



---

**Universidad de Valladolid**

**MÁSTER DE INVESTIGACIÓN EN  
CONTABILIDAD Y GESTIÓN FINANCIERA**

**TRABAJO FIN DE MÁSTER**

**“LAS OBLIGACIONES DE LOS AUDITORES Y SUS  
INCUMPLIMIENTOS. ANÁLISIS DE LAS INFRACCIONES  
Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS EN EL PERÍODO  
2008-2014”**

**AUTOR: JEREMIAS DE JESUS TAVARES TEIXEIRA E SILVA**

**TUTORA: DRA. D<sup>a</sup>. BEGOÑA VILLARROYA**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES**

**Universidad de Valladolid**

**Valladolid, Junio 2015**

**UNIVERSIDAD DE VALLADOLID**

**MÁSTER DE INVESTIGACIÓN EN  
CONTABILIDAD Y GESTIÓN FINANCIERA**

CURSO ACADÉMICO 2014-2015

**“LAS OBLIGACIONES DE LOS AUDITORES Y SUS  
INCUMPLIMIENTOS. ANÁLISIS DE LAS INFRACCIONES  
Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS EN EL PERÍODO  
2008-2014”**

**TRABAJO PRESENTADO POR:**

**JEREMIAS DE JESUS TAVARES TEIXEIRA E SILVA**

---

**TUTORA: DRA. D<sup>a</sup>. BEGOÑA VILLARROYA**

---

Con la firma de la tutora, se autoriza la presentación de este trabajo como  
Trabajo Fin de Máster

A handwritten signature in blue ink, consisting of stylized initials and a long horizontal stroke.

Valladolid, Junio 2015

## **AGRADECIMIENTO**

Un trabajo de investigación siempre requiere apoyo de diversas personas para su realización. Expreso aquí un sincero agradecimiento a todas las personas o entidades que hicieron posible para que este trabajo vea a la luz y de manera especial menciono algunos que se destacaran:

- Primeramente, a todos mis compañeros de este Máster, en especial a Luis Carlos y Daniela Paiva, ya saben el por qué y a todos los docentes del máster por sus enseñanzas, destacándose los docentes Dr. Manuel de Prada por los aportes en materias de estadística y al Dr. Luis Angel Pachón por los aportes en materias de legislaciones españolas, a Dra. Begoña Busto Marroquín por los préstamos de documentos que han servido de soporte para las análisis empírica y Dr. Javier Galán por su enseñanza y disponibilidad;
- A servicio de relaciones internacionales de UVA por todo apoyo académico y a mi integración a cultura española;
- A programa “ERASMUS MUNDUS – proyecto DREAN-ACP” por la beca concedida de máster completo;
- A mi madre y mi hermano en Cabo Verde que aunque lejos siempre me han demostrado su apoyo incondicionalmente;
- Por último, a mi tutora Dra. D<sup>a</sup>. Begoña Villarroya por toda disponibilidad demostrada desde la primera hora hasta la finalización desde trabajo.

## LISTADO DE ABREVIATURAS Y SIGLAS

CP:	Código Penal
ICAC:	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
LAC:	Ley de Auditoría de Cuentas
NTA:	Normas Técnicas de Auditoría
NIA:	Normas Internacionales de Auditoría
NIA-ES	Normas Internacionales de Auditoría, adaptación España
NICC:	Normas Internacionales sobre Control de Calidad
PGC:	Plan General de Contabilidad
ROAC:	Registro Oficial de Auditores de Cuentas
TRLAC:	Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas
TRLSC:	Texto Refundido de la ley de Sociedad de Capital

## RESUMEN

Este trabajo ha tenido como principal objetivo analizar los distintos comportamientos de los auditores y sociedades de auditoría que dan lugar a las infracciones administrativas y sus correspondientes sanciones en el periodo comprendido entre 2008 hasta 2014<sup>1</sup>, buscando la existencia de relaciones entre el comportamiento infractor y distintas variables que podrían influir en el mismo. Son muchos los factores o variables que podrían explicar los incumplimientos de la calidad del trabajo de los auditores y sociedades de auditoría por lo que tras un análisis teórico, se ha efectuado un análisis empírico, basando en una metodología exploratoria, buscando relaciones entre la variable “infracciones cometidas por auditores y sociedad de auditoría” y la variable explicativa “estructura dimensional”. Además, nos apoyamos en un análisis clúster para verificar si hay diferentes grupos de empresas en función de las cuantías de las sanciones monetarias que le son impuestas. Los resultados encontrados evidencian que la mayoría de las infracciones son debidas al incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener efecto significativo en el trabajo realizado por el auditor, habiendo encontrado diferentes rangos de sanciones a lo largo del periodo de investigación. También se ha podido observar que existe una relación entre las infracciones y las características propias del auditor con una tendencia significativa hacia el auditor individual como mayor infractor.

Palabras claves: Auditor, Sociedad de auditoría, incumplimientos, infracciones y sanciones administrativas

---

<sup>1</sup> Periodo de la publicación de la sanción aplicada al auditor por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

## **ABSTRACT**

This work has as main objective to analyze the different behaviors of auditors and audit firms that give rise to administrative offenses and sanction in the period 2008-2014, seeking the existence of relations between the offending behavior and other variables they could influence it. There are many factors or variables that might explain the failures of the quality of work of auditors and audit firms so after a theoretical analysis has been carried out an empirical analysis, basing on an exploratory methodology, looking for relationships between the variable "offenses committed by auditors and auditing company" and explanatory variable "dimensional structure". In addition, we rely on a cluster analysis to check for different groups of companies based on the amounts of monetary sanctions that are imposed. The results show that most violations are due to non-compliance with the auditing standards that could have a significant effect on the work done by the auditor, having found different ranges of sanctions over the time for the investigation. It has also been observed that there is a link between the offenses and the characteristics of auditor with a significant trend toward greater individual auditor as offender.

Keywords: Auditor, Audit Firm, breaches, violations and administrative sanctions

## ÍNDICE GENERAL

<b>AGRADECIMIENTO</b> .....	<b>1</b>
<b>LISTADO DE ABREVIATURAS Y SIGLAS</b> .....	<b>2</b>
<b>RESUMEN</b> .....	<b>3</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>4</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>8</b>
<b>1. FUNDAMENTOS DE LA AUDITORÍA EN LOS ESTADOS FINANCIERO</b> .....	<b>11</b>
1.1. Concepto y objetivos de la auditoría de cuentas .....	12
1.2. La auditoría y las cualidades de la información contable.....	13
1.3. Sujetos que pueden realizar auditoría de cuentas.....	14
1.4. El instituto de contabilidad y auditoría de cuentas: ICAC.....	14
<b>2. MARCO JURÍDICO Y PROFESIONAL DE LA AUDITORÍA EN ESPAÑA</b> .....	<b>16</b>
2.1. Independencia .....	18
2.1.1. Principio de independencia y deber de adopción de medidas de salvaguarda .....	18
2.1.2. Causas de incompatibilidad .....	19
2.1.3. Contratación y rotación .....	20
2.2. Deberes de custodia y secreto.....	22
2.2.1. Deber de conservación y custodia .....	22
2.2.2. Deber de secreto y acceso a la documentación .....	22
2.3. Obligación de divulgación de información .....	24
2.4. Obligaciones relativas a la verificación y revisión .....	25
<b>3. RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR DE CUENTAS Y LA SOCIEDAD DE AUDITORÍA</b> .....	<b>28</b>
3.1. Responsabilidad Civil.....	28
3.2. Responsabilidad Penal .....	31
3.3. Responsabilidad Administrativa .....	33
3.3.1. El control técnico como el factor previo para iniciar un proceso administrativo sancionador .....	34
3.3.2. Tipos de infracciones y sus sanciones .....	35

<b>3.3.3.</b> Infracciones y sanciones administrativas recogidas en la anterior normativa aplicable (Ley de 1988) y sus similitudes y diferencias con respecto de la actual normativa vigente .....	39
<b>4. ANÁLISIS EMPÍRICO .....</b>	<b>45</b>
4.1. Hipótesis planteadas .....	45
4.2. Metodología .....	45
4.2.1. Captación y fuentes de los datos .....	46
4.2.2. Tratamiento de los datos .....	46
4.3. Análisis descriptivo univariante .....	48
4.4. Análisis de la media de sanciones .....	50
4.5. Relación infracciones/Estructura dimensional .....	53
4.6. Análisis <i>clúster</i> .....	55
4.6.1. Identificación de los <i>clústeres</i> .....	55
4.6.2. Análisis <i>clúster</i> /tipo sociedad de auditoría .....	57
4.6.3. Análisis <i>clúster</i> /tipo de infracciones .....	58
4.6.4. Análisis correspondencia <i>clúster</i> /tipo de sociedad de auditoría .....	59
4.6.5. Análisis correspondencia <i>clúster</i> /tipo infracciones .....	60
<b>5. CONSIDERACIONES FINALES .....</b>	<b>62</b>
5.1. Principales conclusiones .....	62
5.2. Principales limitaciones y recomendaciones a futuros trabajos .....	64
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>65</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>69</b>



## LISTADO DE TABLAS

Tabla 1 – Sanciones aplicadas por el ICAC (infracciones muy graves - TRLAC) .....	36
Tabla 2 - Sanciones aplicadas por el ICAC (infracciones graves - TRLAC) .....	38
Tabla 3 - Sanciones aplicadas por el ICAC (infracciones leves - TRLAC) .....	39
Tabla 4– Sanciones aplicadas por el ICAC (infracciones muy graves – LAC) .....	40
Tabla 5 – Sanciones aplicadas por el ICAC (infracciones graves - LAC) .....	42
Tabla 6 - Sanciones aplicadas por el ICAC (infracciones leves - LAC) .....	44
Tabla 7 – Estructura dimensional .....	49
Tabla 8 – Frecuencia de las infracciones .....	50
Tabla 9 – Media de las sanciones aplicadas (según LAC...)	51
Tabla 10 – Media de las sanciones aplicadas (según TRLAC...)	52
Tabla 11 - Prueba de chi-cuadrado .....	55
Tabla 12 - Resumen de Conglomeración .....	57

## LISTADO DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1 – Objetivo principal de auditoría.....	12
Ilustración 2 – Sujetos que pueden realizar auditoría de cuentas.....	14
Ilustración 3 – Funciones y competencias del ICAC .....	15
Ilustración 4 – Leyes españolas referentes a auditoría de cuentas .....	16
Ilustración 5 – Primera ley de auditoría de cuentas .....	17
Ilustración 6 – Acceso autorizado a la documentación de carácter secreto .....	24
Ilustración 7 – Infracciones de los auditores consideradas muy graves (art.33 TRLAC) ..	36
Ilustración 8 – Infracciones de los auditores consideradas graves (art. 34 TRLAC) .....	37
Ilustración 9 – Infracciones de los auditores consideradas leves (art. 35 TRLAC).....	39
Ilustración 10 – Infracciones de los auditores consideradas muy graves (art.16.2 LAC) .	40
Ilustración 11 – Infracciones de los auditores consideradas graves (art.16.3 LAC).....	42
Ilustración 12 – Infracciones de los auditores consideradas leves (art. 16.4 LAC) .....	43

## LISTADO DE GRÁFICO

Gráfico 1 – Diagrama dispersión de conglomerados .....	56
Gráfico 2 - Relación clúster y tipo de sociedad de auditoría .....	58
Gráfico 3 – Relación clúster y tipo de infracciones.....	59
Gráfico 4 – Mapa de correspondencia.....	60
Gráfico 5 – Mapa de correspondencia <i>clúster</i> según tipo de infracciones.....	61

## INTRODUCCIÓN

El papel de los auditores en la calidad de la información contable es un tema de gran importancia en todo el mundo. La responsabilidad que asumen los auditores con respecto a los interesados en la información contable, no solo respecto de las empresas cotizadas sino para cualquier empresa u organización, está plenamente consolidada al tener la potestad de validar o no la información suministrada por dichas entidades. Los interesados en la información contable son muchos, por lo que los efectos de una auditoría mal realizada, o no efectuada, de un informe presentado fuera de plazo, o un trabajo realizado “a la carta” en colusión con los administradores u otros cargos en la empresa, puede provocar grandes perjuicios en muchos usuarios, y es precisamente este aspecto, los perjuicios causados o potenciales, los que hacen que el análisis de los incumplimientos por parte de los auditores de sus obligaciones sea un tema de gran transcendencia, análisis en el que se centra el foco de nuestra investigación.

En los últimos años hemos observado en numerosas ocasiones, no solo en España, sino a nivel mundial, como estos incumplimientos sobre todo en algunos conocidos casos del sector financiero, han provocado un daño inmenso, no solo a pequeños o grandes inversores o sus trabajadores, sino incluso para la economía nacional. Esta situación ha provocado que el trabajo del auditor se haya puesto en el punto de mira, y en entredicho, su dependencia y la corrección de sus trabajos. Aunque en ningún caso queremos generalizar, esta situación nos ha llevado a plantearnos las siguientes preguntas ¿Hasta qué punto los auditores y las sociedades de auditoría cumplen con sus obligaciones? ¿Qué situaciones o qué circunstancias suelen darse para que las incumplan?

Durante el periodo de 2008 hasta 2014 han sido sancionados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante ICAC), cientos de casos por incumplimientos de las normas de auditoría que afectan o podrían afectar a los interesados en la información contable auditada. Esta información sobre los infractores, las infracciones y sus sanciones, va a ser la base de este trabajo en el que el objetivo principal va a ser conocer las obligaciones de los auditores cuyos incumplimientos dan lugar a las infracciones administrativas, analizar los tipos de infracciones que originan estas sanciones administrativas a los auditores y sociedades de auditoría en este período y tratar de encontrar relaciones entre estos casos y distintas variables con las que podrían estar relacionadas.

Este objetivo general se subdivide en los siguientes objetivos específicos:

- Hacer una revisión de la normativa de las obligaciones de los auditores así como de los incumplimientos que originan las sanciones;
- Analizar las relaciones entre los tipos de infracciones y la estructura dimensional o tamaño de los auditores y sociedad de auditoría.
- Identificar diferentes grupos de auditores y sociedades de auditoría sancionados mediante el uso de técnicas estadística de análisis *clúster*.

Para contrastar la parte empírica objeto de la investigación, se ha apostado por una metodología exploratoria, buscando variables que podrían explicar, al menos en parte, los fenómenos planteados, pues que no se han encontrado estudios similares a este que pudieran tomarse como referencia o sirvieran para hacer un estudio comparativo.

Este trabajo se estructura en varias partes comenzando con la introducción en la que como acabamos de recoger, se incluye la justificación, el planteamiento del problema y los objetivos.

En el primer capítulo se exponen los principales fundamentos de la auditoría en los estados financieros, se recogerán algunos conceptos y comentarios relacionados con la auditoría de cuentas anuales y sobre el organismo que tiene la potestad de control de esta profesión en España, el ICAC, así como la influencia de la auditoría en la relevancia y la fiabilidad, características de la información recogida en las Cuentas Anuales.

En el capítulo segundo se analiza el marco jurídico relativo a la auditoría de cuentas, fundamentalmente en el ámbito nacional, pero sin olvidar las normas internacionales que le son aplicables, y deteniéndonos en distintos aspectos que afectan o podrían afectar su trabajo como son la independencia, los deberes de custodia y secreto, la transparencia o, las obligaciones de verificación y revisión.

En el capítulo tercero versa sobre la responsabilidad del auditor de cuentas y la sociedad de auditoría, recogiendo las infracciones y sus sanciones, fundamentalmente las sanciones administrativas, pero no sólo de la normativa vigente, sino también de la anterior normativa, habiéndose efectuando una homogeneización entre ambas. Este hecho ha sido necesario porque como se observará en el capítulo siguiente, los casos analizados en la parte empírica hacen referencia fundamentalmente a infracciones (y sus sanciones) recogidas en la normativa anterior.

La parte empírica se recoge en el capítulo cuarto, se exponen las hipótesis y la metodología empleada, y se lleva a cabo el análisis empírico que da lugar a los resultados encontrados.

Para finalizar, el capítulo quinto recoge las consideraciones finales, principales conclusiones y distintas propuestas para otras investigaciones futuras.

## 1. FUNDAMENTOS DE LA AUDITORÍA EN LOS ESTADOS FINANCIERO

En este primer apartado vamos a definir lo que se entiende por auditoría de cuentas así como destacar las doctrinas consideradas más relevantes.

La calidad de la información contable y la necesidad de someter a auditoría las cuentas anuales, ha sido considerado por los investigadores un tema de gran importancia desde hace muchos años, habiéndose desarrollado en este sentido multitud de trabajos en muchos países que han dado lugar a numerosísimas publicaciones, muchas de ellas de gran relevancia.

Los escándalos que enturbian el quehacer de los auditores en las últimas décadas, no solo nacionales, sino escándalos financieros a nivel mundial, han provocado la desconfianza de los usuarios de la información contable, en el trabajo del auditor, en España, la situación es similar, nos encontramos, casi a diario, con nuevos casos de manipulación contable, en la que el auditor bien conocía esta situación y nada recogía en su informe que hiciera sospechar un comportamiento fraudulento por parte de la entidad auditada, o bien, actuaba en colusión con la administración de las sociedades auditadas.

Lamentablemente, no estamos hablando de unos pocos hechos aislados, sin retroceder mucho en el tiempo podemos recordar el caso de Enron que culminó con la desaparición en el año 2002, de la quinta mayor sociedad de auditoría a nivel mundial por volumen de facturación y la primera en España del sector, la firma Arthur Andersen<sup>2</sup>. O recientemente en España, los sonoros casos del grupo Gowex, Bankia o Pescanova.

Los principales responsables en la prevención y detección del fraude en una empresa son sus órganos de administración y dirección, mediante el control interno, siendo el auditor responsable de su informe, por lo tanto, si firma un informe sin salvedades, para una empresa que ha manipulado su contabilidad o presenta errores contables, podrá ser responsable de las consecuencias de un trabajo mal realizado y con el que no se cumplen los objetivos de la auditoría de cuentas.

---

<sup>2</sup> Para una información más detallada sobre el caso Enron y Arthur Anderson, consultar: "Lecciones de Enron y Arthur Andersen Co." de Richard Mattessich, s/f.

