



Universidad de Valladolid

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Trabajo de Fin de Grado

Grado en Administración y Dirección de Empresas

La Responsabilidad del Auditor frente al Fraude

Presentado por:

Marta Álvarez Tavera

Tutelado por:

Sofía Ramos Sánchez

Valladolid, 21 de junio de 2018

RESUMEN: los múltiples fraudes que han tenido lugar en los últimos años han puesto en entredicho la función de la auditoría y la posición del auditor, aumentando la diferencia entre lo que los usuarios esperan recibir de dicha actividad y lo que los auditores finalmente aportan. Por todo esto, se han puesto en marcha diversas medidas con el fin de reducir esta brecha, como la modificación del contenido del informe de auditoría para incrementar la transparencia de la auditoría, o aquellas normas que han tratado de regular la independencia y responsabilidad del auditor para que este no esté dispuesto a sacrificarlas a cambio de determinados incentivos que pueden ofrecer las empresas auditadas. Sin embargo, estas normas conllevan unos costes, por lo que es posible que haya otras medidas más eficientes, como dejar funcionar libremente al mercado.

Palabras clave: auditoría, auditor, fraude, responsabilidad, independencia

Clasificación JEL: M42, K20, M41

ABSTRACT: The multiple frauds that have taken place recently have called into question the role of audit and auditor's position, increasing the difference between what users expect to receive from this activity and what the auditors finally provide. For all of this, several tools have been put in place to reduce this gap, such as the modification of the content of audit report to increase audit's transparency or those rules that have tried to regulate the independence and responsibility of the auditor so that he is not willing to sacrifice them in exchange for certain incentives that the audited companies can offer. However, these rules carry costs, so other more efficient measures may be available, such as letting the market run freely.

Key words: audit, auditor, fraud, responsibility, independence

Clasificación JEL: M42, K20, M41

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	3
2. EL FRAUDE Y SUS EXPECTATIVAS.....	4
3. LA POSICIÓN DEL AUDITOR.....	11
4. ASPECTOS PRÁCTICOS DEL COMPORTAMIENTO DEL AUDITOR.....	15
4.1. La reputación en el mercado de auditoría.....	16
4.2. La independencia de la comisión de auditoría.....	20
4.3. La mejora de la opinión de auditoría.....	23
5. NOVEDADES EN EL INFORME DE AUDITORÍA.....	26
6. CONSIDERACIONES FINALES.....	30
7. BIBLIOGRAFÍA.....	31

1. INTRODUCCIÓN

Todas las empresas necesitan mecanismos cuyo principal objetivo sea el control de la correcta actuación de sus miembros, sobre todo aquellas empresas que realicen una actividad cuya administración y gestión goce de un nivel de complejidad considerable.

Este control puede llevarse a cabo desde dentro de la empresa, desde fuera o desde ambos lados. El control externo es llevado a cabo por la figura del auditor, el cual se encargará de garantizar la calidad y fiabilidad de la información financiera publicada por la empresa auditada.

En esto consiste la actividad de la auditoría, en la revisión, por el auditor, de la información financiera otorgada por la empresa al resto de terceros afectados. Por este motivo, podemos afirmar que la auditoría es una actividad que goza de interés público, ya que sirve de refuerzo al incremento de la confianza de los miembros de la sociedad en la información financiera aportada por cada una de las empresas.

Sin embargo, la aparición de los recientes escándalos financieros está poniendo en duda el valor social otorgado a la auditoría. Esto se debe a la falta de previsión por parte de los auditores del mal estado financiero de las empresas involucradas en estos fraudes o, incluso, a la colaboración activa de determinadas entidades auditoras en los mismos, ocultando o alterando la información.

Ante esta situación, los Gobiernos han tomado medidas en el asunto, elaborando una serie de instrumentos legales que tratan de regular la responsabilidad del auditor en estas situaciones, protegiendo la independencia de este sujeto.

A lo largo de este trabajo lo que vamos a hacer es, en primer lugar, definir lo qué se entiende por fraude, explicando los diversos factores que los ocasionan y algunos indicadores que aparecen cuando se está produciendo un fraude en alguna empresa. Además, hablaremos de algunos sucesos prácticos que nos permitirán entender este concepto con mayor facilidad.

También haremos alusión a la figura del auditor, explicando su posición concreta y las funciones que se le han encargado, tanto por la Norma Internacional de Auditoría 240¹, adaptada a España (en adelante, NIA-ES) como por la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas².

