves, Graves, Leves).*

*Fuente: Elaboración propia a partir de la información de los informes ejecutivos del ICAC (2016-2022).*

Por otro lado, en el *Gráfico 31* se observa la distribución de los tipos de infracciones cometidas por parte de los auditores individuales:

Gráfico 31: Cantidad de infracciones cometidas por los auditores individuales, atendiendo a su gravedad.



**Notas:**

El porcentaje se obtiene tras dividir el número de cada una de las categorías entre la suma de la cuantía de las tres (Muy Graves, Graves, Leves).

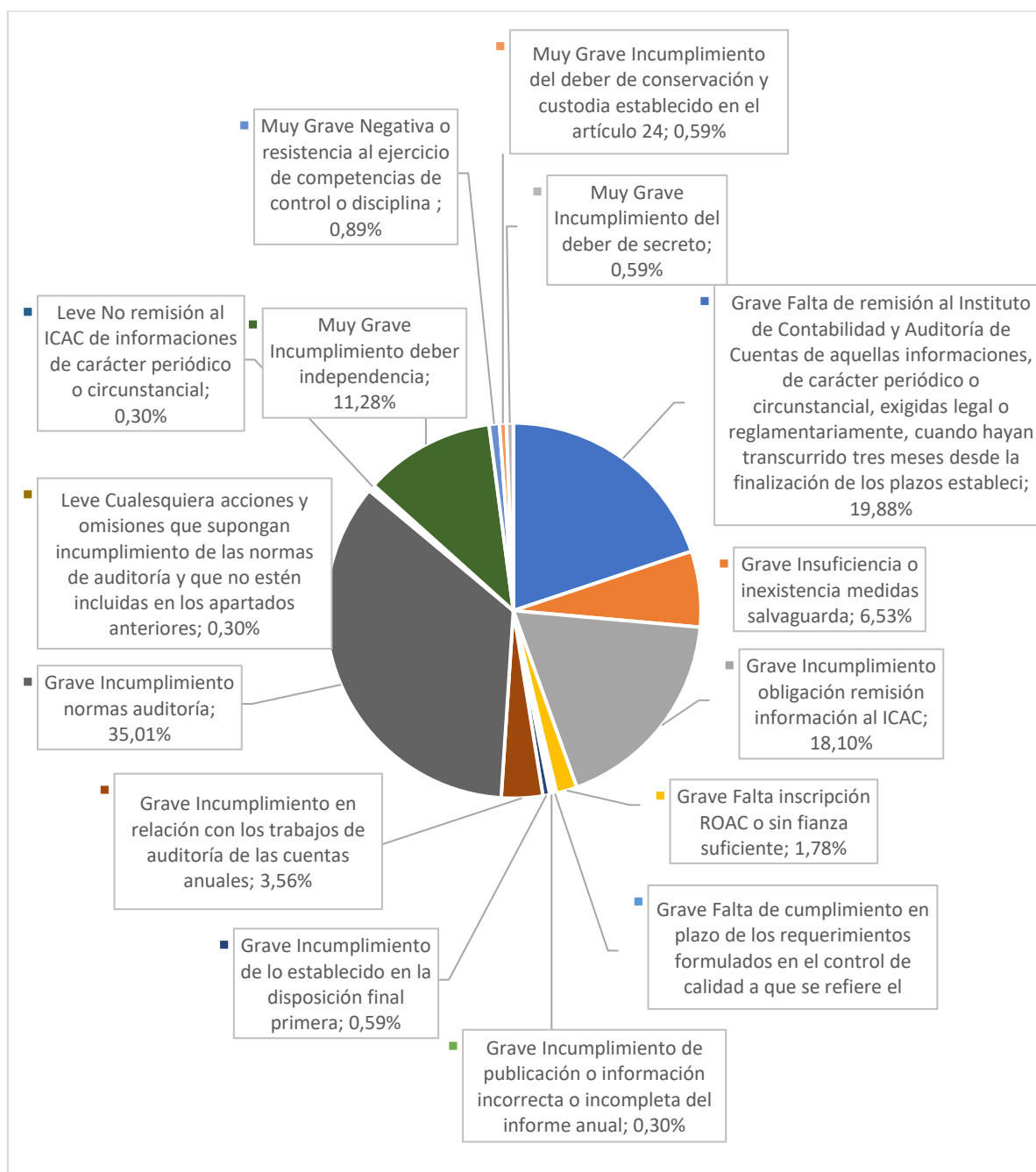
Fuente: Elaboración propia a partir de la información de los informes ejecutivos del ICAC (2016-2022).

Del gráfico señalado (ver *Gráfico 31*), existe también mayor cuantía de infracciones de tipo “Grave”, siendo de un total de 194 (85%). Posteriormente, se encuentran las clasificadas como “Muy Graves” (30 infracciones, porcentaje del 13%) y, por último, las “Leves” (5 infracciones, porcentaje del 2%).

De forma más específica, se analizan los motivos de las infracciones cometidas por las sociedades de auditoría, reflejándose en el *Gráfico 32*:



Gráfico 32: Cantidad de infracciones cometidas por las sociedades de auditoría, atendiendo al tipo y motivo de las mismas.



**Notas:**

El porcentaje ha sido calculado dividiendo la cuantía de infracciones atendiendo al tipo y motivo, entre el total de infracciones cometidas por las sociedades de auditoría.

Fuente: Elaboración propia a partir de la información de los informes ejecutivos del ICAC (2016-2022).

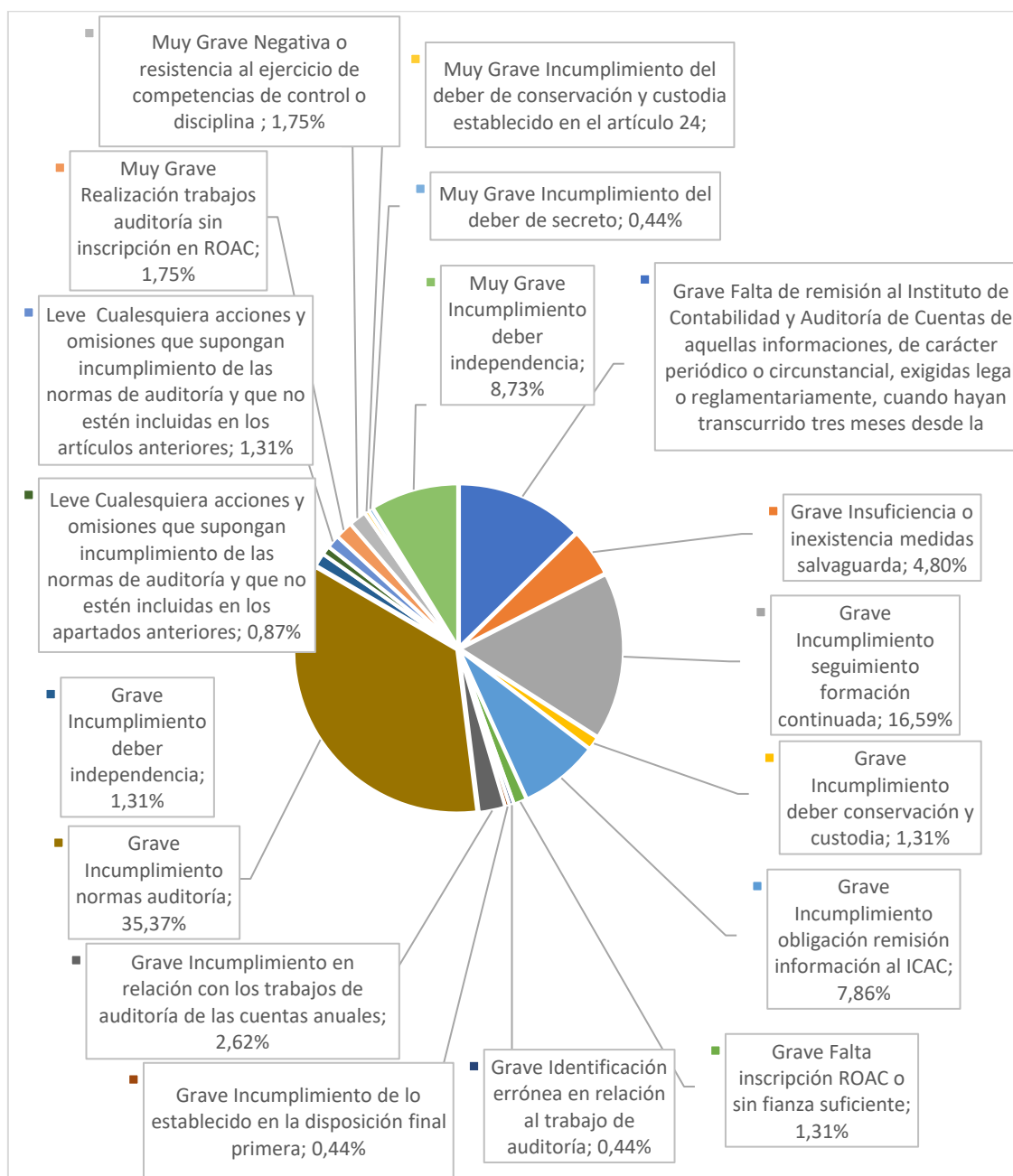
De la representación gráfica anterior se concluye que el motivo de la infracción más recurrente viene relacionado con el incumplimiento de las normas de auditoría, siendo esta una infracción de tipo grave (35,01% del total).

A continuación, se encontraría la infracción grave por motivo de falta de remisión al ICAC de las informaciones de carácter periódico o circunstancial exigidas legal o reglamentariamente, 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. Esta posee un porcentaje sobre el total de infracciones cometidas por las sociedades de auditoría del 19,88%.

Las más destacables de tipo muy grave se corresponden con el incumplimiento de deber de independencia, correspondiéndose con un 11,28% sobre el total de infracciones cometidas por las firmas de auditoría.

Asimismo, se observan los motivos de las correspondientes infracciones de los auditores individuales en el *Gráfico 33*:

Gráfico 33: Cantidad de infracciones cometidas por los auditores individuales, atendiendo al tipo y motivo de las mismas.



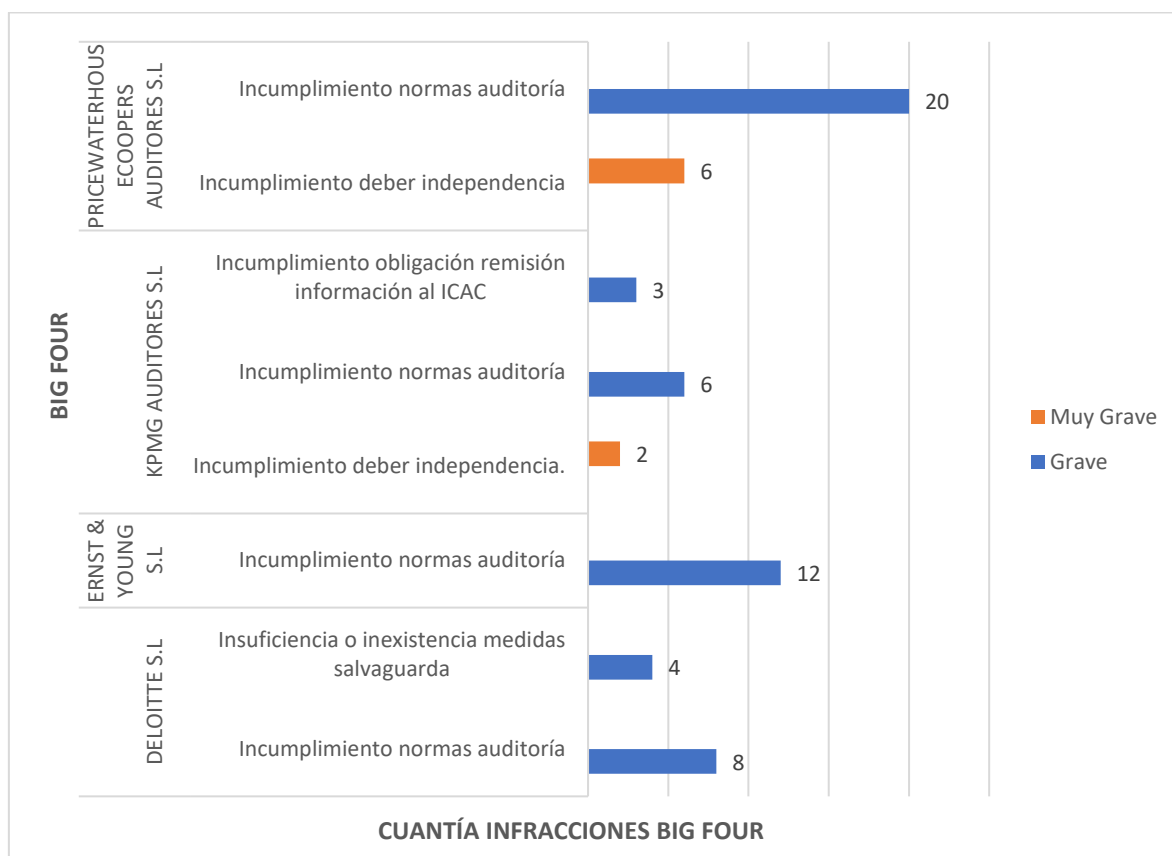
Del Gráfico 33 se desprende la mayor relevancia de las infracciones de tipo grave con motivo de incumplimiento de las normas de auditoría, representando así el 35,37% sobre el total de infracciones cometidas por los auditores individuales.

