

ÍNDICE CONTENIDO:

1	RESUMEN	1
2	OBJETIVOS	2
3.	ANTECEDENTES	3
3.1	CONCEPTO DE AUDITORIA	3
3.2	DESARROLLO HISTÓRICO GLOBAL	7
3.3	DESARROLLO HISTÓRICO EN ESPAÑA	13
3.4	SITUACIÓN ACTUAL DE LA AUDITORÍA EN ESPAÑA	23
3.4.1	Variaciones de la facturación, evolución de las firmas de auditoría analizadas	34
3.5	LA CALIDAD DE LA AUDITORIA.	37
3.5.1	FORMACIÓN TÉCNICA Y CAPACIDAD PROFESIONAL	40
3.5.2	INDEPENDENCIA, INTEGRIDAD Y OBJETIVIDAD	41
3.5.3	DILIGENCIA PROFESIONAL	49
4	EL INFORME DE TRANSPARENCIA	50
4.1	FINALIDAD	50
4.2	CONTENIDO	54
4.3	OBLIGATORIEDAD, ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO	59
4.4	INFORMACIÓN DIVULGADA EN EL INFORME DE TRANSPARENCIA MEDIDA A TRAVÉS DE UN ÍNDICE DE DIVULGACIÓN.	64
4.4.1	Análisis de los informes de transparencia mediante el cuestionario de Buuren y Koch (2011).	66
4.4.1.1	DELOITTE	73
4.4.1.2	PRICE WATERHOUSE COOPERS	80
4.4.1.3	KPMG	83
4.4.1.4	ERNEST & YOUNG	86
4.4.1.5	BDO	89
4.4.1.6	GRANT THORNTON	92
4.4.1.7	AUREN	95
4.4.1.8	MAZARS	97
4.4.1.9	CROWE HORWATH	99

4.4.1.10	PKF ATTEST	101
8.	CONCLUSIONES	104
9.	BIBLIOGRAFÍA	107
10.	ANEXOS (I)	113
	ANEXO 1: Resumen de las 41 firmas de auditoría	113
	ANEXO 2: Variaciones facturación firmas de auditoría.....	119
	ANEXO 3: Resumen puntuaciones Cuestionarios Buuren y Koch (2011) IT.....	120
11.	ANEXOS (II) [CD ADJUNTO]	1
	ANEXO 4 Cuestionarios Buuren y Koch (2011)	1
	- DELOITTE.....	2
	- PWC	12
	- KPMG.....	23
	- E&Y	35
	- BDO.....	45
	- GRANT THORTON.....	58
	- AUREN	71
	- MAZARS	82
	- CROWE HORWATH	93
	- ATTEST.....	103
	- MOORE STEPH.....	116
	- IBERAUDIT	127
	- AUDIAXIS.....	138
	- ACR.....	150
	- AUDRIA	158
	- CORTÉS, PÉREZ Y CÍA.....	166
	- GABINETE TÉCNICO DE AUDITORÍA Y CONSULTORÍA.....	177
	- AUDALIA.....	185
	- PLETA AUDITORES	195
	- PONT MESTRES	205
	- FISA	217

ANEXO 5 Informes de transparencia 2011 (Archivos PDF):

- **DELOITTE**
- **KPMG**
- **E&Y**
- **BDO**
- **GRANT THORTON**
- **AUREN**
- **MAZARS**
- **CROWE HORWATH**
- **ATTEST**
- **MOORE STEPH**
- **IBERAUDIT**
- **AUDIAXIS**
- **ACR**
- **AUDRIA**
- **CORTÉS, PÉREZ Y CÍA.**
- **GABINETE TÉCNICO DE AUDITORÍA Y CONSULTORÍA**
- **AUDALIA**
- **PLETA AUDITORES**
- **PONT MESTRES**
- **FISA**

ÍNDICE DE FIGURAS:

Figuras 1 SISTEMA DE SALVAGUARDA	45
Figuras 2 IMPORTANCIA PÚBLICA DE LA AUDITORÍA	50
Figuras 3 CONTENIDO INFORME DE TRANSPARENCIA (I)	55
Figuras 4 CONTENIDO INFORME DE TRANSPARENCIA (II).....	56
Figuras 5 REALIZACIÓN DEL INFORME DE TRANSPARENCIA	70
Figuras 6 FECHA INFORME DE TRANSPARENCIA.....	71
Figuras 7 DISTRIBUCIÓN INFORME DELOITTE	79
Figuras 8 DISTRIBUCIÓN INFORME PWC.....	83
Figuras 9 DISTRIBUCIÓN INFORME KPMG.....	86
Figuras 10 DISTRIBUCIÓN INFORME E&Y	89
Figuras 11 DISTRIBUCIÓN INFORME BDO	91
Figuras 12 DISTRIBUCIÓN INFORME GT	94
Figuras 13 DISTRIBUCIÓN INFORME AUREN	97
Figuras 14 DISTRIBUCIÓN INFORME MAZARS.....	99
Figuras 15 DISTRIBUCIÓN INFORME HOWARTH	101
Figuras 16 DISTRIBUCIÓN INFORME PKF ATTEST	103

ÍNDICE TABLAS:

Tabla 1 RESUMEN NORMATIVA	21
Tabla 2 DIRECTIVAS COMUNITARIAS	22
Tabla 3 AUDITORES INSCRITOS EN EL ROAC (1).....	24
Tabla 4 AUDITORES INSCRITOS EN EL ROAC (2).....	25
Tabla 5 DISTRIBUCIÓN GEOGRÁFICA DE AUDITORES EJERCIENTES.....	27
Tabla 6 EJERCICIO DE AUDITORIA	28
Tabla 7 PROFESIONALES A CARGO DE AUDITORES.....	29
Tabla 8 DISTRIBUCIÓN DE PROFESIONALES A CARGO DE AUDITORES.....	30
Tabla 9 DISTRIBUCIÓN PROFESIONALES A CARGO DE SOCIEDADES DE AUDITORÍA	31
Tabla 10 CIFRA DE NEGOCIO DE AUDITORÍA (1)	31
Tabla 11 CIFRA DE NEGOCIO DE AUDITORÍA (2)	32
Tabla 12 DISTRIBUCIÓN POR TIPO DE AUDITORÍA	33
Tabla 13 LAS 10 FIRMAS QUE MÁS HAN CRECIDO	35
Tabla 14 LAS 10 FIRMAS QUE MÁS HAN CAÍDO	36
Tabla 15 CÓDIGO ÉTICO	39
Tabla 16 LA CUALIDAD DE LA INDEPENDENCIA	48
Tabla 17 PUNTUACIÓN ITEM ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO	77
Tabla 18 PUNTUACIÓN ITEM INFORMACIÓN FINANCIERA	88

1 RESUMEN

La realización de esta tesina tiene como objetivo el estudio de la implantación del informe de transparencia elaborado por las firmas de auditoría, su contenido y la obligación de la elaboración del mismo al igual que su elaboración de modo voluntario. Todo ello a partir de la reforma legislativa de la Ley de Auditoría de Cuentas en la Ley 12/2010 del 30 de Junio derivada de la implantación de la VIII Directiva 2006/43/CE publicada en 9 de Junio de 2006 en el Diario Oficial de la UE.

Así mismo, dentro de dicho ámbito de desarrollo, el trabajo se distribuirá en cuatro partes relacionadas entre sí.

En primer lugar realizaremos una breve puesta en escena con el propio concepto de auditoría y sus vertientes, la evolución histórica de la auditoría y del marco normativo necesario para este estudio al igual que la situación actual de la auditoría en España.

En segundo lugar estudiaremos que las firmas de auditoría están obligadas a elaborar el informe de transparencia y para ello estudiaremos previamente cuales son las entidades de interés público. Definiremos las entidades de interés público mediante el artículo 2.5 de la Ley de Auditoría de cuentas 12/2010 como primer lugar y en segundo lugar la ampliación posterior mediante el artículo 15 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas.

Posteriormente estudiaremos la información divulgada en el informe de transparencia elaborando un índice de divulgación de información basado en Buuren y Koch (2011) con intención de evaluar la cantidad y calidad de la información divulgada en los informes de transparencia y sus posibles diferencias.

Para finalizar y complementando lo anterior se pondrá especial énfasis en el estudio sobre la información divulgada en relación al control de calidad y sobre la red del

auditor extrayendo las conclusiones pertinentes sobre estas interesantes facetas de la auditoria.

2 OBJETIVOS

El objetivo de este trabajo es poder cuantificar la información divulgada en el Informe de Transparencia.. Para ello vamos a utilizar el cuestionario de Buuren y Koch (2011).

Dicho cuestionario es creado para examinar el alcance de la divulgación de cada informe de transparencia a analizar. Posteriormente realizaremos dicho cuestionario a los informes de transparencia de aquellas firmas de auditoría que lo hayan publicado el mismo de las 41 firmas de auditoría publicadas en el Ranking del periódico Expansión publicado en 2011 con datos del 2010.

La obligatoriedad de elaborar el informe de transparencia es una de las novedades que se introducen en la Ley de Auditoría de Cuentas del 1 de julio de 2010 por la que se modifica la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, esta última sólo mantiene intactos tres artículos. Lo referente a la obligatoriedad de la publicación del informe de transparencia aparece por la adaptación del artículo 40 de la VIII Directiva 2006/43/CE en el artículo 14bis de la Ley de Auditoría de Cuentas.

En este trabajo estudiamos de las mayores firmas de auditoría en España cuales han realizado informe de transparencia y de aquellas que lo hayan realizado la cantidad de información divulgada. También analizaremos el propio contenido de la Ley 12/2010 y del Reglamento aprobado por el RD 1517/201 en su definición de Entidades de Interés Público.

Con ello buscaremos concluir analizando la cantidad de la información divulgada en los informes publicados por las mayores firmas en España. Además, a partir de la información divulgada en el informe de transparencia, estudiaremos importancia del control de calidad dentro de la auditoría y la estructura de la firma de auditoría, y en su caso, de la estructura de la red de las que formen parte las firmas de auditoría.

3. ANTECEDENTES

3.1 CONCEPTO DE AUDITORIA

A la hora de definir el concepto de Auditoria vamos a encontrar una gran variedad de definiciones que pueden causar cierto desconcierto debido a la vaguedad de muchas de ellas por ello pienso que el primer paso para poder realizar una tesina sobre cualquier área de auditoría es totalmente necesario analizar el concepto de auditoría.

Si buscamos en el Diccionario de la Real Academia Española (Ed. XXII) nos define la [auditoria] como el empleo del auditor. Cuando indagamos más vemos la primera imprecisión en la definición de la acción de [auditar] definiéndola como “examinar la gestión económica de una entidad a fin de comprobar si se ajusta a lo establecido por ley o costumbre”.

Otra definición la podemos encontrar en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central del 18 de Octubre de 1995: “En efecto, por una parte, suele utilizarse el término auditoria para significar cualquier estudio, dictamen o informe que un profesional hábil para ello emite en relación con la situación o funcionamiento de una unidad económica o con algún aspecto o parte de la misma”

Podemos ver como estas definiciones no cubren la totalidad de las funciones que tienen confiadas un auditor de cuentas.

Podemos obtener una idea un poco más concreta a partir de las definiciones dadas por estudiosos de la materia:

Holmes: "... la auditoria es el examen de las demostraciones y registros administrativos. El auditor observa la exactitud, integridad y autenticidad de tales demostraciones, registros y documentos." y añade a dicha definición el hecho de que la auditoría de un modo más general se trata de “la revisión objetiva de los estados financieros originalmente elaborados por la administración”

Urías Valiente, catedrático de la UNED¹: “Es aquella disciplina contable que, disponiendo de unas normas y procedimientos propios, trata de establecer si las Cuentas Anuales han sido redactadas o no de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados, y si reflejan o no de una manera razonable la situación económico-financiera de una empresa”

L. Cañibano: “El objetivo de un examen de los estados financieros de una compañía, por parte de un auditor independiente, es la expresión de una opinión sobre si los mismos reflejan razonablemente su situación patrimonial, los resultados de sus operaciones y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con la legislación vigente»

Todas estas definiciones tienen diversos puntos en común los cuales encontramos recogidos en la definición legal de auditoría.

Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas en su preámbulo: “la actividad que, mediante la utilización de determinadas técnicas de revisión, tiene por objeto la emisión de un informe acerca de la fiabilidad de la información económica financiera auditada; no limitándose, pues, a la mera comprobación de que los saldos que figuran en sus anotaciones contables concuerdan con los ofrecidos en el balance y en la cuenta de resultados, ya que las técnicas de revisión y verificación aplicadas permiten, con un alto grado de certeza y sin la necesidad de rehacer el proceso contable en su totalidad, dar una opinión técnica e independiente sobre la contabilidad en su conjunto y, además, sobre otras circunstancias que, afectando a la vida de la empresa, no estuvieran recogidas en dicho proceso”

Y en la misma ley en su artículo primero: “se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros...consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa”

¹ UNED: Universidad Nacional de Educación a Distancia

Además dentro de la normativa nacional vemos la definición en el Reglamento aprobado por el RD 1517/201, que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, se indica que “En dicha actividad se analizará, mediante la utilización de técnicas de revisión y verificación adecuadas, la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados, con el objeto de emitir un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre la fiabilidad de la citada información”

En la Ley de Sociedades de Capital en su art. 268: “El auditor de cuentas comprobará si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, así como, en su caso, la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio” siendo de este modo como define el objeto de la auditoria.

Como última referencias legislativas nacional del concepto de auditoría atendiendo a la Resolución² del ICAC, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría, “El objetivo de la auditoría de las cuentas anuales de una entidad, consideradas en su conjunto, es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de dicha entidad así como del resultado de sus operaciones en el período examinado, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados”

Desde un ámbito internacional en la norma de auditoría norteamericana SAS³ n° 1 se determina que el auditor tiene la responsabilidad de planear la auditoria de modo que tenga seguridad razonable que los estados financieros no contienen errores significativos ya sea que provengan de un error o de un fraude.

² Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 28 de marzo de 1990, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría, que fue sustituida posteriormente por la Resolución del 19 de enero de 1991, y modificada parcialmente por las Resoluciones de 1 de diciembre de 1994 y de 22 de febrero de 1995, ICAC (1997).

³ SAS: Statements on Auditing Standards

Y en segundo lugar la IFAC⁴ en su NIA⁵ N° 200: *Objetivos Generales del Auditor Independiente y Conducción de una Auditoría*, “el objetivo de la auditoría de estados financieros es permitir al auditor expresar una opinión sobre si éstos han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con un conjunto, perfectamente identificado, de principios contables para la información financiera”⁶

Todas estas definiciones las podemos recoger en 4 elementos claves:

- **Sujeto:** Persona cualificada e independiente.
- **Objeto:** cuentas anuales elaboradas según el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.
- **Objetivo:** emitir un informe que tenga efectos frente a terceros donde se refleja la opinión del auditor sobre la fiabilidad de la citada información contable con el fin de que se pueda conocer y valorar por terceros.
- **Método:** revisión y verificación mediante las técnicas de revisión y verificación idónea mediante las mismas se planifica el trabajo de auditoría y se establecen programas y procedimientos documentados en los papeles de trabajo. Esta revisión y verificación no tiene que ser completa, si no suficiente y estar basada en pruebas selectivas.

⁴ IFAC: International Federation of Accountants

⁵ NIA: Norma Internacional de Auditoría.

⁶ Traducción de los profesores Jorge Tua Pereda y José Antonio Gonzalo Angulo. Instituto de Auditores - Censores jurados de cuentas de España. Madrid, 1999

3.2 DESARROLLO HISTÓRICO GLOBAL

Antes de poder analizar su desarrollo debemos plantearnos su nacimiento, en este ámbito podemos decir que el nacimiento de la auditoría se originó como respuesta a una demanda social. Dicha necesidad social nacía del propio desarrollo económico y de su mayor complejidad y globalidad. La empresa se transforma separando al gestor de la empresa del titular del capital, además de mayores intereses por parte de terceros, Todo ello gana mayor importancia con la Revolución Industrial del siglo XVIII en la que aparecen las primeras Sociedades Anónimas con sus correspondientes accionistas, es decir, aquellos que meramente aportaban capital y por ello exigían una mayor garantía de que la gestión de sus capitales estaba siendo adecuada. Por ello se convierte en necesario otorgar de la máxima transparencia a la información que se abastece a todos los usuarios.

Pereda Sigüenza (1991) al igual que muchos otros estudiosos de la materia tales como Larriba Díaz-Zorita (2009) distingue tres etapas en las que se ha ido desarrollando la auditoría, una “Edad Antigua”, una “Edad Media-Moderna” y una “Edad Contemporánea”:

- Edad Antigua

Primitivamente no existía una gran actividad comercial por ello tampoco era necesario un gran sistema de información el simple recuento se consideraba válido y efectivo.

En el seno de la civilización egipcia nace la figura del auditor “el que oye” con la función de controlar el destino de las arcas públicas.

Además también se encuentran rastros de auditoría en culturas como la griega y la romana.

Básicamente la auditoria se centraba en hechos derivados de polémicas entre comerciantes y al control a las Reales Haciendas.

- **Edad Media-Moderna**

Existe un incremento del comercio italiano con países tanto de Occidente como de Oriente naciendo las sociedades mercantiles colectivas y de participación. Esto da lugar a la necesidad de un sistema de registro e información de las operaciones que se realizaban con los distintos comerciantes, la contabilidad. Con el nacimiento de la contabilidad nace la figura del revisor contable, pagándole a este en función del número y de la importancia de errores que observaba en ese registro, en dicha contabilidad.

Los “Consejos Londinenses” del año 1310 realizaban funciones de auditoría en Inglaterra, más tarde, en el año 1581, en Italia lo realizaba “Il collegio dei Raxonati”, en Francia, en 1640, “Tribunal de Cuentas” y así se expandió por toda Europa con distintas academias, colegios, asociaciones...

- **Edad Contemporánea**

Tal y como señala Ángel Durández Adeva en su artículo sobre la evolución de la auditoría, esta no nace como la profesión que actualmente se conoce. No es hasta la revolución industrial con la separación de gerencia y propiedad cuando aparece la necesidad de un profesional independiente encargado de revisar la labor encargada a los administradores tal y como comentábamos a la introducción de este apartado. De estos profesionales independientes surge la profesión de auditor o “accountant”, potenciada en 1854 con la creación del “Institute of Chartered Accountants of Scotland”.

Cuando hablamos del origen de la auditoría, éste se le otorga a Inglaterra durante el siglo XIX, ya con el concepto actual de auditoría. La auditoría se propaga como un elemento clave de control de las compañías mercantiles, origen del impulso del sistema capitalista.

La primera referencia legal a la auditoría moderna se encuentra en la ley inglesa: “*Companies Clauses Consolitation Act*” de 1845, en la que se hacen referencia a algunos tanteos referentes a la Auditoría de cuentas y al papel del auditor en las sociedades constituidas por concesión parlamentaria. Posteriormente a ello en Gran Bretaña se crea la Ley de Sociedades de 1862, posteriormente, en 1879, a través de la “*Companies Act*” que obligaba a las entidades bancarias a auditar sus cuentas y a las sociedades mercantiles a llevar una contabilidad ordenada. La reina Victoria en 1880 les concede a los auditores de Inglaterra y Gales el derecho a llamarse “*Chartered Accountants*” naciendo el “*Institute of Chartered Accountants of England and Wales*” (ICAEW) que todavía continua siendo el cuerpo de profesionales de la contabilidad más importante del Reino Unido. Este instituto habilita a los profesionales que acceden a la profesión de auditores a través de él para ejercer esta profesión.

Podemos ver otras referencias a la auditoría en otras zonas de Europa. Francia tiene su primera referencia legislativa sobre Auditoría de Cuentas en 1867 e Italia en 1882. En dicho año entró en vigencia el Código de Comercio italiano haciendo referencias a la verificación contable de las sociedades.

En la normativa del Derecho alemán podemos observar algunas normativas referentes a 1897, año en el que se promulga un código con referencias a la revisión de cuentas.

Pero a pesar de que la cuna de la auditoría fuese Inglaterra y que tuviese pinceladas a lo ancho de Europa fue Estados Unidos el país que en el siglo XX realiza el avance en el estudio e investigación de las técnicas de auditoría tanto a nivel práctico como a nivel legislativo.

En 1886 se reconoce a los “*public accountants*” como los primeros contables profesionales y se les da cierta capacidad auditora en el estado de Nueva York mediante una norma legal.

En 1887 se crea la “*American Association of Public Accountants*” (AAPA), en 1916 pasa a denominarse “*Institute of Public Accountants*” (IPA) con 1.150 miembros, en 1917 cambia de nombre a “*American Institute of Accountants*” (AIA).

Éste instituto es el organismo de referencia para la profesión en todos los países del mundo dado su prestigio y grado de desarrollo en materia de contabilidad y auditoría. La Comisión Federal de Comercio de Estados Unidos “*Federal Trade Commission*” solicita al AIA la elaboración de un documento en el que aparecen por primera vez todos los estándares sobre los procedimientos a seguir en una auditoría de balances conocidos bajo el nombre de “*Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements*” con revisión en 1922 bajo el nombre de “*Verification of Financial Statements*”.

Finalmente en 1957 pasa a denominarse “*American Institute of Certified Public Accountant*” (AICPA) tal y como en la actualidad. Este organismo es el encargado de la emisión de los “*Statements on Auditing Procedure*” (SAP), en 1972 se realizan los “*Statements on Auditing Standards*” (SAS) indicando normas y procedimientos de auditoría y en 1973 nace el “*Financial Accounting Standard Board*” (FASB) órgano encargado de la normativa contable.

Aparece formalmente el título de la profesión en el año 1896 aparece la primera ley que regula esta profesión en el Estado de Nueva York, la “*Act to regulate the Profesión of Public Accountants*” que otorga el título de “*Certified Public Accountant*” a aquellos que superan una prueba de aptitud.

En 1933 y como consecuencia del hundimiento financiero de la Bolsa neoyorquina de 1929, nace la obligatoriedad por parte de las autoridades establecieron de que las sociedades cotizadas en bolsa debían verificar sus estados financieros como el camino para disminuir la falta de transparencia y de armonización de los principios contables. Esta obligatoriedad vino regulada por la Comisión Federal del Congreso Norteamericano que crea la “*Securities and Exchange Commission (SEC)*”, órgano regulador y controlador de la bolsa. Dicho órgano publica la ley “*Securities Acts*” en 1933 y la “*Securities Exchange Act*” en 1934. Estas leyes regulaban el control contable de los valores mobiliarios, fundamentando las bases legales de la práctica de la Auditoría de Cuentas.

Conjuntamente al AIA y a la bolsa de Nueva York se crea el concepto de principios de contabilidad generalmente aceptados, “*Generally Accepted Accounting Principles*” (GAAP).

Las Guerras son siempre cambios de rasante temporales con puntos de inflexión en distintas áreas, esto es lo que implicó la II Guerra Mundial para el desarrollo de la Auditoría en Sudamérica y en Europa.

Cada vez se hizo más importante la armonización contable internacional y con ello la necesidad de una normativa armonizada por ello en la CEE este hecho se registró en 1978 con la aprobación de la 4.ª Directiva de la UE sobre derecho contable de sociedades siendo incorporada por los estados miembros dicha normativa comunitaria. Posteriormente, en 1983 la 7.ª Directiva que reguló las cuentas anuales consolidadas y de modo conjunto con la 8.ª Directiva en 1984 se crea el marco legal de la auditoría en la UE.

En 1977 se constituyó el “*International Federation of Accountants*” (IFAC) con la finalidad de desarrollar y mejorar la profesión auditora a nivel mundial, mediante la publicación de pronunciamientos en el campo de la auditoría, ética, formación profesional, contabilidad de gestión y sector público. Siendo el ICJCE miembro fundador y el único representante español. Actualmente forman parte del IFAC, 159 miembros y asociados en 124 países en todo el mundo, que representan aproximadamente 2,5 millones de contadores. La estructura del IFAC se forma por un “Consejo” y una “Asamblea”.

Dentro del IFAC tiene distintos comités emisores de normas, el referente a Auditoría es el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) que desarrolla las normas internacionales de auditoría (NIA); “*International Standard of Auditing*” (ISAs). El IAASB fue rebautizado por este nombre en 2002 siendo su nombre original en su fundación “*Auditing Practices Board*” (IPB).

En resumen podemos decir que fue a partir de los años 50 cuando la auditoria dejó de tener como objeto simplemente la detección de errores y fraudes mediante la revisión de la totalidad de los registros contables y pasa a un trabajo mucho más amplio en el que se enfatiza, tal y como indica Urias Valiente (1987) en su obra, en:

- Revisión y evaluación del sistema de **Control Interno** de la empresa
- Revisión más enfatizada en las partidas de **Cuenta de Resultados.**
- Reducción del tiempo empleando la **extrapolación** de ciertas partes del trabajo a momentos anteriores al cierre del ejercicio contable.

Como podemos ver la auditoria ha tenido una gran evolución en sí misma. Tal y como nos indican los autores Gironella, Gassó y Sendra (1998) podemos ver como la auditoría de cuentas ha tenido dos filosofías diferentes a lo largo del tiempo:

- **Filosofía antigua:** se utiliza la auditoria como un método defensivo en el que se busca descubrir errores, fraudes, manipulaciones, simulaciones... en los libros o registros contables.
- **Filosofía moderna:** se busca dar una opinión profesional sobre la razonabilidad de la información contenida en los estados financieros.

3.3 DESARROLLO HISTÓRICO EN ESPAÑA

El caso español es bastante distinto por una consecución de circunstancias políticas, económicas y sociales, la auditoría en España no tuvo un importante desarrollo ni legislativamente ni en la práctica habitual de la gestión de negocios hasta segunda mitad del siglo XX. Nuestro peculiar desarrollo económico procedente del retraso en la Revolución Industrial además de las imperfecciones de la misma si lo comparamos con otros países tales como Inglaterra han sido elementos clave en el retraso del desarrollo generalizado en nuestro país y con ello también de la auditoría.