### 1.1. Concepto y objetivos de la auditoría de cuentas

Al hablar de auditoría de cuentas, nos referimos al trabajo efectuado por un auditor individual o por una empresa de auditoría, realizado por encargo de la sociedad auditada, para que certifique o ponga de manifiesto que los estados financieros elaborados por su cliente, han sido redactados conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, siendo responsabilidad de su órgano de administración la elaboración de las cuentas anuales con arreglo a los principios y normas vigentes. La realización del auditor, finaliza con la emisión de un informe, en que el auditor manifiesta su opinión, con un carácter de profesionalidad, independencia e imparcialidad, si la información contable a la que se hace referencia está o no elaborada conforme a esos principios y normas de valoración.

El Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante TRLAC) define la auditoría de estados financieros, como la “actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera”<sup>3</sup>. La normativa recoge igualmente que además de reflejar la aplicación del marco normativo, la actividad de auditoría de cuentas siempre debe tener como objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.

La opinión expresada por los auditores independientes es de suma importancia para los usuarios de la información contable, pues proporciona credibilidad a la información financiera, en primer lugar, cuando da un informe sin salvedades, el auditor afirma que la información contable cumple con la normativa que le es aplicable, pero incluso en el caso contrario, cuando el informe no es limpio, permite la recuperación, al menos en parte, de la relevancia y la fiabilidad de la información contable, al reconocer y corregir los errores o salvedades valorables, y al precisar las incertidumbres y limitaciones encontradas.

Ilustración 1 – Objetivo principal de auditoría

Objetivo principal de auditoría es aumentar la confianza de los usuarios de la información financiera, o sea todos los stakeholders: los proveedores, clientes, bancos, gobiernos, accionistas, y cualquier persona física o jurídica interesada en los estados financieros.

Fuente: Elaboración propia

<sup>3</sup> TRLAC de 1 de julio de 2011, Sec. I. Pág. 70340, artículo 1 ámbito de aplicación.

## 1.2. La auditoría y las cualidades de la información contable

Los estados financieros son el documento primordial para los auditores, pudiendo presentar diversas nomenclaturas, normalmente nos referimos a ellos como las cuentas anuales, que incluyen el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, y la memoria. En ellas, las empresas o las instituciones representan su situación patrimonial, económica y financiera y las variaciones del flujo de efectivo y de las variaciones del patrimonio neto y sus causas.

Parafraseando el Plan General de Contabilidad (PGC en adelante), en su primera parte: Marco conceptual de la contabilidad, en el punto segundo - Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales, se recoge que la información incluida en los estados financieros deben ser relevante y fiable. El PGC explica que la información solo es relevante cuando sirve para la toma de decisiones económicas, o sea cuando ayuda para la evaluación de sucesos pasados, presentes o futuros.

Adicionalmente, apunta que las cuentas anuales también deben mostrar adecuadamente los riesgos a los que se enfrenta la empresa, y que tal información es fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral, por lo que los usuarios pueden confiar que es la imagen fiel de lo que pretende exhibir.

Además el PGC recoge que adicionalmente, la información financiera debe cumplir con las cualidades de comparabilidad y claridad. Cuando cita la comparabilidad, se refiere a que en circunstancias similares, ante una misma transacción, las empresas seguirán un tratamiento similar en su valoración y registro, por lo que al hacerse extensivo, tanto a las cuentas anuales de una empresa en el tiempo, como a las de otras empresas en el mismo periodo y para el mismo intervalo de tiempo, permite contrastar la situación, rentabilidad, solvencia,... de las empresas.

A su vez, la claridad implicaría que la información tendrían que estar elaborada de tal manera que sus usuarios mediante un examen diligente de la información suministrada, puedan formarse juicios que les faciliten la toma de decisiones.

Siguiendo lo que dice el TRLAC (art.1.3), la auditoría tiene como objeto “verificar dichas cuentas y dictaminar si expresan una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.” Del mismo modo, el texto refundido

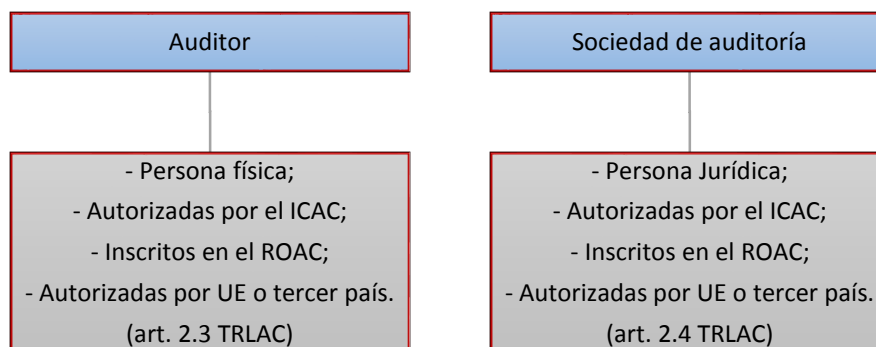
describe que comprenderá también la verificación del informe de gestión y su concordancia con las cuentas anuales. El resultado de su trabajo se plasma en un informe, el informe de auditoría, que como ya se ha comentado, puede permitir que se recuperen, al menos parcialmente, las cualidades de relevancia y fiabilidad exigibles a la información contable.

### 1.3. Sujetos que pueden realizar auditoría de cuentas

Para finalizar este primer apartado, y aunque de manera muy somera, incluso gráfica, no podemos dejar de incluir los requisitos necesarios para ejercer la profesión de auditor.

En este sentido y precisamente debido a la gran responsabilidad que exige la práctica de esta profesión, se supone que quien o quienes tengan que realizarlo deben poseer (y demostrar) un elevado nivel de conocimientos técnicos y además, cumplir con todos trámites burocráticos que requiere la institución de control<sup>4</sup>. En España según la ley, la facultad es concedida a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría, mediante siguientes condiciones que se resumen en la siguiente ilustración.

Ilustración 2 – Sujetos que pueden realizar auditoría de cuentas



Fuente: Elaboración propia a partir del TRLAC

### 1.4. El instituto de contabilidad y auditoría de cuentas: ICAC

Para acabar esta primera parte introductoria nos vemos obligados, aunque sea brevemente a dedicar unas líneas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

El ICAC fue creado mediante la Ley 19/1988, de 12 de julio, como siendo un organismo autónomo de carácter administrativo. Tiene atribuidas en esa ley, el control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

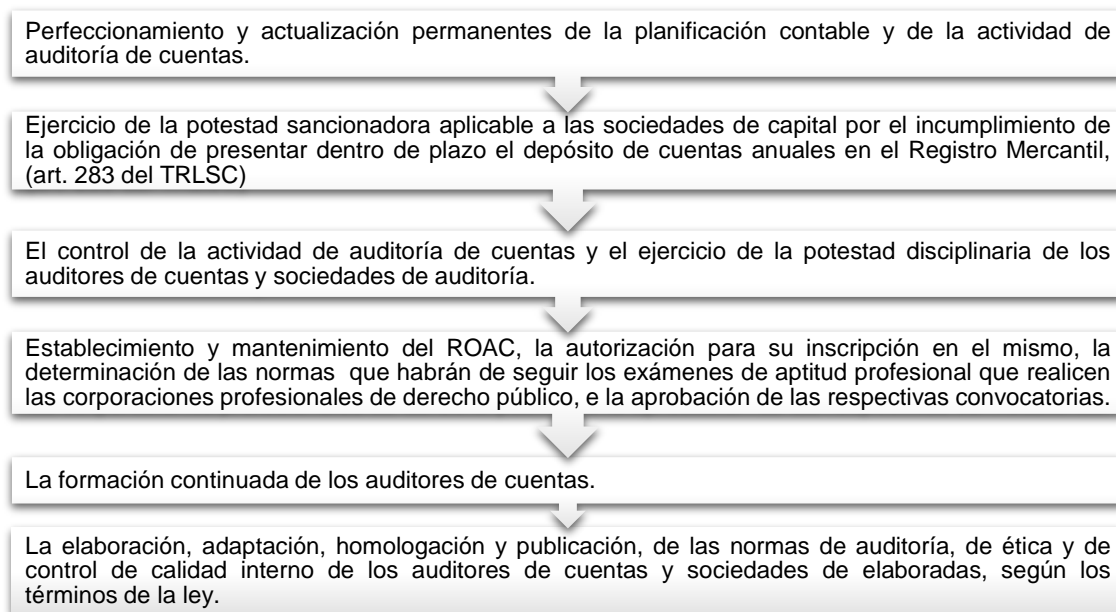
<sup>4</sup> Véase el capítulo II TRLAC - Requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas.



Este Instituto se encuentra adscrito (artículo 29 TRLAC) al Ministerio de Economía y Competitividad, que tutela su actuación bajo distintas leyes y disposiciones generales que le son de aplicación, entre otras la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración del Estado, y en especial el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, de 1 de julio 2011, y en su Reglamento de desarrollo, 1517/2011, éstas últimas serán objeto de estudio en el capítulo 2 de este presente trabajo.

Recogemos a continuación una síntesis de sus principales funciones y competencias<sup>5</sup>:

Ilustración 3 – Funciones y competencias del ICAC



Fuente: Elaboración propia a partir de la página web del ICAC

Como podemos observar, el ICAC presenta entre sus competencias, atribuciones en materia de planificación y normalización contable, pero también y respecto de la auditoría de cuentas, la normalización y adaptación de las normas técnicas de auditoría y el control de su aplicación por parte de los auditores.

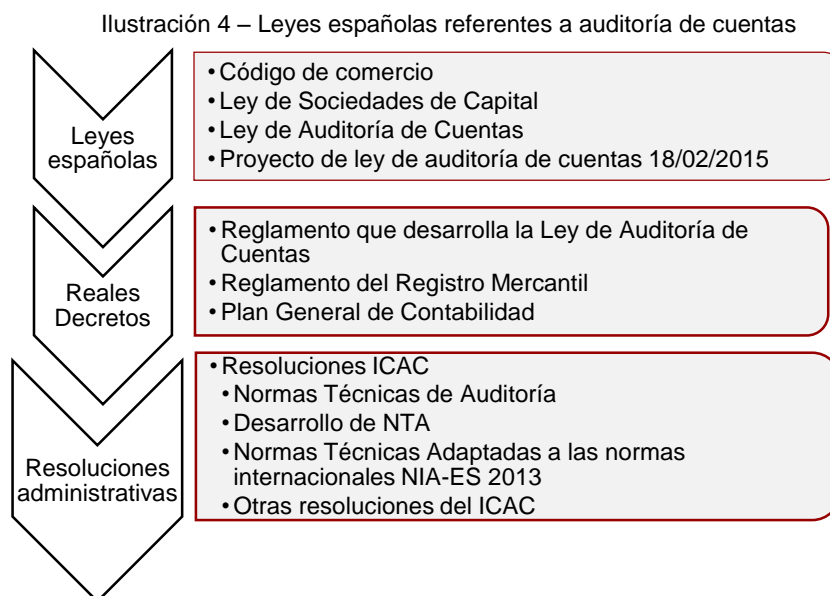
---

<sup>5</sup>Para una mayor información consultar [http://www.icac.meh.es/ICAC/QuienesSomos/Quienes\\_Somos.aspx](http://www.icac.meh.es/ICAC/QuienesSomos/Quienes_Somos.aspx), (2 apartado).

## 2. MARCO JURÍDICO Y PROFESIONAL DE LA AUDITORÍA EN ESPAÑA

El resultado del trabajo del auditor de cuentas en una auditoría de estados financieros emitidos y aprobados por los órganos de administración, se plasma en el informe de auditoría, donde expresa su opinión sobre la razonabilidad de la información contenida en los estados financieros y si los mismos están elaborados de acuerdo con los principios, criterios y normas contables de general aceptación. En este trabajo, el auditor debe actuar bajo la normativa que regula la profesión para la emisión del informe de opinión.

En España podemos encontrar diversas normativas que hacen referencia a la auditoría de cuentas, entre ellas citamos:



Fuente: Elaboración propia a partir del TRLAC

De ellas hay que destacar la Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante LAC) y sus respectivos reglamentos de desarrollo, donde constan un conjunto de normas que, tanto los auditores de cuentas como las sociedades de auditorías, deben cumplir en la ejecución de su trabajo. En la normativa referenciada, también se recogen las consecuencias de los incumplimientos de los anteriores deberes, en concreto están recogidas las infracciones y sus correspondientes sanciones, que posteriormente serán analizadas y desarrolladas en el presente trabajo.

Este control no es nuevo, pues como veremos en la ilustración 5, el sistema jurídico español ha estado regulando el control de la actividad de la auditoría desde hace décadas.

Ilustración 5 – Primera ley de auditoría de cuentas

La primera ley de auditores de cuentas en España fue aprobada en el año de 1988 designada de *Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas* mediante la cual se agregó al ordenamiento jurídico español bajo la Directiva 84/253/CEE, de 10 de abril de 1984, del Consejo, en la que definía y autorizaba las personas encargadas del control legal de documentos contables<sup>6</sup>.

Fuente: Elaboración propia a partir del TRLAC

Desde entonces y hasta la actualidad, se han ido produciendo algunas modificaciones de la ley de 1988, estando actualmente en vigor el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, que aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

De hecho, y al igual que sucede con la normativa contable, las modificaciones y adaptaciones a la normativa internacional se siguen produciendo, la sensibilidad a los cambios en la normativa que regula la profesión del auditor hace que, a fecha del presente trabajo, se encuentre en el Congreso de los Diputados un nuevo proyecto de ley de auditoría de cuentas. En este sentido en la introducción de este proyecto se recoge que el objeto principal de la nueva ley es “adaptar la legislación interna española a los cambios incorporados por la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014” (p.5).

El Texto Refundido de la Ley de Sociedad de Capital (en adelante TRLSC) es más explícito en sus referencias, dedicando una parte considerable de su articulado a la Auditoría de Cuentas. Concretamente, desde el artículo 263 hasta el 271 encuadrados en el capítulo IV: de verificación de las cuentas anuales, podemos contemplar cómo se hace referencia a diversos temas: como son la auditoría obligatoria, el nombramiento del auditor, su remuneración, el objeto de auditoría, informe y plazos de emisión por el auditor. Por último se relatan los casos de acción de responsabilidad.

Para finalizar y dada su relevancia en el tema tratado en este trabajo, recogemos en sub-epígrafes independientes, algunos de los principales principios y obligaciones a tener en consideración en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas del capítulo III del TRLAC vigente.

---

<sup>6</sup> TRLAC de 1 de julio de 2011, Sec. I disposiciones generales.

## **2.1. Independencia**

### **2.1.1. Principio de independencia y deber de adopción de medidas de salvaguarda**

Como ya se ha mencionado, el principal objetivo del auditor de cuentas es aumentar la confianza de los usuarios de la información financiera, al aportar relevancia y fiabilidad, y para ello resulta fundamental que demuestre la independencia e imparcialidad, de tal modo que al expresar su opinión se aporte mayor credibilidad y se cumpla uno de los más importantes requisitos definidos por la LAC.

El artículo 12 del TRLAC, que regula este proceso, obliga a todos los auditores a abstenerse de ejercer sus funciones cuando su objetividad pudiera estar en tela de juicio. Para ello, la norma establece que los auditores deben adoptar medidas de salvaguarda o soluciones que les permitan detectar las amenazas a la independencia, evaluarlas, reducirlas y, en caso de que sucedan, ser eliminadas. Es decir, cuando se pueda confirmar que el auditor no actúa de manera independiente en relación con la entidad a auditar, se deberá optar por la no ejecución del trabajo de auditoría.

La normativa es más evidente en lo que se refiere a las medidas de salvaguarda, apuntando que los auditores deben ser objeto de una revisión periódica, de forma individualizada para cada trabajo de auditoría y evidenciarse en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas. Los entornos o situaciones que comprometen la independencia del auditor en gran parte derivan de diversas circunstancias, como son, el auto revisión, el propio interés, la prestación de servicios adicionales como el de abogacía, las relaciones de familiaridad con el auditado, o las de confianza, tamaño de la firma de auditoría, y en último caso, la intimidación.

Las anteriores circunstancias, han sido ampliamente analizadas por la doctrina, existiendo numerosas opiniones que recogen la necesidad de tal independencia al respecto, pudiendo citar que “El problema de la independencia del auditor, se centra, por lo tanto, en la posibilidad de que el auditor por el desempeño de su actividad disponga de información relevante, no observable por el público en general” Cañibano y Calvo (1999, p. 24). Además, los mismos autores siguen afirmando que los auditores adoptan comportamiento oportunista por causa de intereses o influencias de otros.

Por tanto, la independencia del auditor está íntimamente relacionada con el desempeño profesional tomando como vínculo principal la objetividad e integridad en sus

actuaciones. Por ello, carece de todo sentido, la auditoría que no es realizada por profesionales independientes, ya que la realización de un trabajo deficiente puede provocar una pérdida de confianza por parte de los stakeholders, así como dar origen a infracciones muy graves, en el caso que hubiese mediado negligencia grave e inexcusable según el TRLAC. Estos aspectos relativos a las actuaciones que dan lugar a infracciones y sus sanciones, será desarrollado en los siguientes epígrafes de este trabajo.

### **2.1.2. Causas de incompatibilidad**

En relación con el principio de independencia, la norma, en los artículos 13 a 18 del TRLAC, establece un conjunto de factores de incompatibilidad que podrían causar la dependencia, destacamos en este trabajo, los recogidos en el artículo 13 que se resumen a continuación.

a) La condición de cargo directivo, empleado, tener a su cargo la supervisión interna en la entidad auditada, o tener otorgados a su favor, apoderamientos con mandato general por la entidad auditada;

b) El interés financiero, directa o indirectamente, con la entidad auditada y si, en uno u otro caso, es significativo para cualquiera de las partes;

c) La existencia de vínculos de matrimonio, consanguinidad o afinidad hasta el primer grado, o de consanguinidad colateral hasta el segundo grado, en el que se incluyen los cónyuges de aquellos con quienes mantengan los últimos vínculos, con los empresarios, administradores o responsables del área económica-financiera de la entidad auditada;

d) La llevanza material o preparación de los estados financieros o cualquier otro documento contable de la entidad auditada;

e) La prestación a la entidad auditada de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas, en los estados financieros u otros documentos contables;

f) La prestación de servicios de auditoría interna a la entidad auditada, salvo que su responsabilidad recaiga sobre el órgano de gestión de la entidad auditada;

g) La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferente;

h) La percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada, siempre que éstos constituyan un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor;

i) La prestación a la entidad auditada de servicios de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar los datos integrantes de los estados financieros de la entidad auditada, salvo que ésta asuma la responsabilidad.

En caso de que se verifique alguna de las anteriores situaciones mencionadas, el auditor tendrá que abstenerse de actuar. Por ello, según Fernández, Villanueva y Mareque (2013) el auditor no podrá realizar el trabajo de auditoría cuando exista algún tipo de incompatibilidad, apoyándose en medidas de salvaguarda.