Posteriormente se observa que el segundo motivo más recurrente se corresponde con la infracción de tipo grave sobre el incumplimiento de la formación continuada, siendo de un 16,59% sobre el total.

De entre aquellas catalogadas como muy graves, cabe mencionar la infracción con motivo de incumplimiento del deber de independencia, representando un 8,73% sobre el total.

Como se mencionaba en el apartado 5.4 del trabajo, denominado “Facturación”, más concretamente en el subapartado 5.4.3.1 “Sociedades de auditoría”, existen cuatro sociedades de auditoría que engloban el grupo de las Big Four. Dada su relevancia en el sector auditor, conviene analizar la tipología de las infracciones cometidas en el periodo considerado, junto con el motivo de la propia infracción, lo cual se refleja en el *Gráfico 34*:

*Gráfico 34: Cantidad de infracciones cometidas por las sociedades de auditoría que forman en grupo Big Four, atendiendo a su gravedad y motivo.*



*Fuente: Elaboración propia a partir de la información de los informes ejecutivos del ICAC (2016-2022).*

En base a lo plasmado en el gráfico anterior, la sociedad Price Waterhouse Coopers Auditores S.L concentra la mayor cuantía tanto de infracciones de tipo muy grave (6 infracciones) como de infracciones de tipo grave (20 infracciones). Posteriormente se encuentran las sociedades Ernst & Young S.L y Deloitte S.L con 12 infracciones cada una de tipo grave, y finalmente, KPMG Auditores S.L. con 9 infracciones graves y 2 muy graves.

En cuanto a los motivos por los que se han cometido dichas infracciones, las sociedades del grupo Big Four mantienen el incumplimiento de las normas de auditoría como infracción más recurrente. siendo esta de tipo grave y surgiendo en 20 ocasiones para Price Waterhouse Coopers Auditores S.L, 12 para Ernst & Young S.L, 8 para Deloitte S.L y finalmente 6 para KPMG Auditores S.L.

Con respecto a las infracciones muy graves, destacan las 6 cometidas por Price Waterhouse Coopers Auditores S.L, que se relacionan con el motivo de incumplimiento del deber de independencia.

## 6.2.2-Sanciones

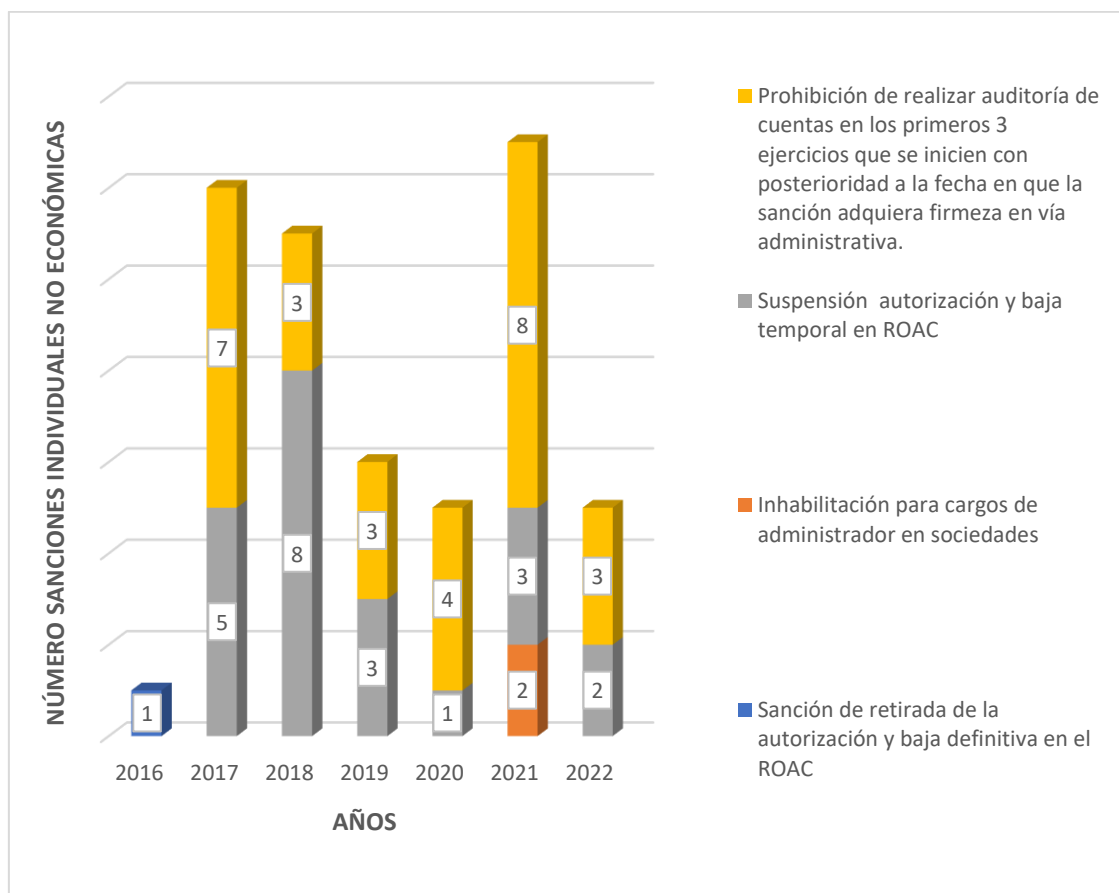
Con respecto al análisis de las sanciones impuestas por el ICAC, existen aquellas de carácter no económico y las de carácter económico. Serán establecidas en función de la categoría en la que se recojan, coincidente con la de la infracción cometida. Su clasificación se explica en el apartado 4.3 del TFG, cuyo nombre es “Tipos de sanciones”.

### 6.2.2.1-Sanciones individuales no económicas

Las sanciones individuales no económicas se corresponden con aquellas que no consisten en la imposición de una cuantía monetaria, sino más bien están relacionadas con una serie de prohibiciones que el auditor o sociedad de auditoría deben cumplir.

La distribución de la cantidad de las sanciones no económicas establecidas por el ICAC en función del año de imposición de la resolución, tanto a sociedades de auditoría como a auditores individuales se puede observar mediante el *Gráfico 35*:

*Gráfico 35: Sanciones individuales no económicas impuestas tanto a las sociedades de auditoría como a los auditores individuales, atendiendo a los años de imposición de la resolución.*



*Fuente: Elaboración propia a partir de la información de los informes ejecutivos del ICAC (2016-2022).*

Del gráfico anterior se aprecia una única sanción sobre la retirada de la autorización y baja definitiva en el ROAC, cuya fecha de resolución es en 2016.

Con respecto a la inhabilitación de ejecutar cargos de administrador en las sociedades, se aprecia la existencia de dos sanciones de este estilo establecidas en el año 2021.

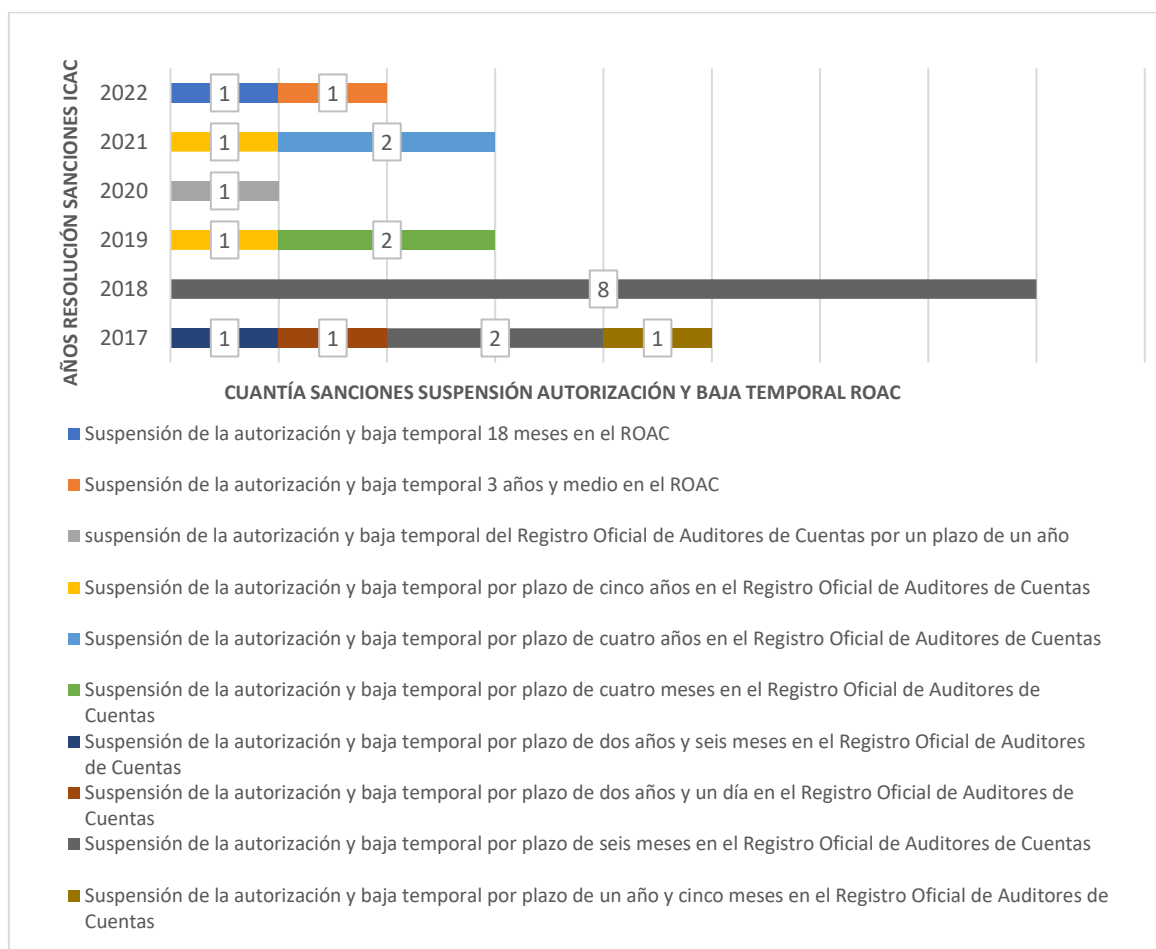
De entre las sanciones relacionadas con la suspensión de la autorización y baja temporal en el ROAC, destaca principalmente las 8 impuestas en 2018, año a partir del cual su cuantía va reduciéndose, observándose un total de 2 sanciones establecidas en 2022.

Finalmente, respecto a las sanciones sobre la prohibición de realizar auditoría en los 3 ejercicios que comiencen tras la adquisición de firmeza en vía administrativa de la misma sanción, destacan la existencia de 7 sanciones en 2017 y 8 en 2021. En los años restantes se aprecia cómo no se superan las 4 sanciones.

Tal y como se observa, existe menor cuantía de sanciones relacionadas con la retirada de la autorización y baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y la inhabilitación para cargos de administrador en sociedades, lo que contrasta con una mayor cuantía de sanciones relacionadas con la prohibición de realizar auditoría de cuentas, seguido de aquellas que hacen referencia a la suspensión de la autorización y baja temporal en el ROAC.

Este último tipo de sanción se subdivide a su vez en una clasificación, en función del tiempo impuesto por el ICAC de suspensión de autorización y baja del ROAC. Todo ello se observa mediante el *Gráfico 36*:

Gráfico 36: Tipos de sanciones no económicas que conforman el grupo de “suspensión de la autorización y baja temporal en el ROAC”.