La obligación de someter a la información económica a un proceso de aprobación nace en dicho siglo conjuntamente al desarrollo económico. Esta necesidad es un reflejo del deseo de la sociedad de tener un mecanismo de control y de defensa ante los infortunios originados por las fuertes y crecientes sociedades mercantiles. Esto implica una creciente demanda de control e información que no estaba satisfecha ni por ninguna oferta, difícilmente se iba a encontrar dicha oferta de someterse a control y dar información sin una legislación que obligase a las empresas a someterse a dichas revisiones, ni por un colectivo profesional que se dedicase a ello.

Cuanto mayor era el desarrollo económico mayor era el volumen de información generada, más variada, compleja y complicada al igual que el proceso de validación para dar credibilidad y utilidad. Por este motivo se necesitaba un conjunto de profesionales en una cantidad y calidad suficiente que se encargara de dicho proceso de validación.

Durante esa primera fase la evolución de la auditoría en España fue escasa aunque sí que es cierto que existen ciertas pinceladas en el siglo anterior tales como, el Real Decreto sobre sociedades mercantiles de 1848 en el cual se determinaba la obligación de formular el balance y remitirlo al Jefe político de la Provincia para su aprobación y en 1857 una

Disposición que otorgaba al Gobernador Civil los deberes y poderes de inspección de regulación.

En 1912 se creó el “Instituto de Contadores Públicos de España”, el primer signo específico de auditoría, el cual disponía de reconocimiento oficial, fue disuelto en poco tiempo. En 1927 apareció de nuevo una institución similar, ésta fue el Instituto de “Contadores Jurados de Bilbao”, al que más tarde siguieron otros en ciudades tales como Vigo, Madrid y Barcelona. Todos ellos se unieron en el “Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España” que nace como primer exponente de la auditoría en España bajo la dependencia del “Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles”.

El 16 de Abril de 1945 la profesión de auditoría alcanzó su reconocimiento esto fue gracias a la aprobación de los Estatutos del “Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España” por la Dirección General de Comercio y Política Arancelaria del Ministerio de Industria y Comercio.

Esta Corporación tiene una estructura orgánica formada por una “Asamblea General” que representa a todos los miembros, como órgano soberano, y un “Consejo Directivo” y una “Comisión Permanente” como órganos rectores.

Este instituto era una organización oficial profesional dependiente en su regulación orgánica del Ministerio de Economía y Hacienda con personalidad jurídica propia. En el año 1995 con la Ley 7/95, de 21 de junio, de la Generalidad de Cataluña se independiza el “Colegio de Censores Jurados de Cuentas de Cataluña” como una corporación profesional de Derecho Público.

Éste Instituto tiene una serie de tareas específicas tales como velar por la calidad profesional de los auditores, defender y tutelar a los destinatarios de la auditoría de cuentas, incluyendo tanto a la empresa auditada como a terceros interesados, ayudar y proteger a los miembros de la corporación...

Pero independientemente de ello los verdaderos antecedentes legislativos de la auditoría en España se encuentran en la Ley de Sociedades Anónimas de 1951, siendo en este mismo año en el que se aprueba el código de ética profesional. En el art. 108 de dicha Ley de Sociedades vemos como se determina la obligación de que el balance y la cuenta de Pérdidas y Ganancias, la propuesta de distribución de beneficios y la Memoria pasan a examen de los revisores profesionales e independientes: Instituto de Censores Jurados de Cuentas;

«El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, la propuesta de distribución de los beneficios y la Memoria deberán ser sometidos al examen e informe de los accionistas Censores de Cuentas, quienes por escrito propondrán su aprobación o formularán los reparos que estimen conveniente, en el plazo máximo de un mes. » (LSA 1951: Art. 108.1).

Aunque decimos que este “accionista censor de cuentas” es el primer antecedente legislativo de la auditoria también es visto por algunos estudiosos como la entidad que entorpece a la profesión de la auditoria al tratarse de informes que eran reducidos en la práctica a trámite rutinario que no daba real aclaración ni información al resto de accionistas. Esta figura no tenía ningún tipo de cualificación profesional por la gran falta de independencia con empresa al tratarse de un accionista, es decir, quien emitía el informe era una parte integrada e imparcial de la empresa.

Posteriormente con el Real Decreto 7/64, de 30 de Abril, y con el Reglamento de la Bolsa de comercio aprobado por el decreto 1506/67 de 30 de Junio, se determinó que aquellas empresas con valores admitidos a cotización estaban obligadas a suministrar a la “Junta Sindical de la Bolsa” balances y cuentas de pérdidas y ganancias que estuviesen certificadas por el “Instituto de Censores Jurados de Cuentas”. Ésta práctica se trataba más de certificar la no existencias de errores en los registros contables que en una auditoría, es decir, tal y como comentábamos anteriormente todavía se mantenía la filosofía antigua de la auditoria.

Las Juntas Sindicales no exigían la presentación de unas cuentas validadas de un modo sistemático y esto provocaba polémica en el propio “Instituto de Censores de Cuentas de España” hasta el año 1973 con la reforma del Código de Comercio. Además con esta reforma se excluyó a muchos miembros del “Instituto de Censores Jurados de Cuentas” de la actividad de auditoría al exigirse que estos tuviesen una titulación universitaria superior. Pese al hecho de que se expulsó a muchos profesionales que estaban ejerciendo la auditoría se consiguió un mayor encauzamiento de esta profesión al exigir un alto nivel de estudios.

Fue ya a finales de los años setenta, principios de los ochenta cuando el crecimiento de la economía española mediante inversiones extranjeras y la expansión de nuestras empresas al exterior lo que impulsó el desarrollo de la auditoría en España siendo mucho más agitada y más todavía después de la incorporación de España en la UE, éste empuje impulsó definitivamente a la auditoría en nuestro país. Con la apertura de nuestro país de la mano de inversores extranjeros se exige a las filiales españolas el sometimiento de sus cuentas para ser ratificadas de un modo fiable, es decir, mediante el dictamen de auditores externos.

En 1977 se aprobó el Real Decreto 871/77, de 26 de Abril, sobre el “Estatuto Profesional de los Economistas, Profesores y Peritos Mercantiles”. En el art. 4 de este estatuto se determinan las funciones que pueden desarrollar los economistas incluyendo en las mismas la “Certificación, con o sin interpretación, de balances, asientos, cuentas saldos, estados financieros (...) salvo (...) se encuentren atribuidas a los miembros del instituto de censores jurados de cuentas. Como expertos titulados, revisión y verificación de balances, cuenta de resultados y contabilidades de los comerciantes” y otras funciones más referidas al análisis de cuentas de la empresa. Con ello se creó en el año 1982 el “Registro de Economistas Auditores” (REA), con la finalidad de profesionalizar el ejercicio de la auditoría de cuentas y formar un colectivo sujeto a disciplina institucional. La estructura orgánica de éste está compuesta por la “Asamblea General”, el “Consejo Directivo”, la “Gerencia”, la “Asamblea Consultiva” y tres “Comités” dedicados a la formación, la práctica profesional y a las normas y

procedimientos de la auditoría. Nace a su vez el Registro de Diplomados en Ciencias Empresariales Auditores (REGA) en Barcelona.

Además de esto la creación de la “Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas” (AECA) en el año 1979. Esta asociación desde que fue constituida se ha encargado de cubrir una significativa área normativa referente a normas contables acordes a las ya existentes en países más desarrollados en esta materia siendo grandiosamente valiosa la homologación de niveles técnicos.

La auditoría continúa su crecimiento alimentada de diversas necesidades crecientes. Cada vez se exigía más que las cuentas anuales fuesen avaladas por un colectivo profesional determinado, el auditor, pero ello no era de gran conocimiento público ya que no existía obligación ni de realizar la auditoría y ni mucho menos de publicarla. Independientemente de este hecho la realización de auditorías fue aumentando de un modo voluntario debido a la repercusión que tenía el hecho de someterse a ellas. Dicho incremento tuvo gran fuerza en el ámbito del sector público y en Bancos y Cajas de ahorro como consecuencia de un proceso de consolidación social y modernización que intentaba equipararse en términos de calidad a Europa. Fue un propulsor para España el hecho de ser miembro de pleno derecho en la Comunidad Económica Europea y también para la armonización de la normativa. España ingresó en la CEE en Enero de 1986 desarrollándose a partir de ese momento un proceso reformista y de adaptación de nuestra legislación hacia la normativa europea derivada del Tratado de Roma de 1957 posterior revisión del Tratado de Maastrich en 1992. El ajuste legislativo se realiza fundamental sobre las Directivas de la Unión Europea como veremos a continuación.

Todos estos hechos favorecen a una evolución legislativa que debía contemplar todas esas circunstancias novedosas para el sistema económico Español. Para ello se contemplan reformas como la reforma de la propia Ley de Sociedades Anónimas, la del Mercado de Valores, legislación de Cooperativas, de Instituciones de Inversión Colectiva... y sobretodo modificaciones y reformas en normativa Contable y de Auditoría con elaboración de normativa para cuentas consolidadas, reforma del Plan General Contable etc.

Todo lo dicho culmina en el marco normativo que consideramos a la hora de analizar la auditoría en España es el siguiente:

- **Ley 19/1988 de 12 de Julio**, de Auditoría de Cuentas, actualmente modificada por la Ley 12/2010, de 30 de Junio.

El “Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas” nace en virtud de esta Ley como organismo autónomo de carácter administrativo y dependiente del Ministerio de Economía y Hacienda, sustituyendo al “Instituto de Planificación Contable”. Referente a sus funciones en el área de auditoría destacamos el control y disciplina del ejercicio de la actividad auditora de cuentas en el territorio nacional, custodia y gestión del “Registro Oficial de Auditores de Cuentas”, potestad sancionadora sobre los auditores, homologación y publicación de normas técnicas de auditoría elaboradas por las Corporaciones de Derecho Público representativas de los auditores, control, vigilancia y custodia de las fianzas a constituir por los auditores ejercientes, armonización de las normas contables y de auditoría con las disposiciones de la Unión Europea, etc.

- **Ley 19/1989, de 25 de Junio**, sobre la Reforma de la Legislación Mercantil en la cual se establece la obligatoriedad de la auditoría en determinados casos. Gracias a esta reforma desapareció la confusión hasta el momento sobre la obligatoriedad de la auditoría.
- **Real Decreto Legislativo 1564/1989**, de 22 de Diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas
- **Real Decreto 1597/1989 de 22 de Diciembre**, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.
- **Real Decreto 1636/1990, de 20 de Diciembre**, que aprueba el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- **Real Decreto 1943/1990, de 20 de Diciembre**, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

- **Real Decreto 1815/1991, de 20 de Diciembre**, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas.
- **Ley 2/1995, de 23 de Marzo**, de Sociedades de Responsabilidad Limitando, modificando algunos aspectos del Código de Comercio y de la Ley de Sociedades Anónimas.
- **Real Decreto 1784/1996, de 19 de Julio**, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.
- **Ley 44/2002 de medidas de reforma del sistema financiero**, conocida como Ley financiera. Esta fue hasta la Reforma con la Ley 12/2010, objeto de nuestro análisis, la reforma más importante de la Ley de Auditoría de Cuentas.
- **Real Decreto 180/2003, de 14 de Febrero**, modifica el RD 1636/1990, de 20 de Diciembre.
- **Real Decreto 1156/2005, de 30 de Septiembre**, modifica el RD 1636/1990, de 20 de Diciembre.
- **Ley 12/2010** por la que se modifica la Ley de Auditoría de Cuentas.
- **Texto refundido LAC** (totalmente reformado casi inapreciable los restos de la Ley 19/1988 de 12 de Julio) y **nuevo Reglamento** ambos del 2011.
- **Código de Comercio. Aprobado el 22 de Agosto de 1885** con posteriores numerosas adaptaciones de su texto a las necesidades de la evolución de las relaciones mercantiles.
- **Reglamento del Registro Mercantil. Aprobado por el RD 1784/1996, de 19 de julio.** Este tiene por objeto:

«La inscripción de los empresarios y demás sujetos establecidos por la Ley, y de los actos y contratos relativos a los mismos que determinen la Ley y este Reglamento.

La legalización de los libros de los empresarios, el nombramiento de expertos independientes y de auditores de cuentas y el depósito y publicidad de los documentos contables.

La centralización y publicación de la información registral, que será llevada a cabo por el Registro Mercantil Central en los términos prevenidos por este Reglamento. » (RRM 1996: Art. 2).

- **Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.** En este mismo aparecen varios artículos que complementan a la legislación del área de auditoría.

Tabla 1

NORMATIVA		
NORMA	PUBLICACIÓN EN EL BOE	CONTENIDO
LEY 19/1988	15/07/1988	AUDITORIA DE CUENTAS
LEY 19/1989	27/07/1989	REFORMA PARCIA Y ADAPTACIÓN DE LA LEGISLACIÓN MERCANTIL A LAS DIRECTICAS DE LA CEE EN MATERIA DE SOCIEDADES
LEY 2/1995	27/03/1995	SOCIEDADES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA
RDL 1564/1989	12/1989 01/1990	- TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS
RD 1597/1989 - RD 1784/1996	12/1989 01/1990 07/1996	- - REGLAMENTO DEL REGISTRO MERCANTIL
RD 1636/1990	25/12/1990	REGLAMENTO DE AUDITORIA DE CUENTAS
RD 1643/1990	12/1990 03/1991	- PLAN GENERAL CONTABLE
RD 1815/1991	01/12/1991	CUENTAS CONSOLIDADAS
LEY 2/1995	23/03/1995	SOCIEDADES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA. REFORMA PARCIAL DEL CÓDIGO DE COMERCIO Y DE LA LEY DE SOCIEDADES ANÓNIMAS
RD 180/2003 - RD 1156/2005	02/2003 09/2005	- REFORMA DEL RD 1636/1990 DE AUDITORIA DE CUENTAS
LEY 12/2010	01/12/2010	REFORMA LEY DE AUDITORIA DE CUENTAS 19/1988

[FUENTE: ICAC 2010] TABLA RESUMEN NORMATIVA UTILIZADA.

- **Directivas Europeas**, especialmente la VIII Directiva del Consejo 84/253/CEE conjuntamente con la IV y la VII.

Tabla 2

DIRECTIVAS COMUNITARIAS			
DIRECTIVA	FECHA	PUBLICACIÓN DOC.	CONTENIDO
CUARTA	25/07/1978	14/08/1978	Cuentas anuales y criterios a la hora de valorar las sociedades que limitan la responsabilidad a sus socios
SÉPTIMA	13/06/1983	18/07/1983	La obligación de presentar cuentas anuales consolidadas y las normas técnicas correspondientes
OCTAVA	10/04/1984	12/05/1984	Normas y condiciones a la hora de la habilitación del ejercicio de la auditoría legal de cuentas

[FUENTE: ICAC 2010] DIRECTIVAS COMUNITARIAS RELACIONADAS

3.4 SITUACIÓN ACTUAL DE LA AUDITORÍA EN ESPAÑA

Para desarrollar este punto hemos utilizado diferentes tablas obtenidas de la información dada en el BOICAC⁷ núm. 82 de junio de 2010 sobre la situación de la Auditoría en España en 2009. En dichas tablas obtenemos datos sobre el número de auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, trabajos de auditoría realizados, distribución de los tipos de auditores existentes, distribución geográfica de los auditores por provincias etc.

Los últimos datos disponibles sobre los profesionales dedicados a la auditoría son los relativos al 30 de Junio de 2010. En referencia a los auditores inscritos en el ROAC se determina a las dos secciones de que consta este registro, una referida a personas físicas y otra a sociedades. Dentro de la sección de personas físicas se muestra la adscripción de los auditores a cada una de las situaciones establecidas en el artículo 30 del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas.

En la siguiente tabla podemos observar como de los 19.616 auditores a 30 de Junio de 2010 solo 4.704 eran ejercientes, es decir, tan solo un 24% además de un 5%, 1.054 auditores, ejercientes por cuenta ajena.

Además podemos ver como 2.906 de los ejercientes lo hacen a título individual mientras que tan sólo 760, trabajan exclusivamente como socios de una sociedad de auditoría. El resto de auditores ejercientes, 1.038 trabajan a la vez como socios y como socios en sociedades de auditoría.

⁷ BOICAC: Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

Tabla 3

AUDITORES INSCRITOS EN EL ROAC			
1. PERSONAS FÍSICAS			
EJERCIENTES		4.704	24%
TITULO INDIVIDUAL	2.906		
SOCIOS DE SOCIEDADES DE AUDITORIA (1)	2.836		
PRESTANDO SERVICIOS		1.054	5%
NO EJERCIENTES		13.858	71%
		19.616	100%

(1) 1.038 AUDITORES SON A LA VEZ SOCIOS Y AUDITORES POR CUENTA PROPIA

[FUENTE: ICAC 2010] AUDITORES INSCRITOS EN EL ROAC 2009 (1)

Además se incluye una tabla con información referente a la adscripción, tanto de personas físicas como de sociedades, a las corporaciones de derecho público representativas de los auditores prevista en la Disposición Transitoria cuarta del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, éstas son: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), Consejo General de Colegio de Economistas (REA) y Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España (REGA). Existen casos en los que el auditor o sociedad de auditoría pertenece a más de una corporación, en estos casos, sólo se ha considerado aquella por la que se hubiera optado en primer lugar de acuerdo con lo establecido en la Disposición Adicional segunda del Reglamento de la Ley de Auditoría de cuentas.

En la siguiente tabla vemos como la mayoría de los auditores se encuentran adscritos al Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) representando un 29% de la totalidad frente un 21% de Consejo General de Colegio de Economistas (REA) y un 10% en el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España (REGA) pero lo más destacable es que un 40% de los auditores no se encuentran adscritos a ninguna corporación mientras que las sociedades de auditoría no adscritas a ninguna corporación tan solo es un 1%.

Además podemos ver como en ese momento el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) contaba con un 33% de los auditores ejercientes dentro de sus inscritos y un 43% de la totalidad siendo la corporación con más auditores ejercientes inscritos. El REA se encuentra en segundo lugar teniendo un 39% de los auditores ejercientes y por último el REGA. Además debemos destacar que más de la mitad de los adscritos a estas corporaciones son no ejercientes en todos los casos y la minoría es el grupo de auditores que prestan servicios por cuenta ajena.

El caso de las sociedades es bastante similar al de personas físicas ya que la mayoría de sociedades están adscritas al Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) teniendo un 44% de la totalidad frente un cercano 39% del Consejo General de Colegio de Economistas (REA) y un 17% en el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España (REGA). En todos los casos observamos porcentajes superiores que en las personas físicas ya que tal y como hemos indicado en el caso de las sociedades tan sólo un 1% se encuentra no adscrito a ninguna corporación.

Tabla 4

AUDITORES INSCRITOS EN EL ROAC				
I.C.J.C		5.682		29%
		% s/ I.C.J.C	% s/ TOTAL	
EJERCIENTES	1.877	33%	43%	
PRESTANDO SERVICIOS	593	10%	68%	
NO EJERCIENTES	3.212	57%	50%	
R.E.A		4.107		21%
		% s/ I.C.J.C	% s/ TOTAL	
EJERCIENTES	1.703	41%	39%	
PRESTANDO SERVICIOS	248	6%	28%	
NO EJERCIENTES	2.156	52%	34%	
R.E.G.A		1.912		10%
		% s/ I.C.J.C	% s/ TOTAL	
EJERCIENTES	814	43%	19%	
PRESTANDO SERVICIOS	36	2%	4%	
NO EJERCIENTES	1.062	56%	17%	

2. SOCIEDADES		
I.C.J.C	588	44%
R.E.A	520	39%
R.E.G.A	225	17%
NO ADSCRITAS	10	1%
	1.343	100%

[FUENTE: ICAC 2010] AUDITORES INSCRITOS EN EL ROAC 2009 (2)

En la siguiente tabla encontramos la distribución geográfica de los auditores ejercientes y sociedades de auditoría por provincias en función de la comunicación de oficinas abiertas que hay actualmente en España.

Las provincias que poseen más de 100 auditores individuales ejercientes son A Coruña (105), Alicante (160), Asturias (110), Barcelona (423), Madrid (634), Málaga (211), Murcia (149), Navarra (101), Sevilla (181), Valencia (254), Vizcaya (141) y Zaragoza (100), es decir, 12 de las 52 provincias tienen más de 100 auditores.

En el caso de las provincias con más de 100 sociedades de auditoría ejercientes son Barcelona (325), Madrid (509), Málaga (109), Sevilla (110) y Valencia (137).

Tabla 5

DISTRIBUCIÓN GEOGRÁFICA DE AUDITORES EJERCIENTES Y SOCIEDADES DE AUDITORIA					
PROVINCIA	INDIVIDUALES	SOCIEDADES	PROVINCIA	INDIVIDUALES	SOCIEDADES
A Coruña	105	85	La Rioja	44	32
Álava	54	35	Las Palmas	48	51
Albacete	37	23	León	36	31
Alicante	160	64	Lérida	47	38
Almería	44	35	Lugo	41	24
Asturias	110	66	Madrid	634	509
Ávila	11	3	Málaga	211	109
Badajoz	50	27	Melilla	9	5
Barcelona	423	325	Murcia	149	73
Burgos	49	15	Navarra	101	37
Cáceres	25	16	Orense	18	14
Cádiz	73	38	Palencia	13	10
Cantabria	60	35	Pontevedra	77	73
Castellón	72	33	Salamanca	33	15
Ceuta	7	9	Santa Cruz de Tenerife	69	42
Ciudad Real	31	19	Segovia	20	8
Córdoba	79	48	Sevilla	181	110
Cuenca	7	8	Soria	22	15
Gerona	58	38	Tarragona	66	39
Granada	82	45	Teruel	13	22
Guadalajara	9	17	Toledo	42	20
Guipúzcoa	70	41	Valencia	254	137
Huelva	30	19	Valladolid	61	33
Huesca	29	27	Vizcaya	141	69
Islas Baleares	96	65	Zamora	16	7
Jaén	37	20	Zaragoza	100	74
TOTAL				4254	2753

[FUENTE: ICAC 2010] DISTRIBUCIÓN GEOGRÁFICA DE AUDITORES EJERCIENTES 2009

En el siguiente apartado se han incluido a las personas físicas y sociedades que han figurado como ejercientes a título individual o inscrito, respectivamente, durante el año 2009. La adscripción de los auditores y sociedades a sus corporaciones representativas se ha realizado teniendo en cuenta su pertenencia a fecha 30 de junio de 2010. En la siguiente tabla vemos las mismas proporciones de distribución entre las distintas corporaciones anteriormente comentadas.

Tabla 6

EJERCICIO DE LA AUDITORIA DURANTE EL AÑO 2009			
1. AUDITORES QUE HAN PODIDO EJERCER S/FORMA SOCIAL EN EL AÑO 2009			
SOCIEDADES		1.317	30%
CON FACTURACIÓN	1.187		
SIN FACTURACIÓN	130		
PERSONAS FÍSICAS		3.022	70%
CON FACTURACIÓN	1.625		
SIN FACTURACIÓN	1.397		
		4.339	100%

2. ADSCRIPCIÓN A CORPORACIONES (1)			
I.C.J.C		1.729	40%
CON FACTURACIÓN	1.169		
SIN FACTURACIÓN	560		
R.E.A		1.664	38%
CON FACTURACIÓN	1.053		
SIN FACTURACIÓN	611		
I.C.J.C		906	22%
CON FACTURACIÓN	564		
SIN FACTURACIÓN	342		
		2.570	100%

(1) SE HA TENIDO EN CUENTA LA CORPORACIÓN A LA QUE EL AUDITOR O SOCIEDAD PERTENECE EL 30 DE JUNIO DE 2010

[FUENTE: ICAC 2010] EJERCICIO AUDITORIA 2009

En tercer epígrafe del determinado documento se hace referencia a los profesiones a cargo de auditores que incluye a todas las personas físicas inscritas en el ROAC que han prestado servicios por cuenta ajena, así como las personas que, sin estar inscritas en el ROAC, han realizado esta actividad por cuenta de sociedades o de auditores individuales.

Tabla 7

PROFESIONALES A CARGO DE AUDITORES	
AUDITORES QUE HAN PRESTADO SERVICIOS POR CUENTA AJENA	1.365
PERSONAS NO INSCRITAS EN EL R.O.A.C	12.448
	13.813

[FUENTE: ICAC 2010] PROFESIONALES A CARGO DE AUDITORES

Además de esto podemos ver la diferenciación entre aquellos profesionales a cargo de auditores por cuenta propia como aquellos que están a cargo de sociedades de auditoría.

En la siguiente tabla vemos como en el año 2009 los auditores individuales y sociedades de auditoría han empleado a 13.813 profesiones en labores de auditoría de los cuales más de un 90% han sido prestando servicios no inscritas en el R.O.A.C. siendo la media por auditor individual de 2 personas y de 12 empleados para sociedades de auditoría.

Tabla 8

PROFESIONALES A CARGO DE AUDITORES	
AUDITORES QUE HAN PRESTADO SERVICIOS POR CUENTA AJENA	1.365
PERSONAS NO INSCRITAS EN EL R.O.A.C	12.448
	13.813
1. A CARGO DE AUDITORES POR CUENTA PROPIA	
NUMERO DE AUDITORES CON PERSONAL	830
PERSONAS CONTRATADAS	1.857
MEDIA DE PERSONAL	2
2. A CARGO DE SOCIEDADES	
NUMERO DE SOCIEDADES CON PERSONAL	972
PERSONAS CONTRATADAS	11.956
MEDIANTE PERSONAL	12

[FUENTE: ICAC 2010] DISTRIBUCIÓN DE PROFESIONALES A CARGO DE AUDITORES

Además creo que es de destacar que en el caso de que más de la mitad de profesionales a cargo de sociedades de auditoría se encuentra empleado en sociedades de más de 100 empleados suponiendo estas tan sólo 7 sociedades de un total de 1.317, es decir, un 0,5% de las Sociedades de Auditoría contratan a un 55% de los profesionales empleados por sociedades de auditoría.