A continuación, nos centraremos en el análisis de lo que diversos estudios muestran acerca de la eficiencia de la actividad de la auditoría, centrándonos en tres elementos: la reputación en el mercado de cada auditora, la independencia de la comisión de auditoría y la mejora de la opinión de la auditoría.

En último lugar, haremos una breve mención al nuevo informe de auditoría y a los cambios introducidos en el mismo por la publicación de la nueva ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas.

2. EL FRAUDE Y SUS EXPECTATIVAS

Para comenzar con este trabajo, hay que establecer qué es lo que entendemos por “fraude”, para lo cual nos vamos a servir de una serie de definiciones otorgadas por algunos organismos internacionales (Zayas, 2016, pág. 61).

- La ACFE (*Association of Certified Fraud Examiners*) lo define como una “actividad o acción con el propósito de enriquecimiento personal a través del uso inapropiado de recursos o activos de una organización por parte de una persona”.
- Por otro lado, la AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) interpreta el fraude como “el uso de acciones que buscan presentar ante los inversionistas, analistas y/o mercado una situación no realista de la compañía con el fin de cumplir con las expectativas de algún tipo de interés”.
- Para terminar, The Institute of Internal Auditors o ITA hace también una definición de fraude: “cualquier acto ilegal caracterizado por el engaño,

¹ NIA-ES 240. Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude

² Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. BOE 21 de julio de 2015

el ocultamiento o la violación de la confianza. Los fraudes son perpetrados por individuos y organizaciones para obtener dinero, propiedades o servicios, evitar pagos o pérdidas de servicios, asegurar una ventaja personal o del negocio”.

Basándonos en estas definiciones, podemos concluir que el fraude va a ser cualquier acto intencionado que conlleve a una incorrección material de la información financiera, siendo este carácter de intencionalidad el elemento identificador del mismo, el cual lo diferencia de aquellas incorrecciones que surgen a consecuencia de errores involuntarios.

Estos actos intencionados que dan origen al fraude van a ser, con carácter general, tres: la apropiación indebida de activos, la manipulación de información financiera y la corrupción. Sin embargo, para el auditor solo van a ser relevantes las incorrecciones ocasionadas por las dos primeras causas, tal y como establece la NIA-ES 240 en el punto tercero.

- Apropiación indebida de activos: implica la sustracción de activos de una entidad y se puede llevar a cabo mediante la malversación de ingresos, la sustracción de activos físicos, el pago por bienes y servicios no recibidos...
- Manipulación de información financiera: es el resultado de omisiones o alteraciones en lo relativo a la información que sirve de base para la formación de los estados contables, con la intención de engañar a los usuarios. Esta se puede llevar a cabo mediante el registro de asientos ficticios, la ocultación de hechos o anticipando el reconocimiento de transacciones, por ejemplo.

Sin embargo, no solo hay que analizar cómo se puede cometer un fraude, sino que también hay que estudiar las causas que pueden llegar a motivar la realización de este. Para esto, hay que hacer referencia a la llamada Teoría del triángulo del fraude (Cressey, 1973). Esta teoría establece que la producción de un fraude conlleva la existencia de un incentivo o elemento de presión, así como la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo, junto con una

cierta racionalización del acto. Se pueden distinguir tres elementos distintos en esta teoría:

- i. Oportunidad: tener la capacidad para eludir los controles de la empresa y, de esta forma, poder realizar el fraude. Algunos indicadores de este elemento son el exceso de confianza, el acceso privilegiado, la carencia de alguna medida de seguridad o el conocimiento de la operativa financiera.
- ii. Motivación: incentivo o presión que hace que surja un interés especial por conseguir un determinado objetivo. La motivación podría surgir por una determinada circunstancia económica, para minimizar impuestos, para conseguir una financiación bancaria o unos determinados objetivos, debido a la situación personal de una persona...
- iii. Racionalización: son las razones que, para la persona que lo desarrolla, justifican la realización de tales actividades ilegítimas. Habrá personas que cometen estas actividades conscientemente sin muchas dificultades; sin embargo, otras personas que, en principio, parecen incapaces de realizar tales actos, podrían llegar caer en la tentación en determinadas situaciones.