Fuente: Elaboración propia a partir de la información de los informes ejecutivos del ICAC (2016-2022). Las que aparecen únicamente una vez se corresponden con:

- Suspensión de la autorización y baja temporal 18 meses en el ROAC, con fecha de resolución en 2022.
- Suspensión de la autorización y baja temporal 3 años y medio en el ROAC, cuyo año de resolución es 2022.
- Suspensión de la autorización y baja temporal del ROAC por un plazo de un año (año de resolución 2020).
- Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de dos años y seis meses en el ROAC, con fecha de resolución de 2017.
- Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de dos años y un día en el ROAC, cuyo año de resolución es 2017.
- Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de un año y cinco meses en el ROAC, con fecha de resolución de 2017.

Aquellas sanciones que han sido impuestas en dos ocasiones se corresponden con:

- Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de cinco años en el ROAC (año de resolución 2021).
- Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de cuatro años en el ROAC (año de resolución 2021).

- Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de cuatro meses en el ROAC (año de resolución 2019).

Por último, la más destacada que es impuesta en 10 ocasiones se denomina:

- Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de seis meses en el ROAC, habiendo resolución de 2 en 2017 y 8 en 2018.

Del gráfico y la explicación posterior se puede apreciar que la sanción incluida en el conjunto de “Suspensión de la autorización y baja temporal en ROAC “, en la que se impone un plazo de seis meses es la que se establece de forma más recurrente.

Se aprecia también que en 2017 se impusieron más cantidad de sanciones sobre la suspensión de la autorización y baja temporal en el ROAC, en comparación a lo establecido en 2022.

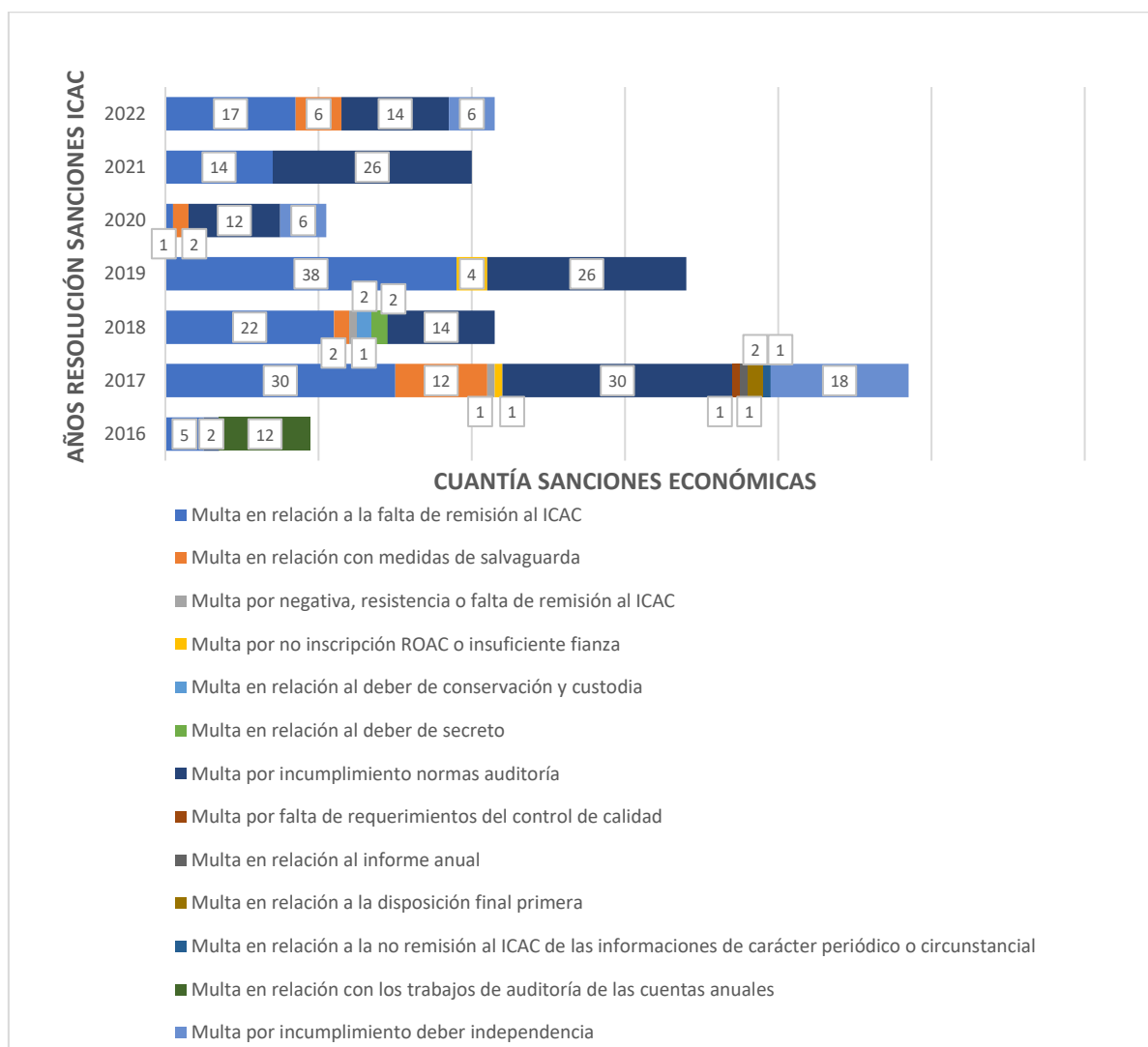
#### *6.2.2.1-Sanciones individuales económicas*

Las sanciones individuales de carácter económico se corresponden con aquellas que sí que se relacionan con la imposición de una cantidad monetaria a pagar por parte de la sociedad de auditoría o auditor individual.

Por un lado, en el *Gráfico 37* se distinguen el número de sanciones económicas impuestas a las sociedades de auditoría:



Gráfico 37: Sanciones económicas impuestas a las sociedades de auditoría, atendiendo a su tipología y a los años de resolución por parte del ICAC.



Fuente: Elaboración propia a partir de la información de los informes ejecutivos del ICAC (2016-2022).

Se aprecia que la sanción económica más veces impuesta se relaciona con la falta de remisión al ICAC (127 ocasiones) siendo 2019 el año en el que más resoluciones sobre esta tipología se impusieron (38 sanciones), seguido de aquellas impuestas por el incumplimiento de las normas de auditoría (124 ocasiones) viéndose un 2017 con una cuantía de 30 sanciones de este tipo. Por otro lado, destacan las establecidas por incumplimiento del deber de independencia (30 ocasiones), sobre todo en el año 2017 en donde se impusieron 18 sanciones relacionadas con el tipo mencionado.

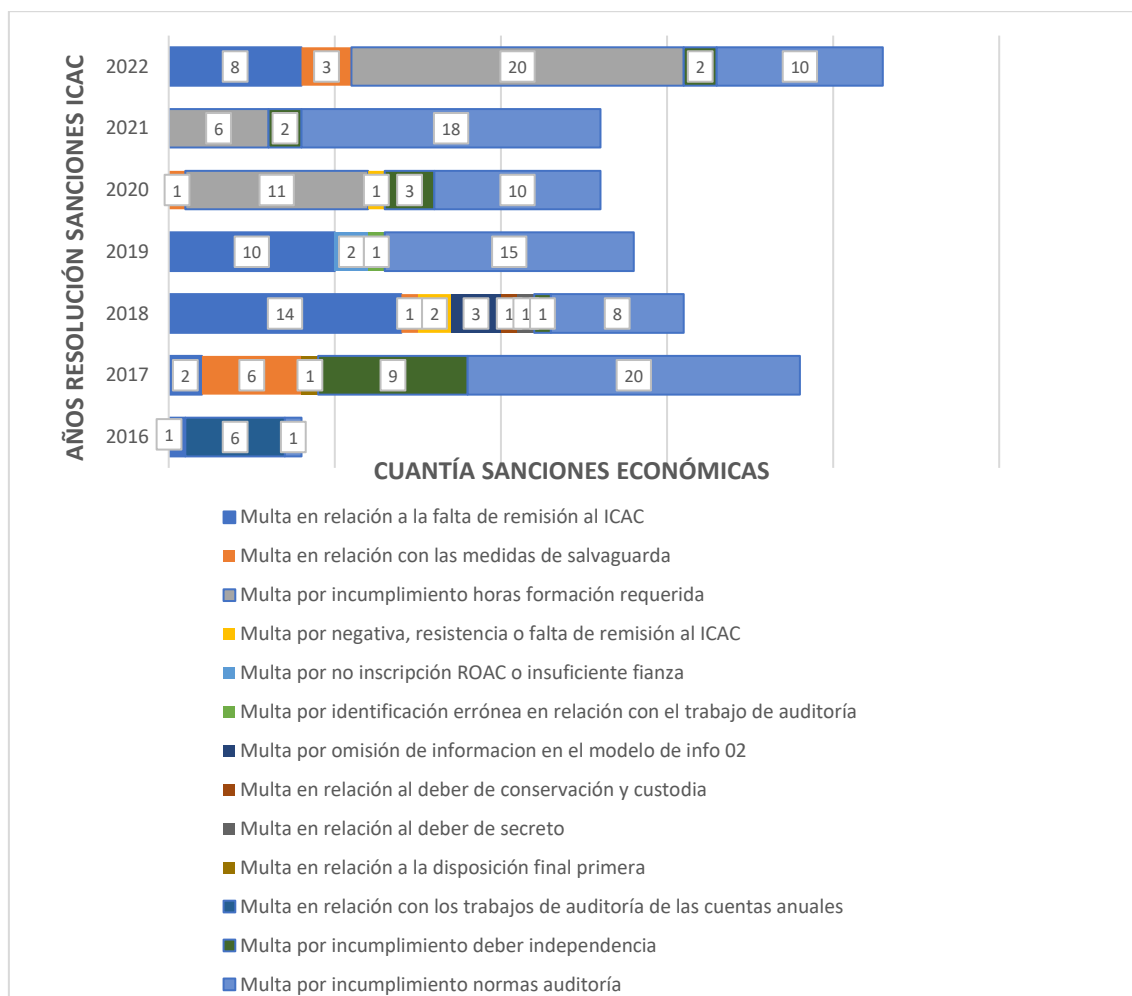
Posteriormente, destacarían las multas impuestas en relación con las medidas de salvaguarda insuficientes (22 ocasiones) destacando 2017 con 12 sanciones y las multas en relación con los trabajos de auditoría de las cuentas anuales (12 ocasiones), todas ellas impuestas en 2016.

En cuanto a su evolución, destaca un aumento considerable de las multas de carácter económico impuestas a las sociedades de auditoría entre 2016 y 2017, pasando de una cantidad total de 19 sanciones en 2016 a 97 en 2017. Además, comparando 2017 con 2022, se observa la disminución de la cantidad de diversas sanciones económicas, como serían las multas por falta de remisión

al ICAC, que pasan de ser 30 en 2017 a 17 en 2022, las multas en relación con medidas de salvaguarda que pasan de ser 12 en 2017 a 6 en 2022, las multas por incumplimiento de normas de auditoría también disminuyen siendo 30 en 2017 y 14 en 2022, y otro ejemplo de ello sería el de las multas por incumplimiento del deber de independencia, existiendo una cuantía de 18 en 2017 y de 6 en 2022.

Por otro lado, se analizan la cantidad de sanciones económicas generadas para los auditores individuales según el año en el que se ha generado resolución por parte del ICAC, que se plasma en el *Gráfico 38*:

*Gráfico 38: Sanciones económicas impuestas a los auditores individuales, según su tipología.*



*Fuente: Elaboración propia a partir de la información de los informes ejecutivos del ICAC (2016-2022).*

A través del gráfico anterior, para el caso de auditores individuales se aprecia mayor cuantía de sanciones económicas por incumplimiento de normas de auditoría (82 sanciones) existiendo la mayor cuantía en el año 2017 con 20 sanciones, seguido de las multas por incumplimiento de horas de formación necesarias (37 sanciones) destacando 2022 con 20 sanciones y también de las multas sobre la falta de remisión al ICAC (35 sanciones) existiendo un total de 14 sanciones en 2018.

Posteriormente, destacarían las sanciones relacionadas con el incumplimiento del deber de independencia, impuestas en 17 ocasiones, con 9 sanciones en 2019 y las multas por en relación con las medidas de salvaguarda (11 ocasiones), existiendo un total de 6 en 2017.