Tabla 9

A CARGO DE SOCIEDADES		
PERSONAL	Nº SOCIEDADES	Nº PERSONAS CONTRATADAS
0	345	0
1 a 2	347	521
3 a 5	334	1.298
6 a 10	183	1.403
11 a 20	72	1.055
21 a 50	24	645
51 a 100	5	415
Más de 100	7	6.619
	1.317	11.956

[FUENTE: ICAC 2010] DISTRIBUCIÓN PROFESIONALES A CARGO DE SOCIEDADES DE AUDITORÍA.

En el epígrafe cuatro se nos da información sobre la facturación, su variación anual y como esta se encuentra distribuida entre auditores individuales y sociedades. Hemos cogido únicamente los dos últimos años como muestra. Tal y como vemos más del 90% de la facturación pertenece a las sociedades de auditoría. En ambos casos ha disminuido del 2008 al 2009 pero más significativamente para los auditores individuales, es decir, no sólo los auditores individuales tienen una menor facturación sino que estos notan más la reducción de la facturación.

Tabla 10

		FACTURACIÓN					
		2009	%	V /09 - 08 %	2008	%	V /08 - 07 %
SOCIEDADES	€	657.111.718	92%	-2%	670.640.640	92%	14%
INDIVIDUALES	€	56.273.174	8%	-7%	60.413.776	8%	-2%
		713.384.892	100%	-2%	731.054.416	100%	
		2009	%	V /09 - 08 %	2008	%	V /08 - 07 %
SOCIEDADES	HORAS	9.781.080	91%	-2%	9.932.827	90%	11%
INDIVIDUALES	HORAS	977.980	9%	-8%	1.061.167	10%	-1%
		10.759.060	100%	-2%	10.993.994	100%	9%

[FUENTE: ICAC 2010] CIFRA DE NEGOCIO AUDITORÍA (1)

Pese que como muestra sólo hemos escogido el año 2009 y 2008 debemos decir que la facturación de auditoría ha tenido desde el año 2005 hasta el 2008 un crecimiento en ambos casos pero también mayor en el caso de sociedades que de auditores individuales.

En la variación entre 2008 y 2007 ya vemos una leve caída en la facturación de los auditores individuales pero esta se contagia a las sociedades de auditoría en el siguiente periodo con variaciones negativas para año 2009-2008 pero leve para las sociedades tal y como vemos en la tabla anterior. Esta disminución puede estar relacionada con la grave situación económica que sufre España desde el 2007. Con esto podemos decir que la facturación de los auditores individuales es más sensible a la variación de la situación económica y la situación del sector que las sociedades de auditoría. Esto se debe a la estructura organizativa y al tamaño de las sociedades de auditoría.

Esta distribución de facturación también lo podemos ver en las siguiente tabla en la que la facturación media en euros para los auditores ejercientes a título individual es de 34.630€ mientras que para las sociedades de auditoría es de 553.590€

Tabla 11

2.1 AUDITORES QUE FACTURARON EN 2009			3.1 SOCIEDADES QUE FACTURARON EN 2009		
NUMERO	1.625	54% (1)	NUMERO	1.187	90% (1)
VOLUMEN	56.273.174		VOLUMEN	657.111.718	
FACTURACIÓN MEDIA	34.630		FACTURACIÓN MEDIA	553.590	

(1) SOBRE EL TOTAL DE AUDITORES EJERCIENTES POR CUENTA PROPIA DURANTE 2009 (3.022) (1) SOBRE EL TOTAL DE SOCIEDADES INSCRITAS DURANTE 2009 (1.317)

[FUENTE: ICAC 2010] CIFRA DE NEGOCIO AUDITORIA (2)

Por último debemos destacar la distribución de los trabajos de auditoría en función al tipo que correspondan. Se declaró un total de 67.861 trabajos en el año 2009 siendo de “carácter obligatorio” más de la mitad de los trabajos (58%) mientras que los realizados por aquellas entidades con acciones o títulos emitidos a cotización sólo tuvieron un peso de un 1%. Los trabajos de auditoría por carácter voluntario están en segundo lugar con un 23%. Esta posición otorga una muestra de la confianza que confiere una auditoría a una sociedad y por ello su demanda de carácter voluntario o por otro lado del desconcierto de terceros interesados sobre la situación de la entidad auditada.

Por un último un 14% se confiere a entidades de crédito, de seguros, de servicios, de inversión, etc. y un 4% para el resto de trabajos.

Tabla 12

POR TIPO DE AUDITORIA		
TRABAJOS DE AUDITORÍA DE CARÁCTER OBLIGATORIO	39.106	57,6 %
ENTIDADES DE CRÉDITO, DE SEGUROS , DE SERVICIOS DE INVERSIÓN, ETC.	9.627	14,2 %
ENTIDADES CON ACCIONES O TÍTULOS ADMITIDOS A COTIZACIÓN	504	0,7%
TRABAJOS DE AUDITORIA DE CARÁCTER VOLUNTARIO	15.657	23,1 %
TRABAJOS SOLICITADOS POR EL REGISTRO MERCANTIL, JUZGADOS Y TRIBUNALES	545	0,8%
TRABAJOS ESPECIALES EXIGIDOS LEGALMENTE	769	1,1%
ENTIDADES Y ORGANISMOS PÚBLICOS	505	0,7%
OTROS TRABAJOS COMO AUDITOR	1.148	1,7%
	67.861	100%

[FUENTE: ICAC 2010] DISTRIBUCIÓN POR TIPO DE AUDITORÍA.

3.4.1 Variaciones de la facturación, evolución de las firmas de auditoría analizadas.

Además de la situación de la auditoría en España desde un primer global también debemos desarrollar dicha situación desde una perspectiva más centrada en nuestro trabajo, por ello en éste apartado observaremos las variaciones de facturación de las firmas de auditoría analizadas en nuestro apartado empírico y obtenidas del Ranking publicado por el periódico Expansión.

La facturación de estas firmas en el año 2010 2052,79 millones de euros un 2,1% más que el año anterior por lo que las firmas no solo que estén en crecimiento negativo sino que se encuentren por debajo de dicho crecimiento están en situación de perder su cuota de mercado. Como podemos ver las tres primeras, Deloitte, PWC y KPMG han tenido un fuerte incremento estando todas ellas sobre el crecimiento medio, esto provoca una mayor polarización de las firmas de auditoría creando firmas de enorme dimensión que provoca que las 10 últimas firmas del ranking se encuentren con fuertes caídas de sus ingresos siendo la caída más espectacular de un 18,2%, dicho descenso lo ha sufrido la firma Forward Economics. De igual modo debemos destacar el mayor crecimiento y este aún este dato todavía es más insólito, la firma PKF Attest creció un 50,5% situándose en el puesto 14 con unos ingresos de 23,57 millones de euros, esto se muestra en que el Ranking anterior se encontraba en un puesto inferior, en el puesto 15 haciendo bajar a Iberaudit que se encontraba en el 14. Pese que el crecimiento de PKF Attest ha sido mucho mayor la mayor escalada de puestos ha sido para Audiaxis que ha subido 5 puestos hasta el puesto hasta el puesto 22 con un crecimiento de 17,1% y una facturación de 7,25 millones de euros. Todos estos datos podemos verlos en el **Anexo 2**.

En resumen podemos decir que de las 41 firmas 22 de ella, más de la mitad, han crecido y 18 lo han hecho por encima del promedio, las 10 firmas que más han crecido han sido las siguientes:

Tabla 13

FIRMA	VARIACIÓN % (09-10)
PKF ATTEST	50,5
AUDITIA IGAF WORLDWIDE	19,9
AEA	18,9
AUDIAXIS	17,1
ABANTE	12,4
AUDALIA	11,7
GRANT THORNTON	6,2
ACR	6,1
BUSQUET ECONOMISTAS AUDITORES	5,5
DELOITTE	5

[FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA] LAS 10 FIRMAS QUE MÁS HAN CRECIDO.

Es positivo para el sector observar que tan sólo una de las “BIG4” se encuentra en esta tabla.

Referente a variaciones negativa a continuación indicamos las 10 firmas que más han disminuido en su facturación en el periodo analizado encontrándose entre ellas Ernst&Young, una “Big4”:

Tabla 14

FIRMA	VARIACIÓN % (09-10)
FORWARD	-18,2
CASTELLÁ	-9,8
FISA AUDIOTRES	-9,2
SERAUDIT	-9,1
LAVINIA	-9,1
LAES NEXIA	-6,9
E&Y	-6,1
AUDIGEST	-5,4
GABINETE TÉCNICO DE AUDITORÍA Y CONSULTORÍA	-5,1
ESPAUDIT	-4,7

[FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA] LAS 10 FIRMAS QUE MÁS HAN CAÍDO.

3.5 LA CALIDAD DE LA AUDITORIA.

La auditoría tiene un interés público por ello la importancia de su credibilidad. Su interés público viene manifestado en el preámbulo de la LAC que junto con la armonización de los requisitos que se exigen para el ejercicio de la profesión de auditoría también se establecen principios que deben regir el sistema de supervisión pública debido a su interés público, controlar la calidad de la auditoría.

“la auditoría de cuentas es un servicio que se presta a la entidad auditada y que afecta e interesa no solo a ésta, sino, también a terceros...”

La Ley de Auditoría tiene como objeto regular la actividad de auditoría, el sistema de supervisión pública y los mecanismos de cooperación internacional referentes a ésta área.

El término de "calidad de la auditoría" es difícil de definir y se aplica de manera subjetiva. En consecuencia, lo que constituye una auditoría de calidad varía según el inversionista o de otros interesados de la misma. Llegar a un consenso sobre una definición que recoja el nivel de desempeño del auditor que puede servir como un indicador de una auditoría de calidad es difícil. Una alternativa a la definición de calidad de la auditoría es tener en cuenta los atributos, comportamientos o indicadores de calidad de la auditoría así como los propios controles de calidad.

En la actualidad, las empresas de auditoría, principalmente compiten en factores tales como la reputación, el tamaño de experiencia en la industria, y los honorarios de auditoría. Los reguladores de auditoría, los inversores y otras partes interesadas en la calidad de la auditoría conocen como estos factores preocupan más a la sociedad de auditoría que la propia calidad, pero tienen una capacidad limitada de proporcionar incentivos al mercado para que las empresas de auditoría compitan directamente en la calidad debido a la falta de transparencia significativa acerca de cómo administrar las empresas de auditoría y comparar en términos de calidad de la auditoría. Los términos de transparencia los definiremos en el siguiente apartado que se centra en ello.

La calidad de la auditoría viene regulada por una serie de normas referentes al control de la misma. Se deben establecer por parte de la firma o del auditor un control de calidad a la que se debe someter dejando constancia de ello en los papeles de trabajo. Para ayudar en la creación de dichos controles de calidad se determinan una serie de normas por parte de los institutos de auditores y los reguladores de la materia.

En España la Resolución del ICAC de 16 de marzo de 1993 (BOE de 7 de mayo) disponía la publicación de la Norma de Auditoría sobre control de calidad posteriormente el ICAC el 22 de diciembre de 2010 presentó el borrador de la Norma de control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (NICC1) sin derogar a la anterior coexistiendo ambas, en la actualidad ya se encuentra aprobada por la Resolución de 26 de octubre de 2011. Esta norma es de obligado cumplimiento independientemente del tamaño, a todas las firmas de auditoría que se encuentren inscritas en el ROAC. En dicha norma se establece como el primer *“objetivo de la firma de auditoría el establecimiento y el mantenimiento de un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:*

- *La firma de auditoría y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables.*

- *Los informes emitidos por la firma de auditoría o por los ocios de los encargos son adecuados a las circunstancias.”*

A principios de este año, 2012, la IFAC celebraba la publicación de la traducción única al español del Manual de Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad. Para la IFAC las normas de control de calidad están fuertemente unidas a las de auditoría. Las normas de control de calidad pueden ser útiles tanto para señalar los controles internos a los que se debe someter el auditor como también lo son para determinar cualquier programa de revisión de la organización del auditor en especial para las inspecciones que el ICAC lleva a cabo a los auditores y firmas de auditoría inscritas en el ROAC. Además también podemos acudir al punto A7 de material complementario de la NICC1 en el cual se nos enumeran los principios con los que debemos configurar nuestro código ético definiéndose los mismos en el “Code of Ethics for Professional Accountants International (Ethics Standards Board for Accountants) de junio 2005 y revisado en julio del 2006.

Estos son resumidos en la siguiente tabla:

Tabla 15

INTEGRIDAD	Todo auditor debe ser honrado y honesto en la ejecución de sus servicios profesionales. La integridad debe entenderse como la rectitud intachable en el ejercicio profesional que le obliga, en el ejercicio de su profesión, a ser honesto y sincero en la realización de su trabajo y en la emisión de su informe. En consecuencia todas y cada una de las funciones que ha de realizar, han de estar presididas por una honradez profesional irreprochable. (1.3.3)
OBJETIVIDAD	Un profesional no deberá permitir que favoritismos, conflictos de interés o influencia indebida de otros, cambien su juicio profesional. La objetividad implica el mantenimiento de una actitud imparcial en todas las funciones del auditor. Para ello, deberá gozar de una total independencia en sus relaciones con la entidad auditada. Debe ser justo y no permitir ningún tipo de influencia o prejuicio. (1.3.4)
COMPETENCIA Y DILIGENCIA PROFESIONAL	El auditor de cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su informe actuará con la debida diligencia profesional (1.4.1)
CONFIDENCIALIDAD (secreto profesional)	El auditor debe mantener la confidencialidad de la información obtenida en el curso de sus actuaciones (1.6.1)
CONDUCTA PROFESIONAL	El principio de profesionalidad impone a los profesionales de la auditoría la obligación de cumplir con las leyes y reglamentos aplicables y evitar cualquier acto que pudiera originar descrédito a la profesión.

[FUENTE: UYARRA ENCALADO, E. (2011). *La puesta en marcha de la norma interna de control de calidad en los despachos de auditoría (I)*. Partida Doble, núm. 324.

La calidad de auditoría es una condición imprescindible a la hora de actuar un auditor, esto nos viene reflejado en la Norma Técnicas de Carácter General de Auditoría en la que se determina como la naturaleza de la misma la determinación de *“las condiciones que debe reunir el auditor de cuentas y su comportamiento en el desarrollo de la actividad de auditoría de cuentas”*. En este apartado se incluyen distintos aspectos de los cuales vamos a estudiar los siguientes apartados eligiéndolos como indicadores del nivel de desempeño del auditor tal y como comentábamos al inicio de este apartado.

3.5.1 FORMACIÓN TÉCNICA Y CAPACIDAD PROFESIONAL

Windmöller (2000) establece como inductor de calidad en la auditoría el hecho de que las firmas dispongan de un sistema de formación adecuado que asegure que el profesional está perfectamente y permanentemente cualificado para realizar el trabajo. Al igual que Bedard et al. (2010) que identifica las horas invertidas en educación y los costes de la misma como un indicador de calidad de la auditoría.

Podemos decir que ante la creciente complejidad de los negocios con cada vez más internalización de los mismos y entretrejimiento de las empresas a nivel internacional es necesaria la continua formación para mantener la capacidad profesional de los auditores y con ello la calidad de la auditoría realizada por los mismos.

Por ello la formación de un auditor debe cubrir el desarrollo de las actividades de formación profesional continuada, a la que los auditores de cuentas están obligados según el artículo 6.7 de la Ley de Auditoría.

Además de la formación aquí indicada no podemos olvidar el complejo proceso de formación que debe recibir un candidato a formar parte de la profesión de auditor de cuentas siendo esta tanto mediante formación teórica como con práctica profesional además de las pruebas finales realizadas por el ROAC que deberán ser posteriores a un periodo de formación tanto teórica como de formación profesional.

En la VIII Directiva 206/43/CE vemos como la reforma del régimen de formación es obligado con la modificación de las materias que componen el programa de formación según la lista de la VIII Directiva 2006/43/CE. Asimismo, dada la especial consideración contenida en la Directiva, en relación a la obligación de seguir cursos o realizar actividades de formación continuada, se eleva de leve a grave la calificación de la infracción por su incumplimiento.

Además de ello esto también se ha podido observar con los cambios que se han introducido en España en las Leyes Orgánicas 6/2001 y 4/2007 de Universidades y sus desarrollos reglamentarios en la estructura de las titulaciones universitarias al determinar un esquema de formación de Grado, Postgrado y finalmente Doctorado inspirado por los acuerdos sobre el Espacio Europeo de Educación Superior (EEES). En la Ley 12/2010 dispone la conservación de los derechos atribuidos a el ROAC en cuenta a la formación teórica para su acceso.

Pero la formación técnica y capacidad profesional de los miembros de una firma de auditoría tienen una gran importancia en la calidad de la auditoría ya que la competencia, capacidad y recursos debe ser una de las cuestiones que una firma de auditoría se debe plantear en el proceso de aceptación de un cliente. Esto se refleja en la posición enfática de este aspecto en la NICC1 en la cual se indica que un paso previo a la aceptación del compromiso de realizar la auditoría de cuentas debe disponer de los conocimientos, capacitación y medios para realizar dicho encargo *garantizando que se van a cumplir con las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables y que los informes que se emitan serán adecuados a las circunstancias.*

3.5.2 INDEPENDENCIA, INTEGRIDAD Y OBJETIVIDAD

Tal y como indica Miguel Ángel Villacorta (2007) *“La cualidad de independencia constituye la característica fundamental que deben poseer los auditores de cuentas anuales en el ejercicio de su actividad; hasta el punto de que la existencia de dicha actividad carece de sentido si no es desempeñada por profesionales independientes”* ya que el informe realizado por él ya no tendrá ninguna credibilidad y por lo tanto tampoco tendrá ninguna utilidad. Es decir, la falta de independencia hace que la auditoría carezca de utilidad, porque la fiabilidad de los estados contables exige que la opinión se emita de forma objetiva. Por ello no sólo es importante que el auditor sea independiente sino que también es importante que lo aparente.

En la “Resolución de 19 de enero de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las Normas Técnicas de Auditoría” se dice

que *"El auditor de cuentas durante su actuación profesional, mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad"* estando dichas tres totalmente interrelacionados y con interdependencia ya que tal y como indica Agustín López Casuso (1995) la independencia se ha de entender como *"la habilidad y capacidad del auditor para actuar con integridad y objetividad"* siendo necesaria cada una para la otra.

En el artículo 43 del "Reglamento de Auditoría de Cuentas" define la independencia como la *« (...) ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor»* y hace referencia a lo dispuesto en el artículo 12 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas: *"Principio general de independencia y deber de adopción de medidas de salvaguarda"*. En la "Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006" se hace referencia a la independencia en el Capítulo IV artículo 22, artículo 24... donde se indica a los estados miembros su obligación de asegurarse de la existencia de independencia por parte del auditor.

Asimismo de esta normativa Nacional y Europea, también podemos acudir a normativa en el ámbito internacional, de igual modo referente a la independencia del auditor.

La legislación que recoge por primera vez la importancia de "parecer independiente", además de la lógica "ser independiente", es la *"Statements on Auditing Standards"* (SAS nº 1 de 1973) norteamericana, en esta se indica que "no sólo debe ser independiente, de hecho, sino que también deben evitar situaciones que puedan conducir de fuera a dudar de su independencia".

La regulación estadounidense sobre la limitación de actividad, aparece en la Sarbanes/Oxley Act of 2002 de 30 de julio de 2002. En su 201 enumera las actividades prohibidas a los auditores; tales como las valoraciones, los servicios jurídicos y los recursos humanos, recordemos que estos también aparecen en nuestra legislación en el artículo 13 de la LAC excepto el de Recursos humanos. En su artículo 203, establece que *«estará prohibido a una sociedad de auditoría prestar servicios de auditoría a una entidad emisora si el socio director o el socio auditor responsable de revisar la*

auditoría ha realizado servicios de auditoría para esta entidad emisora en cualquiera de los cinco ejercicios fiscales anteriores de la entidad emisora».

En las Normas Internacionales de Auditoría o las International Standards Auditing, encontramos la regulación en las siguientes normas: ISA 700, *“The Independent Auditor’s report on Financial Statements (más referente al informe). «When expressing an unqualified opinion, the opinion (...) should state the auditor’s opinion that the financial statements give a true (...)»* y ISA 701 *“Modifications(...)”* y en ISA 200 *“Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements” «(...) requires the auditor to comply with (paragraph 13 (g)) relevant ethical requirements, including those pertaining to independence, relating to financial statement audit engagements, and (paragraph 13 (f)) all ISAs relevant to the audit. ».*

Volviendo a las Normas Técnicas Generales de auditoría encontramos una definición específica de la independencia del auditor determinando en el art. 1.3.2 que esta es *« (...) una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones»*. Realmente, de un modo más simplificado, aquí se nos hace referencia a que el juicio del auditor es personal por lo tanto para que el auditor utilice su juicio profesional con libertad es necesario que este sea independiente del entorno indicando dicha independencia como el camino para conseguir objetividad, imparcialidad... por ello tal y como se indica en el artículo 1.3.5. *“para ser y parecer independiente”* será necesario que el auditor no tenga *“intereses ajenos a los profesionales, ni estar sujeto a influencias susceptibles de comprometer tanto la solución objetiva de los problemas que puedan serle sometidos, como la libertad de expresar su opinión profesional”*

Tal y como indica Almela Díez (2000) los profesionales como parte del proceso “globalizador de la economía (...)” adaptan sus estructuras a este planteamiento global y ofertan una mayor calidad y cantidad de servicios, despachos inicialmente dedicados a la auditoría de cuentas han tenido la necesidad de incorporar profesionales de otras áreas tales como asesores y consultores de empresas en materia contable, financiera,

fiscal, laboral, jurídica, seguros, recursos humanos, organización de empresas, gestión, calidad, implantación de sistemas de información, etc. y además han ampliado las auditorías a otro tipo de auditorías como auditorías medioambientales, laborales, etc. Por este motivo cuando hablamos de independencia no podemos olvidar los servicios que presta el auditor de cuentas. Pero estas actividades se encuentran limitadas ya desde la propia normativa y legislación de auditoría como desde el propio sistema de salvaguarda del auditor que las prohíben o reducen, esto lo encontramos en la Sección 1ª de la LAC y en la Sección 2ª del Reglamento.

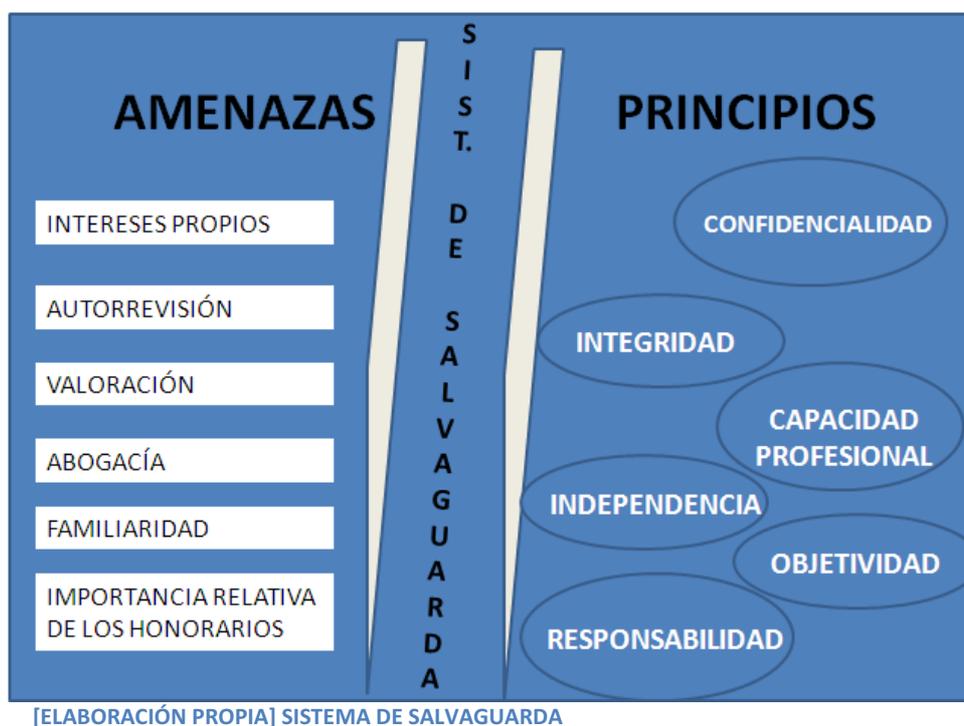
Las prohibiciones taxativas o incompatibilidades atienden a circunstancias donde no cabe establecer salvaguardas para preservar la independencia porque el auditor debe rechazar el ejercicio de auditoría ya que no existe matiz alguno para no hacerlo. La lista de incompatibilidades específicas aparece en el artículo 8.3 de la Ley de Auditoría de Cuentas contiene una lista de nueve incompatibilidades, aunque esta lista no es cerrada porque en algunos casos dependerá de la importancia relativa que los servicios prestados tengan. Las prohibiciones, además de a los auditores, afectan a los socios de la sociedad de auditoría y a los auditores designados para realizar auditorías en nombre de ésta que no hayan intervenido o tenido capacidad de influir en el trabajo de auditoría.

El otro sistema utilizado para mantener la independencia del auditor es el sistema de amenazas y salvaguardas. En este ámbito la LAC cambia la perspectiva de la regulación en este ámbito no limitándose a listar una serie de situaciones que afectan a la independencia y planteando los principios que afectan sino que introduce previsiones del derecho comunitario y la necesidad de que los auditores de cuentas dispongan de dicho sistema de salvaguarda que permita disminuir las amenazas a la independencia de estos profesionales. Este sistema está basado en el análisis y diagnóstico de cada situación por parte del propio auditor, es decir, se trata de un ejercicio de autocontrol por parte del auditor que tomará la decisión de abstenerse a realizar una auditoría si ve comprometida su independencia o utilizar una de sus salvaguardas que la protejan.