Las incompatibilidades consisten en medidas que limitan la actuación del auditor y la posibilidad de efectuar otras funciones suplementarias en la entidad auditada. Al igual que en la normativa nacional, este tipo de medidas son valoradas positivamente en las legislaciones internacionales.

Respecto de las actividades suplementarias que podrían limitar la independencia del auditor, existen determinadas actividades, de abogacía, de auditoría interna, o significativos en relación a los ingresos percibidos por el auditor que comprometen esa independencia y "...para alcanzar la independencia, es imprescindible separar la auditoría del resto de las actividades que puedan impedir la concurrencia de la independencia, destacando la consultoría" Villacorta (2007, p. 5).

### **2.1.3. Contratación y rotación**

Los aspectos relacionados con la contratación y su rotación, han sido ampliamente estudiados por la literatura, existiendo algunas investigaciones empíricas que señalan la conveniencia de rotación de firma de auditoría. Así, Ruiz y Gómez (2006) concluyen que la opinión del auditor puede ser influida o comprada con facilidad. Sin embargo, hay autores como Monterrey y Sánchez (2007) que presentan su investigación con resultados contrarios, manifestando por una parte que todo el conocimiento generado por el auditor derivado del tiempo de permanencia con el mismo cliente, favorece la calidad contable y por otra que el nivel de honorario facturado, no influye en su opinión.

Al revisar las diferentes doctrinas al respecto, nos posicionamos con quienes opinan que la no rotación de firma de auditoría podrá poner en duda la independencia del auditor,

porque el mismo, al conocer la empresa auditada con profundidad, al igual que a los miembros de sus órganos de administración, es decir, al existir la posibilidad de mantener una relación de “familiaridad” con todo el entorno circundante, podría provocar una relajación de los valores éticos del auditor, permitiendo que su opinión estuviera influida.

En el artículo 19 del TRLAC se regula la contratación y rotación del auditor, para los casos de auditoría obligatoria, recoge que los contratos de trabajo de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría no podrán ser inferiores a tres años, ni superiores a nueve años desde la fecha en que se audita el primer ejercicio, pudiendo ser contratados por periodos máximos sucesivos de tres años, una vez terminando el periodo inicial.

Además, la norma reitera que, una vez finalizado el periodo de contratación inicial o de prórroga del mismo, si ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría, ni la entidad auditada manifestasen su voluntad de abstenerse de la auditoría, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un periodo de otros tres años.

Cuando la entidad auditada o el grupo de sociedades tienen la condición de entidades de interés público, o el importe neto de su cifra de negocios es superior a 50.000.000 €, dadas sus características y su importancia, la norma se vuelve más restrictiva, pues como se recoge en el artículo 19.2, será obligatoria la rotación del auditor que firma el informe de auditoría, cuando transcurran siete años desde el primer año o ejercicio en que fueron auditadas las cuentas, y además para que el mismo auditor pueda volver a auditar las cuentas de esa empresa, deberán transcurrir en todo caso 2 años.

Tras haber analizado este artículo, la cuestión que nos planteamos es si realmente la rotación no debería ser obligatoria para periodos de tiempo inferiores a los 9 años, tal y como se recoge en la norma, para no estimular la práctica de actos poco o nada éticos, al evitar que el auditor dispusiera de tiempo suficiente para crear esos hábitos inapropiados o esas familiaridades a las que hacíamos referencia. Claro que por otro lado, planteamos el mismo problema ya expuesto por otras investigaciones, es decir, al hacer la rotación con la frecuencia estipulada por la norma, ¿El nuevo auditor tendrá la suficiente experiencia en el sector, e incluso, las horas de trabajo necesarias para conocer la entidad auditada serán factibles con las condiciones de su contratación dada la competencia existente en el sector de la auditoría? ¿No podría repercutir este hecho negativamente en la calidad de su trabajo?

Debido a la complejidad de este tema, reiteramos una vez más, que para alcanzar la independencia es necesario la rotación pero sin que por ello se produzca un menoscabo en la calidad de su trabajo.

Por otra parte, en otras investigaciones, (Ruiz, Gómez y Carrera, 2009), en este trabajo en contra la rotación, consideran que podría implicar, una disminución de la eficiencia del trabajo del auditor, si bien hay que señalar que estos autores reconocen la existencia de varias limitaciones relevantes en sus resultados, al igual que sucede en casi todos los trabajos empíricos, ya que no es habitual encontrar estudios 100% fiables, y a los que podríamos tomar como la verdad incondicional.

## **2.2. Deberes de custodia y secreto**

### **2.2.1. Deber de conservación y custodia**

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas conservarán y custodiarán durante el plazo de cinco años, a contar desde la fecha de emisión del informe de auditoría, la documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada, (art. 24, TRLAC 2011).

En esta documentación se incluirán los papeles de trabajo del auditor, ya que representan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe.

Con la fijación de esa medida, los auditores se responsabilizarán de salvaguardar toda documentación requerida, al menos, hasta la fecha citada en el TRLAC.

En definitiva, podrá ser utilizada como prueba, por ejemplo, en caso de haber un reclamación, litigio o mismo un procedimiento judicial sobre un encargo de auditoría.

### **2.2.2. Deber de secreto y acceso a la documentación**

Es este deber de secreto, como podremos observar en el estudio empírico, uno de los más importantes y que conlleva mayores responsabilidades para un auditor. En concreto el artículo 25 del TRLAC en su punto 1 recoge que:

El auditor de cuentas firmante del informe de auditoría, la sociedad de auditoría así como los socios de ésta, los auditores de cuentas designados para realizar auditorías en nombre de la sociedad de auditoría y todas las personas que hayan intervenido en la realización de la auditoría estarán obligados a mantener



el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas, sin perjuicio del deber de denuncia contemplado en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Según el artículo 58 del Reglamento que desarrolla el TRLAC (en adelante RLAC), este deber de secreto, no solo deberá ser mantenido durante la ejecución de su trabajo, sino que se prolonga en el tiempo, incluso cuando el auditor o la sociedad de auditoría o socios de ésta, causan baja en el ROAC, o se haya cesado la vinculación con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría por parte de las personas que intervinieron en la realización de la auditoría. Si un auditor que no cumple con este deber, podría transmitir informaciones ajenas y poner la empresa auditada en situaciones adversas. Es decir, la información procedente de la auditoría de cuentas anuales, no puede en ningún modo ser usada por el auditor, sociedad de auditoría u otras personas interesadas, para fines diferentes que no sea la realización de la actividad de auditoría, o como veremos a continuación en las funciones de supervisión y control u otras afines y legalmente establecidas.

El acceso a la documentación conservada y custodiada por el auditor se permite en contadas ocasiones: así, el ICAC, tanto en el ejercicio de las funciones legalmente atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, como a efectos de la cooperación internacional.

Quienes resulten designados por resolución judicial. También, quienes estén autorizados por ley, el Banco de España, la Comisión Nacional del Mercado de Valores y la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como los órganos autonómicos competentes en materia de supervisión y control de las entidades aseguradoras, exclusivamente a los efectos del ejercicio de las competencias relativas a las entidades sujetas a su supervisión y control, en casos especialmente graves.

Las corporaciones representativas de los auditores de cuentas a los exclusivos efectos de verificar la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros; Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, además de en el caso previsto en el artículo 5, en el supuesto de sustitución de auditor de cuentas o sociedad de auditoría de la entidad; y por último, las autoridades competentes de los

Estados miembros de la Unión Europea y de terceros países en los términos previstos por la ley, (art 25.2 del TRLAC).

Ilustración 6 – Acceso autorizado a la documentación de carácter secreto con las limitaciones y requisitos previstos en la ley

- a) El ICAC;
- b) Quienes resulten designados por resolución judicial;
- c) Los que son autorizados por la ley;
- d) Las Instituciones públicas con competencias de control y supervisión de las entidades financieras, de seguros o aún que cotizan en el Mercado de Valores, en el ejercicio de sus funciones;
- e) Las corporaciones representativas de los auditores de cuentas;
- f) Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

Fuente: Elaboración Propia a partir del TRLAC

### **2.3. Obligación de divulgación de información**

Recoge el artículo 26 del TRLAC, una obligación de todo auditor o sociedad de auditoría, a que realicen la auditoría de cuentas de entidades de interés público, así como las sociedades y demás entidades de auditoría de terceros que consiste en hacer pública o dar a conocer a través de su web, un informe anual de transparencia.

Tal informe de transparencia deberá contener diversas información, que pasa desde la descripción de la forma jurídica y propietarios de la entidad, descripción de los órganos de gobierno de la sociedad de auditoría, descripción del sistema de control de calidad interno, relación de las entidades de interés público para las que han realizado trabajos de auditoría de cuentas en el último ejercicio, información sobre los procedimientos o protocolos de actuación seguidos por el auditor de cuentas o sociedad de auditoría para garantizar su independencia.

El libro verde (2010) de la comisión europea, enfatiza que la responsabilidad del auditor respecto de la divulgación de información, no sólo sirve como control de la auditoría, sino que mejora el proceso de comunicación en general y fomenta la percepción del valor añadido que se presume en el trabajo de auditoría.

Esto nos traslada una vez más, al concepto y objetivo de auditoría, si el objetivo de auditoría es incrementar la confianza de los usuarios de la información financiera, además de la opinión técnica expresada en el informe (ya sea favorable o con salvedades) que al

referirse a las cualidades de relevancia y fiabilidad, sería indicativa de la calidad de la información contable, con la divulgación de todas las informaciones relacionadas con transparencia en ejecución de su trabajo, no quedaría ningún margen de duda sobre la calidad del trabajo del auditor.

#### **2.4. Obligaciones relativas a la verificación y revisión**

La normalización de las obligaciones relativas a la verificación y revisión, se encuentra dispersa en diversas normas, pudiendo destacar, el TRLAC (artículo 3) o el RLAC (artículos 5 y 6), y desarrollada en varias Normas internacionales de auditoría (NIA-ES, en adelante).

En nuestra normativa nacional, en los artículos 5 y 6 del TRLAC, se recoge que los auditores tienen como principal obligación la manifestación de su opinión realizada bajo las siguientes condiciones:

- a) Recoger en el informe las cuentas anuales que han sido objeto de auditoría y el marco normativo de información financiera que se utilizó para su elaboración, también las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo;
- b) Describir de forma general el alcance de la auditoría realizada, enfatizando las normas de auditoría aplicadas, e incidiendo los procedimientos previstos en las mismas cuya aplicación no ha sido posible debido a alguna limitación encontrada en el desarrollo de la auditoría;
- c) Una manifestación en contra o a favor al informe de gestión con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio, en el caso de que va acompañado a las cuentas anuales;
- d) Una descripción explícita de las reservas o salvedades detectadas, así como de cualquier aspecto que aunque no constituye una reserva o salvedad, el auditor destaque en el informe por su importancia, según recoge la normativa;
- e) Una manifestación de su opinión de forma clara y precisa, y al mismo tiempo una opinión técnica al respecto de las cuentas anuales de un determinado ejercicio sobre si éstas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación económico financiera de la entidad auditada, a la fecha de cierre del ejercicio, y también expresará su opinión sobre el resultado y los estados de cambios en el patrimonio neto y, en su caso, el de flujos de efectivo.

Whittington y Pany (2004) mencionan que la normativa internacional siempre establece que el informe de los auditores debe tener una comunicación técnica,

cuidadosamente ordenada en su preparación y presentación y en cuyo título se incluya la palabra “independiente” así como que va dirigido a las compañías auditadas.

Nos centramos a continuación en las responsabilidades del auditor según NIA-ES, dicha normativa internacional de auditoría se materializó en España, mediante la adaptación de las mismas efectuada desde el ICAC para su aplicación en España (de ahí su denominación NIA-ES) y aprobadas en la Resolución de 15 de octubre de 2013.

Aunque son muchas las normas (NIA) que hacen referencia a las distintas responsabilidades de los auditores, limitamos el contenido de este apartado a una breve síntesis de las que consideramos más significativas en relación a este estudio.

Así, comenzamos con la NIAS-ES 200, que trata de las responsabilidades globales que tiene el auditor independiente cuando realiza una auditoría de estados financieros de conformidad con las NIA. En particular, establece los objetivos globales del auditor independiente y explica la naturaleza y el alcance de una auditoría diseñada para permitir al auditor independiente alcanzar dichos objetivos. Asimismo explica el alcance, la aplicabilidad y la estructura de las NIA e incluye requerimientos que establecen las responsabilidades globales del auditor independiente aplicables en todas las auditorías, incluida la obligación de cumplir las NIA.

Recoge en su punto 5 que como base para la opinión del auditor, las NIA requieren que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Una seguridad razonable es un grado alto de seguridad. Se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo. Las NIA contienen objetivos, requerimientos y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas que tienen como finalidad ayudar al auditor a alcanzar una seguridad razonable.

Por otra parte la NIA-ES 220 trata sobre el sistema de control de calidad y la función de los equipos del encargo recogiendo que los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad son responsabilidad de la firma de auditoría. De acuerdo con la NICC 1, la firma de auditoría tiene la obligación de establecer y mantener 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 legales y reglamentarios

aplicables; y los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios del encargo son adecuados en función de las circunstancias.

Por su parte, la NIA-ES 240 trata de las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al fraude en la auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla el modo de aplicar la NIA 315 y NIA 315, “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno” y la NIA 330 “Respuestas del auditor a los riesgos valorados”.

Se recoge, que en este sentido los objetivos del auditor son: Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude; obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas; y responder adecuadamente al fraude o a los indicios de fraude identificados durante la realización de la auditoría.

La NIA-ES 250 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.

Por último, la NIA-ES 700 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros. En este sentido recoge que los objetivos del auditor son: la formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y la expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe escrito en el que también se describa la base en la que se sustenta la opinión.

### **3. RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR DE CUENTAS Y LA SOCIEDAD DE AUDITORÍA**

En términos generales, la responsabilidad es un concepto complejo, es intrínseco a la persona, sobre todo cuando se ve desde la óptica de responsabilidad personal, ya que reside en la conciencia de cada uno, lo que permite especular, cuestionar, gestionar, orientar y evaluar todas las consecuencias de sus acciones, de acuerdo con la moralidad individual.

En un primer significado, un individuo es considerado responsable, cuando cumple con sus obligaciones es decir cuando obra con el cuidado debido, en atención a los compromisos asumidos respecto de los demás, en un tiempo previamente definido. La responsabilidad también hace referencia a la ejecución de las tareas pendientes de realizar, en este sentido, el sujeto responsable se enfrenta a los problemas tomando siempre la mejor decisión posible.

Si bien el aspecto de responsabilidad arriba mencionado resulta de gran importancia, no es el que va a ser objeto de estudio en este apartado, la responsabilidad aquí estudiada, es la que surge en el caso de los incumplimientos de las obligaciones y deberes por parte de los auditores, es decir, nos movemos en el binomio causa-consecuencia, siendo el incumplimiento la causa y la responsabilidad, la consecuencia.

La vulneración de una norma conlleva una reacción por parte del ordenamiento jurídico. Si la respuesta es sólo el restablecimiento de la situación lesionada, se tratará de una reacción a un ilícito civil; si lo que se busca no es reparar el daño, sino castigar o intimidar a los infractores, se producirá un ilícito administrativo o penal.

Por ello, se divide este apartado en tres sub-apartados, dedicados a las tres perspectivas desde las que podemos estudiar las infracciones de estas conductas y sus regulaciones sancionadoras.

Así, el primer apartado lo hará desde la óptica del derecho privado, dejando los apartados segundo y tercero, para analizar dicha regulación a la luz de la normativa sancionadora administrativa y penal.

#### **3.1. Responsabilidad Civil**

La responsabilidad civil es un concepto que está relacionado con el compromiso moral originado por una culpa o falta cometida por alguien. De igual modo, surge cuando se hay obligación de reparar el daño causado o compensarlo.

La auditoría es una actividad profesional generadora de riesgo, el derivado de las manifestaciones que transmite el informe al ir dirigido a una pluralidad de sujetos e intereses. En el código civil, artículo 1902, se distinguen 2 tipos de responsabilidad civil, la contractual y extracontractual, que se diferencian en el hecho de si ha habido o no vínculo previo entre las partes, es decir, la responsabilidad contractual es aquella que surge cuando la persona que ha sufrido daño y autor del daño ya tenían antes una relación jurídica y la responsabilidad extracontractual es lo contrario, cuando no había previamente ninguna relación jurídica. Entre las dos cubren, desde el punto de vista civil, la totalidad de sujetos mencionados.

La responsabilidad contractual del auditor surge al existir un vínculo jurídico entre las auditadas y los auditores o sociedades de auditoría, por el incumplimiento del contrato, por otra parte, la responsabilidad extracontractual, ante los terceros, representa a cualquiera que pudiera sentirse perjudicado o que le hubieran causado daño al haber dado credibilidad (o no) al contenido de una información incorrectamente auditada.

Como pone de manifiesto el artículo 22 TRLAC podemos ver los trámites legales exigidos por la ley a respecto de responsabilidad civil:

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría responderán por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del Código Civil, con las particularidades establecidas en el presente artículo.
2. La responsabilidad civil de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría será exigible de forma proporcional a la responsabilidad directa por los daños y perjuicios económicos que pudieran causar por su actuación profesional tanto a la entidad auditada como a un tercero.
3. Cuando la auditoría de cuentas se realice por un auditor de cuentas en nombre de una sociedad de auditoría, responderán solidariamente, dentro de los límites señalados en el apartado precedente, tanto el citado auditor que haya firmado el informe de auditoría como la sociedad de auditoría.

4. La acción para exigir la responsabilidad contractual del auditor de cuentas y de la sociedad de auditoría prescribirá a los cuatro años a contar desde la fecha del informe de auditoría.

Sarazá (2014) señala que la “responsabilidad civil del auditor deriva de una actuación antijurídica, consistente en el incumplimiento de los deberes profesionales que le impone el ordenamiento jurídico, y ser culpable” (sección de actuación, párr. 7).

La actuación antijurídica puede proceder de la no realización del informe o su emisión tardía, o la falta de diligencia en la realización de su trabajo.

Respecto del resultado de esta actuación, podrá ser un daño para la sociedad, los socios o terceros, en el caso existir un vínculo causal entre ellos, o sea, esta conducta antijurídica producirá daños morales para la sociedad, los socios o terceros implicados.