Del gráfico anterior también se observa un gran incremento de las sanciones económicas entre 2016 y 2017 para los auditores individuales, pasando de 8 a 38 sanciones totales impuestas en dichos años. Además, comparando 2017 con 2022, existe una disminución de las sanciones por incumplimiento de normas de auditoría, reduciéndose a la mitad (de 20 a 10 sanciones) junto con la bajada de las multas por medidas de salvaguarda siendo 6 en 2017 y 3 en 2022. Todo ello contrasta con las sanciones por incumplimiento de horas de formación requerida, siendo de cantidad nula en 2017 y de 20 sanciones en 2022.

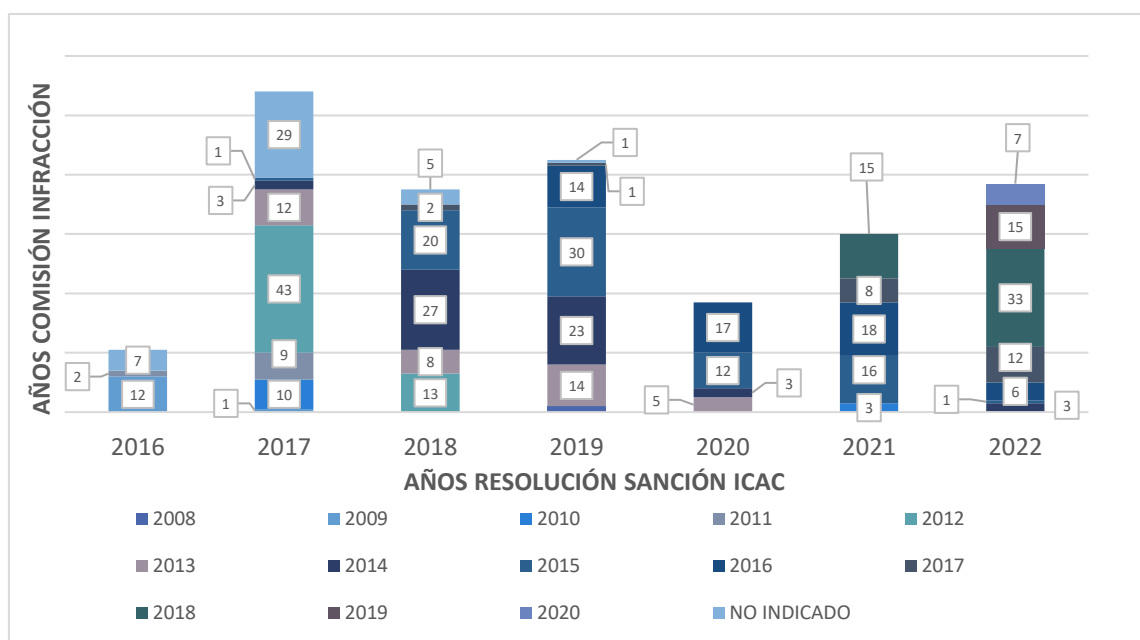
### 6.2.3-Eficiencia del ICAC

Para evaluar la eficiencia del ICAC, se realiza una comparación entre los años en los que las sociedades de auditoría y auditores individuales han cometido las infracciones y las fechas en las que el ICAC ha establecido una resolución a las mismas. Una vez realizado, también se analizan las prescripciones de las infracciones cometidas, viendo la gravedad de las mismas, el artículo al que hacen referencia y el sujeto que las comete.

Debido a que, en determinadas ocasiones, las infracciones son cometidas en un periodo de tiempo concreto (dos años), para facilitar el análisis se han agrupado las fechas considerando el año de inicio de la infracción.

Por ello, se crea el gráfico que se muestra a continuación:

Gráfico 39: Clasificación del número de infracciones cometidas, atendiendo a las fechas de comisión y resolución.



Fuente: Elaboración propia a partir de la información de los informes ejecutivos del ICAC (2016-2022).

Viendo el *Gráfico 39*, se destacan una serie de aspectos:

- En **2016** se establecieron resoluciones para 12 infracciones cometidas en 2009, 2 en 2011 y 7 para las infracciones en las que no se ha indicado su año de comisión.
- En **2017** se establecieron resoluciones para 1 infracción en 2009, 10 en 2010, 9 en 2011, 43 en 2012, 12 en 2013, y 3 en 2014, 1 en 2015 y 29 en las que no ha sido indicado su año de comisión.
- En **2018** se implementaron resoluciones para 13 infracciones cometidas en 2012, 8 en 2013, 27 en 2014, 20 en 2015, 2 en 2017 y 5 en las que no ha sido indicado el año de comisión.
- En **2019** se generaron resoluciones para 2 infracciones de 2008, 14 en 2013, 23 en 2014, 30 en 2015, 14 en 2016, 1 en 2017 y finalmente 1 en las que no ha sido indicado su año de comisión.
- En **2020** se establecieron resoluciones para 5 infracciones en 2013, 3 en 2014, 12 en 2015, y 17 en 2016.
- En **2021** se generaron resoluciones para 3 infracciones en 2010, 16 infracciones en 2015, 18 en 2016, 8 en 2017 y 15 en 2018.
- En **2022** se generaron resoluciones para 3 infracciones en 2014, 1 en 2015, 6 en 2016, 12 en 2017, 33 en 2018, 15 en 2019 y 7 en 2020.

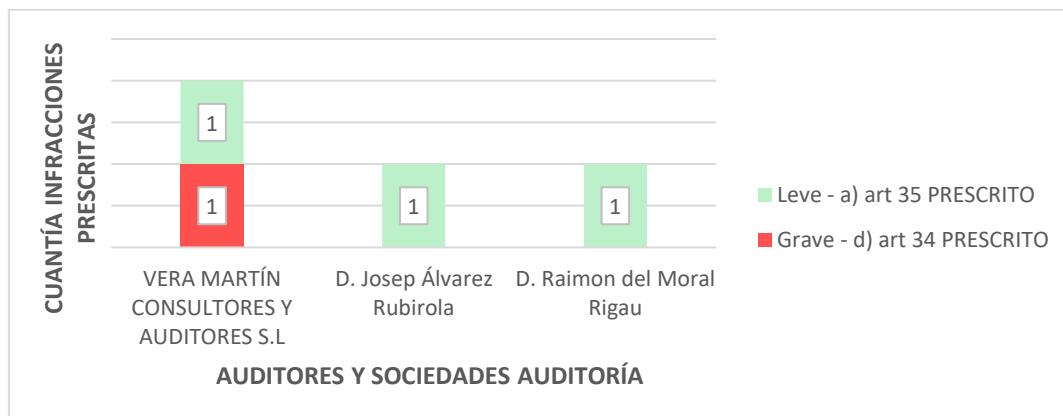
Lo más destacable de la clasificación establecida son los 11 años de diferencia entre las dos infracciones cometidas en 2008 y su fecha de resolución en 2019 y 7 años de diferencia entre las 12 infracciones cometidas en 2009 y su fecha de resolución en 2016.

En contraposición, también cabe resaltar el año de diferencia entre las 2 infracciones cometidas en 2017 y su resolución establecida en 2018, o las 15 infracciones con fecha de comisión en 2019 y fecha de resolución en 2021.

Cabe mencionar que, en relación con lo comentado en el apartado 4.4 “La prescripción de las infracciones”, existen ciertas infracciones que han sido objeto de prescripción debido a la demora por parte del ICAC en establecer una resolución a las mismas.

Gracias a la especificación en los BOICACs analizados, se ha podido estudiar la gravedad de las infracciones prescritas, así como también el nombre de la sociedad de auditoría y auditores individuales a los que se asocian. Todo ello se plasma en el *Gráfico 40*:

*Gráfico 40: Infracciones prescritas atendiendo a su gravedad y al sujeto que la ha cometido.*



Fuente: Elaboración propia a partir de la información de los informes ejecutivos del ICAC (2016-2022).

Tal y como se observa, existen 3 infracciones leves prescritas, cometidas por los auditores D.Josep Álvarez Rubirola y D,Raimon del Mogal Rigau y también por la firma de auditoría “Vera Martín Consultores y auditores S.L”, además de 1 infracción grave prescrita cometida por la misma sociedad “Vera Martín Consultores y auditores S.L”.

A su vez, se observan los artículos a los que hace referencia cada tipo de infracción prescrita. Mientras que las infracciones prescritas catalogadas como “Leves” se cometieron de acuerdo con lo establecido en el apartado a) del artículo 35 del Texto Refundido de la LAC 22/2015, las “Graves” se relacionan con el apartado d) del artículo 34 de la LAC 22/2015.

En los BOICAC 116 y 113, aquellos que hacen referencia al artículo 35 a) sobre las infracciones leves prescritas, se cita que son debidas a *“Cualesquiera acciones y omisiones que supongan incumplimiento de las normas de auditoría y que no estén incluidas en los apartados anteriores”*.

Además, en el BOICAC 113 también se detalla información sobre el artículo 34 d) prescrito relacionado con una infracción de tipo grave. El motivo indicado se relaciona con el *“incumplimiento de la obligación de remisión de la información al ICAC”*.

## 7-LIMITACIONES

En la realización del presente TFG se han hallado una serie de limitaciones que conviene señalar. En primer lugar, las publicaciones de los diversos BOICACs no se encuentran disponibles en la web del ICAC. Por ello, no se ha podido extraer información de todos ellos dado que cuando se comenzó a realizar el presente proyecto, se encontraban en formato PDF los BOICACs desde el número 108 hasta el 132.

Por otro lado, para el cálculo del grado de concentración de la actividad auditora, al no disponer de la proporción de cuota de mercado que se posee, se ha realizado una estimación atendiendo al número de empresas existentes, teniendo en consideración su número de trabajadores totales y también aquellas con más de 50 empleados.

Además, en determinados datos extraídos del ICAC los cálculos no se corresponden con las operaciones realizadas mediante la herramienta Excel, por lo cual ha sido indicado a lo largo del TFG.

## 8-CONCLUSIONES

Para finalizar con el Trabajo de Fin de Grado, a continuación, se exponen las conclusiones obtenidas tras el estudio de mercado de auditoría realizado y tras el análisis de las infracciones y sanciones de las sociedades de auditoría y auditores individuales.

Primeramente, se comienza con el **estudio de mercado de auditoría**. En referencia *al análisis sobre la inscripción en el ROAC*, se aprecia que la evolución presentada en cuanto a las personas físicas inscritas en el ROAC y catalogadas como “Ejercientes” y “No ejercientes”, mantiene pequeñas variaciones con el paso de los años (reducciones en torno al 3% en el caso de los “Ejercientes” y aumentos alrededor del 2% respecto a los “No ejercientes”), mientras que las clasificadas como “No ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena”, presentan unas variaciones más destacables, con disminuciones en torno al 10% y 15% y aumentos del 10%.

Por otro lado, se presencia una disminución de 49 personas entre 2018 y 2019 con respecto a la evolución de las personas físicas atendiendo a las Adscripciones a Corporaciones, mientras que en el caso de sociedades de auditoría se conserva estable con el paso de los años.

Con respecto a la distribución geográfica de los auditores y sociedades de auditoría, se concluye que Andalucía es la CC.AA que presenta mayor actividad auditora destacando su máximo de número de auditores en 2020 (1.098 auditores) y Ceuta y Melilla la que cuentan con menor actividad (20 y 19 auditores respectivamente en 2020), teniendo en consideración el número de sociedades de auditoría y auditores individuales ejercientes por Comunidades y Ciudades autónomas.

Sin embargo, teniendo en cuenta el grado de concentración de empresas totales, destacaría Cataluña con la mayor concentración de las localizaciones analizadas (629.876 empresas en 2020, concentración del 18,5%), y considerando únicamente las empresas con más de 50 trabajadores, sería la Comunidad de Madrid la que reuniría mayor grado (552.027 empresas, concentración del 22,20%). En ambos casos, las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla son la que presentan menor cuantía de empresas, con porcentajes de concentración inferiores al 1% cada año. En cuanto a la tasa de variación, las evoluciones más significativas se corresponden con Melilla, existiendo un punto máximo en el periodo entre 2018 y 2019 con un incremento del número de empresas del 12,79% y País Vasco, con un incremento destacable entre 2016 y 2017 del 8,52%.