El auditor debe estar atento de que aquellas situaciones que le impiden ser independiente no están sucediendo y para ello debe tener un establecido un sistema de revisión periódica de su sistema de amenazas y salvaguardas. Todas esas medidas y revisiones deberán mostrarse en los papeles de trabajo.

La premisa básica es que debe ser el propio auditor el responsable de garantizar su independencia, mediante un análisis de la situación que le lleve a aceptar o no el encargo.

Figuras 1



Al estar abierta la posibilidad de que el auditor o la sociedad auditora de otros servicios adicionales a los de la auditoría de cuentas. La incertidumbre sobre la posible falta de independencia y objetividad provoca dicha regulación y limitación hacia los servicios que puede dar un auditor pero no se limitan simplemente las actividades sino que en algunos casos se hacen en función de la importancia relativa que suponga económicamente dicha prestación de servicios para el auditor.

La Ley 12/2010 modifica el régimen de independencia para recoger dos mandatos de la Directiva:

- La obligación del auditor y de las sociedades de auditoría, antes y con posterioridad a la aceptación de un trabajo de auditoría, de analizar las amenazas a su independencia que pudieran existir, aplicar salvaguardas suficiente ya adecuadas o, en caso de seguir comprometida su independencia, abstenerse de realizar el trabajo de auditoría, dejando constancia documental de todo ello
- Incluir la definición de la red del auditor, de forma que dicha red, en determinados supuestos, incompatibiliza al auditor a la sociedad para emitir informe de auditoría.

Además en dicha ley “con el fin de reforzar el cumplimiento de las obligaciones incorporadas en la Ley de Auditoría de Cuentas derivadas de la transposición de la Directiva 2006/43/CE, se introducen ciertas modificaciones en el régimen de infracciones y sanciones contenido en los artículos 15 a 17” siendo parte de dichas modificaciones referidas a la independencia tipificándose nuevas “infracciones sobre la falta de aplicación y la aplicación insuficiente del sistema de salvaguardas para detectar o eliminar las amenazas a la independencia, así como la falta de cumplimiento de las normas relativas a la percepción de honorarios; el incumplimiento de la obligación de debida custodia de la documentación referente a cada auditoría; la falta de seguimiento de las recomendaciones o requerimientos que pudieran formularse en el ejercicio del control de calidad; (...) así como la resistencia o negativa por las sociedades que formen parte de la red del auditor o sociedad a las actividades de comprobación e investigación por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, al objeto de velar por el adecuado deber de independencia; así como la falta de aplicación de los sistemas de control de calidad interno por parte de los auditores”.

Tal y como estamos viendo la independencia puede intentar definirse tanto desde una perspectiva subjetiva u objetiva. Desde el punto subjetivo, tal y como nos indica Sauquillo (2008), la independencia provoca la pronunciación de términos tales como *“honradez, integridad y objetividad para valorar la información contable y financiera”*. El problema nace al definir la independencia real siendo esta muy difícil por no decir imposible de observar en la práctica y por ello se acude a la independencia objetiva, que tiene su origen en la norteamericana Securities and Exchange Commission (SEC). Es por este motivo que actualmente en la Securities and Exchange Commission (SEC) (2011) no hacen referencia a la independencia real sino a la objetiva: *“(…) no se considera a un auditor independiente con respecto a un cliente en particular si un inversor razonable, con conocimiento de todos los aspectos relevantes y circunstancias, concluiría que el auditor no es capaz de llevar a cabo su trabajo con juicio imparcial y objetividad”*

Además de todo lo dicho no podemos olvidar la importancia que tienen estos estados financieros auditados para terceros. La auditoría tiene un interés público por ello la importancia de su credibilidad. Su interés público viene manifestado en el preámbulo de la LAC que junto con la armonización de los requisitos que se exigen para el ejercicio de la profesión de auditoría también se establecen principios que deben regir el sistema de supervisión pública debido a su interés público. *“La auditoría de cuentas es un servicio que se presta a la entidad auditada y que afecta e interesa no solo a ésta, sino, también a terceros...”* La Ley de Auditoría tiene como objeto regular la actividad de auditoría, el sistema de supervisión pública y los mecanismos de cooperación internacional referentes a ésta área.

Estos terceros se definen en el artículo 1.6.d como cualquier persona física o jurídica, pública o privada, que acredite que actuó o dejó de actuar tomando en consideración el informe de auditoría.

Pero la definición de la legislación española ha virado, ha desaparecido la afirmación de que *“debe parecer”* independiendo ahora se limita a *“debe ser”* independiente. Lo vemos en el art. 8 de la Ley 12/2010 que establece que *“los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las*

entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la supervisión y verificación de los estados financieros u otros documentos contables pudiera verse comprometida. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de participar en el proceso de toma de decisiones de la entidad auditada en los términos previstos en el apartado 8.3. de la Ley 12/2010”, esto coincide con el artículo 12.1 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas de marzo del 2011.

En conclusión la dimensión de la definición de independencia en la legislación española y estadounidense se puede resumir en el siguiente cuadro:

Tabla 16

	Estados Unidos	España
Parecer	SEC	-
Parecer y ser	SAS 1	Ley 44/2002
Ser	-	Ley 12/2010

[Fuente: LA CUALIDAD DE LA INDEPENDENCIA EN LA AUDITORÍA DE CUENTAS. José Luis Montoya. Universidad Complutense de Madrid]

La búsqueda de la independencia del auditor siempre ha sido considerada algo fundamental en la profesión pero las medidas para conseguirla o acercarse a ella creció a partir del escandaloso caso de Enron-Andersen.

3.5.3 DILIGENCIA PROFESIONAL

“El auditor de cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su Informe actuará con la debida diligencia profesional” además se indica para que esto sea cierto el auditor deberá mantener tanto el auditor como su grupo de trabajo el “cumplimiento de las Normas en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe”. Su ejercicio exige, asimismo, una revisión crítica a cada nivel de supervisión del trabajo efectuando y del juicio emitido por todos y cada uno de los profesionales del equipo de trabajo de auditoría.

El auditor igual que en el caso anterior solo deberá aceptar aquellos trabajos que pueda efectuar con la adecuada diligencia profesional. Existirán casos que el auditor considere que para mantener dicha diligencia profesional, dicha calidad en la auditoría que está realizando, necesitará asesoramiento de profesionales en materias especializadas debiendo tener cuidado en la elección y consulta.

El auditor realizará las tareas que considere precisas para mantener la calidad de su trabajo y por ello los controles de calidad se configurarán a través de una estructura organizativa y unos procedimientos establecidos por el auditor con el fin de asegurarse que los servicios que da a sus clientes como auditor cumplen las Normas Técnicas de Auditoría.

4 EL INFORME DE TRANSPARENCIA.

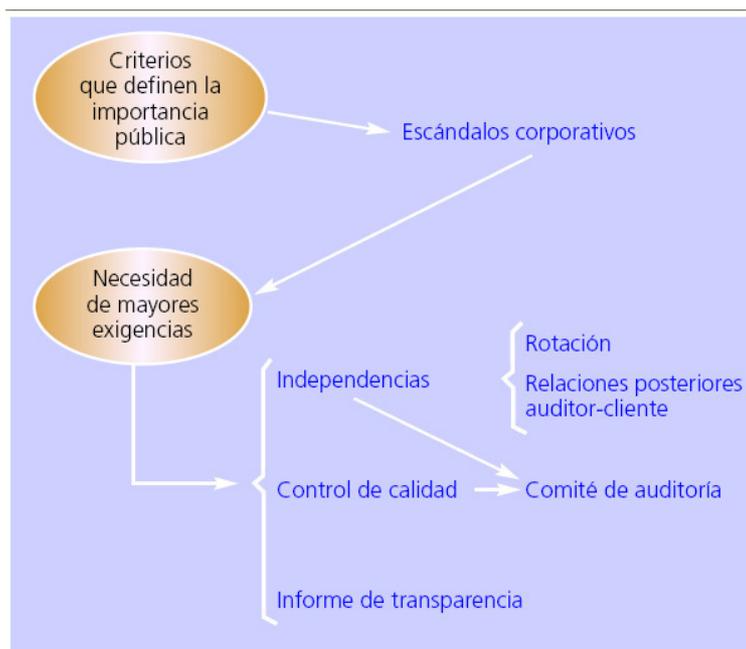
4.1 FINALIDAD

En éste apartado vamos a desarrollar las conclusiones obtenidas sobre la finalidad del informe de transparencia a partir del informe redactado por OICV-IOSCO, (2009).

Tal y como nos indica la Ley de Auditoría de Cuentas en el punto IV de su Preámbulo “La Directiva 2006/43/CE pone de manifiesto la necesidad de que se apliquen a quienes auditan entidades de interés público requisitos más estrictos que los exigidos en otras situaciones como consecuencia de la mayor relevancia económica que presentan estas auditorías”.

Uno de los más destacados interesados en las cuentas anuales auditadas son los inversores de empresas cotizadas. Con los fraudes financieros de las últimas décadas se ha centrado una mayor atención en el papel de los auditores en los mercados de capitales y esto provocó que los reguladores de valores examinaran más de cerca la fiabilidad de los estados financieros de empresas públicas. Para ello también se incrementó el interés en buscar la forma de mejorar la calidad de la auditoría.

Figuras 2



[FUENTE: MARTÍNEZ LAGUNA, L.; YUBERO HERMOSA, P. (2007) La armonización de los requisitos de la auditoría legal: La nueva Octava Directiva. Partida Doble Págs. 57-69]

La Organización Internacional de Comisiones de Valores (OICV), más conocida por su acrónimo inglés, IOSCO "*International Organization of Securities Commissions*", considera que la calidad de auditoría y de la disponibilidad y prestación de servicios de auditoría es una parte y debe ser una parte muy importante para los inversores y otras partes interesadas, es decir, para los terceros. En consecuencia, el Comité Técnico de IOSCO formó un Grupo de Trabajo sobre la calidad de las auditorías de empresas cotizadas desde una perspectiva regulatoria. Durante estas mesas redondas, grupos de trabajo y otros foros sale a la luz la falta de transparencia de las empresas de auditoría como uno de los principales problemas a solucionar. Tras esto el Grupo de Trabajo inició un estudio sobre si la mejora de la transparencia de las sociedades de auditoría "el gobierno, los indicadores de calidad de auditoría, y los estados financieros" puede servir para mantener y mejorar la calidad de la auditoría y la disponibilidad de los servicios de auditoría.

Muchas jurisdicciones requerían que las firmas de auditoría revelaran cierta información. Algunas firmas de auditoría ya revelaban voluntariamente cierta información. Sin embargo, algunos participantes del mercado en cuestión veían el valor de dicha revelación de información como algo utilizado para la promoción en modo de marketing para las empresas de auditoría. Lo que se intentaba estudiar era si la mejora de la calidad de la auditoría podía venir de la mano de un aumento de transparencia. Una mayor transparencia de las sociedades de auditoría pueden aumentar la confianza de los inversores en la información financiera y proporcionar información adicional cuando los participantes del mercado toman decisiones, incluidos los inversores "Las decisiones sobre si invertir en empresas o ratificar los nombramientos de los emisores".

Pese lo dicho también se debe tener en cuenta las limitación de divulgación, incluida la posibilidad de que la mayor transparencia traiga interpretaciones más subjetivas impidiendo la objetividad que busca continuamente la legislación tanto nacional como internacional. Además no podemos olvidar que las sociedades de auditoría son empresas que buscan una alta rentabilidad en su actividad por ello es necesario considerar el coste de las revelaciones y de la transmisión de la información lo que

podría provocar una mayor desigualdad entre la fuerza y el tamaño de las firmas de auditoría.

La transparencia adicional acerca de estos atributos, comportamientos, y los indicadores de calidad de la auditoría puede ofrecer al mercado la información necesaria para crear un ambiente donde las firmas de auditoría podrían competir en este aspecto, y por lo tanto aumentar la calidad de auditoría. Por ejemplo, la transparencia puede centrar más la atención sobre la importancia de la calidad de la auditoría, lo que puede influir en un aumento del control interno. Como medidas de calidad en el dominio público, las empresas de auditoría podrían comparar las medidas de sus competidores creándose incentivos de mejora para "ser el mejor." Además, los usuarios de los estados financieros, como los inversores y los comités de auditoría, tendrían la información disponible para hacer comparaciones entre empresas de auditoría y en su toma de decisiones, creando una presión en las empresas de auditoría para mejorar la calidad de la auditoría.

Ante esta necesidad aparece la legislación como el mecanismo para incrementar dicha transparencia y calidad en las firmas de auditoría. Se considera que las empresas de auditoría tienen el poder sobre la calidad de la auditoría y la capacidad de proporcionar los servicios de auditoría de un modo continuo al mercado. Por ello en los debates anteriormente comentados se indicaba la necesidad de que se regulase a las firmas de auditoría para que incluya políticas, estructuras, sistemas y procedimientos para alcanzar diversos objetivos, como la calidad de auditoría.

A nivel internacional debemos destacar algunas jurisdicciones, en primer lugar aquella que es objeto de esta tesina en la Unión Europea "la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, (8^a Directiva sobre derecho de sociedades), La ley Japonesa (1948) referida a los contadores públicos, la Junta Canadiense de Responsabilidad Pública (CPAB) con la norma 212.

Además, en los Estados Unidos, la "*Public Company Accounting Oversight Board*" (PCAOB) ha emitido normas sobre la presentación de informes periódicos por firmas de auditores registrados y el Departamento de Tesorería del Comité Asesor sobre la

Profesión auditoría (Tesoro de EE.UU. Comité Asesor) que proporcionó recomendaciones para ampliar la transparencia de las sociedades de auditoría.

Cómo veremos en el párrafo siguiente el contenido del informe de transparencia es muy extenso y diverso pero eso nos hace cuestionarnos la finalidad de toda dicha información publicada y su relevancia respecto a la ética y la independencia de la firma de auditoría. ¿Cómo una empresa de auditoría establece, implementa, prepara, y monitoriza las políticas éticas y prácticas? ¿Cómo todo ello puede tener un impacto en la calidad de la auditoría?

Por ejemplo, una empresa auditora que no dispone de políticas formales sobre el seguimiento y la educación de las prácticas éticas y los requisitos pueden tener un mayor riesgo de que sus miembros no sean independientes. La transparencia de cómo las empresas de auditoría aplican y supervisan esas políticas y procedimientos ofrece a los inversores y de los comités de auditoría información adicional al mostrar cómo una empresa gestiona la calidad de auditoría. Ejemplos de tales revelaciones pueden ser los recursos que una firma invierte para velar por la independencia de la firma de auditoría como una declaración que confirme que existe una revisión interna del cumplimiento de las políticas y procedimientos de independencia y que estas se han llevado a cabo; el código de conducta para los empleados, las acciones disciplinarias por violación de estas políticas.... Estos y muchos más son los puntos que hemos analizado mediante el cuestionario de Buuren y Koch (2010) que en apartados siguientes analizaremos.

Independientemente del positivismo que da esta idea no debemos obviar las posibles limitaciones que aparecen en la divulgación de ciertos elementos de las firmas de auditoría incluso llegando a tener consecuencias negativas en las evaluaciones y revelaciones realizadas. Por ejemplo, la información sobre la el gobierno de las firmas de auditoría son generalmente narrativa y de carácter subjetivo. Como resultado, la evaluación o medición de la calidad de auditoría en una base consistente puede ser difícil. Además, las firmas de auditoría pueden tener flexibilidad en la formulación de sus revelaciones con un sesgo positivo con el tiempo, la información divulgada se puede convertir en un mero formulario, lo que puede reducir la capacidad de los participantes en el mercado para distinguir la calidad de auditoría en las empresas. Además, los

interesados pueden encontrar las revelaciones difíciles de entender sin proporcionar también información adicional que facilite la comprensión del proceso de auditoría.

Para intentar minimizar estos problemas los reguladores determinan de un modo conciso la información que las firmas de auditoría deben hacer pública. Esto lo veremos en el siguiente apartado en el que listaremos y analizaremos el contenido del informe de transparencia en nuestro país.

4.2 CONTENIDO

El contenido del que debe disponer el informe de transparencia aparece claramente listado en la legislación tanto europea como española y con ello aparece la pluralidad de dicha publicación apareciendo tanto en la VIII Directiva 2006/43/CE como en el Reglamento así como en la Ley de Auditoría de Cuentas. Pese de que la legislación española traspone el contenido de la Directiva podemos apreciar diferencias en la trasposición realizada del artículo 40 de La Directiva a la LAC en el artículo 14bis que no fue exacto, si hacemos una breve comparativa podemos encontrar tres diferencias, la unión de los apartados d) y e) en uno sólo (d)) aunque esta es una diferencia superficial, el hecho más importante de esta diferenciación es en el caso de los honorarios, en la directiva establece que la “información financiera que muestre la importancia de la sociedad de auditoría, como el volumen de negocios total desglosado en honorarios de la auditoría legal de las cuentas anuales y consolidadas y honorarios cobrados por otros servicios de verificación, servicios de asesoramiento fiscal y otros servicios distintos a los de auditoría”. En España, sólo distinguimos entre Honorarios de auditoría y el resto.

Centrándonos en la información a divulgar establecida en la Ley de Auditoría de Cuentas que es la que deben seguir las firmas de auditoría que realizan su actividad en el país esta es la siguiente:

Figuras 3

CONTENIDO INFORME DE TRANSPARENCIA. ART. 14 BIS LEY DE AUDITORIA DE CUENTAS
a) Descripción de la forma jurídica y de los propietarios de la entidad, cuando se trate de una sociedad de auditoría.
b) Cuando la sociedad de auditoría o el auditor de cuentas estén vinculados a las entidades o personas a que se refiere el artículo 8 ter.c) y d) de esta Ley, una descripción de dichas entidades y personas, así como de los acuerdos o cláusulas estatutarias que regulen dicha vinculación.
c) Descripción de los órganos de gobierno de la sociedad de auditoría.
d) Descripción del sistema de control de calidad interno del auditor o sociedad de auditoría, y una declaración del órgano de administración o de gestión sobre la eficacia de su funcionamiento, con indicación de cuándo tuvo lugar el último control de calidad.
e) Relación de las entidades de interés público para las que han realizado trabajos de auditoría en el último ejercicio.
f) Información sobre los procedimientos o protocolos de actuación seguidos por el auditor o sociedad de auditoría para garantizar su independencia, y mención a las revisiones internas del cumplimiento del deber de independencia realizadas.
g) Información sobre la política seguida respecto a la formación continuada de los auditores.
h) Información sobre el volumen total de negocios, con desglose de los ingresos según procedan de la actividad de auditoría o de la prestación de otros servicios distintos a dicha actividad.
i) Información sobre las bases para la remuneración de los socios.

[ELABORACIÓN PROPIA] CONTENIDO DEL INFORME DE TRANSPARENCIA (i)

Y para los informes de transparencias emitidos posteriormente a la entrada en vigor del Reglamento de Auditoría de Cuentas que fue un día después de su publicación en el BOE, Noviembre del 2011.

Figuras 4

CONTENIDO INFORME DE TRANSPARENCIA. ART. 60.2 DEL REGLAMENTO DE AUDITORIA				
a)	Quando se trate de una sociedad de auditoría se indicará la forma jurídica de la sociedad.			
	Se describirá la estructura de la propiedad, con indicación del porcentaje de participación en el capital social y de los derechos de voto que corresponde a la totalidad de los socios auditores de cuentas registrados en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y a los socios no auditores.			
b)	Quando la sociedad de auditoría o el auditor de cuentas estén vinculados a las entidades o personas con las que formen una misma red, se deberá incluir una descripción de dichas entidades y personas, así como de las circunstancias, acuerdos o cláusulas estatutarias que regulen dicha vinculación.			
c)	Indicación de la estructura de los órganos de gobierno de la sociedad de auditoría. Se indicará la identidad de sus miembros, las funciones atribuidas y los cargos que desempeñan, en su caso, dentro de la sociedad, así como una descripción de las reglas de funcionamiento del órgano de gobierno.			
d)	Descripción del sistema de control de calidad interno del auditor de cuentas o la sociedad de auditoría en relación con la actividad de auditoría de cuentas. Deberá incluirse un resumen de la estructura organizativa encargada de la aplicación del sistema de control de calidad interno, con identificación de su responsable, de la metodología aplicada y de su alcance. Se incluirá una declaración del auditor de cuentas o del órgano de administración de la sociedad de auditoría sobre la eficacia del funcionamiento del sistema de control de calidad. Deberá informarse, asimismo, de la fecha en que ha sido realizado el último control de calidad a que se refiere la Sección Tercera del capítulo IV de este Reglamento.			
e)	Relación de las entidades de interés público para las que se han realizado trabajos de auditoría en el último ejercicio, con indicación del ejercicio económico al que corresponden las cuentas anuales o estados financieros u otros documentos contables auditados.			
f)	Información sobre los procedimientos y protocolos de actuación seguidos por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría para garantizar su independencia, con mención de las revisiones internas del cumplimiento del deber de independencia realizadas.			
g)	Información sobre la política seguida por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría en relación con la formación continuada. Se informará sobre las actividades y cursos de formación continuada realizados en el último ejercicio con el objeto de mantener y actualizar los conocimientos teóricos y habilidades necesarios para el desarrollo de su actividad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 41.			
h)	Información de volumen total de la cifra anual de negocios, con desglose de los ingresos según procedan de la actividad de auditoría de cuentas o de otros servicios prestados distintos a dicha actividad,			
i)	Información sobre las bases para retribución de los socios, con indicación de los criterios por los que se determinan las retribuciones fijas y variables, si procede, y su relación con la consecución de los objetivos de calidad.			

[ELABORACIÓN PROPIA] CONTENIDO DEL INFORME DE TRANSPARENCIA (II)

En este apartado del trabajo desarrollaremos los ítems mencionados según la experiencia Inglesa.

En el primer apartado es importante que las firmas de auditoría se centren en dar la mayor información posible de modo claro y conciso sobre su forma jurídica y propiedad, es decir, se basa en desarrollar este apartado con datos tales como grupos de propiedad, propios nombres de propiedad, capital, estructura legal, socios, localización.... Como veremos en el apartado de análisis de la información divulgada cada firma de auditoría lo realiza de un modo más o menos extenso.

En el segundo apartado del contenido del informe de transparencia se hace referencia a ciertos apartados del artículo 8, estos apartados se refieren a la pertenencia o no a una red de auditoría y como dichas condiciones pueden afectar a la independencia del auditor, en su mayoría, disminuyéndola. Más concretamente se refiere a los apartados c y d del artículo 8 ter de la Ley de auditoría que hace referencia a si la firma de auditoría pertenece a una red o otras circunstancias similares que puedan provocar que el auditor no goce de suficiente independencia. El POB (2010) indica que este apartado divulga una información con una orientación protectora ante posibles litigios entre países y determina que en futuros informes serán necesarios más detalles y un mayor desarrollo.

El tercer apartado es una descripción de los órganos de gobierno de la sociedad de auditoría, como veremos en el apartado de análisis de la información divulgada cuanto más extensa y concreta sea la misma mayor será la calificación otorgada a la información divulgada.

En el cuarto apartado se habla de la descripción del sistema de calidad, como más adelante veremos se hace muchas referencias y muy extensas a este apartado en todos los informes de transparencia y es en este apartado en el que se ha encontrado la oportunidad a las firmas de auditoría de poder competir en términos de calidad pero también es cierto que no sabemos hasta qué punto esto es cierto. Además de comentar e informar sobre el control de calidad de la firma de auditoría también buscaremos referencias al último control de transparencia realizado por la entidad competente, en el caso español el ICAC. Si acudimos a las publicaciones realizadas por el POB que

reflejan los intentos limitados por parte de las firmas de competir en calidad y ello se refleja a su vez en la dificultad a la hora de distinguir una firma de otra a través de su calidad. Además de la propia descripción del control de calidad en los informes de transparencia debe aparecer una declaración de la dirección de la firma declarando su posición ante el sistema de control de calidad interno. A su vez tendrá que aparecer en este mismo apartado la fecha del último control de calidad y se aconseja por parte del POB que se evite publicar en el resumen del resultado del último control de calidad solo aspectos positivos del mismo.

En el quinto apartado se hace referencia a la publicación de los nombres de las entidades de interés públicos auditadas por la firma durante ese periodo. Pese que también pueden publicar otros clientes de la firma será necesario que se determine de un modo claro y conciso la diferencia entre un tipo y otro.

El siguiente apartado es un apartado muy importante para aquellos receptores de la información de los informes de auditoría realizados por la firma ya que es lo que otorga credibilidad a la firma y a sus informes, este apartado trata de los procedimientos para la protección de la independencia que sigue tanto el auditor como la firma. Es muy importante que estos sean claros y además al igual que el apartado referente al control de calidad este apartado puede ser muy importante otorgando un mayor nivel de confianza a la firma. Este apartado puede ir relacionado de modo directo con el octavo en el que se indica la necesidad de diferenciar entre los ingresos obtenidos por auditoría y los obtenidos por la prestación de otros servicios. Recalco la relación entre ambos ya que los términos económicos de proporción de los ingresos obtenidos por otras vías tanto en ámbito general como de algún cliente en concreto reflejan una fuerte relación con la independencia. Si acudimos a la Ley de Auditoría de Cuentas en su artículo 8 referente a la independencia apartado g) podemos ver como se hace referencia a *“La percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada” (...)* pero no de un modo general sino según la importancia relativa de los mismos, es decir, cuando estos *“constituyan un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría”*.