Todos estos aspectos permiten que el fraude se lleve a cabo. Sin embargo, hay una serie de indicadores que van a facilitar la detección de este. Estos indicadores se conocen como Banderas Rojas (Zayas, 2016, pág. 74) y suponen un elevado riesgo de fraude en la empresa. Podemos definir estas Banderas Rojas como aquellas circunstancias anómalas que no guardan relación con la actividad habitual de la empresa.

Estas variaciones en la actividad normal de la empresa se van a poder observar en el comportamiento, tanto de la empresa como de sus miembros; en las estadísticas de la empresa; y, finalmente, en cuanto a su organización. Todas estas anomalías no tienen por qué implicar automáticamente la existencia de un fraude, pero alertan de su posibilidad, teniendo que realizarse un estudio en profundidad que lo confirme o lo desmienta.

Algunos ejemplos de estos indicadores o banderas rojas son los siguientes (Zayas, 2016, págs. 75-79):

- Relacionadas con los empleados: cambios en el estilo de vida o en el comportamiento, grandes deudas personales o problemas financieros, alta rotación de empleados...
- Relacionadas con la Dirección: reacios a dar información, alta rotación de auditores externos, débil entorno de control, programas de compensación desproporcionado con los objetivos, gran cantidad de documentos fotocopiados o perdidos...
- Relacionadas con cambios en el comportamiento: pedir prestado dinero a compañeros de trabajo, adicción al juego, no disfrutar de los periodos de vacaciones, llevar encima siempre grandes cantidades de dinero...
- Relacionadas con la tesorería: actividad con cuentas bancarias inactivas, excesivas transacciones en metálico, gran número de anulaciones, descuentos o devoluciones...
- Relacionadas con los ingresos: ventas falsas, clientes ficticios, manipulación de descuentos, clientes morosos no provisionados, soborno al personal de control crediticio...
- Relacionadas con las nóminas: inconsistencia en las horas extraordinarias, variaciones injustificadas en el presupuesto de las nóminas...
- Relacionadas con los gastos: alto volumen de compras a proveedores nuevos, proveedores sin dirección física, descuentos registrados como ingresos previamente...

Pueden observarse todos estos aspectos a los que nos estamos refiriendo en este apartado en los múltiples escándalos financieros que se han producido a lo largo de los últimos años. A modo de ejemplo, explicaremos alguno de ellos.

Uno de los más conocido y con una gran repercusión en el mundo de la auditoría fue el caso **Enron**, en Estados Unidos. Se trataba de una empresa que se dedicaba a la administración de gasoductos y a la transmisión de energía eléctrica.

En 2001 se descubre que esta empresa había llevado a cabo una mala aplicación de las técnicas contables, lo que generó una drástica caída del precio de las acciones. Tras estos acontecimientos, la empresa tuvo que admitir que, efectivamente, se habían inflado las utilidades de la empresa y, finalmente, declararse en quiebra. Estos hechos precipitaron todavía más el valor de las acciones y tanto empleados, como accionistas e, incluso, el gobierno, se vieron notoriamente perjudicados por estos episodios.

La indebida aplicación de las normas contables fue encubierta por la auditora de Enron, Arthur Andersen. Durante los años previos al descubrimiento del fraude, la empresa había incurrido en unas pérdidas considerables, en contraposición con las ganancias que aparecían en los estados financieros. Sin embargo, esta auditora, en lugar de tomar las medidas oportunas para denunciar estos engaños, colaboró a ocultar esta información a cambio de una elevada cantidad de dinero.

Este caso fue muy relevante porque no solo se observó el fallo de la auditora, sino que tampoco habían sido eficaces el resto de los controles establecidos para evitar el fraude, como los reguladores bursátiles o los analistas financieros, que no fueron capaces de detectarlo.

España no se libra de los casos de fraude, como ocurrió en 2006 en relación con las empresas de inversión filatélica, **Afinsa** y **Forum Filatélico**. Estas empresas se encontraban en una situación en la que, con sus activos, no podían hacer frente a los compromisos que tenían con los clientes. Sin embargo, con el objetivo de engañar a los usuarios, estos compromisos no aparecían registrados en los balances, ofreciéndose una imagen engañosa de la empresa.

Estos hechos ya se empezaron a observar en 2002, sin embargo, las respectivas auditoras de ambas empresas no elaboraron un informe con salvedades, como deberían haber hecho, por lo que, posteriormente, han sido sancionadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuenta (ICAC).