Al tenor de la exigencia de la responsabilidad civil, que, hoy por hoy, como hemos visto, se contempla en el artículo 22 del vigente TRLAC remitiéndose a las reglas generales del Código Civil, la normativa de auditoría tendría que focalizar más al papel del auditor en resolver los daños y perjuicios que puedan derivarse del ejercicio de la actividad auditora. Quizá la solución sea el establecimiento de un sistema de responsabilidad extracontractual cuasi objetiva o subjetiva, con inversión de la carga de la prueba; es decir, que en el hecho de la existencia de la culpabilidad, como requisito para la existencia de la responsabilidad previsto en el art. 1902 del Código Civil, se presuma en la actuación del auditor, de tal manera que solo pueda liberarse de la responsabilidad probando su diligencia en el ejercicio de sus funciones. Dicho en otros términos y desde la óptica del perjudicado, probando las víctimas del perjuicio el daño y la relación de causalidad del mismo con la actuación del auditor, éste solo podría quedar exento de responsabilidad si prueba que ha sido diligente, no teniendo así la víctima, demandante de la indemnización, la carga de buscar la prueba de la culpa del auditor.

En particular, desde el punto de vista de la responsabilidad profesional, además de tener todos los aspectos mencionados en la responsabilidad a nivel personal, se deberían exigir unas cualidades o habilidades en un universo donde se exige más compromiso en el desarrollo de sus tareas, porque en esta situación, se ven o pueden verse influidas, un número mayor de personas.



Según Sala (2003), hablar de responsabilidad profesional es hablar de responsabilidad civil, pues que se caracteriza porque los hechos o presupuestos de los que deriva pertenecen a la actividad propia de una profesión, sea liberal o esté determinada por una relación de empleo, pública o privada y que ligue al sujeto con otra persona o entidad.

### **3.2. Responsabilidad Penal**

El concepto de delito deberá contener todas las características que debe tener un hecho para ser considerado como tal y ser, en consecuencia, sancionado con una pena. Responde a una doble perspectiva: por un lado, es un juicio de desvalor que recae sobre un hecho o acto humano que se llama injusto o conducta antijurídica, y por otro, es un juicio de desvalor que se hace sobre el autor de ese hecho mediante la atribución de dicho acto a su autor para hacerle responsable del mismo. Sus caracteres esenciales son tanto positivos, necesarios para que pueda nacer responsabilidad criminal, como negativos o eximentes de responsabilidad.

Las conductas concretas de los auditores de las que podría derivarse responsabilidad penal, no aparecen expresamente recogidas en el código penal (en adelante CP), en cambio, en su articulado se recogen diversos tipos de delitos o infracciones en que un auditor en la realización (o no) de su trabajo puede incurrir a pesar de no venir especificado “al auditor” o “a la sociedad de auditoría” como autor del delito.

Debido a la relevancia de trabajo del auditor y su gran impacto en el entorno circundante, es opinión del autor, que sería necesario recoger particularmente algún artículo que sancionara directamente los incumplimientos de los auditores.

En general, se puede demandar responsabilidad penal al auditor, como autor de un delito si cometen un acto delictivo en términos de la ley, inducen a alguien a cométele, auxilian en la comisión de los hechos constitutivos de delito, u ocultan e imposibilitan su continuidad. Ya que según lo dispuesto en artículo 28 CP son criminalmente responsables de los delitos:

Quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento.

También serán considerados autores:

a) Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo.

b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado.

En cuanto al crimen por el encubrimiento, se regula el CP, que expone que será castigado el sujeto que, con conocimiento de la comisión de un delito y sin que haya intervenido como autor o cómplice, interviniera con posterioridad a su ejecución, de siguiente modo:

1. ° Auxiliando a los autores o cómplices para que se beneficien del provecho, producto o precio del delito, sin ánimo de lucro propio.
2. ° Ocultando, alterando o inutilizando el cuerpo, los efectos o los instrumentos de un delito, para impedir su descubrimiento.
3. ° Ayudando a los presuntos responsables de un delito a eludir la investigación de la autoridad o de sus agentes, o a sustraerse a su busca o captura (art. 451, CP).

Dentro del articulado recogido en el CP, las actuaciones más cercanas a los comportamientos ilícitos de los auditores relacionadas con los trabajos de auditoría son:

La recogida en el artículo 392 del CP, relativa a los actos dolosos de falsificación de documentos mercantiles de los que deriva responsabilidad penal, en que en nuestro caso encuadraría los informes de auditoría de cuentas anuales, visto que el TRLAC artículo 3, lo define como siendo este tipo de documento.

Otros casos de responsabilidad penal por omisión y relacionado con el deber de secreto, se recoge en el artículo 199.

Un último aspecto destacable es resultado de una de las últimas reformas del código penal, la de 2010, a partir de la cual se reconoce que las personas jurídicas son susceptibles de ser sancionadas penalmente. Aunque el legislador no define expresamente como persona jurídica a las “sociedades de auditoría”, dado que, con auxilio de la legislación mercantil y civil, sabemos que el término sociedad jurídica representa cualquiera empresa, agrupaciones de personas o entidad que ostenta personalidad jurídica, nos permite afirmar que una sociedad de auditoría podrá incurrir en responsabilidad penal y ser sancionada según los términos que estipula artículo 31 bis del CP.

### 3.3. Responsabilidad Administrativa

Con el derecho administrativo se persigue el interés general, lo que se traduce en unas normas que imponen límites a la actuación de todos los sujetos, en nuestro caso auditores. La contravención de tales límites lleva aparejada una consecuencia que puede consistir en infligir un mal al infractor, es decir, imponerle una sanción. La sanción administrativa es por tanto un mal infligido a un administrado en ejercicio de la correspondiente potestad administrativa por un hecho o conducta constitutivos de infracción, asimismo, administrativa, tipificada legal y previamente como tal.

La potestad sancionadora en el ámbito administrativo, recoge el artículo 30 del TRLAC, le corresponde únicamente al ICAC. El auditor, en el transcurso de su trabajo, deberá tomar una serie de decisiones encaminadas a obtener, documentar y evaluar convenientemente la evidencia necesaria. Se puede decir que actúa de forma responsable siempre que esas decisiones sean razonadas, estén de acuerdo con las normas técnicas de auditoría y permitan obtener una evidencia suficiente en calidad y cantidad, capaz de soportar una opinión final correctamente formulada.

Igualmente, el mismo artículo describe que el plazo de resolución y notificación de los procedimientos sancionadores derivados de la comisión de las infracciones previstas en esta ley será de un año, pudiendo ser prorrogable de acuerdo con lo previsto en el régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Según Villarroya y Morales (2002) la actividad administrativa de imposición de sanciones se desarrolla mediante el procedimiento sancionador, que no sólo sirve para ordenar y hacer más eficaz esta actividad, sino muy especialmente para garantizar que el particular acusado de cometer una infracción, pueda defenderse adecuadamente.

Además, la idea de que la práctica sancionadora “motiva” a estos profesionales a seguir una conducta de mayor seriedad y compromiso en el ejercicio de sus funciones, por un doble motivo, de una parte las rígidas sanciones que le pudieran ser impuestas y de otra el demérito de su imagen ante el público.

El artículo 31 en su punto primero recoge que se considerarán responsables de las infracciones recogidas en esta norma (TRLAC): los auditores de cuentas, las sociedades de auditoría y demás entidades de auditoría o socios firmantes o no del informe y las otras

personas con capacidad para influir en el resultado final de la auditoría de cuentas, mediante los términos de la ley.

A continuación, y antes de recoger someramente los distintos tipos de infracciones a las que se hace referencia en el párrafo anterior, vamos a describir el inicio del proceso administrativo sancionador.

### **3.3.1. El control técnico como el factor previo para iniciar un proceso administrativo sancionador**

Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ejercer de oficio el control de la actividad de auditoría de cuentas a través de las actuaciones de control técnico o investigaciones y de control de calidad o inspecciones, con la finalidad de comprobar que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría en el ejercicio de su actividad se sujeta a la normativa reguladora de dicha actividad.

El plan de control de calidad programará la realización de las inspecciones a los auditores y sociedades de auditoría considerando los principios rectores de generalidad y periodicidad y tendrán carácter preventivo.

El plan de control técnico dispondrá la realización de las investigaciones en función de los siguientes criterios: Resultados u otra información que resulte de las actuaciones de control de calidad; datos objetivos que resulten de la información suministrada al ICAC por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría; y datos obtenidos a través de denuncias o de cualquier otro tipo de información que pueda conocer el Instituto, incluidas las procedentes de las corporaciones de derecho público representativas de auditores y de otros organismos o instituciones públicos.

Con arreglo al artículo 65 del RLAC, queda claro que el ICAC, para lograr el éxito del control técnico y de calidad, debe tener a su disposición, de acuerdo con finalidad requerida, los papeles de trabajo, así como cualquier documento, libro o registro para su examen o verificación. Los auditores y las sociedades de auditorías la ley, están legalmente obligados a facilitar toda la información exigida y colaborar con los controles. A su vez los funcionarios del ICAC guardaran el deber de secreto.

Como dispone el artículo 70 del RLAC, el objeto de estas actuaciones es “determinar hechos o circunstancias que puedan suponer la falta de conformidad de la actividad de auditoría o de los trabajos de auditoría con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas”.

Por su parte dispone el artículo 72 que las investigaciones se documentarán con la emisión de un informe, que se remitirá al auditor de cuentas o sociedad de auditoría para que, en su caso, realice las alegaciones que considere oportunas en un plazo de quince días. Dicho informe, considerando el alcance y la extensión de las actuaciones realizadas, contendrá, al menos, la descripción de las verificaciones y revisiones realizadas, y las conclusiones generales alcanzadas, resaltando, en su caso, los posibles incumplimientos detectados de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Trascurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior y una vez analizadas, en su caso, las alegaciones presentadas, el Presidente del ICAC adoptará un acuerdo, que contendrá alguna de las decisiones siguientes:

- El archivo de las actuaciones de control técnico, sin más trámite;
- La iniciación del procedimiento sancionador correspondiente, cuando de las actuaciones realizadas se deduzcan indicios de la comisión de alguna de las infracciones tipificadas en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. Para comenzar un procedimiento sancionador, deben haberse detectado irregularidades en los controles técnicos o investigaciones efectuados por el ICAC.

### **3.3.2. Tipos de infracciones y sus sanciones**

A lo largo del trabajo venimos recogiendo algunos de los deberes y obligaciones que deben cumplir los auditores o sociedades de auditoría en el ejercicio de sus funciones.

A continuación, de forma esquemática, recogemos los comportamientos infractores contemplados en la ley de los que se deriva responsabilidad administrativa.

Estas infracciones previstas en esta Ley se clasifican en tres grupos, **leves**, **graves**, y **muy graves**. Respecto de las sanciones aplicables a las mismas, se fijan teniendo en cuenta: la naturaleza e importancia de la infracción, la gravedad del perjuicio o daño causado o que pudiera causar, la existencia de intencionalidad, la importancia de la entidad auditada, medida en función del total de las partidas de activo, de su cifra anual de negocios o del número de trabajadores, las consecuencias desfavorables para la economía nacional, la conducta anterior de los infractores, la circunstancia de haber procedido a realizar por iniciativa propia actuaciones dirigidas a subsanar la infracción o a minorar sus efectos, la condición de entidad de interés público de la entidad auditada.

## Infracciones muy graves

Ilustración 7 – Infracciones de los auditores consideradas muy graves (art.33 TRLAC)

a) La emisión de informes de auditoría de cuentas en que la opinión manifestada no es conforme las pruebas obtenidas, (siempre cuando existe dolo o negligencia grave e inexcusable).

b) El incumplimiento del principio de independencia, incluyendo todas las formas de incompatibilidad mediante los terminos de la ley y siempre en caso que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable.

c) La negativa o resistencia de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría al ejercicio de las competencias de control del ICAC o la falta de remisión de información o documentos requeridos por este organismo en conformidad con lo dispuesto en la normativa.

d) El incumplimiento del deber de secreto establecido en artículo 25 del TRLAC.

e) La utilización en beneficio propio o ajeno de la información obtenida en el ejercicio de sus funciones.

f) El incumplimiento de la prohibición asignada en el artículo 37.3 del TRLAC.

g) El incumplimiento del deber de conservación y custodia (art. 24 del TRLAC) salvo que concurran causas de fuerza mayor no imputables al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría.

Fuente: Elaboración propia a partir del TRLAC

Las infracciones consideradas como muy graves, serán sancionadas tal y como se recoge en la tabla siguiente, dependiendo de quién sea el sujeto infractor.

Tabla 1 – Sanciones aplicadas por el ICAC (infracciones muy graves - TRLAC)

INFRACTOR	SANCIONES
Auditor individual (art. 36.1 del TRLAC)	a) Retirada de la autorización y baja definitiva en el ROAC; b) Suspensión de la autorización y baja temporal de dos a cinco años en el ROAC; c) Multa por importe de seis a nueve veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que haya cometido la infracción (límite definido entre 18.001 a 36.000 €). El máximo no se aplicará en casos de infracciones derivado de auditoría en una entidad de interés público.
Sociedad de auditoría (art. 36.4 del TRLAC)	a) Retirada de la autorización y baja definitiva en el ROAC; b) Multa por importe que varía entre el 3 % y 6 % de los honorarios facturados por actividad de auditoría en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción. (Importe mínimo: 24.000 €).
Socio responsable (art. 36.5 del TRLAC)	a) Retirada de la autorización y baja definitiva en el ROAC; b) Suspensión de la autorización y baja temporal que varía entre dos y cinco años en el ROAC; c) Multa por una cifra de 12.001 € como mínimo y 24.000 € el máximo.

Fuente: Elaborado por el autor, basando en la normativa

El régimen sancionador es muy explícito con sanciones que van desde la baja definitiva en el ROAC, a bajas temporales, acompañadas de multas elevadas. Las penalizaciones más duras, en términos de la dimensión de la multas recaen sobre el auditor cuando está como ejerciente a título individual.

### Infracciones graves

#### Ilustración 8 – Infracciones de los auditores consideradas graves (art. 34 TRLAC)

- a) El incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas obligatoria, contratada en firme, por una designación judicial o por el registro mercantil por causas imputables al auditor o sociedad de auditoría.
- b) El incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe.
- c) El incumplimiento del deber de independencia en este caso siempre que no medie dolo o negligencia o todavía el incumplimiento de los dispuestos al principio del cómputo de la incompatibilidad, contratación honorarios del auditor, conforme los términos de la referida normativa.
- d) La no remisión al ICAC de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, que estipula la ley, cuando hayan pasado más de 3 meses desde el término del plazo, o la remisión de tales información de forma incorrecta o incompleta.
- e) "La aceptación de trabajos de auditoría de cuentas que superen la capacidad anual medida en horas del auditor de cuentas, de acuerdo con lo establecido en las normas técnicas de auditoría de cuentas."
- f) El incumplimiento de lo citado en la disposición final primera del TRLAC, con respecto al deber de comunicar a todos los órganos o Instituciones Públicas con competencias de control o inspección, determinados hecho relevantes consideradas por la norma.
- g) Cuando hay emisión de un informe, en el cual, la persona identificase como un auditor de cuentas en un trabajo que sea distinto a la de auditoría de cuentas definido por ley, cuando su redacción o presentación pueda causar confusión respecto a su naturaleza como trabajo de auditoría de cuentas.
- h) "La realización de trabajos de auditoría de cuentas sin estar inscrito como ejerciente en el ROAC o sin tener prestada fianza suficiente".
- i) El incumplimiento de las medidas de salvaguarda definidas por la ley y todavía cuando tales medidas no sean suficientes o no se hayan establecido.
- j) La falta de cumplimiento en plazo de los requerimientos formulados en el control de calidad salvaguardado en artículo 28.1 del TRLAC.
- k) El incumplimiento de la obligación de publicar el informe anual de transparencia o cuando el informe publicado contenga información considerada incorrecta como previsto en el artículo 26 del TRLAC.
- l) La negativa o resistencia por parte de los sujetos no auditores a que refiere la normativa TRLAC (art. 17 e 18) a las competencias de control del ICAC o la falta de remisión a este Organismo de cuanta información o documentos sean requeridos en el ejercicio de dichas competencias.

ll) La inexistencia o falta sustancial de aplicación de sistemas de control de calidad internos por parte de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría.
m) La no comunicación del incumplimiento de algunos requisitos exigidos a los auditores o sociedades de auditoría para la inscripción en el ROAC como ejercientes o sociedades de auditoría, cuando hayan continuado ejerciendo su actividad.
n) El incumplimiento de lo dispuesto en cuanto al seguimiento de formación continuada.
ñ) La firma de un informe de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría por un auditor de cuentas que no esté expresamente designado por dicha sociedad para su realización.
o) El incumplimiento de la obligación de permitir al demás auditores el acceso a la documentación necesaria a la realización de su trabajo, según se especifica en el TRLAC.

Fuente: Elaboración propia a partir del TRLAC

Las infracciones graves se cometen por incumplimientos de los principios y obligaciones que establece el TRLAC, de menor gravedad que las anteriores, y lógicamente, como vemos a continuación, con sanciones aplicables que, aunque significativas, en ningún caso conllevan la baja definitiva del auditor o de la sociedad de auditoría.

Tabla 2 - Sanciones aplicadas por el ICAC (infracciones graves - TRLAC)

INFRACTOR	SANCIONES
Auditor individual (art. 36.2 del TRLAC)	a) Suspensión de la autorización y Baja temporal en el ROAC hasta 2 años; b) Multa de 2 a 5 veces la cantidad facturada por el trabajo en el que se haya derivado la infracción (Límites: 6.001-12.000 €); c) Cuando la infracción no se haya cometido en relación con un trabajo específico de la auditoría la multa aplicada será: mínimo 6.001 y el máximo 12.000 €.
Sociedad de auditoría (art. 36.6 del TRLAC)	a) Multa por una cifra de hasta el 3% de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, el importe mínimo tendrá de ser de 12.000 €; b) La suspensión o retirada la autorización de ejercer la actividad y baja temporal en el ROAC por la comisión de la infracción grave manifestada en el artículo 34.m del TRLAC.
Socio responsable (art. 36.7 del TRLAC)	a) Suspensión de la autorización de ejercer la actividad de auditoría y baja temporal en el ROAC hasta 2 años; b) Multa entre 3.001 a 12.000 €.