Tras analizar el epígrafe sobre el *ejercicio de la auditoría durante el año*, se observa que existen mayor número de sociedades de auditoría con facturación en comparación con las personas físicas que reciben honorarios. Además, en el análisis de la evolución tanto de firmas auditoras como de auditores individuales, se presentan sus puntos críticos en 2020, con una cantidad de 1.494 personas físicas sin facturación y 751 personas físicas con facturación, en comparación con las 243 sociedades sin facturación y las 1.169 sociedades con facturación.

Posteriormente, sobre los *profesionales a cargo de auditores*, la evolución del número de auditores que prestan servicios por cuenta ajena presenta un máximo en 2018 de 5.566 auditores, mientras que el máximo destacable en las personas no inscritas en el ROAC sucede en 2017 con una cuantía de 14.728. Además, la tendencia del número de personas no inscritas en el ROAC a cargo de sociedades de auditoría se presenta creciente, en contraposición de la estabilidad que se observa en la evolución de personas no inscritas en el ROAC a cargo de auditores por cuenta propia.

En el análisis de la *facturación* percibida, se concluyen ciertos aspectos como la principal concentración de la misma en las firmas de auditoría. Además, en cuanto a la evolución, se aprecia la disminución en la facturación en euros percibida por los auditores individuales, a la vez que incrementa de forma general la recibida por las sociedades de auditoría, alcanzando ambos su punto mínimo en 2020, siendo de una cantidad total de honorarios de 673.304.504€ en el caso de firmas auditoras y de 22.249.823€ en el caso de auditores individuales.

Además, la facturación en horas de los años 2014-2017 de las firmas de auditoría supera a las horas ejecutadas por parte de los auditores, superando los 8 millones en el caso de las sociedades auditoras y sin sobrepasar el millón en el caso de los auditores individuales.

En lo que respecta a los intervalos de facturación percibida, se aprecia que existe un gran número de sociedades que concentran facturaciones de rango menor (menos de 60.000€ de forma individual, siendo una cantidad de 473 sociedades) lo cual contrasta con la reducida cuantía de sociedades de auditoría que se hallan en intervalos de facturación superiores (facturación a partir de 40.000.000€ de forma individual, con una cuantía de 4 firmas auditoras). Por ello, se aprecia una gran concentración de la actividad auditora en pocas firmas de auditoría, que se trata de paliar con el concepto de coauditoría, relacionado con el trabajo conjunto entre dos o más sociedades de auditoría.

En cuanto a los intervalos de facturación percibidos por los auditores individuales, se ha observado que existe una proporción importante de auditores que reciben de forma individual gran cantidad de honorarios y que además concentran la mayor proporción de facturación respecto al total.

Por otra parte, se aprecia un número reducido de auditores individuales que perciben una baja facturación de forma individual (en comparación con los intervalos considerados), y que además concentran un porcentaje escaso de facturación respecto al total.

Para finalizar con las conclusiones extraídas sobre el estudio de mercado de auditoría, se realiza el análisis sobre los *trabajos e informes emitidos y declarados*, en los que, con respecto a la evolución de los informes emitidos cabe destacar que su comportamiento a lo largo de los años viene especialmente influido por el de las sociedades catalogadas como otras. Así, mientras las sociedades restantes presentan una tendencia estable en el tiempo, las “otras sociedades”, presentan un mínimo en 2020 (52.759 informes) seguido de un máximo en 2021 (65.842 informes).

Además, atendiendo al tipo de sociedad auditada, las organizaciones que reciben más informes son las catalogadas dentro del grupo 5 (Fundaciones bancarias, sociedades de garantía recíproca, entidades de pago y entidades de dinero electrónico, Instituciones de inversión colectiva, empresas de servicios de inversión y sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva).

Finalmente, con respecto a la cifra de negocios, reciben mayor cuantía de informes aquellas con una cifra inferior a 3 millones (132.065 informes) lo cual puede verse influido por las ventajas asociadas a la auditoría voluntaria. Por otro lado, la evolución general en función de la cifra de negocios considerada se mantiene decreciente localizándose un mínimo en 2020 junto con un máximo en 2021.

Por otra parte, del **análisis de las infracciones y sanciones impuestas a los auditores individuales y sociedades de auditoría** se desprenden las siguientes conclusiones. En lo referente a las *infracciones* cometidas, destacan principalmente la existencia de infracciones de tipo grave tanto para las firmas de auditoría (290 infracciones graves, un 86%) como para los auditores individuales (194 infracciones, un 85%).

Ahondando en el motivo de su comisión, aquellas infracciones que suceden en mayor número de ocasiones se relacionan con el incumplimiento de las normas de auditoría para ambos sujetos. Sin embargo, el segundo motivo más recurrente para el caso de las firmas de auditoría se corresponde con el incumplimiento en relación con los trabajos de auditoría de las cuentas anuales, mientras que para los auditores individuales se relaciona con el incumplimiento de la formación continuada.

Tras el análisis de forma más concreta sobre los motivos de las infracciones cometidas por el grupo de las Big Four, se averigua que el motivo más relevante para las cuatro sociedades (Price Waterhouse Coopers Auditores S.L, sociedades Ernst & Young S.L, Deloitte S.L y KPMG Auditores S.L) es el del incumplimiento de las normas de auditoría, destacando principalmente Price Waterhouse Coopers Auditores S.L con 20 infracciones por dicho motivo. Por otro lado, Price Waterhouse Coopers Auditores S.L y KPMG Auditores S.L son las sociedades infractoras responsables de infracciones muy graves relacionadas con el incumplimiento del deber de independencia, con una cantidad de 6 y 2, respectivamente.

Posteriormente, en el estudio de las *sanciones de carácter no económico* impuestas por el ICAC, se aprecia una disminución desde 2017 hasta 2020 de la cuantía de las sanciones sobre la prohibición de realizar auditoría de cuentas en los tres primeros ejercicios que se inicien con posterioridad a la fecha en que la sanción adquiera firmeza en vía administrativa, llegando a su máximo en 2021 (8 sanciones) y recudiéndose de nuevo para 2022 (3 sanciones). Destaca la existencia de una única sanción en 2016 sobre la retirada de la autorización y baja definitiva en el ROAC junto con 2 sanciones de inhabilitación para cargos de administrador en 2021.

Sobre las sanciones de suspensión de la autorización y baja temporal, estas alcanzan su pico en 2018 con 8 sanciones y posteriormente van reduciéndose hasta 2022. La que se impone en más ocasiones es la que establece una suspensión de la autorización y baja temporal de seis meses en el ROAC.



Tras el estudio de las *sanciones económicas*, se concluye que, en el caso de firmas de auditoría, la multa que más veces se establece es la relacionada con la falta de remisión de información al ICAC ocurriendo en 127 ocasiones, seguido de las multas por insuficiencia de medidas de salvaguarda en 22 ocasiones.

Por otro lado, en el caso de los auditores individuales, la sanción económica más recurrente se corresponde con las multas por incumplimiento de normas de auditoría (82 sanciones), seguido de las multas por incumplimiento de horas de formación necesarias (37 sanciones).

En cuanto a la evolución de las sanciones económicas en función del año de imposición, tanto para firmas de auditoría como para auditores individuales destaca un incremento de sanciones totales impuestas en 2016 (19 sanciones para firmas auditoras y 8 sanciones para auditores individuales) en comparación con 2017 (87 sanciones para firmas auditoras y 38 sanciones para auditores individuales) y las variaciones de cuantía de sanciones entre 2017 y 2022, como la disminución en el número de sanciones por incumplimiento de normas de auditoría o por medidas de salvaguarda insuficientes. Destaca en el caso de las sociedades de auditoría, la disminución de las sanciones sobre el deber de independencia y en caso de los auditores individuales, la aparición en 2022 de multas por incumplimiento de horas de formación requerida (20 sanciones), inexistentes en 2017.

Como finalización al apartado sobre sanciones e infracciones, se incluye una sección en la que se trata de evaluar la *eficiencia del ICAC*. Por un lado, tras la comparación entre los años de comisión de las infracciones y los años de imposición de la resolución por parte del ICAC, se concluyen la existencia de 11 años de diferencia entre las infracciones cometidas en 2008 y su fecha de resolución en 2019, o los 7 años de diferencia entre las infracciones cometidas en 2009 y su posterior resolución de 2016.

Por otra parte, resaltan los dos años entre las infracciones de 2017 y su resolución en 2018, o las infracciones de 2019 con resolución del ICAC establecida en 2021.

Además, también se analizan las infracciones que han prescrito debido a la demora por parte del ICAC, localizándose una de tipo grave referente al artículo 34. d) y tres de tipo leve que se relacionan con el artículo 35. a).

## 9-ANEXOS

### 9.1-Audidores inscritos en el ROAC

#### 9.1.1-Audidores y sociedades de auditoría

En la tabla siguiente se muestra la variación del número de personas físicas inscritas en el ROAC en números enteros.

VARIACIÓN NÚMERO PERSONAS FÍSICAS	2014-2015	2015-2016	2016-2017	2017-2018	2018-2019	2019-2020	2020-2021
Ejercientes	- 130	- 56	- 86	- 19	- 58	- 82	- 42
No ejercientes que prestan servicios por cuenta ajena	- 170	100	108	32	126	15	44
No ejercientes	303	299	191	325	156	216	63

#### 9.1.2-Distribución geográfica

En este apartado se muestran las tablas sobre el número de empresas total y empresas con más de 50 trabajadores, según la Comunidad y Ciudad Autónoma considerada, necesarios para la estimación del grado de concentración de la actividad auditora, en el periodo 2014-2020.

Comunidades y ciudades autónomas	2014	
	Nº empresas total	Nº empresas >50 trab
01 Andalucía	468.930	2.201
02 Aragón	88.114	595
03 Principado de Asturias	66.342	357
04 Islas Baleares	84.270	498
05 Canarias	128.518	887
06 Cantabria	36.698	229
07 Castilla y León	159.473	750
08 Castilla - La Mancha	123.095	500
09 Cataluña	576.565	4.748
10 Comunitat Valenciana	330.855	2.087
11 Extremadura	62.929	255
12 Galicia	191.745	1.032
13 Comunidad de Madrid	494.509	5.278
14 Región de Murcia	86.782	552
15 Comunidad Foral de Navarra	41.582	429
16 País Vasco	149.245	1.432
17 la Rioja	22.314	143
18 Ceuta	3.590	23
19 Melilla	3.754	17
<b>TOTAL</b>	<b>3.119.310</b>	<b>22.013</b>

	2015	
	Nº empresas total	Nº empresas >50 trab
01 Andalucía	480.094	2.254
02 Aragón	89.873	591
03 Principado de Asturias	67.451	355
04 Islas Baleares	87.111	535
05 Canarias	132.857	922
06 Cantabria	37.332	242
07 Castilla y León	161.119	765
08 Castilla - La Mancha	125.786	494
09 Cataluña	584.369	4.914
10 Comunitat Valenciana	339.533	2.169
11 Extremadura	64.475	271
12 Galicia	195.595	1.036
13 Comunidad de Madrid	508.612	5.323
14 Región de Murcia	90.031	583
15 Comunidad Foral de Navarra	43.131	429
16 País Vasco	148.575	1.428
17 la Rioja	23.083	148
18 Ceuta	3.749	23
19 Melilla	4.102	16
<b>TOTAL</b>	<b>3.186.878</b>	<b>22.498</b>

	2016	
	Nº empresas total	Nº empresas >50 trab
01 Andalucía	489.347	2.380
02 Aragón	90.325	635
03 Principado de Asturias	67.675	362
04 Islas Baleares	89.341	547
05 Canarias	135.909	994
06 Cantabria	37.696	228
07 Castilla y León	161.364	798
08 Castilla - La Mancha	126.421	525
09 Cataluña	596.196	5.086
10 Comunitat Valenciana	344.556	2.289
11 Extremadura	65.484	281
12 Galicia	197.538	1.105
13 Comunidad de Madrid	516.412	5.525
14 Región de Murcia	92.008	608
15 Comunidad Foral de Navarra	43.907	457
16 País Vasco	151.216	1.481
17 la Rioja	23.076	150
18 Ceuta	3.762	20
19 Melilla	4.349	15
<b>TOTAL</b>	<b>3.236.582</b>	<b>23.486</b>