Estos son solo algunos ejemplos de los múltiples escándalos financieros que han tenido lugar recientemente. Estos han provocado que la sociedad ponga

en duda la utilidad de la auditoría, así como la veracidad de la información que facilita, ya que se responsabiliza a las entidades auditoras de que, ante estas situaciones, no hayan sido capaces de detectar los fraudes cometidos. Dicho en otras palabras, se cuestiona el valor social de la auditoría.

Hay que tener en cuenta que la auditoría es una actividad eminentemente pública, siendo su objetivo la defensa del interés público. La auditoría es un servicio que afecta a terceros, no solo a las partes intervinientes, sino también a accionistas y stakeholders, cuyas decisiones se ven influidas por la información proporcionada por las empresas de auditoría.

Sin embargo, la percepción que tiene la sociedad de la actividad de auditoría no encaja con esta forma de entenderlo, ya que, en muchos casos, se tienen la idea de que los auditores están realizando un trabajo para la empresa auditada, apreciándola como un cliente ante el que deben responder, al ser la fuente de sus ingresos.

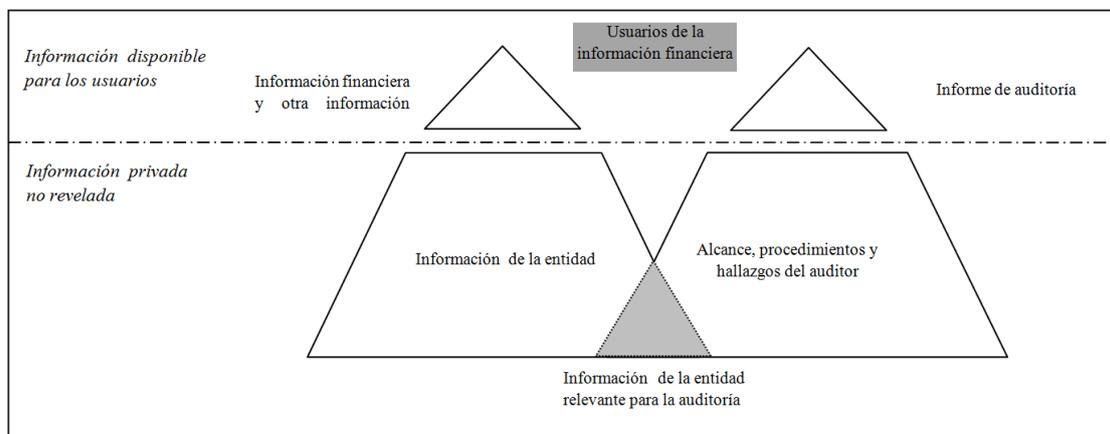
Estas dos formas de entender la auditoría van a provocar la aparición de algunos conflictos entre auditores y el resto de los usuarios, principalmente, en cuanto a la información relativa al fraude, al contenido del informe de auditoría o a la información relacionada con la continuidad de la empresa.

A esta “diferencia que existe entre lo que los usuarios esperan del trabajo del auditor y la percepción que de su trabajo tienen los auditores” (García, 2016, págs. 86-87) es a lo que se conoce como **gap de expectativas** o “audit expectation gap”. Es decir, este gap lo constituye la diferencia entre lo que esperan los usuarios de la información financiera del informe de auditoría y la información que proporcionan los auditores en dicho informe; es un “desfase entre la información necesaria para los usuarios y la disponible” (Ramos & Villaroya, 2017a, pág. 7).

Cuanta mayor sea esta diferencia, más perjudicada resultará la imagen o la reputación de los auditores. Esta brecha se va a ver afectada por el incorrecto entendimiento por los usuarios del papel del auditor y de la naturaleza de los servicios que presta, a pesar de que las expectativas de los mismos sean razonables.

La siguiente ilustración descompone el gap de expectativas para su mejor entendimiento:

Ilustración 2.1: gap de expectativas



Fuente: Documento de consulta de la IFAC 2011 (p. 9) en Ramos & Villaroya, 2017a, (pág. 8)

Hay varias formas de reducir este gap, entre las que podemos mencionar la educación, el aumento de la responsabilidad del auditor, información mucho más clara, el informe de auditoría o la modificación de las normas.

Efectivamente, cuando comenzó la crisis financiera internacional, las autoridades empezaron a ser conscientes de los graves inconvenientes que generaba el gap de expectativas y, disponiendo de los recursos a su alcance, elaboraron varios elementos legales destinados a acabar con todos los problemas surgidos.