Este es de un modo general un análisis de los apartados que debe contener un informe de transparencia en el apartado siguiente analizaremos la información divulgada en los mismos en casos empíricos.

4.3 OBLIGATORIEDAD, ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO.

La Directiva 2006/43/CE, de 17 mayo, introdujo para las sociedades de auditoría que realicen auditoría legal a Entidades de Interés Público la obligación de publicar un Informe de Transparencia de modo cumpliendo las características que indica en su propio artículo 40.

Posteriormente se realizó la trasposición al ordenamiento jurídico español de la Directiva en la Ley 12/2010 de 1 de julio, por la que se modifica la ley 24/1988 de 12 de Julio de auditoría de cuentas, más concretamente en el artículo 14bis (artículo 26 del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas). En dicha trasposición se concretan características tales como que la periodicidad deberá ser anual publicándose como máximo en los tres meses siguientes al cierre del ejercicio económico a través de sus páginas de Internet y que incluya al menos la información detallada en el apartado 4.2. Contenido. En caso de no realizar dicho informe de transparencia aquellas sociedades de auditoría obligadas a ello existen sanciones considerándose una infracción grave, tal y como nos indica el artículo 16.3 k) de la Ley de Auditoría de Cuentas, pese no determinar mención sobre sanción concreta en la Recomendación 2008/362/CE y además también encontramos referencias a dichas sanciones con determinación de agravante para las sociedades que auditen entidades de interés público en el art. 17.1 c) de la misma Ley.

Además de las sociedades de auditoría que auditen Entidades de Interés Público dicho ejercicio también estarán obligadas aquellas sociedades de terceros países pese que no auditen dicho tipo de entidades. Este hecho aparece en la trasposición de la Directivo a la Ley y no en la Directiva, ya que esta misma deja libertad para que cada país miembro incluya determinantes a la hora de determinar que sociedades de auditoría están obligadas a publicar el informe de transparencia.

Además se establece que existirá “Rotación de auditores de entidades por razón de tamaño” en el plazo de siete años, “siendo obligatoria la rotación siempre y cuando, al término de dicho plazo o, en su defecto, en los años siguientes, la entidad auditada tenga la condición de entidad de interés público, con independencia de que, durante el transcurso del referido plazo, no hubiese tenido dicha condición.

En la normativa española anterior no existía ninguna definición de lo que era considerado una entidad de interés público, esto cambia por la necesidad de delimitar mediante una definición a aquellas entidades que pertenecen a este grupo situado de un modo especial en la jurisdicción.

La Ley de Auditoría de Cuentas limita en su disposición adicional novena a estas del siguiente modo:

- a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las empresas de seguros sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras.
- b) Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.

Estas entidades aparecen en el Reglamento de Auditoría de cuentas en el Artículo 15.

b) Las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 150 partícipes o accionistas, las sociedades gestoras que administren dichas Instituciones, así como las empresas de servicios de inversión

c) Las sociedades de garantía recíproca, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.

d) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 500 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.

e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios o plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 200.000.000 de euros o a 1.000 empleados, respectivamente.

f) Los grupos de sociedades en los que se integren las entidades contempladas en los párrafos anteriores.

2. Las entidades mencionadas en los apartados b), d) y e) de este artículo perderán la consideración de entidades de interés público si dejan de reunir durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, los requisitos establecidos en dichos apartados.

En el caso de tratarse del primer ejercicio social de constitución, transformación o fusión, las entidades a que se refiere este apartado tendrán la condición de entidades de interés público si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, los requisitos recogidos en el apartado anterior.

c) Los grupos de sociedades en los que se integren entidades contempladas en las letras a) y b) anteriores.

Referente al primer apartado los auditores de dichas entidades tendrán la obligación de comunicar por escrito a los órganos mencionados, Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, cualquier hecho o decisión, sobre la entidad o institución auditada del que hayan tenido conocimiento en el ejercicio de sus funciones. Además la entidad auditada tendrá la obligación de remitir una copia del informe de auditoría de las cuentas anuales a las autoridades supervisoras competentes que hemos citado y no solo dichas entidades sino que también aquellas pertenecientes al grupo y/o aquellas dominadas que no solo deberán informar a la/s entidad/es competentes sino también a los auditores de cuentas de la entidad dominante. Dicha referencia a los grupos de sociedades se indica en el apartado c) de este mismo artículo.

Cuando acudimos a la Directiva 2006/43/CE, indica que las entidades de interés son aquellas que tienen una mayor visibilidad y son desde un prisma económico más importante para los Estados miembros- por ello los auditores o firmas de auditoría que se encarguen de realizar dichas auditoría deben tener unos requisitos más estrictos tal y como comentábamos anteriormente.

Un auditor o una firma de auditoría deberán cumplir dichos criterios y requisitos más rígidos siempre y cuando acepte dichos encargos que lo sitúen en el prisma de dichas sociedades tratadas de un modo especial por la normativa. La Directiva en su artículo 39 permite a los Estados miembros a indultar de ciertos requisitos a los auditores y firmas de auditoría así requeridos en la trasposición de dicha directiva a la jurisdicción nacional siempre y cuando dicho auditor o firma de auditoría no se encargue de auditar las cuentas anuales de entidades emisores de valores cotizados en mercados regulados. “Por otra parte, de acuerdo con la facultad contemplada en la Directiva de poder eximir de los requisitos referidos a las entidades de interés público que no han emitido valores negociables admitidos a cotización en un mercado regulado, se modifica la composición y funciones del Comité de auditoría de las entidades de interés público que emiten los referidos valores, en particular las relativas a sus relaciones con los auditores de cuentas, mediante la disposición final cuarta de esta Ley”⁸.

⁸ IV Preámbulo Ley de Auditoría de Cuentas

Dichos requisitos son previstos por la Directiva y a su vez traspuesto en la Ley de Auditoría de Cuentas, mediante la disposición adicional novena, al igual que en la disposición adicional sexta que se añade a la Ley de Auditoría de Cuentas, se prevé un mecanismo de derivación de responsabilidad administrativa, a los efectos de hacer efectiva la responsabilidad administrativa declarada o que pudiera declararse en relación a aquellos supuestos en que se producen modificaciones societarias que persiguen la extinción de dicha responsabilidad.

En el artículo 8 de la Ley de auditoría de Cuentas se hace referencia a la rotación obligatoria que prescribe la sustitución del auditor firmante de la auditoría de modo obligatorio cuando el contrato con la entidad de interés público supere los siete años independientemente que haya mantenido esta condición todos los años o no. Por ello un auditor puede ser el auditor firmante más de 7 años pero si por ejemplo la entidad auditada se convierte en una entidad de interés público después de este periodo será obligatoria la rotación del auditor firmante no del equipo, este hecho cambia de la versión anterior de la Ley que obligaba a la rotación de todo el equipo de auditoría aunque sí que se podía mantener la sociedad de auditoría en ambos casos. Además también se deberá realizar dicha rotación para aquellas entidades auditadas que superen los 50 millones en su cifra de negocio neta, anteriormente en la reforma del 2002 la cifra era de 30 millones de euros y el plazo de los siete años ahora se consideran desde el comienzo del contrato vigente.

Las sociedades de auditoría que realicen auditoría de cuentas a entidades de interés público deberán someterse a un de supervisión pública bajo la entidad encargada, en el caso español el ICAC. Dicha revisión se deberá realizar cada 3 años con la intención de realizar un control de calidad, esta revisión será con una cadencia mínima de 6 años cada inspección. Además de ello también se prevé un régimen de infracciones y sanciones más exhaustivo tal y como se contempla en el contenido en los artículos 15 a 17.

4.4 INFORMACIÓN DIVULGADA EN EL INFORME DE TRANSPARENCIA MEDIDA A TRAVÉS DE UN ÍNDICE DE DIVULGACIÓN.

El índice de divulgación utilizado para este trabajo es el indicado en el apartado de objetivos de la tesina, "Do audit firms use transparency reports to signal audit quality to the market?" de Buuren y Koch (2011)

Dicho cuestionario se divide en diversos apartados basados en la clasificación que da la octava directiva de la UE a los informes de transparencia. Al igual que en su artículo nosotros hemos examinado los siguientes elementos:

- Diseño. En este punto Buuren y Koch (2011) se centra en medir el esfuerzo que la firma ha tenido en la presentación, el atractivo y la legibilidad del informe. Suponen que cuanto mayor haya sido el esfuerzo en el diseño con mayor seriedad se ha tomado la firma el informe de transparencia como canal de comunicación.
- El gobierno corporativo, la propiedad y forma jurídica. Este apartado se centra más en la visión de la firma de auditoría como empresa, es decir incluye apartados sobre la forma jurídica de la empresa, la propiedad de la empresa con auditores de cuenta o no, funcionamiento del comité ejecutivo, la existencia o no de un consejo de supervisión interna, etc....
Éste apartado tiene más una visión de empresa a nivel de la firma española, es decir, miramos la forma legal de la empresa de auditoría española, el número de oficinas en terreno nacional...
- Red. Este apartado es mucho más global, pertenece a toda la red de la firma por lo tanto en caso de firmas pertenecientes a una red internacional incluiremos datos a dicho nivel, como son las oficinas, la forma legal... este apartado es muy importante para la imagen que da la firma ante el mercado ya que con este se puede reflejar si la firma de auditoría opera de manera independiente dentro de una asociación , indicar los aspectos controlados por la red o prescritos por la misma pudiendo existir una red nacional y/o internacional.

- Sistemas para el control de calidad. Este apartado es uno de los más populares en los artículos basados en el informe de transparencia y no sólo en el del profesor Buuren y Koch (2011) ya que el informe de transparencia se ha dado a conocer como el método para que las firmas de auditoría consigan competir en calidad teniendo en este apartado la oportunidad de que la sociedad de auditoría describa los procedimientos de control de calidad. En el cuestionario realizado se busca cierta información tales como los controles relativos a la independencia, la calidad de la auditoría y el sistema de revisión interna y las referencias a las revisiones externas por parte de las entidades encargadas en cada país, en el caso español el ICAC. Consideramos que cuanto más específica sea la información dada en estos aspectos por las firmas de auditoría mayor será el valor de la información.
- Listado de las Empresas de Interés Público. En esta lista se requiere y proporciona información detallada sobre la cartera de clientes de la firma de auditoría y por lo tanto la experiencia y la especialización de la industria. Esta información es obligatoria, en el cuestionario se cuestiona si en dicha lista se informa sobre la realización de la auditoría de las cuentas de la empresa de interés público o de sus cuentas consolidadas.
- Educación. Este apartado está centrado en la formación de los miembros de la firma de auditoría ya sea educación interna y externa y capacitación. Suponemos con este apartado que aquellas firmas de auditoría que den información clara sobre la educación, formación, horas de formación, costes de la misma etc., están dando, como hemos comentado anteriormente, importancia a la calidad como método para diferenciarse.
- Retribuciones. Las retribuciones son reconocidas como una amenaza a la calidad de la auditoría así como a la independencia de la misma por ello este apartado se centra en la divulgación del tipo y la procedencia de las retribuciones recibidas por la sociedad de auditoría, un ejemplo de ello es la diferenciación de los ingresos recibidos por servicios de auditoría y la recibida por otros servicios distintos a los mismos. Además se hace referencia en el cuestionario a si la

remuneración está relacionada o no con la calidad y la independencia de la auditoría.

- La información financiera. Este es el último apartado del cuestionario, en el se analiza la calidad de la información financiera dada por la sociedad de auditoría. Debido al empleo de los auditores es de esperar que la información sea dada de un modo intuitivo.

4.4.1 Análisis de los informes de transparencia mediante el cuestionario de Buuren y Koch (2011).

El estudio realizado en esta parte empírica del trabajo se ha seguido las siguientes etapas:

- ⇒ 1ª etapa: Búsqueda de las páginas de internet y número de registro en el ROAC de las 41 firmas de auditoría del Ranking.
 - ⇒ 2ª etapa: Recopilación de todos los Informes de Transparencia que haya realizado cada firma desde el inicio de la legislación (2010-2011)
 - ⇒ 3ª etapa: Análisis de los Informes de Transparencia recopilados mediante el cuestionario de Buuren y Koch (2011).
-
- ⇒ **1ª etapa: Búsqueda de las páginas de internet y número de registro en el ROAC de las 41 firmas de auditoría del Ranking.**

Como hemos indicado para poder realizar el análisis sobre los informes de transparencia hemos realizado la primera etapa del estudio, buscar la página web de cada firma de auditoría. Como sabemos es obligatorio que el informe de transparencia se publique en su página web antes de un plazo de tres meses desde el cierre económico de la firma.

A la hora de buscar la página web de las 41 Firmas de Auditoría del Ranking publicado en Expansión como las firmas de auditoría más grandes de España hemos encontrado algún caso en los que no existía la página web de la firma, otras en las que esta no

publica informe de transparencia o por otro lado que si que tiene página web, ha publicado informe de transparencia en el pasado pero ha dejado de publicar.

Todos los casos los hemos resumido en la siguiente tabla resumen del **Anexo 01**.

En primer lugar podemos ver que sólo tenemos un caso en que aparezca una firma de auditoría sin página web, esto se trata de Auditores de Empresas Asociados S.L. (AEA) que ocupa el puesto 16 del Ranking y de la cual no sólo no hemos encontrado página web sino que tampoco hemos encontrado que este registrada en el ROAC, el único dato que disponemos de ella es de páginas amarillas y nos indica que tiene residencia en Madrid, a través de otras páginas tales como LinkedIn hemos visto que indica su existencia pero nadie tiene relación con la misma.

Otros casos en los que hemos tenido problemas para encontrar el número de registro en el ROAC han sido LAPLAZA ASSESSORS en el puesto 19 con una facturación de 8,77 millones de euros y una fuerte caída referente al 2008, ésta firma sí que dispone de página web pero no ha publicado informe de transparencia. En su página observamos referencias a colaboraciones/asociaciones con profesionales de terceros países pero no indica nada referente a pertenencia a una red.

⇒ **2ª etapa: Recopilación de todos los Informes de Transparencia que haya realizado cada firma desde el inicio de la legislación (2010-2011)**

Llegados al punto en el que tenemos localizadas casi todas las páginas web y números de registro en el ROAC de las firmas de auditoría del ranking toca el turno de realizar la búsqueda de los informes de transparencia de dichas firmas.

Como comentábamos al inicio el segundo caso que nos aparece son aquellas firmas que poseen página web pero que no han publicado informe de transparencia ni en la actualidad ni con anterioridad, es decir, que a la hora de realizar ésta etapa del trabajo no hemos podido encontrar Informe de Transparencia de su firma. En este caso tenemos catorce firmas en total y tan solo dos en las 10 primeras.

Estas dos son Confeauditores y Gassó RSM respectivamente en los puestos 7 y 9. En el caso de Confeauditores está registrada en el ROAC con el número de registro S0733 y

en su página web indica asociaciones con firmas latinoamericanas pero sin pertenecer a una red con dichas firmas, lo mismo ocurre con Gassó RSM que es igual de sorprendente por su alta situación en el Ranking. El número de registro de esta es el S0158 y en este caso no se indica ningún la pertenencia a ningún tipo de red en la página web. En ambos casos podemos observar en el artículo utilizado que tuvieron una variación negativa de su facturación, de un -3,0% y de un -1,6% respectivamente tal y como podíamos ver en el apartado anterior de variación de facturación y en el Anexo 2.

Cuando observamos estas firmas vemos la fuerte relación que existe entre el tamaño y la publicación o no de informe ya que la mitad de las firmas de auditoría que no han publicado informe de transparencia se encuentran en la segunda mitad del mismo como son Faura-Casas en el puesto 21 (S0206) con un crecimiento respecto al anterior año de un 1,2%, Busquet Economistas Auditores en el puesto 24 (S1300) con un crecimiento de 5,5%, Bové Montero en el puesto 27 (S0177) con una caída de un 2,0%, Espaudit en el puesto 35 (S0680) con una caída de un 4,7%, JDA en el puesto 36 (S0424) con una caída de un 1,5%, Forward en el puesto 38 (S1287) con una caída de un 18,2% y Castellá en el penúltimo puesto (S0213) con una caída de un 9,8%. Un caso sorprendente es el de ADADE Auditores, esta firma no ha publicado informe de transparencia, está registrada en el ROAC con el número de registro S1199 y en su página web podemos ver cómo nos indica que pertenece a una firma de implantación internacional se encuentra en el puesto 11 del Ranking con un nivel de facturación de 30,86 millones de euros y crecimiento de su facturación respecto al periodo anterior de un 0,9%.

El tercer caso que hemos comentado son aquellas firmas de auditoría que publicaron informe de transparencia en el año 2010 y este año no han publicado. Este apartado es muy interesante y pese a la dificultad de conseguir saber los motivos de este cambio es interesante conocer que firmas de las 41 firmas mayores de España han dejado de realizar informe de transparencia. La cuestión de interés sería conocer el motivo de este cambio, puede haber sido por parte del cliente, ha decidido cambiar la firma de auditoría o ha dejado de ser entidad de interés público o por parte de la propia firma de auditoría. Realizar un informe de transparencia tiene unos costes para la firma, costes de ejecución

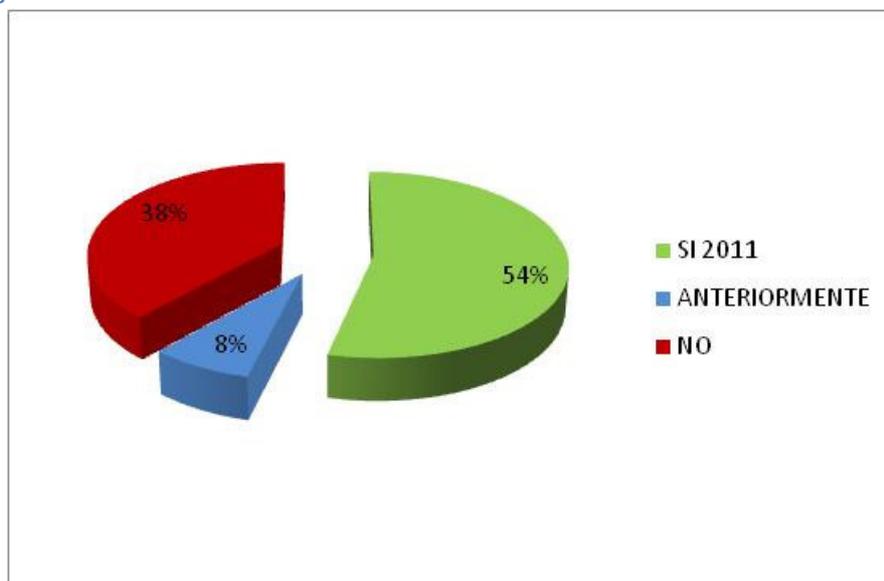
e incluso costes de información, es decir, una de las indicaciones del informe de transparencia y que hemos comentado a lo largo de todo este trabajo es conseguir que el informe de transparencia se convierta en un modo de competir en calidad al mostrar a los clientes la situación y calidad de la firma y por lo tanto el esfuerzo en esta en mejorar pero tal vez esto provoque favorecer de nuevo a la concentración de las auditorías ya que el coste de realizar dicho informe de transparencia se reduce a medida que se agranda la firma.

Entre estas 41 firmas han tenido esta situación tres de ellas y todas estas pertenecientes a la segunda mitad del ranking, para ser más concretos en los puestos 29, 30 y 41. Estas firmas son Morison AC (S1212), Abante Auditores (S0294) y GM Auditors (S0213) respectivamente. Morison AC tuvo un crecimiento en su facturación de un 1,1% entre el año 2009-2010 pero este crecimiento fue todavía mayor entre los años 2010-2011 que subió un puesto en el ranking pasando al 28 y tuvo un crecimiento de la facturación de un 13,05%. El segundo caso el de Abante Auditores que pese que ha subido casi 10 puestos en el Ranking no lo ha hecho por su cifra de Auditoría, el importe de facturación global de la firma ha crecido un 3,89% creciendo de modo espectacular la Consultoría pero la facturación de Auditoría ha caído casi un 21%. Por último GM Auditors, éste se situaba en el último puesto del Ranking en el publicado en el año 2012 ha desaparecido de la lista siendo sustituido por otras firmas.

Los puestos en el ranking de estas firmas nos hace más que agrandar nuestras sospechas sobre que las firmas pueden tomar la decisión de que realizar un informe de transparencia por tal vez una única entidad de interés público para una firma no de las “Big4” puede suponer un coste demasiado elevado ante los beneficios que le aporta.

En resumen, tenemos 23 firmas de auditoría con Informe de Transparencia en el ejercicio 2011 y sobre estas hemos realizado el cuestionario de Buuren y Koch (2011) con tal de analizar la calidad de la información divulgada. De dichas 23 firmas de auditoría con Informe de Transparencia en el ejercicio del 2011 disponemos de 21 Informes debido a que Seraudit, Lavinia y Audigest pertenecen a una Audria Auditoría y Consultoría, S.L.P y a su vez a NEXIA International presentando todas ellas un único informe de transparencia en el año 2011 a nombre de Audria (S2146).

Figuras 5



[FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA] DISTRIBUCIÓN DE REALIZACIÓN DEL INFORME DE TRANSPARENCIA DE LAS FIRMAS ANALIZADAS.

Las firmas que han publicado informe de transparencia en 2011 han sido las siguientes:

Figuras 6

FIRMA DE AUDITORIA	Fecha informe	FIRMA DE AUDITORIA	Fecha informe
DELOITTE	30/06/2010	IBERAUDIT AUDITORES	30/06/2010
PWC	30/06/2010	AUDIAXIS	30/11/2011
KPMG	30/06/2010	ACR	30/11/2011
E&Y	30/06/2010	SERAUDIT	30/11/2011
BDO	30/11/2011	LAVINIA	
GRANT THORNTON	29/11/2010	AUDIGEST	
AUREN	30/10/2011	CORTÉS, PÉREZ Y CÍA.	30/06/2011
MAZARS	01/11/2011	AUDALIA	31/08/2011
HORWARTH ESPAÑA	31/08/2011	GABINETE TÉCNICO DE AUDITORÍA Y CONSULTORÍA	NO APARECE
MOORE STEPHENS	28/10/2011	PLETA AUDITORES	31/12/2011
PKF ATTEST	30/11/2011	PONT MESTRES	31/12/2011
		FISA AUDIOTRES	30/11/2010

[FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA] FECHA INFORMES DE TRANSPARENCIA.

Algo a destacar de modo global es que ninguna firma ha realizado el Informe de Transparencia de modo voluntario ya que en todos los informes encontramos la referencia a las entidades de interés público estando todas ellas obligadas a realizarlo dentro del periodo establecido. Obviamente las “Big4” se encuentran obligadas a realizar dicho informe ya que entre ellas auditan prácticamente a todas las empresas del Ibex35.

Además de esto debemos indicar que no todos los apartados de este cuestionario serán de aplicación para todas las firmas de auditoría, como es el caso de firmas de auditoría que iremos comentando a medida que lleguemos a cada informe, existen casos que no disponen de una red internacional y por lo tanto toda la parte del cuestionario dedicada a la evaluación de la información divulgada sobre este ámbito no es aplicable para la valoración, o la explicación en una sección diferente la remuneración de los auditores no socios, este apartado también es no aplicable en algunos casos como es por ejemplo el caso de todas las “Big4” y otras firmas de auditoría más. Por este motivo y con la intención de poder comparar los datos obtenidos hablaremos en todo momento de los resultados en términos porcentuales y lo analizaremos en primer lugar por apartados y en segundo lugar entraremos en el contenido de cada apartado.

⇒ **3ª etapa: Análisis de los Informes de Transparencia recopilados mediante el cuestionario de Buuren y Koch (2011).**

Tal y como comentábamos al inicio de este apartado el contenido analizado en el cuestionario se divide en 8 apartados distintos, Diseño, Estructura de Gobierno, Red del Auditor, Control de Calidad, Entidades de Interés Público, Educación / Formación, Remuneración e Información Financiera. Los pasos que vamos a realizar son los siguientes:

- ⇒ ^{1er} Paso: Análisis y descripción de cada apartado del Informe de Transparencia para cada firma. En este apartado analizaremos las 10 primeras firmas del Ranking, podemos observar el resto de Cuestionarios en el Anexo 04 dedicado a ello.
- ⇒ ^{2do} Paso: Comparativa de cada firma observando cada apartado analizado en el cuestionario observando disparidades entre ellas.
- ⇒ ^{3er} Paso: Observar de modo global las puntuaciones obtenidas por cada firma identificando de los 22 Informes de Transparencia cuales son los 5 de mejor puntuación y cuáles son los 5 de peor puntuación.

Recordemos que tal y como hemos dicho hay apartados del cuestionario que no son aplicables a la firma de auditoría que analizamos por ello hablaremos durante todo el análisis en tanto por cien, es decir, la puntuación máxima de cada apartado y de la totalidad del cuestionario es un 100%.

Todos los cuestionarios realizados aparecen en el Anexo 04 del presente trabajo.

⇒ **1^{er} y 2^{do} Paso: Análisis y descripción de cada apartado del Informe de Transparencia para las 10 primeras firmas y comparativa.**

4.4.1.1 DELOITTE

1. Diseño del Informe de Transparencia.

El caso de Deloitte, esta firma es la primera firma del Ranking utilizado y el Informe de Transparencia utilizado para éste análisis es el primero que ha publicado. Su cierre de ejercicio es el 30 de Junio por lo que tendría hasta 30 de Septiembre para publicar el Informe de Transparencia del 2012 pero hemos observado que este se ha publicado recientemente en su página web. En el caso del diseño Deloitte obtiene una puntuación alta de un 75%, en este apartado se le ha puntuado de modo negativo 2 apartados, la no existencia de un índice, la firma de un único miembro. El informe de transparencia de esta firma aparece después de la portada una breve introducción y posteriormente el contenido, no existe un índice intermedio en el que indique el contenido. Además también se le ha puntuado de modo negativo que el informe sólo está firmado por un miembro de la firma, el Presidente y Consejero Delegado Don Fernando Ruiz que firma el día 28 de julio, poco menos de un mes desde el cierre del ejercicio.