	2017	
	Nº empresas total	Nº empresas >50 trab
01 Andalucía	501.745	2.544
02 Aragón	90.903	677
03 Principado de Asturias	68.368	387
04 Islas Baleares	93.067	614
05 Canarias	141.595	1.079
06 Cantabria	38.459	236
07 Castilla y León	161.619	835
08 Castilla - La Mancha	127.102	588
09 Cataluña	608.981	5.459
10 Comunitat Valenciana	350.065	2.392
11 Extremadura	65.844	295
12 Galicia	198.923	1.126
13 Comunidad de Madrid	526.156	5.703
14 Región de Murcia	93.574	661
15 Comunidad Foral de Navarra	44.120	466
16 País Vasco	140.290	1.511
17 la Rioja	23.167	161
18 Ceuta	3.844	20
19 Melilla	4.524	12
<b>TOTAL</b>	<b>3.282.346</b>	<b>24.766</b>

	2018	
	Nº empresas total	Nº empresas >50 trab
01 Andalucía	509.137	2.747
02 Aragón	91.493	732
03 Principado de Asturias	68.688	394
04 Islas Baleares	96.638	675
05 Canarias	146.126	1.156
06 Cantabria	38.522	250
07 Castilla y León	161.986	858
08 Castilla - La Mancha	127.643	638
09 Cataluña	618.366	5.581
10 Comunitat Valenciana	356.480	2.544
11 Extremadura	66.879	321
12 Galicia	200.801	1.162
13 Comunidad de Madrid	538.917	5.972
14 Región de Murcia	95.544	701
15 Comunidad Foral de Navarra	44.289	482
16 País Vasco	144.357	1.567
17 la Rioja	23.197	169
18 Ceuta	3.916	22
19 Melilla	4.667	16
<b>TOTAL</b>	<b>3.337.646</b>	<b>25.987</b>

	2019	
	Nº empresas total	Nº empresas >50 trab
01 Andalucía	518.532	2.806
02 Aragón	91.114	711
03 Principado de Asturias	68.661	381
04 Islas Baleares	98.712	629
05 Canarias	151.661	1.065
06 Cantabria	38.702	239
07 Castilla y León	161.407	831
08 Castilla - La Mancha	128.106	640
09 Cataluña	620.031	5.358
10 Comunitat Valenciana	363.428	2.589
11 Extremadura	67.687	320
12 Galicia	200.972	1.155
13 Comunidad de Madrid	540.544	5.570
14 Región de Murcia	95.456	716
15 Comunidad Foral de Navarra	44.224	467
16 País Vasco	142.198	1.484
17 la Rioja	22.669	168
18 Ceuta	3.789	22
19 Melilla	5.304	14
<b>TOTAL</b>	<b>3.363.197</b>	<b>25.165</b>

	2020	
	Nº empresas total	Nº empresas >50 trab
01 Andalucía	531.045	3.026
02 Aragón	90.682	758
03 Principado de Asturias	68.433	403
04 Islas Baleares	100.022	651
05 Canarias	152.756	1.098
06 Cantabria	38.880	252
07 Castilla y León	160.199	874
08 Castilla - La Mancha	128.713	676
09 Cataluña	629.876	5.607
10 Comunitat Valenciana	370.645	2.689
11 Extremadura	67.336	334
12 Galicia	197.813	1.165
13 Comunidad de Madrid	552.027	5.853
14 Región de Murcia	96.764	763
15 Comunidad Foral de Navarra	44.430	485
16 País Vasco	143.028	1.520
17 la Rioja	22.700	177
18 Ceuta	3.845	22
19 Melilla	5.234	16
<b>TOTAL</b>	<b>3.404.428</b>	<b>26.369</b>

## 9.2-Facturación

A continuación, se muestran las tablas sobre el número y facturación, tanto en cantidades enteras - como en porcentaje, de las sociedades de auditoría y auditores individuales de 2014 a 2021. Los datos que aparecen sombreados en rojo son debidos a que la suma realizada con Excel no coincide con los datos proporcionados por el ICAC. No obstante, se han tomado como referencia los datos publicados.

FACTURACIÓN INTERVALOS	2014				2015			
	Sociedades	Número	%	Facturación	%	Número	%	Facturación
A partir de 6.000.000 €	7	0,5%	407.652.671	68,1%	7		410.906.308	68,0%
entre 1.200.000 y 6.000.000 €	12	0,9%	20.609.098	3,4%	15	1,1%	27.167.679	4,5%
entre 600.000 y 1.200.000 €	49	3,5%	39.412.686	6,6%	36	2,6%	30.229.037	5,0%
entre 400.000 y 600.000 €	48	3,5%	2.216.485	3,9%	49	3,5%	24.142.300	4,0%
entre 300.000 y 400.000 €	49	3,5%	16.618.014	2,8%	54	3,9%	18.821.227	3,1%
entre 180.000 y 300.000 €	135	9,7%	31.710.389	5,3%	150	10,8%	34.611.867	5,7%
entre 120.000 y 180.000 €	144	10,4%	21.381.069	3,6%	140	10,1%	23.107.912	3,5%
entre 60.000 y 120.000 €	278	20,1%	24.175.765	4,0%	263	19,0%	14.342.119	3,8%
menos de 60.000 €	530	38,0%	14.057.420	2,3%	512	37,0%	14.342.119	2,4%
SUBTOTAL	1252	0,0%	598.833.596	0,0%	1226	0,0%	604.176.119	0,0%
Sin facturación	143	9,9%	-	0,0%	157	11,4%		
<b>TOTAL</b>	<b>1.395</b>	<b>100%</b>	<b>598.833.596</b>	<b>100%</b>	<b>1.383</b>	<b>99%</b>	<b>604.176.119</b>	<b>100%</b>

FACTURACIÓN INTERVALOS	2016				
	Sociedades	Número	%	Facturación	%
A partir de 6.000.000 €	7	0,5%	430.058.973	69,0%	
entre 1.200.000 y 6.000.000 €	13	0,9%	24.370.405	3,9%	
entre 600.000 y 1.200.000 €	43	3,1%	34.929.786	5,6%	
entre 400.000 y 600.000 €	44	3,2%	21.289.262	3,4%	
entre 300.000 y 400.000 €	57	4,1%	19.715.546	3,2%	
entre 180.000 y 300.000 €	141	10,2%	33.085.276	5,3%	
entre 120.000 y 180.000 €	154	11,2%	22.863.796	3,7%	
entre 60.000 y 120.000 €	271	19,7%	23.527.112	3,8%	
menos de 60.000 €	488	35,5%	13.355.504	2,1%	
SUBTOTAL	1218	0,0%	623.195.660		
Sin facturación	158	11,5%	-	-	
<b>TOTAL</b>	<b>1.376</b>	<b>100%</b>	<b>623.195.660</b>	<b>100%</b>	

FACTURACIÓN INTERVALOS	2014				2015				
	Individuales	Número	%	Facturación	%	Número	%	Facturación	%
A partir de 30.000 €	343	13,9%	23.843.001,0	70,9%	326	14,0%	20.937.703,0	69,3%	
Entre 12.000 y 30.000 €	370	15,0%	7.187.800,0	21,4%	336	14,4%	6.576.379,0	21,8%	
Entre 6.000 y 12.000 €	210	8,5%	1.782.305,0	5,3%	227	9,8%	1.935.557,0	6,4%	
Entre 3.000 y 6.000 €	163	6,6%	713.122,0	2,1%	143	6,1%	636.879,0	2,1%	
Menos de 3.000 €	55	2,2%	112.454,0	0,3%	56	2,4%	111.690,0	0,4%	
SUBTOTAL	1.141	0,0%	33.638.682,0	-	1.088		30.198.209,0		
Sin facturación	1327	53,8%	-	-	1.240	53,3%	-	-	
<b>TOTAL</b>	<b>2.468</b>	<b>100%</b>	<b>33.638.682</b>	<b>100%</b>	<b>2.328</b>	<b>100%</b>	<b>30.198.209</b>	<b>100%</b>	

FACTURACIÓN INTERVALOS	2016				
	Individuales	Número	%	Facturación	%
A partir de 30.000 €	320	14,5%	20.624.522,0	70,5%	
Entre 12.000 y 30.000 €	315	14,3%	6.146.272,0	21,0%	
Entre 6.000 y 12.000 €	205	9,3%	1.785.711,0	6,1%	
Entre 3.000 y 6.000 €	136	6,2%	597.890,0	2,0%	
Menos de 3.000 €	53	2,4%	111.038,0	0,4%	
SUBTOTAL	1.029	0,0%	29.265.433,0		
Sin facturación	1.175	53,3%	-	-	
<b>TOTAL</b>	<b>2.204</b>	<b>100%</b>	<b>29.265.433</b>	<b>100%</b>	

FACTURACIÓN INTERVALOS	2017				2018				
	Sociedades	Número	%	Facturación	%	Número	%	Facturación	%
A partir de 40.000.000€	4	0,30%	398.875.781	62,90%	4	0,30%	413.187.377	62,30%	
Entre 8.000.000 y 40.000.000€	3	0,30%	33.488.739	5,30%	4	0,30%	45.419.330	6,80%	
Entre 2.000.000 y 8.000.000€	5	0,40%	18.856.925	3,00%	5	0,30%	13.898.553	2,10%	
entre 1.200.000 y 2.000.000 €	11	0,80%	16.087.573	2,50%	12	0,80%	17.120.942	2,60%	
entre 600.000 y 1.200.000 €	43	3,20%	34.025.682	5,40%	42	3,00%	34.255.839	5,20%	
entre 400.000 y 600.000 €	44	3,30%	21.119.341	3,30%	48	3,40%	23.436.395	3,50%	
entre 300.000 y 400.000 €	55	4,10%	18.868.829	3,00%	65	4,60%	22.450.219	3,40%	
entre 180.000 y 300.000 €	151	11,30%	34.683.873	5,50%	155	10,90%	35.377.821	5,30%	
entre 120.000 y 180.000 €	148	11,00%	21.957.578	3,50%	158	11,10%	23.449.257	3,50%	
entre 60.000 y 120.000 €	263	19,60%	23.270.818	3,70%	251	17,60%	21.659.677	3,30%	
menos de 60.000 €	473	35,30%	13.245.405	2,10%	463	32,50%	13.111.529	2,00%	
SUBTOTAL	1.200	0,00%	634.480.445	0,00%	1.207	0,00%	663.366.940	0,00%	
Sin facturación	141	10,50%	-	0,00%	196	15,20%	-	0,00%	
<b>TOTAL</b>	<b>1.341</b>	<b>100%</b>	<b>634.480.445</b>	<b>100%</b>	<b>1.403</b>	<b>100%</b>	<b>663.366.940</b>	<b>100%</b>	

FACTURACIÓN INTERVALOS	2019				2020			
	Sociedades	Número	%	Facturación	%	Número	%	Facturación
A partir de 40.000.000€	4	0,30%	432.490.194	61,80%	4	0,30%	426.893.661	63,40%
Entre 8.000.000 y 40.000.000€	4	0,30%	50.143.778	7,20%	4	0,30%	47.733.520	7,10%
Entre 2.000.000 y 8.000.000€	4	0,30%	13.757.388	1,90%	4	0,30%	14.771.379	2,20%
entre 1.200.000 y 2.000.000 €	15	1,00%	22.941.032	3,30%	12	0,80%	18.098.793	2,70%
entre 600.000 y 1.200.000 €	52	3,70%	41.294.646	5,90%	44	3,10%	35.224.509	5,20%
entre 400.000 y 600.000 €	49	3,50%	23.658.484	3,40%	48	3,40%	23.310.859	3,50%
entre 300.000 y 400.000 €	62	4,40%	21.226.574	3,00%	55	3,90%	18.877.171	2,80%
entre 180.000 y 300.000 €	158	11,30%	36.568.761	5,30%	143	10,10%	32.803.465	4,90%
entre 120.000 y 180.000 €	165	11,70%	24.543.985	3,50%	147	10,40%	22.056.929	3,30%
entre 60.000 y 120.000 €	236	16,80%	20.583.219	2,90%	232	16,40%	20.359.106	3,00%
menos de 60.000 €	442	31,50%	12.592.976	1,80%	476	33,70%	13.175.112	2,00%
SUBTOTAL	1.191	0,00%	699.801.037	0,00%	1.169	0,00%	673.304.504	0,00%
Sin facturación	214	15,20%	-	0,00%	243	17,20%	-	0,00%
<b>TOTAL</b>	<b>1.403</b>	<b>100%</b>	<b>699.801.037</b>	<b>100%</b>	<b>1.412</b>	<b>100%</b>	<b>673.304.504</b>	<b>100%</b>