Fuente: Elaborado por el autor, basando en la normativa



## Infracciones leves

### Ilustración 9 – Infracciones de los auditores consideradas leves (art. 35 TRLAC)

a) Cualquier hechos y omisiones que supongan incumplimiento de las normas de auditoría y que no vienen incluidas en los apartados con anterioridad a este artículo en el TRLAC.

b) Falta de remisión al ICAC de informaciones, de carácter periódico o circunstancial, conforme exigidas por la ley y dentro de los plazos establecidos, siempre y cuando no hayan transcurrido tres meses desde la finalización del plazo estipulado.

Fuente: Elaboración propia a partir del TRLAC

En definitiva para el caso de que se hayan cometido esas infracciones leves, el ICAC sancionará al infractor con alguna de las siguientes sanciones:

Tabla 3 - Sanciones aplicadas por el ICAC (infracciones leves - TRLAC)

INFRACTOR	SANCIONES
Auditor individual (art. 36.3 TRLAC)	a) Multa hasta 6.000 €; b) Amonestación privada;
Sociedad de auditoría (art. 36.8 TRLAC)	Multa hasta 6.000 €
Socio responsable (art. 36.9 TRLAC)	Amonestación privada

Fuente: Elaborado por el autor, basando en la normativa

### 3.3.3. Infracciones y sanciones administrativas recogidas en la anterior normativa aplicable (Ley de 1988) y sus similitudes y diferencias con respecto de la actual normativa vigente

Se recogen un resumen de las conductas que daban lugar a las infracciones muy graves, graves y leves y sus sanciones en la anterior legislación, su incorporación, como ya se ha recogido, la casuística analizada en el capítulo siguiente surge de incumplimientos a esta normativa, siendo unos pocos casos los que entran dentro de la normativa vigente recogida en el apartado anterior.

De manera similar a la vista en el anterior apartado, comenzamos con las infracciones muy graves y sus sanciones, a continuación las consideradas graves y para finalizar con las leves. Al mismo tiempo, y sin ningún ánimo de exhaustividad, se recogerá una breve comparación entre ambas normativas.

## Infracciones muy graves

Ilustración 10 – Infracciones de los auditores consideradas muy graves (art.16.2 LAC 1988)

a) La emisión de informes de auditoría de cuentas cuya opinión no fuese acorde con las pruebas obtenidas por el auditor en su trabajo, siempre que hubiese mediado dolo o negligencia especialmente grave e inexcusable.

b) El incumplimiento del principio de independencia, como lo dispuesto en artículo 8.1 y 8.2 del citado ley.

c) La negativa o resistencia de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría al ejercicio de las competencias de control del ICAC o la falta de remisión de información o documentos requeridos por este organismo en conformidad con lo dispuesto en la normativa.

d) El incumplimiento del deber de secreto establecido en artículo 13 del LAC 1988.

e) La utilización en beneficio propio o ajeno de la información obtenida en el ejercicio de sus funciones.

Fuente: Elaboración propia a partir de la LAC

Las sanciones aplicables se recogen en la siguiente tabla.

Tabla 4– Sanciones aplicadas por el ICAC (infracciones muy graves – LAC)

INFRACTOR	SANCIONES
Auditor individual (art. 17.1 del LAC 1988)	a) Baja temporal por plazo de dos años y un día a cinco años en el ROAC; b) Baja definitiva en el ROAC; c) Multa por importe de dos a cinco veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que haya cometido la infracción (límite definido entre 6001 a 24.000 €).
Sociedad de auditoría (art. 17.4 del LAC 1988)	a) Baja definitiva en el ROAC; b) Multa por un importe entre el 10,1 % y el 20 % de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción. (Importe mínimo: 300.000 €, o seis veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en relación con el que se haya cometido la infracción; c) Cuando la infracción no se haya cometido en relación con un concreto trabajo de auditoría, el importe será entre el 10,1 y el 20 por 100 € de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, sin que la sanción resultante pueda ser inferior, a 18.001 €.
Socio responsable (art. 17.5 del LAC 1988)	a) Baja definitiva en el ROAC; b) Baja temporal que varía entre dos y cinco años en el ROAC; c) Multa por una cifra de 12.001 € como mínimo y 24.000 € el máximo.

Fuente: Elaborado por el autor, basando en la normativa

Comparando las dos normativas, destacamos que el TRLAC de 2011 ha modificado algunos puntos relevantes de la legislación anterior, procediendo a reforzar los principios de incompatibilidad y de independencia.

Así, hemos podido observar como en las infracciones consideradas muy graves en la ley de 1988, incluían cinco apartados entre los que destacamos el recogido en la letra b) del artículo 16.2, sobre la independencia, y en el que podemos observar que no se hacía referencia al hecho de que hubiese o no mediado dolo especialmente grave e inexcusable.

Por otra parte, se observan importantes cambios en los importes de las multas aplicadas por infracciones muy graves cuando se trata de auditor individual, podemos observar como en la normativa de 1988, las multas eran inferiores a las recogidas en la legislación en vigor, oscilaban entre 12.001 € como mínimo y el máximo hasta 24.000 €. Para las sociedades de auditoría, los importes de multa aplicables eran también muy distintos al igual que la fórmula utilizable para su cálculo, con un valor mínimo de 300.000 €, o seis veces el valor facturado por el trabajo de auditoría en el que se haya cometido la infracción. Para el socio responsable o auditor firmante del informe en nombre de una sociedad de auditoría, no hay cambios sustanciales respecto de multas que les son de aplicación para este tipo de infracción.

## Infracciones graves

Ilustración 11 – Infracciones de los auditores consideradas graves (art.16.3 LAC 1988)

- a) El incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas obligatoria, contratada en firme.
- b) El incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe.
- c) El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 8.3 b) o en el 8.4 de la presente Ley.
- d) La no remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando haya mediado un requerimiento para ello.
- e) La aceptación de trabajos de auditoría de cuentas que superen la capacidad anual medida en horas del auditor de cuentas, de acuerdo con lo establecido en las normastécnicas de auditoría de cuentas.
- f) El incumplimiento de lo establecido en la disposición final primera de la presente Ley.
- g) Identificarse como auditor de cuentas en un trabajo distinto a los que se regulan en el artículo 1 de esta Ley, o distinto a aquellos que, no teniendo la naturaleza de auditoría de cuentas, estén atribuidos por ley a auditores de cuentas.
- h) Realizar trabajos de auditoría de cuentas sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Fuente: Elaboración propia a partir de la LAC

Las sanciones aplicables se recogen en la siguiente tabla:

Tabla 5 – Sanciones aplicadas por el ICAC (infracciones graves - LAC)

INFRACTOR	SANCIONES
Auditor individual (art. 17.2 del LAC 1988)	<p>a) Multa por importe de dos a cinco veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que se haya cometido la infracción, (límite definido entre 6.001 y 12.000 €;</p> <p>b) Baja temporal por plazo de hasta dos años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.</p>
Sociedad de auditoría (art. 17.6 del LAC 1988)	<p>Multa por un importe de hasta el 10 % de los honorarios facturados por actividad de auditoría de cuentas en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, (importe mínimo: 150.000 €, o tres veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en relación con el que se imponga la sanción.</p> <p>Cuando la infracción no se haya cometido en relación con un concreto trabajo de auditoría, multa será de hasta el 10 % de los honorarios facturados por actividad de auditoría en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la imposición de la sanción, (importe mínimo de 6001 €).</p>
Socio responsable (art. 17.7 del LAC 1988)	<p>a) Multa por importe mínimo de 3.001 euros y máximo de 12.000 €;</p> <p>b) Baja temporal por plazo de hasta dos años en el ROAC.</p>

Fuente: Elaborado por el autor, basando en la normativa

Podemos ver que las infracciones graves, recogidas en el artículo 16.3.a), consisten en el incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas obligatoria o contratada en firme, pero no se especificaban las condiciones que este constituía un incumplimiento, en cambio en el TRLAC de 2011, se clarifica esa situación.

También comentar que se recogían 8 apartados para este tipo de infracciones, siendo los más notables, los recogidos en los artículos: 16.3.a), ya mencionado, el artículo 16.3.b) referente al “incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo y, por consiguiente, en su informe”, y el 16.3.e) sobre “la no remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando haya mediado un requerimiento para ello”.

En la tabla 5 tenemos que las sanciones aplicables a las infracciones graves, las cometidas por el auditor individual tenían previstas sanciones que iban entre los 6.001 € hasta 12.000 €. Es decir, no se han producido cambios con la nueva legislación. Para las sociedades de auditoría, la multa aplicable era de 150.000 € como mínimo o tres veces el valor facturado por el trabajo de auditoría por el que se hubiera impuesto la sanción. Al socio le correspondía una multa entre 3.001 € y 12.000 € similares a las vigentes.

Ilustración 12 – Infracciones de los auditores consideradas leves (art. 16.4 LAC 1988)

### **Infracciones leves**

a) Cualesquiera acciones y omisiones que supongan incumplimiento de las normas de auditoría y que no estén incluidas en los apartados anteriores.

b) La no remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, dentro de los plazos establecidos para ello.

c) El incumplimiento de las obligaciones inherentes a la formación continuada, establecidas en el artículo 6.4 de la presente Ley.

Fuente: Elaboración propia a partir de la LAC

Las sanciones se aplicaban como se enseña en la tabla abaja.

Tabla 6 - Sanciones aplicadas por el ICAC (infracciones leves - LAC)

INFRACTOR	SANCIONES
Auditor individual (art. 17.3 LAC 1988)	a) Multa hasta 6.000 €; b) Amonestación privada;
Sociedad de auditoría (art. 17.8 LAC 1988)	Multa hasta 6.000 €
Socio responsable (art. 17.9 LAC 1988)	Amonestación privada

Fuente: Elaborado por el autor, basando en la normativa

Por ultimo a través de la ilustración 12 y la tabla 6, recoger que no se han producido muchos cambios entre las infracciones leves, pues que tenía 4 apartados, y ha sido suprimido el recogido en la letra c), “el incumplimiento de las obligaciones inherentes a la formación continuada, establecidas en el artículo 6.4 de la presente Ley”, que ahora se reconoce como infracción grave.

Además, las sanciones se mantienen similares, ya se trate de un auditor individual, una sociedad de auditoría o socio responsable.

## **4. ANÁLISIS EMPÍRICO**

En esta sección vamos a comenzar exponiendo las hipótesis que nos planteamos en el primer apartado, a continuación se efectúa su contrastación, para ello se comenzó con la obtención de los datos, estos datos o variables han sido analizadas en base a las metodologías consideradas más adecuadas para tal fin, lo que nos ha permitido extraer unos resultados que servirán de base para la obtención de las conclusiones que se recogerán el siguiente capítulo.

### **4.1. Hipótesis planteadas**

Hemos observado en la literatura consultada, como los incumplimientos de sus obligaciones, por parte de los auditores, están relacionados con la independencia respecto de la entidad auditada y el tamaño de la firma de auditoría. Por eso que creemos, que los incumplimientos son consecuencia de una serie de factores que los motivan y también que existen diferentes perfiles de auditores infractores de sus obligaciones.

Siguiendo ese razonamiento, nos vamos a plantear unas hipótesis que trataremos de verificar en las páginas siguientes:

- 1 – Los incumplimientos de las obligaciones por parte de los auditores que han resultado sancionados, pueden estar causados o relacionados con las características específicas del auditor individual o de la sociedad de auditoría y sus socios;
- 2 – Los diferentes tipo de infracciones cometidas por las sociedades de auditoría no tienen ninguna relación con la dimensión empresarial, siendo por lo tanto independientes las 2 variables;
- 3 – No hay diferencias en las sanciones monetarias impuestas a los infractores respecto del grupo de pertenencia asignado en función de la estructura dimensional.

### **4.2. Metodología**

Bajo las hipótesis planteadas, en este segundo sub-apartado expondremos las metodologías consideradas más relevantes para contrastar dichas hipótesis y los objetivos generales de esta investigación.

En primer lugar y según las bases lógicas de la investigación, la metodología empleada ha sido hipotético - deductiva, que tiene como objetivo poner a prueba las hipótesis y verificar su veracidad o falsedad, (Behar, 2008).

En cuanto a los objetivos, el estudio incluye los 3 tipos de metodologías fundamentales, ya que en la actualidad una investigación raramente se limita a un sola metodología, pudiéndose adoptar en el mismo trabajo un estudio exploratorio, descriptivo y también explicativo, (Hernández, Fernández y Baptista, 2003).

Si bien en la parte teórica de este trabajo, se ha optado en gran parte por describir someramente alguna de las normas de auditoría, así como la literatura relacionada con este tema, en la parte práctica, sentimos la necesidad de efectuar un estudio exploratorio, que resulta de gran interés puesto que un análisis sobre infracciones y sanciones a los auditores como un estudio empírico, ha sido muy pocas veces estudiado; a esto hay que añadir un estudio explicativo ya que se analiza la relación entre las variables y se argumenta la ocurrencia de estos fenómenos.

#### **4.2.1. Captación y fuentes de los datos**

Este estudio cubre un período de 6 años, analizando las sanciones entre los años 2008 y 2014, en concreto, las impuestas y publicadas por el ICAC entre septiembre de 2008 y octubre de 2014. La información ha sido obtenida de los 25 boletines del ICAC correspondientes a estos periodos, habiéndose obtenido 222 registros de infracciones y sin considerar algunos casos irrelevantes para nuestro análisis.

La muestra obtenida representa casi el 95 % de la población de auditoras sancionadas por el ICAC en estos periodos, que ronda los 235 casos.

Del total de los 222 registros de infracciones, en 109 de ellos el sujeto infractor ha sido el auditor ejerciente a título individual, habiendo sido sancionado en los 113 restantes la sociedad de auditoría y/o el socio firmante del informe.

#### **4.2.2. Tratamiento de los datos**

Antes de exponer los métodos estadísticos, vamos a describir las variables utilizadas:

##### **1º - Variables explicativas o independientes:**

###### **⇒ Infracciones (art. 16 LAC 1988)**

Una de las variables utilizadas en nuestra base de datos son las infracciones recogidas en el artículo 16 al que se ha hecho referencia en el apartado anterior, de la Ley de Auditoría de 1988 que era la ley en vigor en el momento de cometerse una gran parte de las infracciones de nuestra base de datos; en este sentido, comentar que si bien la



mayoría de las infracciones cometidas y sanciones aplicadas estaban recogidas en esta ley de 1988, en los boletines de los últimos 2 años nos hemos encontrado algunas infracciones recogidas en el vigente TRLAC, así que se ha efectuado una homogenización de las infracciones de tal modo que nos ha permitido incorporarlas en el trabajo.

⇒ **Estructura dimensional o tamaño**

Con esta variable queremos diferenciar al auditor como ejerciente a título individual de las sociedades de auditoría distinguiendo en estas las grandes, medianas, pequeñas y microempresas. El ejercicio individual o no de la profesión se ha obtenido en las plantillas de búsqueda del auditor en la página web del ICAC y la dimensión de las empresas en los servicios de búsqueda de empresa en la página web del Axesor ([www.axesor.es](http://www.axesor.es)), que recogen estos datos basando en los informes de las empresas, los criterios de clasificación seguidos, toman como referencia las recomendaciones de la Comisión Europea de la UE del 6 de mayo de 2003, como hace la mayoría de los Estados miembros de UE, en concreto:

- Microempresa: empresa que posee menos de 10 trabajadores y un volumen negocios anual o cuyo balance general anual no excede los 2 millones de euros;
- Pequeña empresa: empresa con menos de 50 personas y cuya cifra de negocios anual o balance general anual no supera los 10 millones de euros;
- Mediana empresa: una empresa con menos de 250 trabajadores y cuyo volumen de negocios anual no excede de 50 millones de euros o bien el balance general anual no supere los 43 millones de euros;
- Grandes empresas: representan aquellas sociedades que superan estas medidas.

**2º - Variable dependiente**

La variable dependiente objeto de análisis en este trabajo, está formada por las sanciones que les han sido impuestas a los auditores individuales, a las sociedades de auditoría y a sus socios firmantes de los informes.

**3º - Tratamiento de los datos**

En los siguientes apartados o sub-apartados de este capítulo, se recogen los métodos estadísticos utilizados para verificar o no las hipótesis planteadas, estos métodos comienzan, como en la mayoría de trabajos empíricos, con un análisis descriptivo univariante, en nuestro caso apoyado en las herramientas informáticas Microsoft office Excel e IBM SPSS Statistics 22.

Para contrastar la independencia de las dos primeras variables explicativas mencionadas: estructura dimensional y las infracciones, se han sometido, como veremos, a la prueba estadística de chi-cuadrado a través de construcciones de tablas de contingencia, y para averiguar la existencia de grupos homogéneos hemos optado por un análisis *clúster* o de conglomerados, ya que como afirman Martín, Cabero y Santana (2007) es un tipo de análisis en el que se definen los conglomerados a través del cálculo de distancias o similitudes a partir de los valores considerados apropiados para ello. Resulta de gran importancia decir también que para elaboración de análisis *clúster* con apoyo del *software* estadístico Stata graph, fue reducida la muestra total de 222 casos a 96 casos, de tal modo que nos quedamos con datos numéricos y sin repeticiones, excluyéndose los individuos definidos como “auditores ejercientes a título individual”, ya que en mayoría de los casos sanciones que les habían sido impuestas eran similares a las de los auditores de las sociedades de auditoría. En definitiva, únicamente se han considerado las sanciones impuestas a las sociedades de auditoría y a sus socios auditores. Para argumentar las relaciones de los grupos con las variables explicativas, consideramos las variables más relevantes como las infracciones y las dimensiones de las sociedades de auditoría.

Para concluir este apartado, solo nos queda comentar que la fiabilidad de las diferencias entre los *clúster* ha sido medida, también con el *software* Stata graph, mediante un análisis de correspondencia que además de reducir grandes cantidades de datos, permite conocer la proximidad o distancia entre los elementos, (Fuente, 2011).

### **4.3. Análisis descriptivo univariante**

El primer análisis estadístico ha sido un análisis de frecuencia, que nos ha permitido conocer el perfil de los auditores y sociedades de auditoría que han incumplido las normas y han sido sancionadas por el ICAC.

Resaltar aquí que los porcentajes de sanciones no se refieren únicamente a las sociedades de auditoría, sino también a sus socios firmantes del informe.

En la tabla 7 se recoge la frecuencia con que resultan sancionados los individuos en función de la estructura dimensional, pudiéndose observar como la mayoría de las sanciones recaen sobre los auditores que ejercen su profesión a título individual, 49,1 %, seguida del grupo denominado “microempresas” con 40,5 %, muy lejana de estos porcentajes se encuentran las pequeñas sociedades de auditoría con un 7,7 %, siendo las grandes y medianas empresas las que tienen menos sanciones, ambas con 1,4 %. Estos resultados podrían ser explicados por el hecho de que la mayoría de las inscripciones que

figuran en le ROAC según la página web del ICAC son precisamente los ejercientes individuales y lo que menos constan son las sociedades de auditoría medianas y de grandes dimensiones.