2. Estructura del gobierno corporativo, propiedad y legalidad.

En este apartado ha conseguido una puntuación muy baja, un 39% encontrándose la quinta firma con peor puntuación⁹ de todas y siendo su segundo peor apartado de todos los analizados. No da información sobre el capital social de la firma, aunque este apartado ha sido puntuado de modo negativo en todos los informes de transparencia estudiados además no da información ni sobre el número de empleados de la firma, ni número de oficinas o lugar donde se encuentran las mismas y la información sobre la propiedad se encuentra muy difusa al igual que la información dada sobre el gobierno corporativo, se refleja la escasez de dicha información al solo otorgarle dos páginas, aunque independientemente de ello se encuentra sobre la media de 1,75 páginas a este apartado. Debemos tener en cuenta que estos promedios son reducidos por las firmas de auditoría más pequeñas ya que en algunos casos como veremos ni siquiera otorgan un documento para este informe. Tal vez podemos decir que este apartado se encuentra escaso de valor debido a que la firma Deloitte es una firma con una perspectiva muy internacional por lo que se detienen a dar más información cuando habla de su red internacional tal y como veremos en el siguiente apartado, independientemente de ello si que nos da información sobre socios, distribución...

Deloitte si que pertenece a una red internacional, este apartado también ha tenido una puntuación muy ajustada hacia la baja por falta de información o de calidad de la información divulgada en este informe de transparencia. En este caso hacemos más referencia a la calidad que a la falta de información ya que Deloitte ha optado por derivar esta información mediante un hipervínculo que da una información muy superficial y que se debe inferir al no encontrarse en su mayoría explícita.

⁹ Todos estos datos se pueden observar en el Anexo 3 [Resumen puntuaciones Cuestionarios Buuren IT]

3. La red del auditor.

Este apartado es muy importante desde el concepto de independencia del auditor ya que como hemos estado comentado a lo largo de todo este trabajo deducimos una relación negativa entre ambos, pese a que lo hemos podido observar a lo largo de todo el análisis realizado debemos indicar que esta afirmación es muy difícil de demostrar debido a la subjetividad de la independencia y la parte referida a un estado mental de la misma.

Deloitte obtiene una puntuación levemente superior al promedio del resto de informes de transparencia, un 45% frente un 43% de promedio, independientemente de ello debemos decir que si que ofrece información sobre este ítem analizado lo único que podemos apreciar es que existe demasiada información en el hipervínculos dentro del informe que no hemos podido evaluar como positiva debido a las características de este cuestionario pero ello no indica que tengamos un acceso difícil a la misma, esto se puede apreciar en el Anexo 3 en el que aparecen todos los cuestionarios de Buuren y Koch (2011) realizados. Éste apartado tiene problemas de confusión entre red nacional y red internacional que a lo largo del informe se entrelazan.

4. Control de Calidad

En este apartado Deloitte tiene la mejor puntuación entre las “Big4” con un 88% pero esto no significa que tenga la mejor puntuación entre todas las firmas ya que como veremos hay firmas pequeñas en puestos inferiores a este grupo privilegiado que han obtenido una nota del 100%.

En éste caso sólo hemos puntuado negativamente 2/3 apartados, las consecuencias de los resultados internos del control interno de calidad y la fecha de la última revisión del órgano nacional responsable, en el caso de España el ICAC.

Deloitte demuestra su gran interés en el Control de Calidad y su alta valoración en este apartado ya que como veremos en el gráfico resumen es el ítem que más ocupa de todo el informe y además lo refleja en el mismo indicando que la firma *“tienen implantadas políticas y procedimientos diseñados para promover una cultura interna en la que se reconoce la calidad como algo esencial en la planificación y realización de encargos”* resaltando el hecho de algo esencial.

5. Entidades de Interés Público

Este apartado en realidad es muy breve y simple y la puntuación que ha recibido cada firma de auditoría se basa básicamente en si ha dado información sobre si la auditoría de la entidad de interés público se trata de consolidada o de no consolidada. Por ello voy a presentar una tabla resumen en la que identifica que firmas obtienen la máxima nota al presentar no solo una lista con los nombres de las entidades de interés público auditadas sino también indicando si estas se tratan de cuentas consolidadas o no. Por lo tanto pese a aparecer en el apartado de Deloitte es tan sólo por ser la primera firma analizada y ya no volverá a aparecer en el resto de firmas.

Tabla 17

	ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO
DELOITTE	50%
PWC	100%
KPMG	50%
E&Y	50%
BDO	50%
GRANT THORNTON	50%
AUREN	100%
MAZARS	0%
HORWARTH ESPAÑA	50%
MOORE STEPHENS	50%
PKF ATTEST	50%
IBERAUDIT AUDITORES	50%
AUDIAXIS	50%
ACR	100%
AUDRIA	100%
CORTÉS, PÉREZ Y CÍA.	50%
AUDALIA	100%
GABINETE TÉCNICO DE AUDITORÍA Y CONSULTORÍA	50%
PLETA AUDITORES	100%
PONT MESTRES	100%
FISA AUDIOTRES	50%
MÁXIMO	100%
PROMEDIO	64%

[FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA] PUNTUACIÓN DEL INFORME DE TRANSPARENCIA EN ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO.

Como podemos observar en la tabla introducida hay más firmas que han obtenido la máxima puntuación que que no ya que si que han indicado si se trataba de cuentas consolidadas o no por ello trabajamos con un promedio superior al 50%. Pese a ello sí que todas han obtenido el 50% de la nota correspondiente a la información de los nombres de las entidades de interés público auditadas excepto en el caso de Mazars que pese tener un buen informe e indicar que existe un Anexo en el que aparecen las entidades de interés público auditadas por la firma en el ejercicio analizado no nos ha sido posible encontrar dicho Anexo por lo que le hemos puntuado de modo negativo en los dos apartados de este ítem tal y como podemos ver en el Cuestionario de Buuren y Koch (2011) de esta firma en el Anexo 4.

6. Educación y formación

En este apartado podemos decir que la información otorgada no ha tenido gran calidad debido a que en su gran mayoría se trata de información muy global y no profundiza en los procesos realizados en éste ámbito, Deloitte comenta la estructura de la formación interna y las horas a realizar pero no hace ninguna referencia a la formación externa ni identifica realmente los procesos realizados en la formación interna, simplemente determina la estructura presentando toda la información de este apartado de modo esquemático.

7. Remuneración

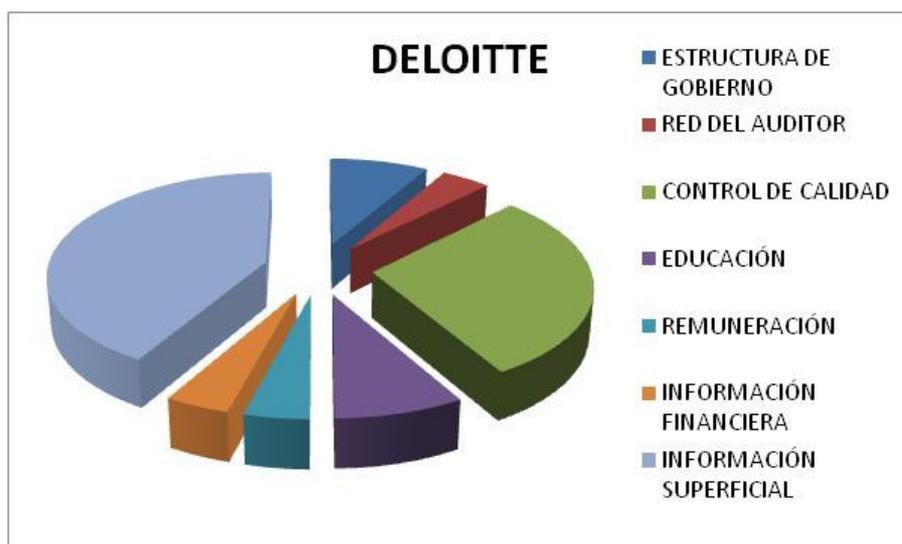
Éste es el apartado con peor puntuación de todo el informe de transparencia de Deloitte de tan solo un 13% pero también hay que indicar que el promedio de las firmas analizadas es de tan solo un 22%. Este apartado tiene una escasa información de modo global en todas las firmas. En el caso de Deloitte si que informa de la existencia de una parte variable en la remuneración pero solo hace referencias a la remuneración de los socios. Al contrario que el resto de firmas sí que diferencia dos tipos de socios y cada uno de ellos con un tipo de remuneración variable distinta tal y como observamos en el anexo dedicado a este apartado. Además hace referencia a partes variables relacionadas con la calidad pero sin determinar sanciones.

8. Información financiera

Se comete un error, Deloitte no utiliza cifras comparativas de otros años para poder observar la variación tal y como hacemos en el Anexo 03 y además de eso no nos ofrece la información de modo relativo para poder realizar un análisis de ella a la hora de diferenciar entre ingresos procedentes de auditoría y aquellos procedentes de otras actividades. Además de ello el error que han cometido todas las firmas de auditoría se encuentra en dicha diferenciación de procedencia de ingresos ya que pese sí que se indican los ingresos procedentes de auditoría y de otra actividad de la sociedad o de la red solo se sabe el total de servicios de auditoría y los de no auditoría desconociéndose la proporción de ingresos de servicios de no auditoría a aquellos clientes de auditoría.

En resumen esta es la distribución que ha realizado Deloitte de cada ítem en su informe de transparencia:

Figuras 7



[FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA] DISTRIBUCIÓN DEL INFORME DE TRANSPARENCIA DE DELOITTE

4.4.1.2 PRICE WATERHOUSE COOPERS

1. Diseño del informe de transparencia.

Price demuestra en este apartado una gran puntuación, de un 88% siendo la segunda mejor puntuación conjuntamente con otras firmas. La única puntuación negativa que ha recibido esta firma en este apartado es la referente a la firma del informe ya que aunque si que aparece la fecha de la firma solo firma un miembro, Juan Lapastora el Presidente del Consejo de Administración. Además de eso destacar que todo el informe presenta un diseño corporativo y que su extensión es superior a la media siendo de 53 páginas y siendo la media de 27.

2. Estructura del gobierno corporativo, propiedad y legalidad.

En este apartado PWC también se encuentra sobre la media de las firmas con una puntuación de un 65% frente un 50%. Pese que no da información general de la firma al no dar número de empleados si que nos da información no solo las oficinas y su localización sino información mucho más valiosa para el receptor de este informe como son los propietarios y no indicando simplemente los grupos de dicha propiedad sino listando todos los socios de la firma española aunque no indica proporciones y por ello no podemos inferir la existencia o no de un accionista mayoritario. Los órganos del gobierno corporativo vienen definidos y sus miembros indicados. A destacar entre las puntuaciones negativas el hecho de ni el órgano de administración ni en la comisión ejecutiva está el socio de PPD; en el caso de PWC no existe un área funcional con ese nombre si no que se comprendido en dos áreas, el técnico y el de metodología.

3. Red del auditor

En este apartado independientemente de la baja valoración debemos destacar la escasez de información sobre distintas áreas de este ítem. Nos informa de que pertenece a un red internacional determina la forma jurídica de la misa y los países pero no se nos da más información sobre la red ni sobre sus órganos corporativos falta información de la red internacional. Además al igual que en el caso de Deloitte no existe red nacional ya que se tratan de sociedades, esto ocurre en las “Big4” y en otras sociedades que iremos comentado a medida que aparezcan. En este apartado obtenemos una puntuación de un 35% frente un 43% de media.

4. Control de calidad.

Del mismo modo que Deloitte, Price, también da más importancia a este apartado otorgándole la mayor extensión del informe pero pese a ella se encuentra 3 puntos bajo el promedio en este ítem con una puntuación de un 65% frente un 68%.

De este apartado cabe destacar positivamente la publicidad que realiza la firma sobre los procesos referentes a calidad tales como el sistema de salvaguarda, procesos de selección dentro de Recursos Humanos, un apartado con muy mala valoración de modo general en el resto de firmas, la existencia de un explicito control interno con revisiones del desempeño del personal... El hecho de que se le de dicha importancia a este apartado queda claramente identificado en las primeras palabras de la introducción realizada por Javier Lapastora que indica que *“la calidad es la base de la auditoría, pero en tiempos de incertidumbre económica, la calidad es más importante que nunca”*, aquí se refleja claramente el intento o el objetivo de la firma en competir en calidad.

5. Educación y formación¹⁰

Este apartado está muy relacionado con el apartado de calidad y pese a que nosotros lo consideremos en un apartado diferente ya que así es como aparece en el cuestionario que hemos utilizado en muchos de los casos la firma entrelaza este apartado con el de calidad. Éste es el caso de Price que pese a diferenciar en un apartado todo aquello relacionado con RRHH habla de la formación muy ambigua y sin llegar a estructurar ni definir los procesos de formación, simplemente comenta la estructura interna de la formación pero no determina las horas dedicadas como mínimo ni define dichos procesos.

6. Remuneración

Como en el resto de los casos este apartado es muy escaso comenta la existencia de una remuneración en el caso del socio que depende de la calidad, el papel y el rendimiento del mismo. No otorga más información. Dispone de una puntuación de 20% frente a un 22% de promedio, esto muestra la falta de información en este apartado.

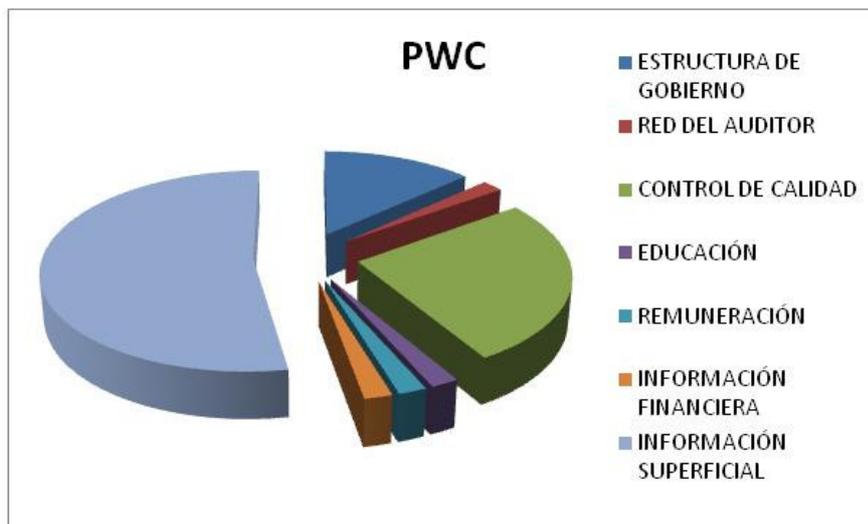
7. Información financiera.

Tiene una puntuación sobre la media pero por que la extensión dedicada a este apartado es superior a la media, realmente no nos ofrece ninguna información relevante sobre este ítem ya que comete los mismos errores que en el caso de Deloitte y de la mayoría de las firmas.

¹⁰ Recordar que el apartado referente a Entidades de Interés público ha sido resumido en un único apartado.

La distribución del informe de transparencia de esta firma ha sido el siguiente:

Figuras 8



[FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA] DISTRIBUCIÓN DEL INFORME DE TRANSPARENCIA DE PWC

4.4.1.3 KPMG

El siguiente puesto lo ocupa KPMG, esta es una firma pionera en éste campo ya que fue la primera firma que cumplió con la obligación de emitir el informe de transparencia siendo este ya el tercer Informe de Transparencia que publica esta firma en su página web y siendo así la más veterana y experimentada de todas las firmas analizadas.

1. Diseño:

En este apartado al igual que PWC obtenemos una puntuación muy alta de un 88% en la que la única puntuación negativa es la firma de un único miembro de la firma, en este caso de Jonh Scott el presidente de la firma en España. Nos presenta un informe de transparencia con un diseño corporativo en todo el informe dando información sobre la ficha de firma y una introducción al mismo dando una visión global del mismo.

2. Estructura del gobierno corporativo, propiedad y legalidad.

Podemos decir que la firma nos ha dado una información de calidad en este apartado situándose unos 11 puntos sobre el promedio siendo la quinta firma con la mejor puntuación. Encontramos errores de falta de información sobre número de empleados, oficinas... pero nos da buena información sobre el gobierno corporativo describiendo funciones, miembros y cargos.

3. Red del auditor.

Este es el apartado con peor puntuación de todo el informe de transparencia con una valoración de tan solo un 47%, pese a ello no se encuentra por debajo del promedio del promedio de un 44%. Este apartado ha recibido una baja puntuación de modo general debido a la falta de información sobre datos más concretos sobre la red internacional como firmas de la red u oficinas. Recordar que no existe red a nivel nacional.

Es de destacar la referencia que hace esta firma a un Código de Conducta Global de KPMG internacional determinando la actuación con integridad además de un apartado en el que se define que *“las firmas miembro se comprometen a cumplir un conjunto común de valores de KPMG. Según los acuerdos suscritos con KPMG International, las firmas miembro deben cumplir las políticas y regulaciones de KPMG International”*.

4. Control de Calidad

En el control de calidad en el caso de KPMG encontramos una puntuación de un 76% situándose como la séptima firma con mejor puntuación, pese a ello no se encuentra muy lejos del promedio porque como hemos comentado se refleja el intento de las firmas en resaltar su calidad. Sobre falta de información debemos destacar la no información sobre la fecha de la última revisión del órgano encargado, en el caso de España el ICAC, además no da ninguna información sobre este hecho.

5. Educación y formación.

En este apartado la firma obtiene una puntuación de un 43% situándose levemente sobre la media. Pese que si que nos ha dado sobre la formación y su estructura no ha definido ninguno de estos procesos y ha obviado información sobre profesionales externos en este ámbito, además no informa sobre las horas mínimas de formación.

6. Remuneraciones

KPMG se encuentra sobre el promedio per con una puntuación de 29%, si que nos informa más que otras firmas ya que nos indica los criterios de la remuneración variable de los socios pero no nos habla del impacto que tiene dicha parte variable.

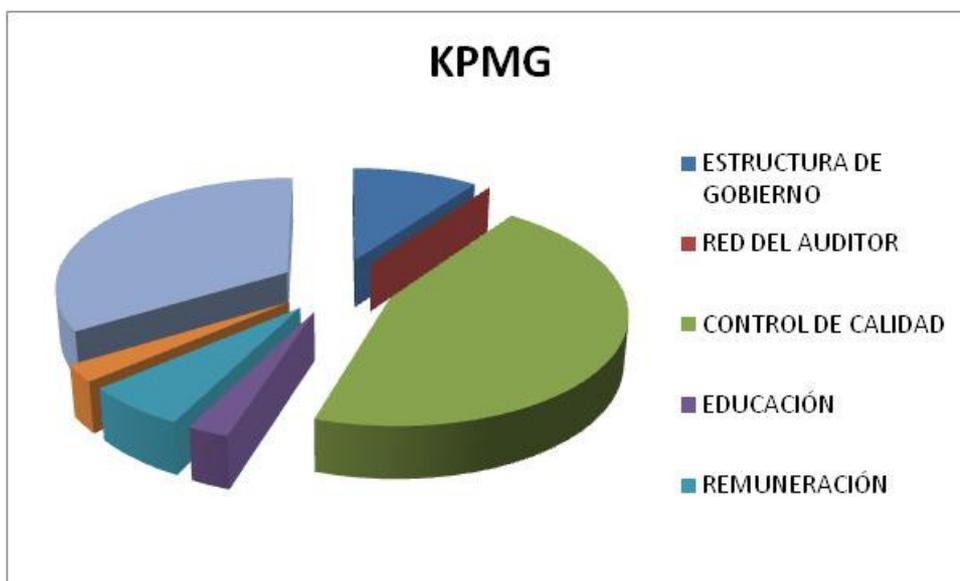
A destacar es la relación entre la remuneración y la calidad/independencia ya que en el informe de transparencia se nos informa sobre la posible reducción de la remuneración del socio mediante la existencia de un comité y de las calificaciones determinadas en el ejercicio por las QPR(quality performenace reviews) que se realizan de modo anual e incluyen parámetros de calidad y riesgos anuales para todas las funciones.

7. Información financiera.

KPMG tiene una nota de un 40%, como la mayoría de las firmas no da casi información financiera de la firma solo de un modo superficial, a resaltar en esta firma es que nos ofrece cifras relativas al presentar porcentajes de la procedencia de la facturación.

Por último añadir la distribución del informe de esta firma, a destacar que dedica casi la mitad del informe al control de calidad siendo una de las mayores cifras a nivel comparativo del resto de firmas:

Figuras 9



[ELABORACIÓN PROPIA] DISTRIBUCIÓN DEL INFORME DE TRANSPARENCIA DE KPMG.

4.4.1.4 ERNEST & YOUNG

La última “Big4” es E&Y que ha tenido la peor puntuación a nivel general entre sus compañeras de pódium.

1. Diseño.

A esta firma se le ha puntuado negativamente el número de firmantes como al resto de sus compañeras y también hemos tenido que puntuar negativamente la falta de fecha de firma su puntuación ha sido de un 75% al igual que Deloitte.

2. Estructura del gobierno corporativo, propiedad y legalidad.

Se encuentra como la séptima de peor puntuación, no nos da casi ninguna información sobre la estructura de la firma sólo su forma legal faltando información sobre oficinas, capital legal, número de empleados, número de socios... la única información que nos proporciona en este ítem de un modo correcto es la relativa a propiedad ya que podemos intuir que no existe un accionista mayoritario, la cuota de los socios... además de cierta información pero muy escasa del gobierno corporativo tales como órgano de supervisión o el director general del consejo administrativo.

3. Red del Auditor

En este caso destacar que como en los casos anteriores no tiene una red nacional al ser una sociedad. Respecto a la red internacional sí que nos ofrece información sobre ello y se puede decir que esta tiene una alta calidad ya que se nos informa del tipo de red, de la existencia de una serie de condiciones para ser miembro de dicha red y además se identifican los órganos rectores de la red, un dato que pocas firmas nos dan. Obtiene una puntuación de un 59%, se sitúa sobre el promedio y como la quinta mejor.

4. Control de calidad

Pese a que como veremos en la distribución del informe de transparencia la mayoría del informe se dedica al control de calidad esta firma obtiene una firma 3 puntos por debajo del promedio. Los errores cometidos por esta firma se refieren a la gestión de quejas y al manejo de los riesgos identificados. Además ofrece poca información sobre los responsables de este ítem y los receptores de dicha información.

5. Educación y formación

Referente a la educación recibe muy buena nota situándose sobre el promedio con un 57% siendo este uno de los ítems con más bajo promedio. La firma pese no profundizar ha identificado los procesos de educación interna y su estructura tanto referentes a formación continua como calidad además de determinar un mínimo de horas trianuales.

6. Remuneraciones

Este apartado tiene muy baja puntuación simplemente comenta que existe una parte variable en las remuneraciones de socios además de algún comentario dentro de calidad. Podemos decir que este es un apartado a mejorar por la firma pese estar solo dos puntos bajo el promedio tiene tan solo una puntuación de un 20%.

7. Información financiera

En este apartado EY obtiene una buena puntuación al no dar sólo la información financiera relativa a la facturación en € de los ingresos de auditoría y de otros sector sino que se nos ofrece mediante porcentajes siendo visualmente más claro para los receptores de esta información. Referente a este apartado va a ser la última vez que determinaremos algo sobre el mismo ya que el resto de los casos a analizar sólo nos dan la información pero sin ningún valor añadido obteniendo puntuaciones inferiores a esta excepto PFK Attest que obtiene un 60% al igual que Ernst&Young al darnos información en términos relativos. En la siguiente tabla resumimos las puntuaciones para las 10 firmas a analizar y las ordenamos de mayor a menor, las que aparecen en color rojo indican que se encuentran por debajo del promedio de un 36%

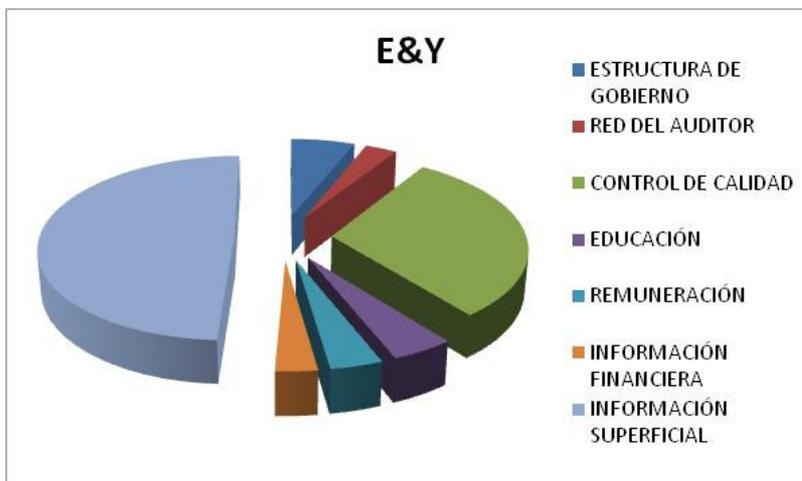
Tabla 18

	INFO. FINAN.
DELOITTE	60%
E&Y	60%
PKF ATTEST	60%
PWC	40%
KPMG	40%
GRANT THORNTON	40%
BDO	20%
AUREN	20%
MAZARS	20%
HORWARTH ESPAÑA	20%

[FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA] PUNTUACIÓN EN EL ÍTEM DE INFORMACIÓN FINANCIERA

La distribución de este informe ha sido la siguiente:

Figuras 10



[FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA] DISTRIBUCIÓN INFORME DE TRANSPARENCIA BDO

4.4.1.5 BDO

BDO es la primera firma a analizar después de las “Big4” no se encuentra muy por debajo de ellas e incluso dos puntos por encima de Price cuando hablamos de la totalidad de la puntuación obtenida, ahora como hemos hecho con ellas vamos a analizarlo por ítems.