FACTURACIÓN INTERVALOS	2021			
	Sociedades	Número	%	Facturación
A partir de 40.000.000€	4	0,30%	482.391.250,54	60,34%
Entre 8.000.000 y 40.000.000€	4	0,30%	58.266.883,86	7,29%
Entre 2.000.000 y 8.000.000€	6	0,46%	23.010.015,69	2,88%
entre 1.200.000 y 2.000.000 €	21	1,60%	31.328.658,21	3,92%
entre 600.000 y 1.200.000 €	52	3,96%	42.024.682,52	5,26%
entre 400.000 y 600.000 €	71	5,40%	34.253.742,73	4,28%
entre 300.000 y 400.000 €	85	6,47%	29.552.035,50	3,70%
entre 180.000 y 300.000 €	191	14,54%	44.205.289,44	5,53%
entre 120.000 y 180.000 €	159	12,10%	23.552.670,58	2,95%
entre 60.000 y 120.000 €	234	17,81%	20.670.507,05	2,59%
menos de 60.000 €	360	27,40%	10.260.829,08	1,28%
SUBTOTAL	1.187	0,00%	799.516.565,20	0,00%
Sin facturación	127	9,67%	-	0,00%
<b>TOTAL</b>	<b>1.314</b>	<b>100%</b>	<b>799.516.565</b>	<b>100%</b>

FACTURACIÓN INTERVALOS	2017				2018			
	Individuales	Número	%	Facturación	%	Número	%	Facturación
Más de 100.000€	43	2,10%	6.476.655	22,50%	47	2,00%	7.644.769	26,50%
Entre 30.000 y 100.000€	267	12,50%	13.971.632	48,50%	261	11,40%	13.899.061	48,10%
Entre 12.000 y 30.000 €	293	13,70%	5.796.309	20,10%	262	11,40%	5.098.988	17,70%
Entre 6.000 y 12.000 €	204	9,60%	1.743.024	6,10%	177	7,70%	1.535.760	5,30%
Entre 3.000 y 6.000 €	156	7,30%	705.724	2,50%	138	6,00%	602.371	2,00%
Menos de 3.000 €	47	2,20%	98.518	0,30%	46	2,00%	102.729	0,40%
SUBTOTAL	1.010	0,00%	28.791.862	0,00%	931	0,00%	28.883.677	0,00%
Sin facturación	1.119	52,60%	0	0,00%	1.369	59,50%	-	0,00%
<b>TOTAL</b>	<b>2.129</b>	<b>100%</b>	<b>28.791.862</b>	<b>100%</b>	<b>2.300</b>	<b>100%</b>	<b>28.883.677</b>	<b>100%</b>

FACTURACIÓN INTERVALOS	2019				2020			
	Individuales	Número	%	Facturación	%	Número	%	Facturación
Más de 100.000€	49	2,20%	7.915.508	27,80%	35	1,60%	5.044.070	22,70%
Entre 30.000 y 100.000€	261	11,50%	13.909.428	49,00%	218	9,70%	11.253.849	50,60%
Entre 12.000 y 30.000 €	234	10,40%	4.641.635	16,30%	213	9,50%	4.127.086	18,50%
Entre 6.000 y 12.000 €	156	6,90%	1.360.979	4,80%	149	6,60%	1.275.146	5,70%
Entre 3.000 y 6.000 €	121	5,30%	533.687	1,90%	108	4,80%	485.197	2,20%
Menos de 3.000 €	25	1,10%	51.842	0,20%	28	1,30%	64.474	0,30%
SUBTOTAL	846	0,00%	28.413.079	0,00%	751	0,00%	22.249.823	0,00%
Sin facturación	1.414	62,60%	-	0,00%	1.494	66,50%	-	0,00%
<b>TOTAL</b>	<b>2.260</b>	<b>100%</b>	<b>28.413.079</b>	<b>100%</b>	<b>2.245</b>	<b>100%</b>	<b>22.249.823</b>	<b>100%</b>

FACTURACIÓN INTERVALOS	2021			
	Individuales	Número	%	Facturación
Más de 100.000€	60	3,24%	9.147.701,71	30,82%
Entre 30.000 y 100.000€	268	14,47%	14.620.755,89	49,26%
Entre 12.000 y 30.000 €	208	11,23%	4.191.543,89	14,12%
Entre 6.000 y 12.000 €	144	7,78%	1.267.952,28	4,27%
Entre 3.000 y 6.000 €	87	4,70%	384.014,05	1,29%
Menos de 3.000 €	37	2,00%	69.414,50	0,23%
SUBTOTAL	804	0,00%	29.681.382,32	0,00%
Sin facturación	1.048	56,59%	-	0,00%
<b>TOTAL</b>	<b>1.852</b>	<b>100%</b>	<b>29.681.382</b>	<b>100%</b>

### 9.3-Anexo ODS

Grado de relación del trabajo con los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS).

<b>Objetivos de Desarrollo Sostenibles</b>	<b>Alto</b>	<b>Medio</b>	<b>Bajo</b>	<b>No Procede</b>
ODS 1. <b>Fin de la pobreza.</b>		X		
ODS 2. <b>Hambre cero.</b>				X
ODS 3. <b>Salud y bienestar.</b>				X
ODS 4. <b>Educación de calidad.</b>				X
ODS 5. <b>Igualdad de género.</b>				X
ODS 6. <b>Agua limpia y saneamiento.</b>				X
ODS 7. <b>Energía asequible y no contaminante.</b>				X
ODS 8. <b>Trabajo decente y crecimiento económico.</b>	X			
ODS 9. <b>Industria, innovación e infraestructuras.</b>		X		
ODS 10. <b>Reducción de las desigualdades.</b>				X
ODS 11. <b>Ciudades y comunidades sostenibles.</b>				X
ODS 12. <b>Producción y consumo responsables.</b>				X
ODS 13. <b>Acción por el clima.</b>				X
ODS 14. <b>Vida submarina.</b>				X
ODS 15. <b>Vida de ecosistemas terrestres.</b>				X
ODS 16. <b>Paz, justicia e instituciones sólidas.</b>	X			
ODS 17. <b>Alianzas para lograr objetivos.</b>				X



A lo largo del presente trabajo, se han estudiado diferentes aspectos relacionados con la auditoría de cuentas, especialmente el grado de eficiencia mostrado en el ejercicio de la actividad auditora, considerando dos ámbitos.

Por un lado, se ha investigado sobre las infracciones impuestas a las sociedades de auditoría y auditores individuales (eficiencia de los sujetos que ejecutan los encargos de auditoría) y por otro, las sanciones impuestas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), las posibles prescripciones de infracciones debido a la demora en sus resoluciones y los años existentes entre la infracción cometida y la resolución del instituto (eficiencia del ICAC).

Debido a ello, se considera que este trabajo presenta especial relación con el Objetivo de Desarrollo Sostenible número 16 "Paz, justicia e instituciones sólidas", concretamente con las metas 16.5 "*Reducir considerablemente la corrupción y el soborno en todas sus formas*" y 16.6 "*Crear a todos los niveles instituciones eficaces y transparentes que rindan cuentas*", pues gracias a dicho proyecto se consigue una visión global sobre el rendimiento en el desempeño de la actividad de auditoría.

Además, en este trabajo también se analiza la facturación percibida por las sociedades de auditoría, concluyendo que existe un número reducido de firmas que concentran de forma individual gran parte de los honorarios, hecho que dificulta el crecimiento de las pequeñas y medianas empresas de auditoría. Con el objetivo de buscar una posible alternativa que pueda paliar el problema, se desarrolla el concepto de la coauditoría.

Por ello, se considera que este proyecto presenta gran vinculación con el ODS número 8 denominado "Trabajo decente y crecimiento económico", relacionándose más concretamente con la meta 8.3 sobre "*promover políticas orientadas al desarrollo que apoyen las actividades productivas, la creación de puestos de trabajo decentes, el emprendimiento, la creatividad y la innovación, y fomentar la formalización y el crecimiento de las microempresas y las pequeñas y medianas empresas, incluso mediante el acceso a servicios financieros*".

Su vinculación con la meta mencionada reside en la posibilidad de promover el empleo gracias a la práctica auditora de forma conjunta, facilitando así el crecimiento de las empresas que reúnen menor cuota de mercado. Con ello se consigue fomentar la competencia entre las firmas de auditoría, estimulando así la innovación y también la elaboración de propuestas novedosas para satisfacer las necesidades del mercado.

Por otra parte, gracias a la práctica de las labores de auditoría de manera conjunta que se defiende a través de la práctica de la coauditoría, se consigue reducir el riesgo de un impacto negativo generalizado en el sistema financiero debido a un colapso en una o varias firmas de auditoría, además de que, en caso de escándalo financiero, no afectaría exclusivamente a una única sociedad.

Es por esto por lo que este TFG se puede relacionar en menor medida con el ODS 1 "Fin de la pobreza", ya que, al reducirse el riesgo financiero, se ayuda a prevenir situaciones de pobreza y vulnerabilidad económica. Mantener una gestión adecuada de los riesgos financieros facilita la creación de una estabilidad económica y disminuir las situaciones de escasez económica por situaciones financieras desfavorables.

También presenta relación con el ODS 9 “Industria, innovación e infraestructura” porque gracias a la disminución del riesgo financiero, se fomenta la inversión en infraestructura y se genera un entorno propicio para la innovación y el desarrollo económico. Gestionar eficientemente los recursos financieros reduce las barreras para la inversión, facilitando la construcción de infraestructuras sostenibles y promoviendo la innovación en sectores clave.

## 10-BIBLIOGRAFÍA

- AOB Auditores (s.f). *BOICAC – Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*. Consultado mayo 2023. Disponible en <https://aobauditores.com/boicac/>.
- BOICAC número 108 – Diciembre 2016*. Consultado marzo 2023. Disponible en [www.icac.es](http://www.icac.es).
- BOICAC número 109 – Marzo 2017*. Consultado marzo 2023. Disponible en [www.icac.es](http://www.icac.es).
- BOICAC número 110 – Junio 2017*. Consultado marzo 2023. Disponible en [www.icac.es](http://www.icac.es).
- BOICAC número 111 – Septiembre 2017*. Consultado marzo 2023. Disponible en [www.icac.es](http://www.icac.es).
- BOICAC número 112 – Diciembre 2017*. Consultado marzo 2023. Disponible en [www.icac.es](http://www.icac.es).
- BOICAC número 113 – Marzo 2018*. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-11/113%20BOICAC.pdf>.
- BOICAC número 114 – Julio 2018*. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-11/114%20BOICAC.pdf>.
- BOICAC número 115 – Septiembre 2018*. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-11/115%20BOICAC.pdf>.
- BOICAC número 116 – Diciembre 2018*. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-11/116%20BOICAC.pdf>.
- BOICAC número 117 – Marzo 2019*. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-11/117%20BOICAC.pdf>.
- BOICAC número 118 – Junio 2019*. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-02/118%20BOICAC.pdf>.
- BOICAC número 119 – Septiembre 2019*. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-11/119%20BOICAC.pdf>.
- BOICAC número 120 – Diciembre 2019*. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-01/BOICAC-120.pdf>.
- BOICAC número 121 – Marzo 2020*. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-01/BOICAC-121.pdf>.
- BOICAC número 122 – Junio 2020*. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-01/BOICAC-122.pdf>.
- BOICAC número 123 – Septiembre 2020*. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-01/123%20BOICAC.PDF>.
- BOICAC número 124 – Diciembre 2020*. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-02/BOICAC124%20accesible.pdf>.
- BOICAC número 125 – Marzo 2021*. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-05/BOICAC%20y%20ANEXO125.pdf>.
- BOICAC número 126 – Septiembre 2021*. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-08/BOICAC126.pdf>.
- BOICAC número 127 – Septiembre 2021*. Consultado marzo 2023. Disponible en [https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-11/BOICAC127\\_3.pdf](https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-11/BOICAC127_3.pdf).
- BOICAC número 128 – Diciembre 2021*. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2022-02/BOICAC128.pdf>.