Tabla 7 – Estructura dimensional

	Frecuencia	%	% válido	% acumulado
Ejerciente a título individual	109	49,1	49,1	49,1
Grande	3	1,4	1,4	50,5
Mediana	3	1,4	1,4	51,8
Microempresa	90	40,5	40,5	92,3
Pequeña	17	7,7	7,7	100,0
Total	222	100,0	100,0	

Fuente: Elaboración Propia

A continuación, en la tabla 8 se recogen los resultados de las infracciones cometidas por los auditores, pudiendo observar como las infracciones más cometidas en el períodos de análisis (2008-2014), era la infracción calificada como infracción grave y recogida en el artículo 16.3.b) de la LAC 1988, con 59,5 % de los casos y en la nueva normativa en artículo 34.b) del TRLAC. Ambas normas hacen referencia a los incumplimientos de las normativas de auditoría que puede tener efectos significativos en sus informes.

Esta normativa, tal y como se recoge ahora en el artículo 6.2 del TRLAC son las normas de auditoría contenidas en esta ley y en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y en las normas técnicas de auditoría, en aquellos aspectos no regulados por las normas internacionales de auditoría citadas.

El segundo grupo de infracciones que más veces ha sido sancionado por el ICAC con 12,6 % de casos, tratan sobre el deber de independencia. Estas infracciones, estaban recogidas en el artículo 16.2.b) de la LAC 1988 y eran consideradas como infracciones muy graves. Actualmente se recogen en los artículos 33.b) y 34.c) del TRLAC y como infracciones graves o muy graves diferenciándose en función de si en el incumplimiento del deber de independencia hubiese mediado dolo grave o inexcusable, entonces se consideraría una infracción muy grave, o no hubiese mediado dolo grave e inexcusable, en este caso tendría la consideración de infracción grave. Estas consideraciones se tendrán también en cuenta en las sanciones aplicadas.

Aunque que el porcentaje de casos de incumplimientos de principio de independencia parece ser bajo al compararlo con la primera causa de sanciones, somos de la opinión que ese porcentual tendría que ser más reducido todavía, dada la relevancia que tiene ese principio en la opinión vertida por el auditor en sus informes. En este sentido, ya se recogía en la ley estadounidense ley Sarbanes-Oxley (2002), que para reforzar la independencia de los auditores, hay que prohibir expresamente la prestación de servicios adicionales a la auditoría, y mejorar la gobernabilidad corporativa con mayor independencia del consejo de administración.

Destacar por último las comisiones de infracciones con menor frecuencia, son las infracciones calificadas como graves y recogidas en los artículos 16.3.a) LAC 1988 (actualmente artículo 34.a TRLAC) y artículo 16.3.f), (actualmente artículo 34.f TRLAC). Consistentes en el incumplimiento de la obligación de realizar auditoría contratada en firme o aceptada y el incumplimiento de colaborar con otros órganos o con instituciones públicas en sus trabajos de supervisión, respectivamente.

Tabla 8 – Frecuencia de las infracciones

Infracciones (LAC 1988)	Frecuencia	%	% válido	% acumulado
art. 16.2.a	2	0,9	0,9	0,9
art. 16.2.b	28	12,6	12,6	13,5
art. 16.2.c	8	3,6	3,6	17,1
art. 16.3.a	1	0,5	0,5	17,6
art. 16.3.b	132	59,5	59,5	77,0
art. 16.3.c	20	9,0	9,0	86,0
art. 16.3.d	2	0,9	0,9	86,9
art. 16.3.f	1	0,5	0,5	87,4
art. 16.3.g	2	0,9	0,9	88,3
art. 16.3.h	4	1,8	1,8	90,1
art. 16.4.b	22	9,9	9,9	100,0
Total	222	100,0	100,0	

Fuente: Elaboración propia

#### 4.4. Análisis de la media de sanciones

Si bien en el apartado 3.3.2, “tipos de las infracciones y sus sanciones” ya hemos recogido lo que dice la normativa al respecto, en éste vamos a analizar las sanciones aplicadas por el ICAC según los datos recogidos que componen nuestra muestra, comenzaremos por verificar la media y ver la dispersión de los datos.

En el anexo 1, se recogen las medias de las sanciones en términos pecuniarias impuestas por el ICAC en el períodos 2008 hasta 2014 y que para las sociedades de auditoría asciende a 24.067,6 € y para los auditores a 9.104 €.

Sin embargo, para analizar las medias a la luz de las leyes, hemos tenido que desglosar las sanciones en función de la normativa aplicable en cada caso. Del total de 222 casos, 154 son contrarios a ley de 1988 y 68 restante al actual legislación (TRLAC, 2011).

En este sentido, en la tabla 9, podemos observar como las sanciones aplicadas a las sociedades de auditoría según LAC 1988, presentan un valor medio de 29.334 €, superior al rango de sanciones leves y también muy alejado del mínimo de sanciones graves y muy graves, que eran de 150.000 € y 300.000 €, respectivamente. Es decir que los datos presentan muchas dispersión, no hay una consistencia en las sanciones, eso se puede comprobar con su varianza, y en especial la desviación estándar que es muy elevado (49.050 €). En términos prácticos podemos afirmar que antes de la entrada de la nueva ley de auditoría de 2011, pudimos encontrarnos empresas con sanciones muy bajas en consonancia con las infracciones leves, o bien sanciones muy altas aplicadas a las infracciones muy graves. Las sanciones aplicadas a las sociedades de auditorías representan un 47 % del total de sanciones registradas con esta ley.

Tabla 9 – Media de las sanciones aplicadas (según LAC 1988, expresado en Euros)

	Mínimo	Máximo	Media	Desviación estándar	Varianza
Sanciones sociedad	6.001	387.753	29.334	49.050	2.405.908.464
Sanciones auditor	1.988	22.500	8.645	4.105	16.853.659

Fuente: Elaboración propia

Todavía con la tabla anterior, podemos constatar que las sanciones para los auditores presentan mayor concentración, o sea, la distribución de los datos está más cercana a la media de 8.645 €, y su desviación estándar es solamente de 4.105 €, y además comprobamos que mayoría de los auditores han sido castigado con sanciones derivadas de infracciones graves, pues que la mayoría de los datos centralizan entre los valores mínimos y máximos permitido para este tipo de infracción, (entre 6.001 € y 12.000 €, art. 17.2.a LAC).

A continuación analizaremos los 68 casos de sanciones impuestas con la actual normativa en vigor, la del TRLAC de 2011, en la que el 57 % de los infractores son las

sociedades de auditoría y las restantes se han cometido por el auditor individual. En este caso observamos que la media ha sido de 14.208 € para sanciones aplicadas a las sociedades de auditoría, con una desviación estándar de 5.956 €, ligeramente inferior a la media (véase tabla 10). Con esas medidas de dispersión de los datos, varianza o desviación estándar, podemos decir que los datos se distribuyen mayoritariamente en el rango mínimo de sanciones aplicadas por infracciones graves, que es de 12.000 € (art. 36.6 TRLAC). Comparando con las sanciones de anterior normativa, se ve que para estos casos, los datos son bastantes similares, no habiendo encontrado variaciones muy significativas y además hemos observado que con la entrada de la normativa de 2011, los importes de las sanciones de hecho han bajado, tanto que la media y el máximo de sanciones verificadas son inferiores a las anteriores. También podemos apreciar como con la actualización de la normativa, las sanciones se han mantenido más regulares.

Tabla 10 – Media de las sanciones aplicadas (según TRLAC 2011, expreso en Euro)

	Mínimo	Máximo	Media	Desviación estándar	Varianza
Sanciones sociedad	8.850	35.951	14.208	5.956	35.482.348
Sanciones auditor	3.000	36.000	10.257	6.898	47.590.992

Fuente: Elaboración propia

Siguiendo con el análisis de los resultados, ahora con relación a las sanciones a los auditores, obtenemos resultados similares, al igual que los de las sociedades, los datos se muestran bastante aglutinados en torno a la media (14.208 €), con una desviación estándar que consideramos ser muy pequeña, una cifra de 6.898 €. Prácticamente tenemos una distribución muy similar a lo ocurrido con las sanciones para las auditoras, con especial particularidad que en este caso, los datos también se concentran en el rango de sanciones consideradas leves en las que el máximo permitido es de 6.000 €.

Comparando las sanciones a los auditores con los de la norma de 1988, no se observan diferencias significativas en términos de distribución de los datos, pues en ambas se muestran bastante regulares en cuanto a dispersión de los datos ante la media, lo que puede ser justificado por el hecho de que como la mayoría de las sanciones se distribuyen en graves y leves, y como para estos tipos de infracciones, cuando el infractor es un auditor individual, no se ha producido cambios significativos en la normativa al respecto de los importes de sanciones de la normativa anterior, podemos deducir que los datos siguen manteniendo el mismo ritmo de distribución sin diferencias significativas.

Es importante destacar aquí, como aparte de las sanciones monetarias a los auditores, también se han encontrado con sanciones por baja temporal en el ROAC en 18

casos, de los cuales, 8 correspondían a una baja de 1 año y 9 casos variaban entre 1,5 y 4 años. Por último recoger que uno de estos casos ha sido sancionado con una baja definitiva.

#### **4.5. Relación infracciones/Estructura dimensional**

A través de la tabla de contingencias logramos obtener unas relaciones que nos explican la dependencia o no de nuestras principales variables categóricas, en concreto la variable infracciones versus variable estructura dimensional.

La frecuencia de infracciones ya ha sido comentada en el apartado anterior, lo que vamos a hacer en este apartado, es obtener las categorías o agrupaciones de empresas o auditor que han violado determinados tipo de infracciones así como conocer el nivel de significación de esas relaciones, mediante prueba de Chi-cuadrado, (véase la tabla de contingencia anexo 2).

La infracciones descritas en el artículo 16.3.b) LAC 1988, eran las que tenían una mayor frecuencia, con 132 casos observados, y 54,5 %, las mismas han sido cometidas por los auditores ejerciente a título individual, y no habiéndose encontrado ningún caso para las empresas medianas y solo un caso para las grandes empresas, y los restantes infractores con unos porcentajes cercanos al 34,9 % y 5,3 %, corresponden a los grupos de microempresas y pequeñas empresas, respectivamente.

A su vez, fijando nuestra atención en la columna de la tabla de contingencias, en los porcentajes dentro de la variable estructura dimensional, podemos observar como los auditores a título individual han cometido con más frecuencia las infracciones referentes al artículo 16.3.b) LAC 1988, seguidas de las recogidas en el artículo 16.4.b) LAC 1988, ya que de 109 casos constatados, un 66,1 % de estos se corresponden con las recogidas en el primero de los artículos aquí mencionados y un 12,8 % son infracciones del artículo 16.4.b) LAC 1988, no se han verificado las infracciones de los artículos 16.3.a) ni 16.3.f) LAC 1988.

Parecida relación se sigue entre los demás grupos en que se divide esta variable independiente, al menos respecto de las infracciones más sancionadas. Esto es, respecto de las empresas de dimensión micro, de un total de 90 empresas sancionadas, la mayoría lo ha sido por la comisión de las infracciones recogidas en el artículo 16.3.b) LAC 1988, en concreto un 57,8 %, después estarían las sanciones por las infracciones del artículo 16.2.b)

LAC 1988 (15,6 %), no habiéndose verificado las infracciones de los artículos 16.3 (a, f, h) LAC 1988.

Para las 17 empresas del tipo pequeño, un 41,2 % de las sanciones son por infracciones del artículo 16.3.b) LAC 1988, seguida de cerca, en un 35,3 % por las sanciones por comisión de las infracciones del artículo 16.2.b) no habiéndose verificado las infracciones de los artículos 16.2 (a, c) o 16.3 (d, f, g).

Por último, en las empresas grandes y medianas, en las que no podemos olvidar el poco peso de estos grupos en el total de la muestra ya que entre los dos sumas 6 empresas sancionadas, las infracciones se distribuyen de la siguiente manera: el artículo 16.2.b) LAC 1988 en 3 ocasiones (2 medianas y 1 grande). Los 3 restantes, se reparten, 2 sanciones para infracciones recogidas en el artículo 16.3 (b y c) en las empresas grandes y 1 sanción de las infracciones recogidas en el artículo 16.3.f), en las medianas.

En resumen, la mayoría de los auditores ejercientes a título individual, la mayoría de las micro-auditoras y pequeñas sociedades de auditoría, son las que cometen las infracciones graves, como el incumplimiento de las normas de auditoría que afectan sus informe, el deber de independencia y falta de envío al ICAC de documentos de carácter periódicos o circunstancial exigidos por la ley, siendo las medianas y grandes sociedades de auditoría las que menos sanciones han percibido.

Para contrastar la hipótesis de independencia entre las variables infracciones y estructura dimensional, recogemos el contraste estadístico  $\chi^2$  (Chi-cuadrado), que nos determina si los niveles de una variable cualitativa influye en otra variable (Triola, 2013).

En la primera prueba que efectuamos, usamos la misma tabla de contingencias comentada en párrafos anteriores, que nos decía que 83,6 % de los datos en casillas habían esperado un recuento menor que 5. Sin embargo, ese resultado nos ofrece un modelo estadísticamente no válido según muchos autores, entre ellos citamos un supuesto encontrado en el módulo de análisis de datos de IBM SPSS Statistics (2011, p. 245) que menciona que “no más de un 20 % de las categorías deberán tener frecuencias esperadas menores que 5”.

Testamos la otra prueba, con objetivo de encontrar un modelo aceptable, y se ha construido una nueva tabla de contingencias (véase anexo 3) en el que fueron congregadas las variables microempresa y pequeñas empresas en una sola columna, fueran excluidas las variables empresas grandes y medianas, porque como ya se ha



comentado las observaciones de estas variables eran demasiado escasas para permitirnos obtener cualquier tipo de conclusión, por otra parte, en las filas también se han agregado las infracciones por cada tipo (muy graves, graves o leves).

Al observar la tabla 11 que se muestra a continuación, se comprueba que la chi-cuadrado tiene un nivel de significación igual a 0,06, superior a lo que viene por defecto en SPSS de 0,05. Esto suele interpretarse como una independencia entre las variables, por lo que se acepta la hipótesis definida como nula, pues que el valor de la probabilidad ( $p$ ) no se acerca a cero (Triola, 2013). Esto quiere decir que no hay ninguna relación entre la dimensión de sociedad de auditorías o auditor con los tipos de infracciones, por lo tanto no justifica que una sociedad de auditoría sea micro, pequeña o mediana para que pueden cometer una infracción y tampoco que el auditor sea ejerciente individual, no hay ninguna influencia entre las variables.

Tabla 11 - Prueba de chi-cuadrado

	Valor	gl	Sig. asintótica (2 caras)
Chi-cuadrado de Pearson	5,384 <sup>a</sup>	2	0,068
N de casos válidos	216		

Fuente: Elaboración propia

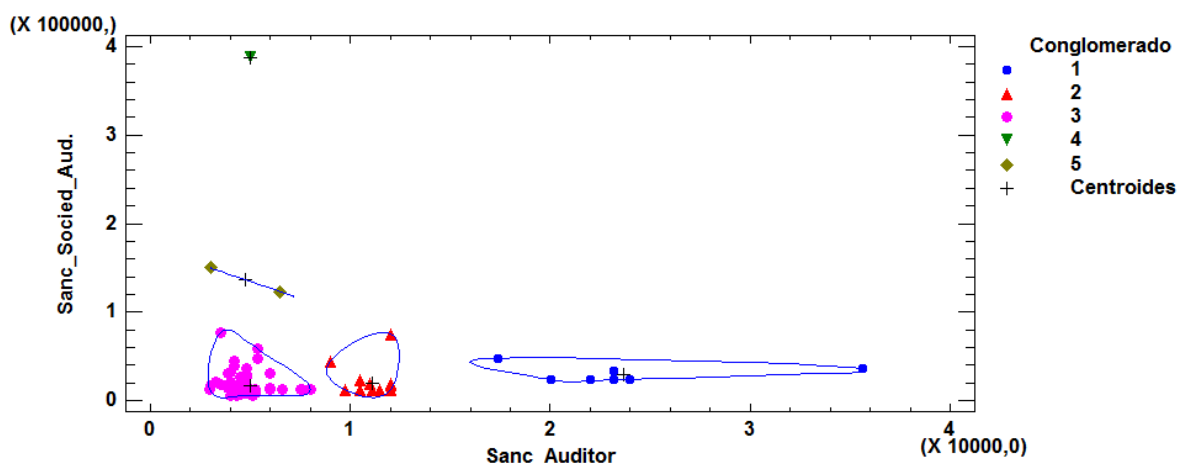
#### 4.6. Análisis *clúster*

Tras analizar las frecuencias de los datos, la media y relación entre ellos, ahora con el análisis *clúster* o análisis de conglomerados, pretendemos describir la existencia de diferentes grupos homogéneos en nuestro archivo de datos, a partir de las sanciones monetarias al auditor y a la sociedad de auditoría y la variable estructura dimensional. Antes exponer los grupos formados, conviene decir que testamos diversas pruebas y combinaciones diversas con las variables hasta llegar a un resultado definitivo que mejor explica los casos, en el que podríamos usar las variables más relevantes en nuestro estudio.

##### 4.6.1. Identificación de los *clústeres*

Una vez obtenidos los resultados en el visor del software informático, aplicando el método Ward por ser el procedimiento jerárquico que consideramos que mejor explica los grupos, hemos identificado 5 grupos apropiados para señalar las similitudes dentro de los *clúster* y diferencias con los demás grupos, esta información se muestra en el gráfico 1 que se presenta a continuación.

Gráfico 1 – Diagrama dispersión de conglomerados (en €)



Fuente: Elaboración propia

Como complemento al diagrama de dispersión, en la tabla de resumen de conglomerado, la tabla 12 que se expone a continuación, se presenta el detalle sobre los individuos que forman parte de cada grupo y el porcentaje que representa sobre el total. Por otra parte, en el anexo 4, encontramos los valores promedios de los grupos formados, o sea los centroides.

El primer *clúster* formado está compuesto por 8 individuos, que podríamos denominar de sanciones medias, pues que refleja unos importes de sanciones cercanos a la media, al asociar la sanción de la sociedad de auditoría con las sanciones a sus auditores.