1. Diseño

La puntuación obtenida en este apartado ha sido bastante buena, de un 75%, se le ha puntuado negativamente el hecho de que solo aparece un firmante pero esto no es ninguna novedad respecto a las “Big4” la diferencia proviene a que BDO al contrario del estas firmas no supera la media ya que su informe tiene tan sólo 14 páginas.

2. Estructura del gobierno corporativo, propiedad y legalidad.

Como veremos al final del apartado de BDO su informe de transparencia tiene mucho más repartido el informe en los distintos ítems del mismo. En este apartado se encuentra dos puntos sobre el promedio con un 52%. En este apartado debemos decir que si que nos da información sobre la legalidad y el gobierno corporativo, en este último mejor que la mayoría de firmas ya que disponemos de miembros, estructura, funciones... pero cabe destacar que no nos da una información de calidad respecto a la propiedad de la firma.

3. Red del Auditor.

En este apartado nos volvemos a situar sobre el promedio y nos da una buena información sobre la red, nos hace referencia tanto a la red nacional como a la internacional indicándonos que BDO Auditores S.L. y BDO Abogados y Asesores Tributarios S.L., son sociedades limitadas españolas, y miembros de BDO International Limited, una compañía limitada por garantía del Reino Unido y forma parte de la red internacional BDO de empresas independientes asociadas. Además de ello nos muestra como BDO es la marca comercial, es decir, se utiliza como imagen por toda la red BDO y para toda su firma miembro. Pero pese esta variada información vuelve a aparecer el mismo problema que en el apartado anterior, no tenemos datos sobre propiedad, la existencia o no de un crossholding o que tipo de relación de propiedad existe en la red.

4. Control de calidad

Este apartado tiene una puntuación muy baja a comparación del promedio del resto de firmas, de tan solo un 53%. Esta firma de auditoría nos da una información sobre el control de calidad, la existencia de una documentación de la misma o incluso sobre la fecha del informe definitivo del sistema de calidad interno realizado por el órgano competente, el ICAC pero pese a ello encontramos grandes faltas. No disponemos información sobre los responsables de esta área ni el manejo que se realiza de los riesgos identificados, podemos decir que pese tener una puntuación similar al resto de

ítems de este informe este se debe destacar negativamente por la competencia con el resto de firmas que ofrecen mejor información sobre el control de calidad.

5. Educación y formación

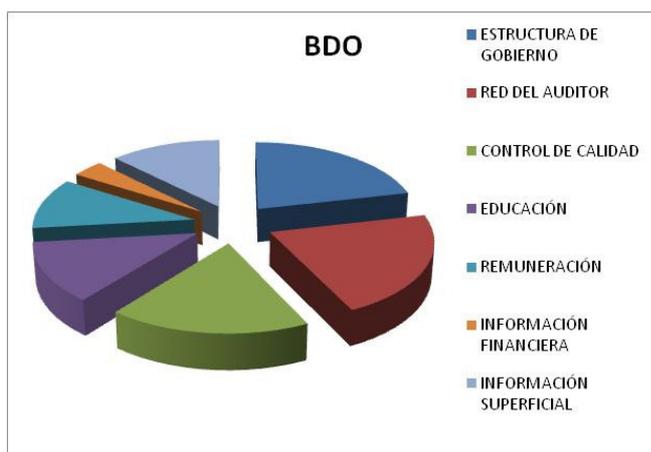
Éste caso es muy similar al de E&Y ya que la firma pese no profundizar ha identificado los procesos de educación interna y su estructura tanto referentes a formación continua como calidad pero en este caso no determinar un mínimo de horas de formación.

6. Remuneraciones

La información sobre remuneración como hemos dicho a lo largo de este análisis es muy escasa. En ningún caso de los analizados se da información sobre la remuneración más allá de los socios y por ello considero importante centrarnos en si se hace referencia a la independencia de la remuneración y/o a las sanciones por calidad.

En este caso no se hace ninguna referencia a las sanciones por calidad pero si que se realizan respecto a la independencia por la remuneración en relación a remuneraciones de servicios que no provengan de la auditoría.

Figuras 11



[FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA] DISTRIBUCIÓN INFORME DE TRANSPARENCIA BDO.

4.4.1.6 GRANT THORNTON

De las firmas que vamos a analizar de un modo más profundizado Grant Thornton es la segunda firma de auditoría con mejor puntuación global con un 58% y detrás de PKF Attest que analizaremos posteriormente.

1. Diseño:

Esta firma también obtiene una puntuación muy alta en este apartado al contrario de BDO esta firma si que ha realizado un informe extenso superior a la medio pero no aparece firma ni fecha de la misma por lo que estos dos apartados se le han puntuado negativamente teniendo una puntuación de un 75%.

2. Estructura del gobierno corporativo, propiedad y legalidad.

GT es la firma de auditoría analizada con mejor puntuación en este apartado con un 78% de la puntuación. Nos da una información muy detallada de la legalidad de la firma, forma legal, numero de oficinas, localización de estas, número de socios, de empleados de un modo explicito, claro y fácil de encontrar.

El tema de la propiedad lo da también de un modo muy accesible, utiliza organigramas para explicar todo tipo de relaciones de propiedad dentro de la firma y fuera en relación a la red como veremos en el siguiente apartado, de este modo no aparecen sólo los cargos sino también los nombres de aquellos quienes ejecutan dicho puesto. Por ejemplo en el caso de propiedad podemos decir que si que viene identificado ya que aunque no se identifican los propietarios finales sí que se relaciona con dos grupos diferentes, simplemente socios o socios auditores, es decir en este caso aparece claramente y de un modo explicito dos tipos de socios en la firma estando claramente la proporción que pertenece a cada tipo de socio.

3. Red del Auditor.

En el caso de la red se sitúa en el segundo puesto con una puntuación de un 65%. En este apartado la firma nos da información no solo acerca de datos informativos como oficinas, países, miembros, forma jurídica, empleados socios sino que además no da información acerca de la facturación determinando los ingresos de la firma y diferenciando que en ellos no se incluyen los de aquellas entidades con las que se relaciona sólo los de la firma.

Además de la red internacional en la que nos indica datos como estrategia común y formación común también nos habla de una red nacional indica dos empresas más y además por participación de los socios una tercera que está participada en más de un 50%.

4. Control de calidad

Este uno de los apartados que la firma tiene una puntuación por debajo del promedio, en este caso el motivo se debe a una puntuación no favorable en el tratamiento de los resultados tales como la información de la fecha del control realizado por el ICAC, tratamiento de los resultados internos o los propios receptores de los mismos.

Además tampoco se nos da información procedente de RRHH tal como los procesos de selección o la evaluación del desempeño del personal.

5. Educación y formación

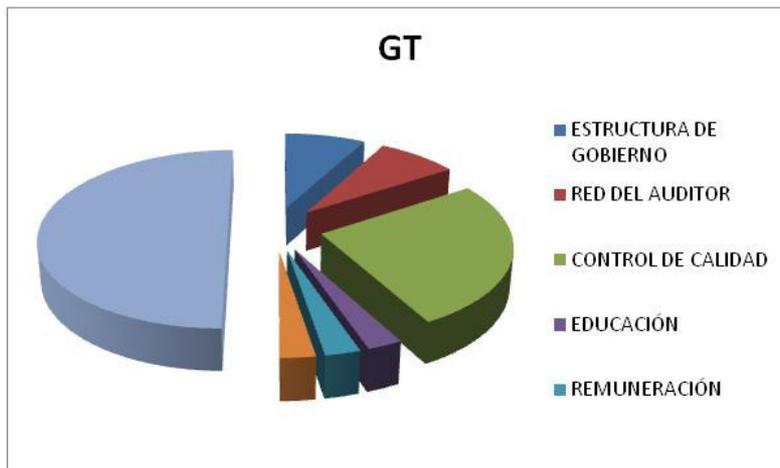
Esta firma tiene un nivel muy por debajo en la puntuación de la formación ya que tan solo se distinguen los programas a los que van dirigidos y de qué modo se realizan pero no desarrolla ningún tipo de información ni de requisito de horas de formación.

6. Remuneraciones

Respecto a las remuneraciones en este apartado voy a comentar también el caso de Mazars para evitar ser redundante en la información ya que realizan el mismo esquema de información. Se da información sobre la existencia de una remuneración variable

pero esta solo se comenta en el caso de los socios, además de ello no se hacen referencias a la independencia en las remuneraciones ni la existencia de sanciones de calidad. En el caso de Grant Thornton se comenta la existencia de una dependencia del rendimiento que depende directamente del resultado del ejercicio mediante una compensación variable que se basa en un reparto mediante una unidad de medida que indica como "units" y en el caso de Mazars lo define como un margen operativo tras la deducción de gastos inesperados como pueden ser litigios.

Figuras 12



[FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA] DISTRIBUCIÓN INFORME DE TRANSPARENCIA GRANT THORTON.

4.4.1.7 AUREN.

Esta firma tiene casi todos los ítems por debajo del promedio incluida la puntuación final que es de tan sólo un 33% y elevada por una calificación de un 100% en la información acerca de las Entidades de Interés Público.

1. Diseño

Éste es uno de los pocos ítems que mantiene un nivel no preocupantemente bajo pero si que ese encuentra debajo del promedio por cinco puntos con una puntuación de un 63% frente un 68%.

Pese que si que tiene diseño corporativo el informe es muy breve, no se indica un índice y tan sólo aparece una firma en el mismo.

2. Estructura del gobierno corporativo, propiedad y legalidad.

En este apartado tiene una puntuación de un 26% frente el 50% que hay de promedio. En este apartado no se da nada de información acerca de la propiedad y muy escasa acerca de los gobiernos corporativos. Solo determina la existencia de un departamento técnico y el consejo de administración además del nombre del presidente pero no nos informa acerca de funciones, actuaciones, socios....

3. Red del Auditor.

Éste punto tiene una información sumamente escasa, solo nos dice que pertenece a una red internacional, los países en los que se encuentran y que se sigue una estrategia común pero no se da ningún tipo de información acerca órganos de gobierno, propiedad, relación...

4. Control de calidad

Pese que este es el apartado en el que la mayoría de las firmas realizan mayor esfuerzo esta firma tampoco consigue encontrarse sobre el promedio aunque si que es cierto que es una de sus mayores puntuaciones. Se indica que los riesgos que puedan existir serán subsanados y controlados por el Departamento Técnico y Control de Calidad y que estos a su vez se encontraran activos en la aceptación de clientes mediante una clasificación de niveles de riesgos obtenida a partir de un cuestionario base. Nos indica que los receptores de los resultados obtenidos en las revisiones de los controles de calidad serán dirigidos tanto para la dirección de cada oficina, la comisión de Auditoría, reuniones de socios y gerentes, el propio consejo...

Pero al igual que ocurría con Grant Thornton no se nos da información procedente de RRHH tal como los procesos de selección o la evaluación del desempeño del personal.

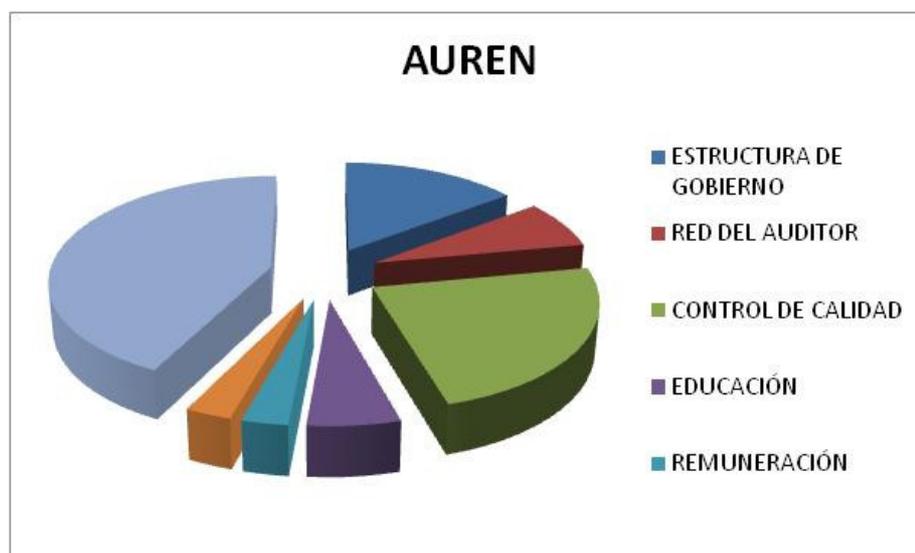
5. Educación y formación

Esta firma al igual que en el caso anterior tiene un nivel muy por debajo en la puntuación promedio ya que tan solo se distinguen los programas a los que van dirigidos y de qué modo se realizan pero no desarrolla ningún tipo de información ni de requisito de horas de formación.

6. Remuneraciones

En este apartado se da información sobre la existencia de una remuneración variable pero esta solo se comenta en el caso de los socios y además se información acerca la variabilidad de la remuneración con la calidad y las sanciones referentes a la misma, que aparezca este tipo de información es poco habitual.

Figuras 13



[FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA] DISTRIBUCIÓN INFORME DE TRANSPARENCIA AUREN

4.4.1.8 MAZARS

1. Diseño:

Mazars tiene el máximo de puntuación posible en este apartado, no solo mantiene un diseño corporativo durante todo el informe si no que este es superior a la media del resto de informe en su extensión. En la introducción y declaración aparecen dos firmas de miembros de la firma en lugar de sólo una y estas están fechadas a 1 de noviembre del 2011.

2. Estructura del gobierno corporativo, propiedad y legalidad.

En este apartado con un 43% se encuentra por debajo del promedio por casi diez puntos, una diferencia demasiado grande para ser la octava firma más grande de España. Los errores cometidos en la trasmisión de información son en cierta parte repetitivos a comparación del resto de firmas ya que aunque si que nos da una extensa información acerca de la propia firma, oficina, localidades, empleados, socios... nos da muy poca información acerca de la propiedad de la firma basándose simplemente en identificar grupos de propiedad pero no nos da ningún tipo de información acerca del gobierno corporativo.

3. Red del Auditor

En este apartado la firma obtiene muy buena puntuación con un 60% se sitúa en la tercera firma con mejor puntuación en este ítem.

Explica detalladamente la formación de la red internacional y el órgano de gobierno de la misma. Indica rasgos de unión como es una formación común a través de lo que denomina Universidad Mazars. Indica como Mazars Auditores en España trabaja con 3 sociedades mercantiles distintas.

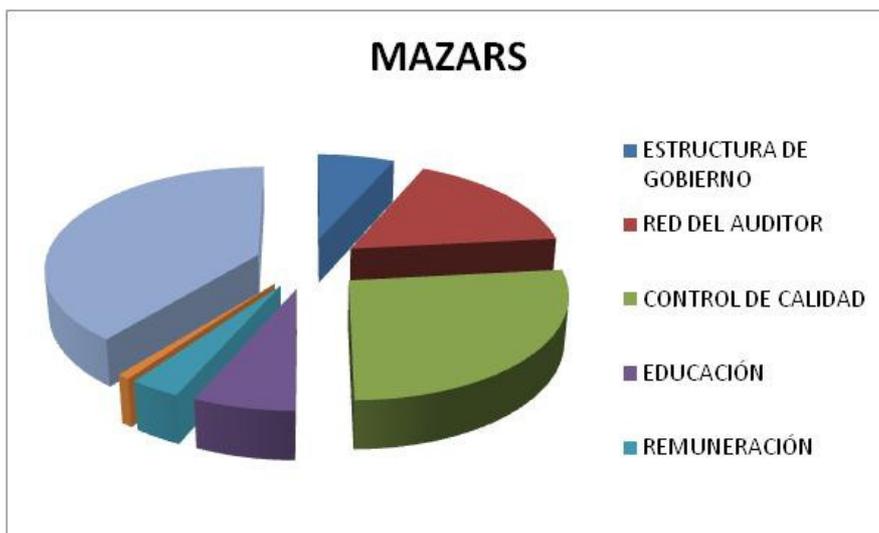
4. Control de calidad

El control de calidad se encuentra por debajo del promedio pese que si que nos da información acerca del sistema de salvaguarda, extensa información sobre los procesos del control de calidad pero obvia información importante como la consecuencia de los resultados de dichos procesos o incluso los perceptores de los mismos. Además de que como en los casos anteriores no se nos da información procedente de RRHH tal como los procesos de selección o la evaluación del desempeño del personal.

5. Educación y formación

Como comentamos en el caso de BDO y muy similar al de E&Y la firma pese no profundizar identifica los procesos de educación interna y su estructura tanto referentes a formación continua como calidad pero no determinar un mínimo de horas de formación ni nos habla de una formación externa.

Figuras 14



[FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA] DISTRIBUCIÓN INFORME DE TRANSPARENCIA MAZARS

4.4.1.9 CROWE HORWATH

Esta firma tiene una muy buena puntuación a modo global situándose en el 5 puesto con una puntuación global de 54%.

1. Diseño

En este apartado tiene una alta puntuación de un 88%, tiene un diseño corporativo a lo largo de todo el informe, indica una introducción así como un índice en el informe y la única puntuación negativa se debe a que sólo aparece un miembro de la firma como firmante del informe.

2. Estructura del gobierno corporativo, propiedad y legalidad.

La firma se sitúa por encima de la media dando detallada información acerca de la legalidad de la empresa como la forma legal, empleados... también nos ofrece información acerca de la propiedad de la firma indicando los miembros de los mismos y que disponen de la misma proporción de propiedad.

A destacar negativamente la falta de información sobre la estructura del gobierno corporativo, sólo se da leves pinceladas acerca de las funciones del consejo de administración y poca información más acerca de este ítem.

3. Red del Auditor.

Aquí la firma se sitúa en el tercer puesto de mejor puntuación con un 60%. En este apartado no solo se da información acerca de la red internacional sino que también lo hace acerca de la red internacional mediante el uso de un organigrama. Nos indica la independencia en la propiedad.

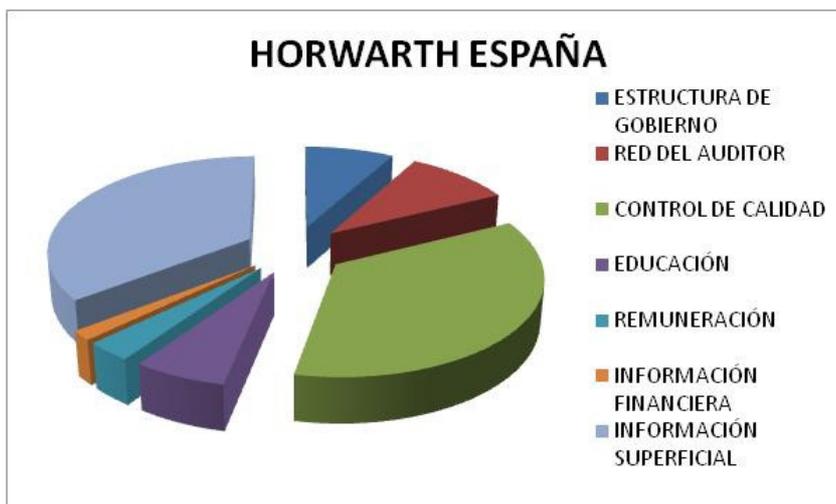
4. Control de calidad

Este es uno de los puntos flojos de la firma situándose por debajo del promedio con tan solo un 65% de puntuación. La información otorgada proviene más de RRHH que de órganos de gobierno ya que se nos informa de evaluación del desempeño del personal, proceso de selección pero no de responsables del control ni receptores de resultados.

5. Remuneraciones

De los casos estudiados hasta el momento este es el primer caso que aparece en el informe una descomposición acerca de los niveles dentro de la firma. El resto de la información es muy similar, retribución variable para los socios aunque en este caso no indica criterios pero si indica sanciones referidas a la calidad.

Figuras 15



[FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA] DISTRIBUCIÓN INFORME DE TRANSPARENCIA HORWARTH ESPAÑA.

4.4.1.10 PKF ATTEST

Esta firma es un caso para destacar, tal y como comentábamos al inicio de este apartado esta firma es la que tiene mejor puntuación en diversos ítems incluida la puntuación global.

1. Diseño

En diseño tiene una puntuación de un 88%, la puntuación negativa proviene que no aparece fecha en la firma si no en los pie de página. Esta firma mantiene un diseño corporativo en todo el informe además de aparecer un índice al inicio del mismo y firma de tres miembros de Attest.

2. Estructura del gobierno corporativo, propiedad y legalidad.

En este apartado pese a estar por encima del promedio cabe destacar que tiene distintas puntuaciones negativas ya que pese si dar información acerca del gobierno corporativo y de la propiedad no da casi información acerca la parte legal de la firma, nos dice su forma legal pero no nos informa ni del número de socios ni del de empleados.

3. Red del Auditor.

Esta es una de las mejores puntuaciones de la firma, se sitúa más de 20 puntos sobre el promedio. En este apartado nos da todo tipo de información mediante organigramas y normas de calidad.

4. Control de calidad

En este apartado también tiene una puntuación alta, más de diez puntos sobre el promedio. No solo nos habla de casi todos los puntos de este ítem sino que lo hace de un modo extenso y preciso, toda esta información se puede extraer del cuestionario de Buuren y Koch (2011) que aparece en el Anexo de este documento.

A destacar el desarrollo sobre papeles de trabajo, evaluación y control de los mismos apareciendo el sistema de salvaguarda en distintos apartados de modo intercalado así como una documentación de todo control.

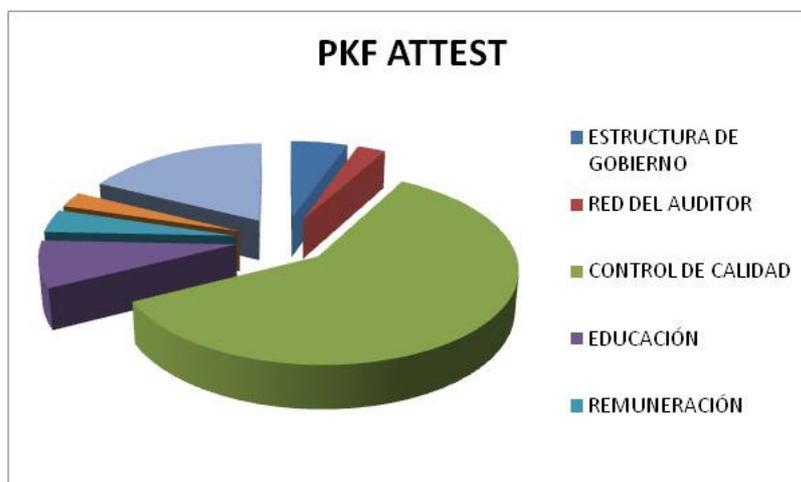
6. Educación y formación

Aquí también obtiene la mejor nota de las firmas ya que no solo explica la formación interna, estructura y formación externa si no que esta aparece detallada y listada en una extensión importantes del informe de transparencia tal y como veremos en la distribución del informe de transparencia.

7. Remuneraciones

Dentro de la escasez generalizada en este apartado esta firma nos da algo más de información al no solo indicar una retribución variable para los socios sino determinar criterios para ello. Además de eso también se indica en el acuerdo al procedimiento disciplinario que si algún socio incumpliera alguna de las normas de calidad, se tomarán las medidas necesarias, que pueden suponer ajustes en la remuneración y también indica referencias no solo referentes a calidad sino también a independencia.

Figuras 16



[FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA] DISTRIBUCIÓN INFORME DE TRANSPARENCIA PKF ATTEST

8. CONCLUSIONES

El objetivo de este trabajo ha sido analizar la cantidad de información contenida en los informes de transparencia a través del cuestionario de Buuren y Koch (2011). Los informes escogidos aparecen en el Anexo 5 después del Anexo 4 en el cual se encuentran los Cuestionarios realizados. El cuestionario ha sido realizado a las 21 firmas de auditoría y el desarrollo se ha realizado a las 10 más grandes y por ello es conveniente que intentemos resumir los aspectos más relevantes de este trabajo.

Después de realizar todos los cuestionarios sobre los informes de transparencia de las firmas seleccionadas podemos indicar que estas siguen patrones comunes tanto en los aspectos positivos como en los negativos.

Sobre cumplimiento de plazos aparece el caso de Audalia como anecdótico ya que todas las firmas se encuentran dentro del periodo de tres meses con bastante margen pero en el caso de Audalia esta publico exactamente a los 3 meses, es decir, su cierre de ejercicio es el 31 de Agosto y publicó el informe el 30 de Septiembre y a día de hoy todavía no ha publicado el de este año, no sabemos si es porque ya no está obligada o porque de nuevo extrema hasta el último momento para publicarlo.

Además respecto a las fechas de elaboración y publicación existen discrepancias ya que no todas las firmas indican la fecha de elaboración del informe ni de cierre de ejercicio de un modo explícito tal y como ocurre con Gabinete Técnico de Auditoría y Consultoría en otros casos lo observamos en el pie de página o hemos supuesto que coincide con la fecha de firma.

Todas las firmas que hemos analizado tenían la obligación de realizar dicho informe, es decir, no han realizado el informe de modo voluntario ninguna de las firmas analizadas. Pero un aspecto que no podemos olvidar es que dichas firmas son las firmas más grandes de España, medidas por facturación, por lo que es normal que todas ellas hayan auditado entidades de interés público.

En el caso de la estructura de la sociedad o en sus casos de la sociedad se ha podido observar que es muy común que las sociedades operativas habitual sociedades operativas en cada país y luego una sociedad que no realiza auditorias es la propietaria de la marca y establece las políticas obligatorias como es el caso de Deloitte y KPMG además de muchas otras. Además en el caso de la propiedad por parte de los socios hay algunos casos en que los socios son socios en la firma de cada país pero el caso de KPMG los socios tienen acciones de KPMG Europe y no son socios a nivel nacional, supone una firma supranacional en cuando a que los socios auditores ejercientes no lo son de la firma operativa nacional si no de una que integra varios países.