La **Ley Sarbanes-Oxley** (2002) fue una de las reacciones del Gobierno estadounidense ante los escándalos financieros que estaban teniendo lugar y que conllevaban una pérdida de confianza en la información financiera. Su principal objetivo fue la protección de los inversores y uno de los aspectos más revolucionarios de esta ley consistió en su ámbito de aplicación, el cual tenía un cierto carácter extraterritorial, al ser de aplicación a aquellas empresas que cotizaban en la bolsa de Nueva York, junto con sus filiales.

Algunos de los puntos que introducía y trataba esta ley son los siguientes:

- Establecía nuevos estándares que determinaban el consejo de administración y la aplicación de nuevos mecanismos contables.
- Se regularon responsabilidades penales para aquellos miembros del consejo de administración que vulneraran las normas.
- Aparecieron medidas tendentes a controlar la independencia de los auditores, así como otras que regulaba el gobierno corporativo y la transparencia financiera.

En el ámbito europeo, surgieron las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Se trata de normas elaboradas por el IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*) en colaboración con la Federación Internacional de Contadores (IFAC), con el fin de establecer una serie de principios básicos y de procedimientos muy esenciales, para unificar la actuación del auditor en todo el territorio europeo.

Estas normas van a ser de aplicación en todos los Estados Miembros, ya sea mediante la ratificación de la redacción aprobada por el IFAC o mediante una trasposición, adaptando dichas normas a la concreta regulación nacional.

Uno de los elementos comunes que tienen todas las medidas reguladoras es la preocupación por la independencia del auditor, ya que el hecho de que los auditores sean contratados y, por lo tanto, remunerados por la empresa auditada puede producir distorsiones en cuanto a la imparcialidad y profesionalidad que los usuarios esperan del auditor.

De esta forma, resolviendo este problema se podrá conseguir la reducción del gap y mejorar la credibilidad de la auditoría en la sociedad.

3. LA POSICIÓN DEL AUDITOR

Para prevenir y evitar todas estas situaciones de fraude a las que venimos haciendo referencia, son necesarios una serie de controles, tanto internos como externos.

A la hora de establecer un adecuado control interno, es necesaria una activa intervención de aquellas personas encargadas de la gestión, así como de los miembros del gobierno corporativo para prevenir y disuadir a los miembros de la empresa de realizar actividades fraudulentas, ya sea mediante la creación de unos valores o una cultura que promuevan la transparencia y la honestidad, o mediante la creación de mecanismos de supervisión.

Los directivos deberán intervenir en todas las fases en las que puede desarrollar el fraude, para gestionar, de forma adecuada, el riesgo de fraude existente en todas las empresas (Olcina, 2016, págs. 11-25):

- Estableciendo políticas, controles y programas preventivos diseñados para reducir el riesgo de fraude y conductas irregulares
- Detectando los fraudes, cuando ocurran.
- Aplicando medidas correctoras adecuadas, cuando se detecten.

Como complemento, también es necesario un control externo que analice el comportamiento de la entidad desde otro punto de vista; es aquí donde entra en juego la figura del auditor. La principal función que estos van a desempeñar consiste en elaborar una opinión acerca de si los estados financieros de una determinada empresa reflejan, de forma adecuada o no, la verdadera situación de esta. Así, se pretende aumentar la confianza de los usuarios en la información elaborada por los administradores, reducir la incertidumbre y aumentar la visibilidad sobre el futuro de las empresas.

Esta función que cumple la auditoría es necesaria para la sociedad, ya que la pérdida de confianza en la información financiera es algo que afecta de forma significativa a la eficiencia de la economía y, por lo tanto, lo podemos entender como un problema de interés público. Así es como se justifica el control externo que realizan las empresas de auditoría, siempre recalcando la importancia que tiene que este control sea independiente, sin ninguna interferencia de la empresa auditada en los resultados.

Un reflejo de la importancia que tiene este carácter de la independencia es la redacción de la NIA-ES 240, bajo el título “*responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*”. Se trata de una

adaptación de la NIA 240 a la regulación española, la cual se realizó en 2013. En esta norma se van a establecer principios básicos sobre el comportamiento del auditor que vamos a ir viendo a continuación.