Otro grupo que manifiesta características muy similares y el segundo en importancia por número de individuos, es el *clúster* 2, formado por 19 empresas, y que podríamos denominar grupo de bajas sanciones.

El *clúster* 3 con la mayoría de los miembros, un total 66 infractores sancionados, es el grupo de muy bajas sanciones.

El grupo, o mejor dicho el individuo que ha recibido la mayor sanción, que podemos denominar de sanciones muy altas, el *clúster* 4, es un caso atípico, con solo una observación, que argumentamos en adelante en este trabajo, cruzándolo con otras variables.

Por ultimo nos queda el *clúster* 5, con solo dos miembros, que son los de sanciones altas.

Tabla 12 - Resumen de Conglomeración

Conglomerado	Miembros	Porcentaje
1 sanciones medias	8	8,33
2 sanciones bajas	19	19,79
3 sanciones muy bajas	66	68,75
4 sanciones muy altas	1	1,04
5 sanciones altas	2	2,08

Fuente: Elaboración propia

#### 4.6.2. Análisis *clúster*/tipo sociedad de auditoría

Mediante tabulación cruzada, hemos podido observar las relaciones entre los *clústeres* y la dimensión de las sociedades de auditoría. Basándonos en el gráfico de barras, representado a continuación como gráfico 2, y en la tabla de frecuencia (anexo 5), podemos observar que en el *clúster* 3, de muy bajas sanciones, el más numeroso, tienen cabida todo tipo de empresas, destacando las microempresas en mayor cantidad y en menor cantidad las grandes empresas, 55 y 1 empresas respectivamente. En general, la mayoría de las sociedades de auditoría, independientemente del tamaño de la empresa, suelen ser castigadas con muy bajas sanciones, puesto que la mayor parte de las sanciones se agrupan en ese rango.

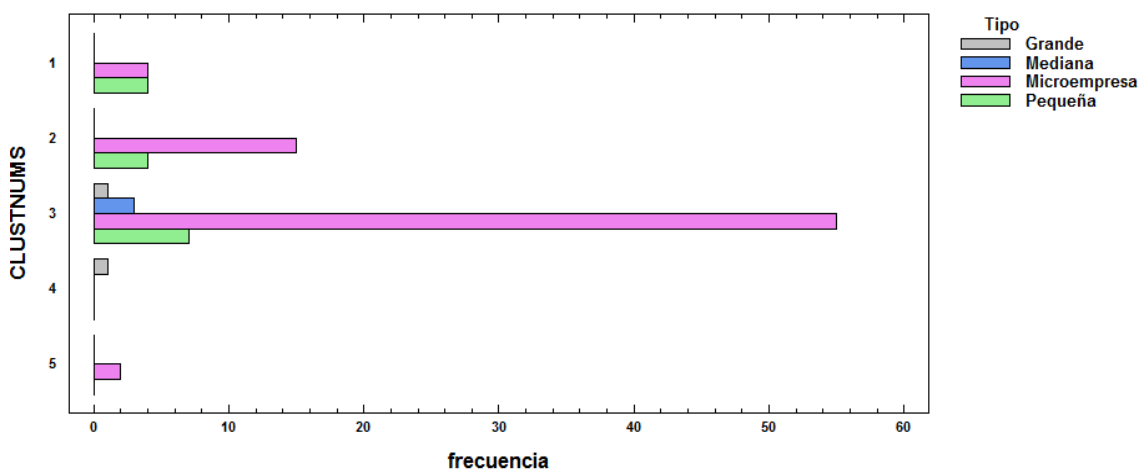
En los *clústeres* 1 y 2, los de sanciones medias y bajas, encontramos solo las micro auditoras y las pequeñas empresas de auditoría, esto nos permite intuir que son estos grupos de empresas las que presentan más semejanzas en términos de sanciones, además, son los que más se repiten en todos los *clúster* con excepción del grupo 4 y 5. No obstante, en el grupo sanciones medias y baja sanciones fueran observadas en ambas solamente 4 empresas.

En el grupo sanciones altas, que es el *clúster* 5, se recogen 2 microempresas, que son casos difíciles de argumentar por no haber muchas empresas en ese grupo lo que no permite su generalización.

Lo mismo sucede con el caso atípico de sanciones muy altas, *clúster* 4 con solo una gran empresa, en este caso podríamos predecir que debido a que el centroide es muy elevado, podría ocurrir en más empresas grandes, porque son las que tienen mayor facturación, que es una de las variables utilizadas en la imposición de las sanciones.

En el análisis que se efectúa en el apartado siguiente, podemos ver la relación de estos grupos con el tipo de infracción y conjugar con lo que dice las normativas.

Gráfico 2 - Relación clúster y tipo de sociedad de auditoría



Fuente: Elaboración propia

#### 4.6.3. Análisis *clúster*/tipo de infracciones

Para efectuar este análisis se han agrupado las infracciones verificadas, según vengán consideradas en las normas como muy graves, graves y leves, para una mejor síntesis de las tablas.

Las herramientas que han sido analizadas son el gráfico de barras, gráfico 3 y el gráfico de mosaico (recogido como anexo 6), así como la tabla de frecuencias (recogida en el anexo 7).

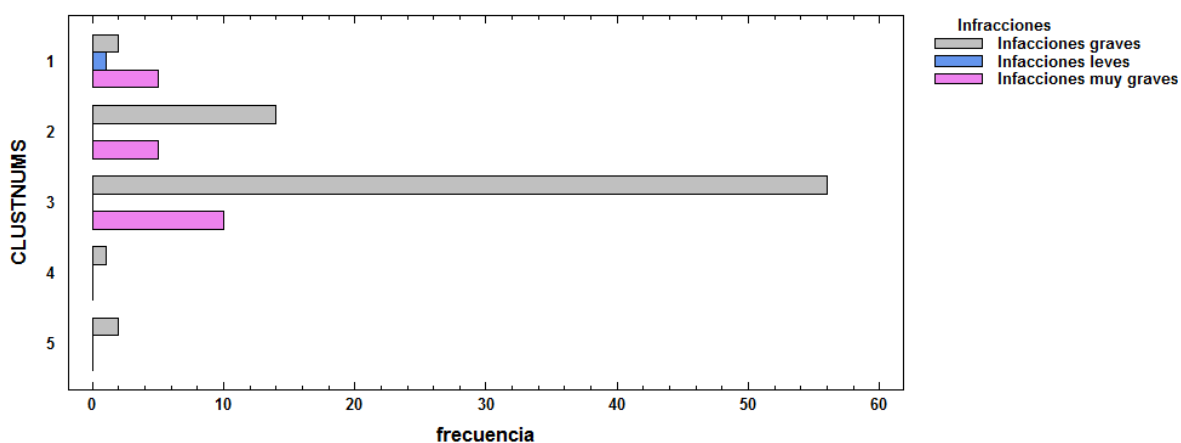
Nuevamente empezamos por el *clúster* de muy bajas sanciones, el *clúster* 3, en el mismo podemos comprobar que los miembros de este grupo cometen las infracciones graves y muy graves. Nos podríamos cuestionar si no hay una falta de coherencia entre las infracciones cometidas y las sanciones impuestas, dado que las sanciones son muy bajas. La justificación de estos hechos está en cómo se valoran los importes de las sanciones, ya recogido en el apartado 3.3.2 donde pudimos observar que dependiendo del infractor se calculan dentro de unos límites fijados en la ley, o se calcula en función de los honorarios facturados a la empresa sobre la que se comete la infracción o bien teniendo en cuenta los importes facturados el último ejercicio. Al ser la microempresas la mayoría de los componentes de este conglomerado es lógico pensar que sus facturaciones serán, lo que implica las muy bajas sanciones, aunque provengan de por infracciones graves o muy graves. Además, la distancia entre los centroides de cada *clúster* son muy reducidas salvo los casos atípicos, lo que también puede justificar os hechos.

Lo mismo sucede con el grupo de sanciones baja, *clúster 2*, con 19,9 % de total de casos observado en este *clúster* para infracciones graves y muy graves.

Sin embargo en el *clúster 1* grupo de sanciones medias, ahí si podemos ver que si sitúa todos los tipos de infracciones, aunque que sea solo 8 empresas observadas, todos demuestran característica similares entre ellos.

Los grupos con pocos registros, como son los *clúster 4* y *5*, no nos permiten extraer generalizaciones, solo recoger que manifiesta similitudes solo en que se han cometido infracciones graves.

Gráfico 3 – Relación clúster y tipo de infracciones



Fuente: Elaboración Propia

#### 4.6.4. Análisis correspondencia *clúster*/tipo de sociedad de auditoría

Para medir la variabilidad o los niveles discriminante entre las variables y los *clústeres* hemos hecho un análisis de correspondencias, en el cual, mediante las pruebas estadística, comprobaremos si son válidas las relaciones. Para este análisis trabajamos solamente con los *clúster 1,2* y *3*, ya que como hemos mencionado en varias ocasiones, los *clúster 4* y *5*, definimos como los de sanciones muy altas y altas se componen de casos raros con pocas observaciones.

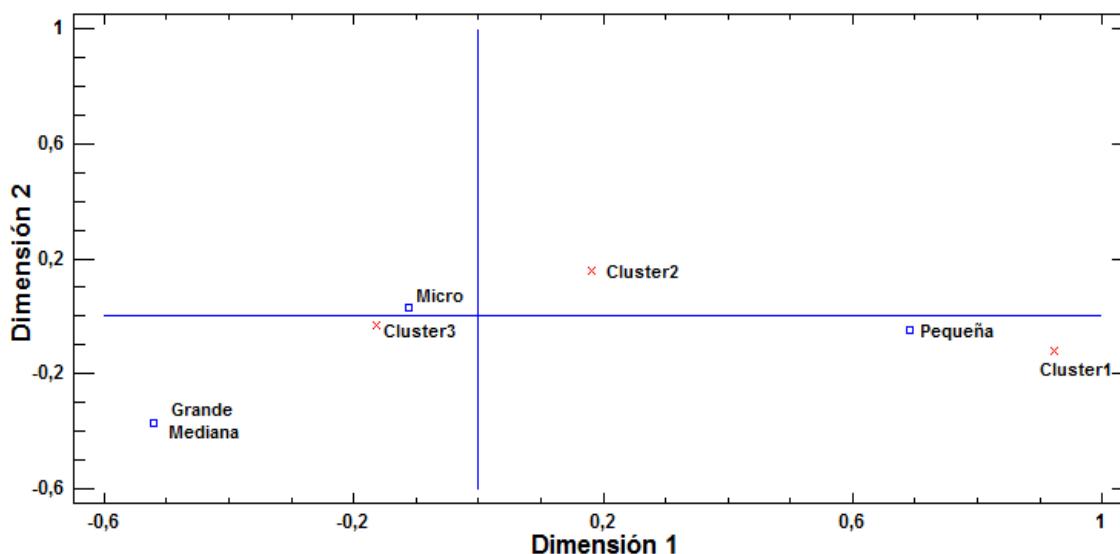
En definitiva nos interesa reducir los grupos de datos para ver cuantas dimensiones o factores pueden explicar las diferencias entre esos 3 grupos.

En el gráfico 4, la primera constatación que podemos observar al poner las variables en línea con los *clústeres*, es que aparentan tener mucha inercia, siendo inercia el promedio de la distancia de los diferentes puntos de masa a su centro de gravedad (Fuente, 2011). La dispersión entre las variables es bien visible, sin embargo, si nos fijamos

en la tabla de inercia y de descomposición de chi-cuadrado (recogida en el anexo 8), vemos que no es tan elevado, lo que nos muestra que para los grupos de sanciones muy bajas, bajas y medias no hay muchas diferencias.

En cualquier caso, este modelo ha conseguido probar en 2 dimensiones las diferencias entre las variables y los conglomerados, lo que refuerza la validez de nuestro análisis *clúster*, y además, pone de manifiesto en la tabla de prueba estadística (recogida en el anexo 8) que con 2 dimensiones se explica en 100 % la variabilidad.

Gráfico 4 – Mapa de correspondencia



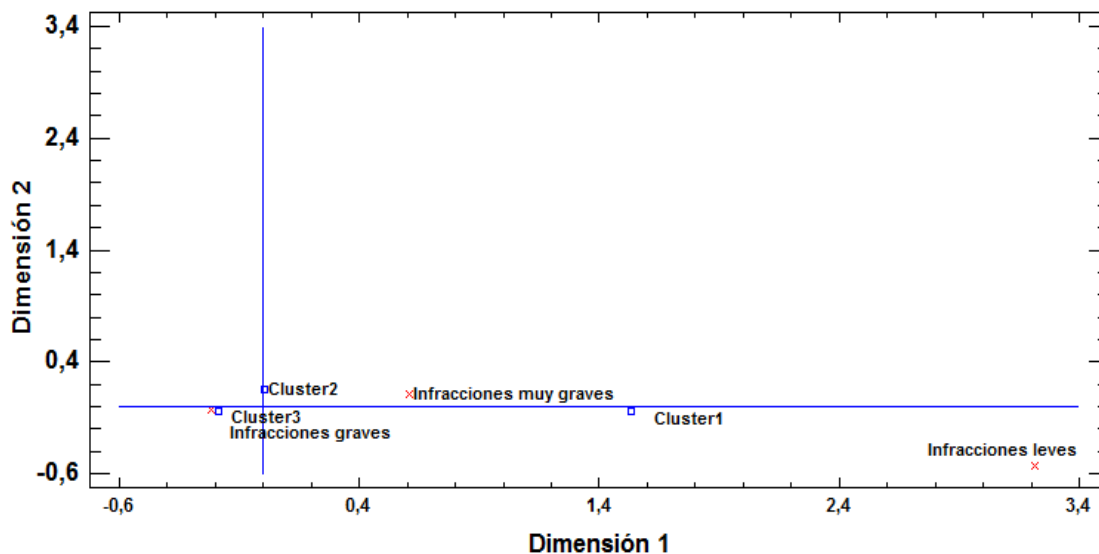
Fuente: Elaboración Propia

#### 4.6.5. Análisis correspondencia *clúster*/tipo infracciones

Por último, nos quedaría contrastar la validez del *clúster* y los tipos de infracciones, siguiendo la misma metodología anterior, observamos en el gráfico 5 y el anexo 9, que para este caso, el valor de la inercia es superior al valor de la relación anterior, esto quiere decir que se verifica una mayor dispersión en una de las variables. En concreto la que se refiere se a los casos de infracciones leves, que se verifica en menor cantidad que las demás infracciones y se aleja de los grupos.

Con ello, basándonos en 2 dimensiones, el modelo explica el 100 % de la variabilidad o diferencias significativas entre el factor *clúster* versus tipo de infracciones.

Gráfico 5 – Mapa de correspondencia *clúster* según tipo de infracciones



Fuente: Elaboración Propia

En definitiva, a la vista de los resultados podemos afirmar que el análisis *clúster* es válido. Según las pruebas realizadas y tras haber efectuado diversas etapas, unas de reducción de los datos y otras de agrupación de las variables, podemos decir que existen diferentes rangos de sanciones en los que tendrán cabida diferentes tipos de auditoras, la tendencia favorece claramente para infracciones graves y muy graves, por eso hemos hecho las análisis con mucha contención para no generalizar los casos.

## **5. CONSIDERACIONES FINALES**

Con la finalización del trabajo teórico y empírico y a la vista de los resultados obtenidos, creemos que hemos llegado al final de esta etapa de la investigación, quedando pendiente la obtención de conclusiones.

Conscientes de que tal y como sucede en la mayoría de los trabajos de investigación científica, en este caso incrementado por la temática abordada, es muy difícil que se llegue al final del proceso de investigación obteniendo un resultado que pueda tomarse como la verdad absoluta de la que extraer conclusiones definitivas. Por lo que partiendo de esa premisa, podemos decir que a partir de la metodología planteada y aunque nos hemos encontrado algunas limitaciones y obstáculos, ha sido posible encontrar resultados satisfactorios que podrán servir para abrir caminos a las nuevas investigaciones.

Con respecto a los objetivos del trabajo, se han cumplido todos, desde un punto de vista teórico hemos conocido las obligaciones de los auditores cuyos incumplimientos dan lugar a las infracciones administrativas, hemos analizado los distintos tipos de infracciones y sus sanciones y hemos observado en la literatura la existencia de relaciones entre estos casos y distintas variables con las que podrían estar relacionadas. Respecto de las hipótesis planteadas algunas se confirman más claramente y otras, con reservas. Todo ello nos ha permitido extraer las siguientes conclusiones.

### **5.1. Principales conclusiones**

Del recorrido por la investigación literaria y del estudio de las legislaciones que regulan la actividad de los profesionales de auditoría de cuentas anuales, una de las principales conclusiones que sacamos, es que de los factores que originan los incumplimientos, el de mayor impacto negativo en los interesados de los informes de auditoría, es el causado por la violación del principio de independencia, muchas veces relacionado con el tamaño de la firma de auditoría (cuanto más pequeña, mayor podría ser la dependencia), que puede originar consecuencias graves y dañosas para el infractor, pudiéndose llegar incluso a castigar con la prohibición del ejercicio de la profesión de auditor de cuentas. Estos mismos resultados han sido obtenidos en el presente trabajo siendo la falta de independencia la segunda causa de sanción para los auditores en el período analizado.



También se observa como los investigadores concluyen en sus trabajos que ese comportamiento podría derivar de actitudes oportunistas cuando poseen informaciones relevantes con la que intentan sacar beneficio propio. En este sentido nos ha llenado de satisfacción no encontrarnos ninguna sanción para este tipo de comportamientos recogidos como infracciones muy graves en las letras d) y e) del artículo 16.2.

Respecto a la parte empírica, y en líneas generales podemos afirmar que a partir del análisis descriptivo de la muestra hemos podido ver que la mayoría de infracciones son del tipo grave con 59,5 % casos observados y mayoritariamente por el incumplimiento de las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado de su trabajo (art. 16.3.b LAC) y, por consiguiente, en su informe.

También se observa como la mayoría de los infractores son auditores ejercientes a título individual con 49,1 % de casos.

Respecto de las hipótesis planteadas, con los resultados obtenidos, se ve que es más probable cometer infracciones cuando el individuo ejerce la profesión como auditor individual y no en una sociedad de auditoría, no obstante esta afirmación deberá entenderse con reservas, porque la mayoría de auditores inscritos en el ROAC, son auditores ejercientes a título individual.