Respecto al control de calidad podemos ver errores repetitivos en diversos informes, uno e ellos es el incumplimiento de uno de los ítems obligatorios, la presentación de una declaración del órgano de administración sobre la eficiencia del sistema de control de calidad, este caso es el de BDO, Grant Thornton, Auren, Mazars, Crowe Horwath... al igual que en muchos otros casos no se indica la fecha del último control de calidad interno ni la fecha de la última revisión del órgano nacional responsable, en nuestro caso el ICAC.

Pese a estos errores podemos ver como el Control de Calidad ocupa la mayor extensión de todo el informe de transparencia y que esta supone la nota media más alta de todos los ítems de este informe. Durante el informe hemos presentado el informe de transparencia diversas veces como un modo de que las firmas puedan competir en calidad y por ello es lógico que las firmas centren sus esfuerzos en emitir dicha calidad a los clientes a través de este nuevo mecanismo. Incluso en este apartado observamos como pequeñas firmas han obtenido una puntuación impecable sobre la cantidad de información ofrecida en este ítem. Pero no podemos olvidar que tal y como comenta el POB (2010) sería recomendable que las firmas no sólo determinasen los aspectos positivos de sus controles de calidad sino detectar error detectados o irregularidades sufridas en el sistema de control de calidad de la firma.

En todos los informes podemos observar como aparecen los distintos apartados determinados por la LAC pero la diferencia que nosotros hemos analizado es la cantidad de información que se ofrece en ellos. Por ejemplo, el apartado referente a la remuneración de los socios aparece en todos los informes de modo muy escueto, sólo se da información de los socios explícitamente obviándose altos cargos. Todos los informes han obtenido puntuaciones muy bajas en este apartado por lo que podemos concluir en este apartado que las firmas españolas deberían mejorar la cantidad de información dedicada a las remuneraciones en sus informes de transparencia.

Para poder relacionar las puntuaciones obtenidas con el tamaño de las firmas de auditoría analizadas hemos calculado los coeficientes de correlación de los ítems analizados.

Tabla 19

	DISEÑO	E. GOBIERNO	RED	CC	EIP	EDUC	REMUN.	INFO. FINAN.	TOTAL
R ²	0,12	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,16	0,09

[ELABORACIÓN PROPIA] COEFICIENTE DE CORRELACIÓN ÍTEM-FACTURACIÓN

Tal y como vemos la correlación existente entre la facturación y el resto de ítems son casi nulas, es decir, podemos decir que el tamaño de la firma no explica una mayor puntuación en ningún ítem analizado. Como vemos los únicos casos en los que podemos ver cierta correlación pese ser reducida es en diseño e información financiera.

Sería interesante en futuros trabajos observar las variaciones dentro del Ranking de Auditorías y suscitar cambios en los mimos. Además podríamos observar si se incrementa o disminuye la proporción de publicación de informes de transparencia volviendo a calcular los datos de la figura 5.

9. BIBLIOGRAFÍA

ACR AUDITORES GROUP S.L.P, (2011). *Informe de transparencia 2010-2011* [En línea] <<http://www.acrauditores.com>>. (Consulta: julio 2012).

ALMELA DÍEZ, B. (2000). Novedades en Auditoría. *Partida Doble*, núm. 107, pp. 76 a 83.

ATTEST SERVICIOS EMPRESARIALES S.L. (2011). *Informe anual de transparencia 2011*. [En línea] <<http://www.attest.es>> (Consulta: julio 2012)

AUDALIA AUDITORES, S.L. (2011). *Informe anual de transparencia 2011*. [En línea] <<http://www.audalia.com>> (Consulta: julio 2012)

AUDIAXIS AUDITORES S.L.P (2011). *Informe anual de transparencia Ejercicio 2011*. [En línea] <<http://www.audiaxis.es>> (Consulta: julio 2012)

AUDRIA AUDITORI Y CONSULTORIA, S.L.P. (2011). *Informe de transparencia anual para el ejercicio 2011*. [En línea] <<http://www.audria.net>>. (Consulta: julio 2012)

AUREN SERVICIOS PROFESIONALES AVANZADOS S.L. (2011). *Informe de transparencia 2011*. [En línea] <<http://www.auren.es>>. (Consulta: julio 2012)

BDO AUDITORES, S.L. (2011). *BDO Informe de transparencia 2011*. [En línea] <<http://www.bdo.es>> (Consulta: julio 2012)

BEDARD, J.; JOHNSTONE, K.; SMITH, E.; (2010). *Audit quality indicators. A status update on possible public disclosures and insights from audit practice. Current Issues in Auditing*. Vol. 4, núm 1. pp. C12-C19

CASALS CREUS, R.; GASSÓ VILAFRANCA, J.M.; SORIA SENDRA, C. (1998) *Fundamentos de Auditoría*. Madrid: Editorial Instituto de Auditores Y Censores Jurados de Cuentas de España. 4ª Edición.

CORTÉS, PÉREY & CÍA. AUDITORES S.L.P. (2011). *Informe de transparencia 2011 C&P*. [En línea] <<http://www.cyp.es>>. (Consulta: julio 2012)

DELOITTE S.L. (2011). *Informe de transparencia ejercicio 2011*. [En línea] <<http://www.deloitte.es>>. (Consulta: julio 2012)

DURÁNDE, A. (1982). *La auditoría: orígenes, evolución y futuro*. Alta Dirección. núm. 101, pp. 29 a 35. (Consulta: julio 2012)

DURENDEZ GÓMEZ-GUILLAMÓN, A. (2001). *La Auditoría de Cuentas en España: Un estudio empírico sobre la función, utilidad y comprensión del informe de auditoría*. Tesis Doctoral, Universidad de Murcia.

ERNST & YOUNG, S.L. (2011). *Informe de transparencia 2011*. [En línea] <<http://www.ey.com>>. (Consulta: julio 2012)

FISA AUDITORES, S.A (2011). *Informe de transparencia 2011*. [En línea] <<http://www.fisa.es>>. (Consulta: julio 2012)

GABINETE TÉCNICO DE AUDITORÍA Y CONSULTORÍA, S.A (2011). *Informe de transparencia 2011*. [En línea] <<http://www.gtac.es>>. (Consulta: julio 2012)

GONSAZLO ANGULO, J.A; CASTELLANOS RUFO, E. (2010). La reforma de 2010 en la Ley de Auditoría de Cuentas. *Partida Doble*, núm. 224, pp. 22 a 55

GRANT THORNTON S.L.P (2011). *Informe de transparencia 2011*. [En línea] <<http://www.grantthornton.es>>. (Consulta: julio 2012)

HORWATH AUDITORES ESPAÑA, S.L (2011). *Informe anual de transparencia 2011*. [En línea] <<http://www.crowehorwath.es>>. (Consulta: julio 2012)

IBERAUDIT MRM AUDICONSULTIN, S.L.P (2011). *Informe anual de transparencia del ejercicio 2010/2011*. [En línea] <<http://www.iberaudidores.com>>. (Consulta: julio 2012)

IFAC (2006). *Code of Ethics for Professional Accountants International (Ethics Standards Board for Accountants)*. [En línea] <<http://www.pontaudidores.es>>. (Consulta: julio 2012)

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS. (2010). Situación de la auditoría en España 2009. *Comunicaciones y consultas, BOICAC*, núm. 82, pp. 89 a 97.

JANÉ BONET, J. (1993). *Análisis Jurídico de la Auditoría de Cuentas*. Tesis Doctoral, Universidad de Barcelona.

JAPAN CPA (2007) “*Audit Corporations*”, [En línea] <<http://www.fsa.go.jp/common/law/02.pdf>>. [Consulta 10/08/2012]

KPMG AUDITORES, S.L. (2011). *Informe de transparencia 2011*. [En línea]: <<http://www.kpmg.es>>. (Consulta: julio 2012)

LARRIBA DIAZ-ZORRITA, A. (2009). *Auditoría de cuentas anuales (1)* Madrid: CEF. 1ª Edición.

LEY 19/1988 DE 12 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS, ACTUALMENTE MODIFICADA POR LA LEY 12/2010, DE 30 DE JUNIO.

LEY 19/1989 DE 25 DE JUNIO.

LEY 44/2002 DE MEDIDAS DE REFORMA DEL SISTEMA FINANCIERO.

LLOPART PÉREZ, X. (1997). *Análisis de Competencias en Empresas de Auditoría*. Tesis Doctoral, Universidad de Barcelona.

LÓPEZ CASUSO, A. (2003) La independencia del auditor. *El Mundo*. Suplemento Nueva Economía. núm. 171

LÓPEZ CASUSO, A. (1995). Normas de Auditoría, cómo interpretarlas para su aplicación. *Ediciones ICJCE*.

MARTÍNEZ LAGUNA, L.; YUBERO HERMOSA, P. (2007). La armonización de los requisitos de auditoría legal: La nueva Octava Directiva. *Partida Doble*, núm. 186, pp. 56 a 69

MAZARS AUDITORES S.L.P (2011). *Informe de transparencia 2010-2011* Disponible online en: [<http://www.mazars.es>]. (Consulta: julio 2012)

MOORE STEPHEN ADDVERIS AUDITORES Y CONSULTORES S.L.P. (2011) *Informe anual de transparencia 2011*. [En línea] <<http://www.moorestephens-santacana.es>>.

OICV-IOSCO. TECHNICAL COMMITTEE OF THE INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SECURITIES COMMISSIONS. (2009) *Transparency of Firms that Audit Public Companies*. Consultation Report. [Traducción propia]

OLIUS BONSONS, Y. (2010). Las peculiaridades de auditar a partes vinculadas. *Partida Doble*, Especial Auditoría. La Ley, por fin se hace realidad. núm. 224, pp. 118 a 125.

PEREDA SIGÜENZA, J.M. (1991) *Manual de Auditoría y Cuentas Anuales*. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A.

PÉREZ LÓPEZ, J.A.; LÓPEZ GAVIRA, M.R. (2004). La presentación de “otros servicios” por auditores. *Partida Doble*, nº 155, pp 76-87.

PIÑERO DE PAZ, L. ZORIO GRIMA, A. (2011) El informe anual de transparencia: nuevo requisito para algunos miembros de la profesión. *Partida Doble*, núm. 236, pp. 36 a 47.

PLETA AUDITORES, S.L.P.(2011) *Informe anual de transparencia 2011*. [En línea] <<http://www.pleta.es>>. (Consulta: julio 2012)

POB PROFESSIONAL OVERSIGHT BOARD. (2010) *Transparency reporting by auditors of public interest entities*. Review of mandatory reports, pp. 1 a 16.

POB PROFESSIONAL OVERSIGHT BOARD. (2008;2010). *Financial Reporting Council (FRC)*

POLO GARRIDO, F. (2010). La reforma de la Ley de Auditoría. Una nota en relación a la transparencia. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, núm. 90, pp. 3 a 6.

PONT MESTRES & AUDITORES ASOCIADOS S.A. (2011). *Informe de transparencia*. [En línea] <<http://www.pontauditores.es>>. (Consulta: julio 2012)

PRICEWATERHOUSE COOPERS S.L. (2011). *Informe de transparencia 2011* [En línea] <<http://www.pwc.es>>. (Consulta: julio 2012)

REAL DEBRETO LEGISLATIVO 1564/1989, DE 22 DE DICIEMBRE, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

REAL DECRETO 1636/1990, DE 20 DE DICIEMBRE, que aprueba el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas.

RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN (2002) *Independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales*. Número 1873

SANCHEZ FERNÁNDEZ DE VALDARRAMA, J.L. (2010). La reforma de la ley de auditoría. *Partida Doble*, núm. 223, pp. 10 a 12.

SAUQUILLO TUDELA, C. (2008) La independencia del auditor. En: *XVIII Fórum del Auditor Profesional*, Sitges.

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (SEC) (2011) “*Revision of the Commission’s Auditor Independence Requirements*”, [En línea] <<http://www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm>> [Consulta 12/07/2012]

THE CONSULTATIVE COMMITTEE OF ACCOUNTANCY BODIES (2009) *Voluntary code of practice on disclosure of audit profitability*.

URÍAS VALIENTE, J. (1987). *Auditoría Financiera*. Madrid: Editorial Tébar Flores.

UYARRA ENCALADO, E. (2011) La puesta en marcha de la norma interna de control de calidad en los despachos de auditoría (I). *Partida Doble*, núm 324, pp. 84 a 96.

VAN BUUREN, J.P; KOCH, K.C. (2011). *Do audit firms use transparency reports to signal audit quality to the market?*. European Accounting Association. pp. 1 a 33.

VIII DIRECTIVA DEL CONSEJO 84/253/CEE

VILLACORTA HERNÁNDEZ, M.A. (2007). La independencia del auditor de cuentas externo. *Revista del CES*. Felipe II. núm. 6.

WINDMÖLLER, R. (2000): “*The auditor market and auditor independence*”. *The European Accounting Review*, 9:4, p. 639-642.

ZORIO GRIMA, A; GARCIA BERNAU, M.A; NOVERJARQUE CIVERA, J. (2010) 10 Puntos clave en la nueva ley de auditoría. *Partida Doble*, núm. 225. pp. 12 a 19.

10. ANEXOS (I)

ANEXO 01: Resumen de las 41 firmas de auditoría.

FIRMA DE AUDITORIA	WEB	ENLACE INFOME DE TRANSPARENCIA	AÑO	INFORME	ROAC	COMENTARIOS
DELOITTE	www.deloitte.es	http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Spain/Local%20Assets/Documents/Nuestra%20Firma/es_informe_transparencia_deloitte_2011.pdf	2011	PRIMER INFORME	S0692	Pertenece a una red internacional
PWC	www.pwc.es	http://www.pwc.es/es_es/es/auditoria/assets/informe_transparencia2011_v2.pdf	2011	REALIZA UN INFORME EN 2010 PERO NO CUMPLE LOS REQUISITOS PARA SER DE TRANSPARENCIA	S0242	Pertenece a una red internacional
KPMG	www.kpmg.com/es	http://www.kpmg.com/ES/es/Actualidad/Novidades/ArticulosyPublicaciones/Paginas/Informe-Transparencia-2011.aspx	2011	TERCER INFORME DE TRANSPARENCIA	S0702	Pertenece a una red internacional
E&Y	www.ey.com	http://www.ey.com/ES/es/SearchResults?query=informe+de+transparencia&search_options=country_name	2011	PRIMER INFORME	S0530	Pertenece a una red internacional
BDO	www.bdo.es	http://www.bdo.es/bdo/tabid/187/Default.aspx?TabModuleId=1203&TabModRef=1136&InfoBasicId=545	2011	PRIMER INFORME	S1273 S0741	Pertenece a Euroaudit Auditores, S.A.P
GRANT THORNTON	www.grantthornton.es	http://www.grantthornton.es/public_informe_transparencia.html	2011	SEGUNDO INFORME	S0231	Pertenece a una red internacional

CONFEDERACIONES AUDITORES	www.confedauditores.es	NO PUBLICA			S0733	Comenta que es una firma española pero que esta asociada a firmas en latinoamerica sin decir pertenencia a red
AUREN	www.auren.es	http://www.auren.es/es/publicidad/actualidad.mvc/Publicacion/detail/94	2011	SEGUNDO INFORME	S0765 S0273 S1822 S2006 S1518 S0278 S1267 S1201 S0922 S1878 S0903 S0521 S0210	Cada oficina es una sociedad mercantil registrada en el ROAC y todas ellas con estrategia y control de Auren Servicios Profesionales Avanzados S.L. No registrada en el ROAC.
GASSÓ RSM	www.gassorsm.es	NO PUBLICA			S0158	Ninguna referencia a pertenencia a una red
MAZARS	www.mazars.es	http://www.mazars.es/Pagina-inicial/Noticias/Nuestras-Publicaciones/Documentacion-Corporativa/Informe-de-Transparencia-2010-2011	2011	PRIMER INFORME ; 2010-2011	S1189	Pertenece a una red internacional
ADADE	www.adadeauditores.es	NO PUBLICA			S1199	Indica que pertenece a una firma de implantación internacional.
HORWARTH ESPAÑA	www.crowehorwath.es	http://www.crowehorwath.es/archivo/noticias/Inf%20%20transparencia%202011%20crowehorwath%20_2_.pdf	2011	SEGUNDO INFORME	NR	Pertenece a una red internacional

MOORE STEPHENS	www.moorestephens.es	http://www.moorestephens-santacana.es/informe_transparencia.htm	2011	SEGUNDO INFORME	S0799	Dispone de distintas páginas, una central y varias según ciudad
PKF ATTEST	www.attest.es	http://www.attest.es/Paginas/Ficha.aspx?IdMenu=3bbefc41-19dd-4d3b-998d-c0a5a8182772	2011	SEGUNDO INFORME DE TRANSPARENCIA	S0428	Pertenece a la red ATTEST Servicios Empresariales S.L. y a PKF International Limited
IBERAUDI T AUDITORES	www.iberaudidores.com	http://www.iberaudidores.com/documentacion.php?id=3	2011	PRIMER INFORME ; 2010- 2011	S1604	Pertenece a Iberaudit MRM Audiconsulting, S.L.P
AEA	NO DISPONE DE PÁGINA	NO SE LOCALIZA			NR	Aparece en páginas amarillas. Localidad Madrid, Auditores de Empresas Asociados S.L.
LAES NEXIA	www.laesnexia.com	NO PUBLICA			S0673	3 REGISTROS EN EL ROAC
UHY ESPAÑA- FAY & CO	www.uhy-fay.com	NO PUBLICA			S1911	Pertenece a la red UHY
LAPLAZA ASESORES	www.laplaza-assessors.com	NO PUBLICA			NR	Comenta colaboraciones pero sólo eso, además en su página web indica asociación con profesionales en terceros países

AUDITIA IGAF WORLDWIDE	www.auditia.es	NO PUBLICA			S0321 S0776	Pertenece a la red internacional IGAF WORLDWIDE. Aparece registrada tanto Auditia Iberia como International
FAURA – CASAS	www.faura-casas.com	NO PUBLICA			S0206	Pertenece a una asociación internacional. Esta firma indica IT en su página web de los últimos dos años pero no funcionan los links.
AUDIAXIS	www.audiaxis.com	http://www.audiaxis.com/es/pdf/Informe_Anual_de_Transparencia_2011_Audiaxis.pdf	2011	PRIMER INFORME	S0744	
ACR	www.acrauditors.com	http://www.acrauditors.com/noticias.aspx	2011	PRIMER INFORME ; 2010-2011	S1280	Pertenece a la Red ACR Auditores
BUSQUET ECONOMISTAS AUDITORES	www.busquet.com	NO PUBLICA			S1300	
SERAUDIT	www.seraudit.es	http://www.audria.net/es/informe-de-transparencia/audigest-s-l-p	2011	SEGUNDO INFORME ; Anterior SERAUDIT	S2146	Pertenece a Audria A.C. S.L.P y a su vez de NEXIA International.

LAVINIA	www.laviniaudit.com	http://www.audria.net/es/informe-de-transparencia/audigest-s-l-p	2011	PRIMER INFORME	S0283 S2146	Pertenece a Audria Auditoria y Consultoria, S.L.P y a su vez de NEXIA International.
BOVÉ MONTERO	www.bovemontero.com	NO PUBLICA			S0177	Representan a HLB International
CORTÉS, PÉREZ Y CÍA.	www.cyp.es	http://www.cyp.es/shared/media/7.pdf	2011	PRIMER INFORME	S0511	No pertenece a ninguna red internacional
MORISON AC	www.morisonacpm.com	http://www.morisonacpm.com/morison/INF_TRANSP_MORISON_2010.pdf	2010	NO PUBLICA	S1212	Pertenece a Morison Internacional
ABANTE	www.abanteauditores.com	http://www.abanteauditores.com	2010	NO PUBLICA	S0294	DKF International
AUDALIA	www.audalia.com	http://www.audalia.com/informe-de-transparencia	2011	SEGUNDO INFORME	S0200	Pertenece a la red internacional GMSI Global Alliance
AUDIGEST	www.audigest.com	http://www.audria.net/es/informe-de-transparencia/audigest-s-l-p	2011	PRIMER INFORME	S0555 S2146	Pertenece a Audria Auditoria y Consultoria, S.L.P y a su vez de NEXIA International.
GABINETE TÉCNICO DE AUDITORÍA Y CONSULTORÍA	www.gtac.es	http://www.gtac.es/servicios/Informe%20de%20Transparencia%202011.pdf	2011	PRIMER INFORME	S0687	No es miembro de ninguna red internacional pero si nacional.
PLETA AUDITORES	www.pleta.es	http://www.pleta.es/content/rigor-y-%C3%A9tica-profesional	2011	PRIMER INFORME	S0525	Pertenece a la red internacional DK International

ESPAUDIT	www.espaudit.com/	NO PUBLICA			S0680	No indica pertenecer y ni formar parte de ninguna red internacional
JDA (DÍAZ Y PIEDRA AUDITORES)	www.jda.es/	NO PUBLICA			S0424	No indica pertenecer y ni formar parte de ninguna red internacional
PONT MESTRES	www.pontauditores.es	http://www.pontauditores.es/Informe_de_Transparencia.pdf	2011	PRIMER INFORME	S0319	No pertenece a ninguna red
FORWARD	www.forwardeconomics.com	NO PUBLICA			S1287	He encontrado en la Pag. Www.grupo20auditores.com esta conjuntamente con otras pero no tiene página
FISA AUDITORES	www.fisa.es	http://www.fisa.es/	2011	PRIMER INFORME	S1141	Pertenece a un red nacional formada por un crossholdings de sus propios socios. No pertenece a red internacional
CASTELLÁ	http://www.auditoria-auditores.com	NO PUBLICA			S0301	No pertenece a ninguna red.
GM AUDITORS	www.gmauditors.cat	http://www.gmauditors.cat/	2010	NO PUBLICA	S0213	No pertenece a ninguna red.

ANEXO 02: Variaciones facturación firmas de auditoría.

FIRMA	VARIACIÓN % (09-10)	FAURA – CASAS	
			1,2
DELOITTE	5	AUDIAXIS	17,1
PWC	4,7	ACR	6,1
KPMG	3	BUSQUET ECONOMISTA S AUDITORES	5,5
E&Y	-6,1	SERAUDIT	-9,1
BDO	2,2	LAVINIA	-9,1
GRANT THORNTON	6,2	BOVÉ MONTERO	-2
CONFEAUDITORES	-3	CORTÉS, PÉREZ Y CÍA.	2,6
AUREN	-0,5	MORISON AC	1,1
GASSÓ RSM	-1,6	ABANTE	12,4
MAZARS	1,7	AUDALIA	11,7
ADADE	0,9	AUDIGEST	-5,4
HORWARTH ESPAÑA	3,5	GABINETE TÉCNICO DE AUDITORÍA Y CONSULTORÍA	-5,1
MOORE STEPHENS	0	PLETA AUDITORES	2,3
PKF ATTEST	50,5	ESPAUDIT	-4,7
IBERAUDIT AUDITORES	3,7	JDA (DÍAZ Y PIEDRA AUDITORES)	-1,5
AUDITIA IGAF WORLDWIDE	19,9	PONT MESTRES	-4,7
LAES NEXIA	-6,9	FORWARD	-18,2
UHY ESPAÑA-FAY &CO	2,4	FISA AUDIOTRES	-9,2
LAPLAZA ASESORES	-2,9	CASTELLÁ	-9,8
AEA	18,9	GM AUDITORS	-4,6

Anexo 03: Resumen puntuaciones Cuestionarios Buuren y Koch (2011) IT

	DISEÑO	E. GOBIERNO	RED	CC	EIP	EDUC	REMUN.	INFO. FINAN.	TOTAL
PKF ATTEST	88%	61%	60%	76%	50%	86%	40%	60%	64%
FISA AUDIOTRES	75%	61%	41%	50%	50%	86%	20%	40%	43%
AUDIAxis	75%	57%	35%	50%	50%	71%	21%	40%	47%
PLETA AUDITORES	50%	52%	24%	100%	100%	71%	27%	40%	40%
MAZARS	100%	43%	60%	59%	0%	57%	27%	20%	51%
PONT MESTRES	50%	48%	53%	100%	100%	57%	40%	40%	40%
E&Y	75%	48%	50%	65%	50%	57%	20%	60%	51%
BDO	75%	52%	45%	53%	50%	57%	29%	20%	48%
AUDALIA	75%	65%	41%	100%	100%	57%	7%	60%	42%
HORWARTH ESPAÑA	88%	57%	60%	65%	50%	43%	29%	20%	54%
KPMG	88%	61%	47%	76%	50%	43%	29%	40%	56%
DELOITTE	75%	39%	45%	88%	50%	43%	13%	60%	50%
IBERAUDIT AUDITORES	50%	48%	59%	50%	50%	29%	20%	40%	38%
AUREN	63%	26%	20%	53%	100%	29%	21%	20%	33%
MOORE STEPHENS	50%	26%	18%	50%	50%	29%	21%	20%	29%
GRANT THORNTON	75%	78%	65%	59%	50%	14%	36%	40%	58%
ACR	25%	35%	47%	100%	100%	14%	0%	20%	30%
PWC	88%	65%	35%	65%	100%	14%	20%	40%	46%
GABINETE TÉCNICO DE AUDITORÍA Y CONSULTORÍA	75%	78%	59%	50%	50%	0%	36%	40%	58%
CORTÉS, PÉREZ Y CÍA.	75%	13%	24%	50%	50%	0%	0%	20%	21%
AUDRIA	25%	48%	12%	100%	100%	0%	0%	20%	25%
MÁXIMO	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%
PROMEDIO	68%	51%	43%	69%	64%	41%	22%	36%	44%