- BOICAC número 129 – Marzo 2022. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2022-04/BOICAC%20129.pdf>.
- BOICAC número 130 – Junio 2022. Consultado marzo 2023. Disponible en [https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2022-07/BOICAC130\\_accesibilidad.pdf](https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2022-07/BOICAC130_accesibilidad.pdf).
- BOICAC número 131 – Septiembre 2022. Consultado marzo 2023. Disponible en [https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2022-10/BOICAC\\_131.pdf](https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2022-10/BOICAC_131.pdf).
- BOICAC número 132 - Diciembre 2022. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2023-01/BOICAC%20N132.pdf>.
- Borges, V. (2023). *Empecemos por entender: ¿Qué son las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)?* En CPCON. Consultado mayo 2023. Disponible en <https://www.grupocpcon.com/es-mx/que-son-las-normas-internacionales-de-contabilidad-nic/>.
- CGEE (2021). *Valor Añadido: Auditoría de cuentas en España*. Consultado mayo 2023. Disponible en <chrome-extension://efaidnbnmnnibpcajpcglcfindmkaj/https://rea.economistas.es/Contenido/REA/Estudios/ESTUDIO%20AUDITORIA%20DE%20CUENTAS%20ENERO%202021.pdf>.
- CGEE (s.f). *¿Qué es el Consejo?* Consultado mayo 2023. Disponible en <https://economistas.es/que-es-el-consejo/>
- Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, del 17 de mayo de 2006 sobre la auditoría legal de cuentas anuales y cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/ CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo. En EUR-Lex.
- Donoso, A. (2017). *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) – IFRS*. En Economipedia. Consultado mayo 2023. Disponible en <https://economipedia.com/definiciones/normas-internacionales-informacion-financiera-niif-ifrs.html#:~:text=Contenido%20de%20las%20NIIF,-El%20contenido%20de&text=Estado%20de%20resultados%20o%20cuenta,los%20estados%20anteriores%20o%20memoria.>
- Equipo editorial, Etecé. (2023). *Auditoría*. En Enciclopedia Humanidades. Consultado abril 2023. Disponible en <https://humanidades.com/auditoria/>.
- Guía del contador (s.f). *La amenaza a la independencia del auditor de EEFF*. Consultado mayo 2023. Disponible en <https://www.guiadelcontador.com/detalle.php?a=la-amenaza-a-la-independencia-del-auditor-de-eeff.&t=55&d=1146>.
- ICAC (2023). *Plan de Control 2023*. Consultado mayo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2023-04/ICAC%20Plan%20de%20Control%202023%20-%20ESP.pdf>.
- ICAC. (2022). *Plan de Control 2022*. Consultado mayo 2023. Disponible en [https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2022-05/PLANDECONTROL2022\\_ESP\\_V1\\_ConAccess.pdf](https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2022-05/PLANDECONTROL2022_ESP_V1_ConAccess.pdf).
- ICAC. (s.f) *Quiénes somos*. Consultado abril 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/icac/quienesomos>.
- ICAC. (s.f). *Competencias*. Consultado abril 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/icac/competencias#:~:text=An%C3%A1lisis%20y%20aprobaci%C3%B3n%20de%20resoluciones,afecten%20a%20la%20materia%20contable.>

- ICAC. (s.f). *Estructura*. Consultado abril 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/organigrama>.
- ICAC. (s.f). *Tasas*. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/tasas791>.
- ICJCE (2016). *Guía de la actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas*. Consultado mayo 2023. Disponible en <chrome-extension://efaidnbnmnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.icjce.es/adjuntos/Guia-actuacion-37R.pdf>.
- ICJCE (2021). *LAC y RLAC: Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas y Reglamento de desarrollo*. Documento elaborado por Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). Consultado mayo 2023. Disponible en <https://www.icjce.es/adjuntos/LAC-y-RLAC.pdf>.
- ICJCE (s.f). *El presente y el futuro de la auditoría de cuentas*. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://www.icjce.es/presente-futuro-auditoria-cuentas>.
- ICJCE (s.f). *NIA-ES*. Consultado mayo 2023. Disponible en <https://www.icjce.es/nia-es>.
- ICJCE (s.f). *Normativa de Auditoría*. Consultado mayo 2023. Disponible en <https://www.icjce.es/auditoria-2/>.
- IFAC (2009). *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*. Consultado mayo 2023. Disponible en [https://www.icjce.es/adjuntos/codigo\\_etica\\_IFAC.pdf](https://www.icjce.es/adjuntos/codigo_etica_IFAC.pdf).
- IFAC (s.f). *La Federación Internacional de Contadores*. Consultado mayo 2023]. Disponible en
- Informe Auditoría 2014*. Consultado abril 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-11/02.Ano%202014.pdf>.
- Informe Auditoría 2015*. Consultado abril 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-11/03.Ano%202015.pdf>.
- Informe Auditoría 2016*. Consultado abril 2023. Disponible en [https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-07/SituacionAuditoria\\_2016.pdf](https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-07/SituacionAuditoria_2016.pdf).
- Informe Auditoría 2017*. Consultado abril 2023. Disponible en [https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-07/SituacionAuditoria\\_2017.pdf](https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-07/SituacionAuditoria_2017.pdf).
- Informe Auditoría 2018*. Consultado abril 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-11/08.Ano%202018.pdf>.
- Informe Auditoría 2019*. Consultado abril 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-11/10.Ano%202019.pdf>.
- Informe Auditoría 2020*. Consultado abril 2023. Disponible en [https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-12/Situaci%C3%B3nAuditor%C3%ADa2020\\_127BOICAC\\_VFINAL.pdf](https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-12/Situaci%C3%B3nAuditor%C3%ADa2020_127BOICAC_VFINAL.pdf).
- Informe Auditoría 2021*. Consultado abril 2023. Disponible en [https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2022-09/INFORME\\_AUDITORIA\\_2021\\_V3.1.pdf](https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2022-09/INFORME_AUDITORIA_2021_V3.1.pdf).
- Kreston Iberaudit. (s.f). *¿Qué son las auditorías de cuentas individuales?* Consultado abril 2023. Disponible en <https://www.kreston.es/glosario/auditorias-de-cuentas-individuales/#:~:text=La%20auditor%C3%ADa%20de%20cuentas%20individuales,en%20cumplimiento%20de%20la%20normativa>.
- Kreston Iberaudit. (s.f). *¿Qué son las cuentas anuales consolidadas?* Consultado abril 2023. Disponible en <https://www.kreston.es/glosario/cuentas-anuales-consolidadas/>.

- LABE Abogados. (2021). *Qué es una auditoría voluntaria y qué ventajas tiene para una empresa*. El Confidencial. Consultado abril 2023. Disponible en [https://www.elconfidencial.com/empresas/2021-07-23/auditoria-voluntaria-obligada-empresas\\_bra\\_3194512/#:~:text=La%20auditor%C3%ADa%20voluntaria%20es%20aquella,sin%20que%20tengan%20obligaci%C3%B3n%20legal.](https://www.elconfidencial.com/empresas/2021-07-23/auditoria-voluntaria-obligada-empresas_bra_3194512/#:~:text=La%20auditor%C3%ADa%20voluntaria%20es%20aquella,sin%20que%20tengan%20obligaci%C3%B3n%20legal.)
- Larriba, A. (2012). *Auditoría de cuentas anuales (1)*. Editores: Madrid [etc], Centro de Estudios Financieros (CEF) Madrid, España. ISBN: 978-84-454-2161-1.
- Legalnet. (s.f). *Auditoría de empresas obligatoria - ¿Qué es y por qué es importante?* Consultado abril 2023. Disponible en <https://legalnet.es/auditoria/auditoria-obligatoria-empresas/#:~:text=La%20auditor%C3%ADa%20obligatoria%20es%20un,por%20organismos%20p%C3%ABlicos%20o%20privados.>
- Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.
- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- Marco, F. (2020) *Auditoría contable*. En Economipedia. Consultado abril 2023. Disponible en <https://economipedia.com/definiciones/auditoria-contable.html>.
- Martínez, Á.L. (2022). *La importancia de la auditoría financiera*. En INEAF Business School. Consultado abril 2023. Disponible en <https://www.ineaf.es/tribuna/la-importancia-de-la-auditoria-financiera/#:~:text=La%20realizaci%C3%B3n%20de%20auditorias%20financieras,desarrollo%20de%20la%20pr%C3%A1ctica%20contable.>
- Méndez, H. (s.f.). *Administración y Finanzas. Plan LOGSE – Grado Superior*. Ed. McGraw-Hill. ISBN 84-481-7897-1.
- NIA-ES 240. *Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al fraude, publicada mediante Resolución de 15 de octubre de 2013*. Consultado mayo 2023. Disponible en <https://www.icac.gob.es/node/62>.
- NIA-ES 805 (Revisada). *Consideraciones especiales - Auditorías de un solo estado financiero, adaptada para su publicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 23 de diciembre de 2016*. Consultado mayo 2023. Disponible en [https://www.auditorsensors.com/uploads/20170109/NIA\\_ES\\_805\\_Revisada.pdf](https://www.auditorsensors.com/uploads/20170109/NIA_ES_805_Revisada.pdf) NIA 805.
- Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.
- Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto y la estructura orgánica del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio.
- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.
- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

- Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por las que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES).
- 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.
- Resolución de 27 de octubre de 2020, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España “Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar”, y la modificación de la Norma Técnica de Auditoría “Responsabilidades del auditor con respecto a otra información”.
- Resolución de 9 de febrero de 2021 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE), y la modificación de la NIA-ES 700 (Revisada) “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”.
- Sánchez, J. (2020a) *Auditoría de cumplimiento*. En Economipedia. Consultado abril 2023. Disponible en <https://economipedia.com/definiciones/auditoria-de-cumplimiento.html>.
- Sánchez, J. (2020b) *Auditoría de gestión*. En Economipedia. Consultado marzo 2023. Disponible en <https://economipedia.com/definiciones/auditoria-de-gestion.html>.
- Sánchez, J. (2020c) *Auditoría financiera*. En Economipedia. Consultado abril 2023. Disponible en <https://economipedia.com/definiciones/auditoria-financiera.html>.
- Sánchez, J. (2020d) *Auditoría informática*. En Economipedia. Consultado abril 2023. Disponible en <https://economipedia.com/definiciones/auditoria-informatica.html>.
- Sánchez, J. (2020e) *Auditoría medioambiental*. En Economipedia. Consultado abril 2023. Disponible en <https://economipedia.com/definiciones/auditoria-medioambiental.html>.
- Sánchez, J. (2020f) *Auditoría operativa*. En Economipedia Consultado abril 2023. Disponible en <https://economipedia.com/definiciones/auditoria-operativa.html>.
- Sánchez, J. (2020g). *Auditoría externa*. En Economipedia. Consultado abril 2023. Disponible en <https://economipedia.com/definiciones/auditoria-externa.html>.
- Sánchez, J. (2020h). *Auditoría interna*. En Economipedia. Consultado abril 2023. Disponible en <https://economipedia.com/definiciones/auditoria-interna.html>.
- Sánchez, J. (2021). *Registro de Economistas Auditores (REA)*. En Economipedia. Consultado mayo 2023. Disponible en <https://economipedia.com/definiciones/registro-de-economistas-auditores-rea.html#:~:text=En%20el%20contexto%20econ%C3%B3mico%2C%20el,seguimiento%20de%20su%20labor%20profesional>.
- Santaella, J. (2023). *Big Four: ¿Qué son, cuáles son y por qué lideran el mercado empresarial?* En Economía3. Consultado abril 2023. Disponible en <https://economia3.com/big-four/>.
- Unión Europea (s.f). *Tipos de legislación*. Consultado mayo 2023. Disponible en [https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation\\_es](https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation_es).
- Velasco, M. (2022). *La importancia de la auditoría voluntaria en las pymes*. Revista Foro Ensiné 238 En Deloitte. Consultado abril 2023. Disponible en <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/audit/articles/la-importancia-de-la-auditoria-voluntaria-en-las-pymes.html>.

- Vilar Riba. (2022). *¿Cuándo resulta obligatoria la Auditoría de Cuentas Anuales?* Consultado abril 2023. Disponible en <https://villarriba.com/2022/04/19/cuando-resulta-obligatoria-la-auditoria-de-cuentas-anuales/?lang=es#:~:text=En%20la%20mayor%C3%ADa%20de%20los,2%2C8%20millones%20de%20euros.>
- Westreicher, G. (2021a) *Tipos de auditoría*. En Economipedia Consultado abril 2023. Disponible en <https://economipedia.com/definiciones/tipos-de-auditoria.html>.
- Westreicher, G. (2021b). *Normas Internacionales de Auditoría (NIA)*. En Economipedia. Consultado mayo 2023. Disponible en <https://economipedia.com/definiciones/contabilidad/normas-internacionales-de-auditoria-nia.html>.
- Westreicher, G. (2021c). *Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)*. En Economipedia. Consultado mayo 2023. Disponible en <https://economipedia.com/definiciones/normas-internacionales-de-contabilidad-nic.html>.