El contraste de la hipótesis sobre la independientes, efectuado entre las variable “tipo de infracción” y “la sociedad de auditoría”, se ha comprobado a través de las herramientas estadísticas y reducción de los datos, es decir, a partir de los resultados obtenidos observamos como el tamaño de la auditora no es significativo para que cometa determinados tipos de infracciones, también esta afirmación debe hacerse con cautela ya que en la muestra analizada la gran mayoría de los infractores eran pequeñas empresas, microempresas o auditores individuales.

Por último, con realización del análisis *clúster* se han podido construir 5 diferentes grupos de empresas sancionadas, claramente diferenciados respecto de las sanciones monetarias para cada grupo de pertenencia, lo que va de en contra con la tercera hipótesis planteada.

Para finalizar, con la análisis de correspondencia efectuado a partir de los 3 grupos con diferencias más expresivas, podemos concluir que, en términos de sanciones en los periodos considerados para la análisis, se pueden encontrar infractores sancionados con

sanciones de aproximadamente 3.000 €, grupo al que hemos denominado como de muy bajas sanciones, o bien encontramos sanciones muy altas, de más de 150.000 €.

Con la comparativa de las medias de sanciones entre las normas de 1988 y la de 2011, hemos visto que las sanciones definidas como muy altas fueran aplicadas cuando la normativa vigente era la ley de 1988, puesto que entre los cambios de las normativas al margen de las incompatibilidades que han sido incorporadas en la nueva norma, se puede observar una disminución en los importes mínimos de las sanciones a las sociedades de auditoría.

## **5.2. Principales limitaciones y recomendaciones a futuros trabajos**

Una investigación de este nivel exige del investigador muchísimas herramientas de trabajo para el éxito en los resultados. Desde al inicio de la investigación se han encontrado algunas barreras, no muchas en la revisión teórica, pero sí en la etapa de recojas de datos para tratamiento empírico, puesto que los datos en los boletines del ICAC casi todos parecen en forma categórica, lo que exigió un tratamiento especial.

El tiempo de la investigación constituyó un gran limitación al no permitirnos buscar más variables para explicar los fenómenos, con lo que queda una puerta abierta a futuros trabajos que podríamos hacer buscando relaciones con otras variables como: la capacidad financiera de las empresas sancionadas, el número de los auditores de la empresa, el histórico de las ganancias, tipo de empresa auditada sobre la que se comete la infracción, su tamaño y pertenencia a un sector determinado, sus resultados o si presenta crecimiento, que podrían darnos unos resultados para conocer tanto el perfil del infractor como el de la empresa sobre la que se comete la infracción.

## BIBLIOGRAFÍA

- Behar, D. S. (2008). *Metodología de la Investigación*. Editorial Shalom. ISBN 978-959-212-773-9.
- Canibaño, L. y Calvo, L. A. (1999). La independencia de los auditores: un nuevo enfoque. *Actualidad Financiera*, 4, 21-40.
- Comisión Europea. (2010). *Libro verde. Política de auditoría: lecciones de la crisis (Texto pertinente a efectos del EEE)*. Bruselas: COM(2010). Recuperado de <http://goo.gl/uoWdQa>
- Congreso de los Diputados [España]. (27 de febrero de 2015). 121/000129 Proyecto Ley de Auditoría. *Boletín Oficial de las Cortes Generales*, 129(1), 1-74. Recuperado de <http://goo.gl/JXz8tw>
- EUR.Lex. (2003). *Recomendación 2003/361/CE de la Comisión, de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas*. Recuperado el 4 de julio de 2015, de <http://goo.gl/f5uwIP>
- Fernández, M. T., Villanueva, M. y Mareque, M. (2013). *La independencia del Auditor. Justificación de la auditoría de cuentas*. Recuperado de [www.icac.meh.es](http://www.icac.meh.es)
- Fuente, de la, S. (2011). *Análisis correspondencias simples y múltiples*. Madrid: Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la UAM. Recuperado de <http://goo.gl/AlU3pc>
- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2006). *Metodología de la Investigación* (4ª ed.). México, D. F.: McGraw-Hill. <http://goo.gl/j32aAq>
- IBM Corporation. (2011). IBM SPSS Statistics Base 20 [formato pdf]. Recuperado de <http://goo.gl/8Bsvy3>
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas [España] . (2013). *NIA-ES 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas internacionales de auditoría*. [Adaptación España]. Recuperado de [www.icac.meh.es](http://www.icac.meh.es)
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas [España] . (2013). *NIA-ES 220. Control de calidad de la auditoría de estados financieros*. [Adaptación España]. Recuperado de [www.icac.meh.es](http://www.icac.meh.es)

- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas [España]. (2013). *NIA-ES 240. Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*. [Adaptación España]. Recuperado de [www.icac.meh.es](http://www.icac.meh.es)
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas [España]. (2013). *NIA-ES 250. Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*. [Adaptación España]. Recuperado de [www.icac.meh.es](http://www.icac.meh.es)
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas [España]. (2013). *NIA-ES 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*. [Adaptación España]. Recuperado de [www.icac.meh.es](http://www.icac.meh.es)
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas [España]. (2013). *NIA-ES 330. Respuestas del auditor a los riesgos valorados*. [Adaptación España]. Recuperado de [www.icac.meh.es](http://www.icac.meh.es)
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas [España]. (2013). *NIA-ES 700. Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*. [Adaptación España]. Recuperado de [www.icac.meh.es](http://www.icac.meh.es)
- Jefatura del Estado [España]. (BOE 24 de noviembre de 1995). Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. [Última actualización publicada 28 de abril de 2015]. Recuperado de [www.boe.es](http://www.boe.es)
- Jefatura del Estado [España]. (1988). Decreto Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de cuentas. BOE de 15 de julio de 1988. [Vigente hasta el 3 de julio de 2011] Recuperado de [www.boe.es](http://www.boe.es)
- Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. (2009). *NICC 1. Control de calidad a las firmas que realicen auditorías y revisión de estados financieros, y otros compromisos de aseguramientos y de servicios relacionados*. Recuperado de <http://goo.gl/cTJQgW>
- Martín, Q., Cabero, M. T. y Santana, Y. R. (2003). *Tratamiento estadístico de datos con SPSS. Prácticas resueltas y comentadas*. Madrid: Thomson Editores.
- Mattessich, R. (s/f). *Lecciones de Enron y Arthur Andersen Co*. Universidad de British Columbia, Vancouver, Canadá. Recuperado de <http://goo.gl/yYxaNm>

- Ministerio de Economía y Competitividad [España]. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (s/f). *Quienes Somos*. Recuperado el 6 de mayo de 2015, de <http://goo.gl/vqPBrD>
- Ministerio de Gracia y Justicia [España]. (1882). *Real decreto de 14 de septiembre de 1882 por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal*. [Última actualización publicada 28 de abril de 2015]. Recuperado de [www.boe.es](http://www.boe.es)
- Ministerio de Gracia y Justicia [España]. (Gaceta de Madrid, 24 de julio de 1889). *Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil*. [Última actualización publicada 14 de noviembre de 2012]. Recuperado de [www.boe.es](http://www.boe.es)
- Ministerio de Economía y Hacienda [España]. (2007). Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE de 20 de noviembre de 2007. Recuperado de [www.boe.es](http://www.boe.es)
- Ministerio de Economía y Hacienda [España]. (2011). *Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio*. Recuperado de [www.boe.es](http://www.boe.es)
- Ministerio de la Presidencia [España]. (2010). *Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital*. Recuperado de [www.boe.es](http://www.boe.es)
- Ministerio de la Presidencia [España]. (2011). *Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas*. Recuperado de [www.boe.es](http://www.boe.es)
- Monterrey, J. y Sánchez, A. (2007). Rotación y dependencia económica de los auditores: Sus efectos sobre la calidad del resultado en las compañías cotizadas españolas. *Investigaciones Económicas*, XXXI (1), 119-159. Recuperado de <http://goo.gl/dlx3rA>
- Ruiz, E. y Gómez, N. (2006). *Análisis empírico de los efectos de la duración del contrato del auditor sobre la compra de opinión*. Universidad de Cádiz. Recuperado de <http://goo.gl/Ng4kd8>
- Ruiz, E., Gómez, N. y Carrera, N. (2009). Derogación de la rotación obligatoria de auditores y calidad de la auditoría. *Revista de Economía Aplicada*, XVII (49), 105-134. Recuperado de <http://goo.gl/xqvv5s>

- Sala, P. (agosto 2003). Responsabilidad Civil. Conceptos fundamentales acerca de la responsabilidad profesional. *Técnica Industrial*, TI 249. Recuperado el 20 de mayo de 2015, de <http://goo.gl/Ua9nH7>
- Sarazá, R. (6 de octubre de 2010). La responsabilidad civil del auditor de cuentas en la reciente jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo. *El Derecho*. Recuperado el 8 de mayo de 2015, de <http://goo.gl/Wzauj4>
- Sarbanes–Oxley [USA]. (30 de julio de 2002). *Public law 107-204. Sarbanes-Oxley Act of 2002*. Recuperado de <https://goo.gl/bmWll6>
- Triola, M. T. (2013). *Estadística* (11ª ed.). Naucalpan de Juárez, México: Pearson Education.
- Villacorta, M. A. (2007). La independencia del auditor de cuentas externo. *CES Felipe II*. Recuperado de <http://goo.gl/qd4ODW>
- Villarroya, B. y Morales, A. (2002). La responsabilidad de los auditores frente al fraude. *Partida Doble*, 20-29.
- Whittington, R. y Pany, K. (2004). *Principios de auditoría* (14ª ed.). (J. R. Santalla, y J. P. Hernández, Trans.) México: Litográfica Ingramex.

**ANEXOS**

Anexo 1 - Media en general de las sanciones aplicadas

	Sanciones sociedad (€)	Sanciones auditor (€)
Media	24.067,6	9.104,1
Desviación estándar	40.313	5.115,395
Varianza	1,63E+09	26167266
Rango	381.752	34.012
Mínimo	6001	1988
Máximo	38.7753	36.000

Fuente: Elaboración propia

Anexo 2 – Primera tabla de contingencia

			Estructura dimensional					Total
			Ejerciente a título individual	Grande	Mediana	Microempresa	Pequeña	
Infracciones	art. 16.2.a	Recuento	1	0	0	1	0	2
		% dentro de Infracciones	50,0 %	0,0 %	0,0 %	50,0 %	0,0 %	100,0 %
		% dentro de Estructura dimensional	0,9 %	0,0 %	0,0 %	1,1 %	0,0 %	0,9%
	art. 16.2.b	Recuento	5	1	2	14	6	28
		% dentro de Infracciones	17,9 %	3,6 %	7,1 %	50,0 %	21,4 %	100,0%
		% dentro de Estructura dimensional	4,6 %	33,3 %	66,7 %	15,6 %	35,3 %	12,6%
	art. 16.2.c	Recuento	6	0	0	2	0	8
		% dentro de Infracciones	75,0 %	0,0 %	0,0 %	25,0 %	0,0 %	100,0%
		% dentro de Estructura dimensional	5,5 %	0,0 %	0,0 %	2,2%	0,0 %	3,6 %
	art. 16.3.a	Recuento	0	0	0	0	1	1
		% dentro de Infracciones	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	100,0 %	100,0%
		% dentro de Estructura dimensional	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	5,9 %	0,5 %
	art. 16.3.b	Recuento	72	1	0	52	7	132
		% dentro de Infracciones	54,5 %	,8%	0,0%	39,4%	5,3 %	100,0%
		% dentro de Estructura dimensional	66,1 %	33,3%	0,0%	57,8%	41,2 %	59,5 %
		Recuento	5	1	0	12	2	20

art. 16.3.c	% dentro de Infracciones	25,0 %	5,0 %	0,0 %	60,0 %	10,0 %	100,0%
	% dentro de Estructura dimensional	4,6 %	33,3 %	0,0 %	13,3 %	11,8 %	9,0 %
art. 16.3.d	Recuento	1	0	0	1	0	2
	% dentro de Infracciones	50,0 %	0,0 %	0,0 %	50,0 %	0,0 %	100,0%
	% dentro de Estructura dimensional	0,9 %	0,0 %	0,0 %	1,1%	0,0 %	0,9%
art. 16.3.f	Recuento	0	0	1	0	0	1
	% dentro de Infracciones	0,0 %	0,0%	100,0 %	0,0 %	0,0 %	100,0%
	% dentro de Estructura dimensional	0,0 %	0,0 %	33,3 %	0,0 %	0,0 %	0,5 %
art. 16.3.g	Recuento	1	0	0	1	0	2
	% dentro de Infracciones	50,0 %	0,0 %	0,0 %	50,0 %	0,0 %	100,0%
	% dentro de Estructura dimensional	0,9 %	0,0 %	0,0 %	1,1 %	0,0 %	0,9%
art. 16.3.h	Recuento	4	0	0	0	0	4
	% dentro de Infracciones	100,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	100,0%
	% dentro de Estructura dimensional	3,7 %	0,0%	0,0%	0,0%	0,0 %	1,8 %
art. 16.4.b	Recuento	14	0	0	7	1	22
	% dentro de Infracciones	63,6 %	0,0 %	0,0 %	31,8 %	4,5 %	100,0%
	% dentro de Estructura dimensional	12,8 %	0,0 %	0,0 %	7,8 %	5,9 %	9,9 %
Total	Recuento	109	3	3	90	17	222
	% dentro de Infracciones	49,1 %	1,4 %	1,4 %	40,5 %	7,7 %	100,0%
	% dentro de Estructura dimensional	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0 %	100,0%

Fuente: Elaboración propia

Anexo 3 – Segunda tabla de contingencia

		Estructura dimensional		Total	
		Ejerciente a título individual	Pequeña y micro empresa		
Infracciones	Infracciones graves	Recuento	83	76	159
		% dentro de Infracciones	52,2%	47,8%	100,0%
		% dentro de Estructura dimensional	76,1%	71,0%	73,6%
	Recuento	14	8	22	



	Infracciones leves	% dentro de Infracciones	63,6%	36,4%	100,0%
		% dentro de Estructura dimensional	12,8%	7,5%	10,2%
	Infracciones muy graves	Recuento	12	23	35
		% dentro de Infracciones	34,3%	65,7%	100,0%
		% dentro de Estructura dimensional	11,0%	21,5%	16,2%
Total	Recuento		109	107	216
	% dentro de Infracciones		50,5%	49,5%	100,0%
	% dentro de Estructura dimensional		100,0%	100,0%	100,0%

Fuente: Elaboración propia

#### Anexo 4 – Centroides de los conglomerados

Conglomerado	Sanciones Auditor	Sanciones Sociedad Auditoría
1	23.673	29.679
2	11.084	19.161
3	4.998	17.448
4	5.000	38.7753
5	4.750	136.500

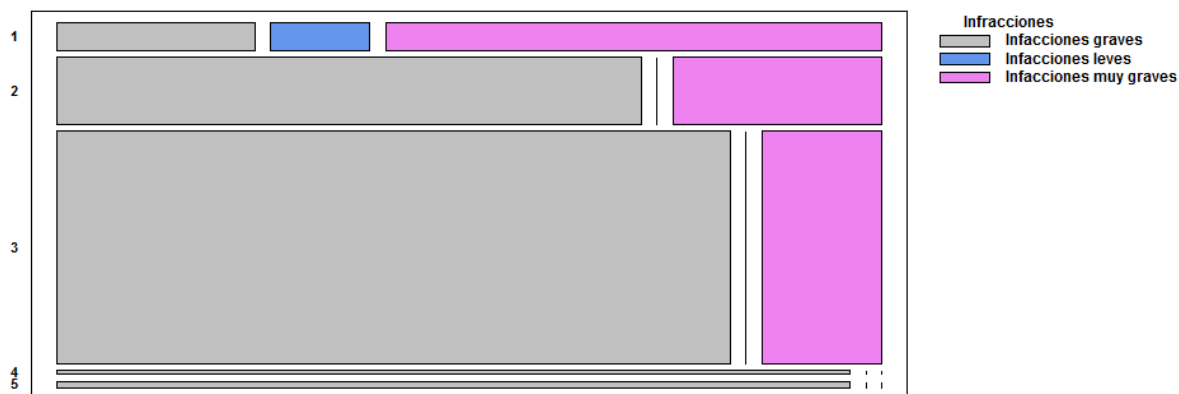
Fuente: Elaboración propia

#### Anexo 5 – Tabla frecuencia para clúster por tipo sociedad auditoría

	Grande	Mediana	Microempresa	Pequeña	Total por Fila
1	0	0	4	4	8
	0,00%	0,00%	4,17%	4,17%	8,33%
2	0	0	15	4	19
	0,00%	0,00%	15,63%	4,17%	19,79%
3	1	3	55	7	66
	1,04%	3,13%	57,29%	7,29%	68,75%
4	1	0	0	0	1
	1,04%	0,00%	0,00%	0,00%	1,04%
5	0	0	2	0	2
	0,00%	0,00%	2,08%	0,00%	2,08%
Total por Columna	2	3	76	15	96
	2,08%	3,13%	79,17%	15,63%	100,00%

Fuente: Elaboración Propia

Anexo 6 - Gráfico de mosaico para *clúster* según infracciones



Fuente: Elaboración propia

Anexo 7 – Tabla de frecuencia para clúster por infracciones

	Infracciones graves	Infracciones leves	Infracciones muy graves	Total por Fila
1	2	1	5	8
	2,08%	1,04%	5,21%	8,33%
2	14	0	5	19
	14,58%	0,00%	5,21%	19,79%
3	56	0	10	66
	58,33%	0,00%	10,42%	68,75%
4	1	0	0	1
	1,04%	0,00%	0,00%	1,04%
5	2	0	0	2
	2,08%	0,00%	0,00%	2,08%
Total por Columna	75	1	20	96
	78,13%	1,04%	20,83%	100,00%

Fuente: Elaboración propia

Anexo 8 – Tabla inercia y descomposición chi-cuadrado para clúster según tipo de sociedad de auditoría

Dimensión	Singular		Chi-		Acumulativa	
	Valor	Inercia	Cuadrado	Porcentaje	Porcentaje	
1	0,3146	0,0990	9,2045	93,3712	93,3712	
2	0,0838	0,0070	0,6535	6,6288	100,0000	
TOTAL		0,1060	9,858			

Fuente: Elaboración Propia

Anexo 9 – Tabla de inercia y descomposición chi-cuadrado para clúster según tipo de infracciones

Dimensión	Singular		Chi-		Acumulativa	
	Valor	Inercia	Cuadrado	Porcentaje	Porcentaje	
1	0,4764	0,2270	21,1083	97,4339	97,4339	
2	0,0773	0,0060	0,5559	2,5661	100,0000	
TOTAL		0,2329	21,664			

Fuente: Elaboración Propia