En primer lugar, el auditor es el responsable de denunciar la existencia de incorrecciones materiales, siempre que tenga una seguridad razonable de que estas se han producido. Como su propio nombre indica, una seguridad razonable no equivale a una seguridad absoluta, por lo que hay que tener en cuenta que siempre hay un riesgo inevitable de no descubrir todas las malas prácticas.

Este riesgo de no detectar una incorrección va a ser mayor cuando esta sea ocasionada por un fraude que cuando su origen se encuentre en un error; por el motivo de que el fraude conlleva sofisticados y elaborados planes destinados a encubrir los hechos. De la misma forma, será más difícil detectar el fraude cometido por un directivo que por un empleado, ya que los primeros tienen a su disposición un mayor número de recursos que les facilitarán la ocultación de las pruebas de su estafa.

Otro aspecto que la NIA-ES 240 pone de relieve y que el auditor deberá tener en cuenta es que el fraude, habitualmente, no suele presentarse de forma aislada, sino que va a ir acompañado de otra serie de actividades no lícitas que deberán ser investigadas al mismo tiempo.

Un elemento relevante que aparece en esta norma es la actitud de escepticismo profesional que debe tener el auditor. Esta actitud implica que el auditor se cuestione si todo los documentos o datos que obtenga puedan ser indicios de fraude, sin tener en cuenta la posible experiencia pasada con esa misma empresa, a pesar de que se confíe en los miembros de la empresa, debido a que se puede producir una alteración de las circunstancias. Es decir, deberá cuestionarse la autenticidad y veracidad de los datos suministrados por la dirección y realizar, en su caso, las comprobaciones pertinentes.

Para ello, será necesario una mentalidad inquisitiva o crítica a lo hora de proceder con las investigaciones, centrándose, sobre todo, en aquellas circunstancias que sean indicativas de incorrecciones materiales.

Por otro lado, siguiendo con este afán por mejorar la calidad de la información financiera y reforzar la confianza de los inversores, el 20 de julio de 2015 se publicó la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas, como consecuencia de una Directiva europea que había que trasponer. Esta ley introduce cambios en el informe de auditoría, ampliando el contenido que debe aparecer en el mismo con el fin de aumentar la transparencia.

También introduce medidas destinadas a asegurar la independencia del auditor, entre las que podemos destacar:

- i. El control sobre los honorarios que un auditor puede recibir de un mismo cliente para evitar que su interés económico por conseguir beneficios prevalezca sobre el interés público.
- ii. El establecimiento de unos plazos para la contratación del mismo auditor (artículo 22 Ley 22/2015): los auditores se van a tener que contratar por un periodo no inferior a 3 años, que no supere los 9 años. Se aceptan prórrogas sucesivas, siempre y cuando estas no sean superiores a los 3 años.
- iii. El artículo 16 de la Ley 22/2015 va a establecer una serie de incompatibilidades que, en caso de darse, impedirían a una determinada persona auditar a una empresa, porque pueden surgir intereses personales que interfieran en el desarrollo de la actividad.

En todos estos aspectos, esta ley establece exigencias mucho más estrictas si el sujeto auditado es una Entidad de Interés Público (EIP)³, al ser mayor los

³ Tendrán la consideración de entidades de interés público: a) Las entidades de crédito, las entidades aseguradoras, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión; b) Las empresas de servicios de inversión y las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 5.000 clientes, en el primer caso, o 5.000 partícipes o accionistas, en el segundo caso, y las sociedades gestoras que administren dichas instituciones; c) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 10.000 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos; d) Las fundaciones bancarias, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico; e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 2.000.000.000 de euros y a 4.000 empleados, respectivamente; f) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una de las entidades contempladas en las letras anteriores.

efectos de un posible fraude en la economía del país, es decir, al afectar en mayor medida al interés público.

En caso de incumplimiento de lo establecido en los artículos de esta ley, esta se encarga de regular las sanciones a aplicar, según la infracción cometida, a lo largo del Título III de la Ley.

4. ASPECTOS PRÁCTICOS DEL COMPORTAMIENTO DEL AUDITOR

El comportamiento del auditor en la práctica es bastante complejo, al entrar en juego una multitud de variables. Varios autores han tratado de analizar qué factores intervienen en el comportamiento del auditor, de qué forma o en qué medida influyen con el fin de comprender mejor al auditor y ser capaces de establecer las soluciones adecuadas para salvaguardar su posición de independencia.

En este apartado, vamos a analizar, basándonos en estudios realizados por otros autores, tres cuestiones relativas a la independencia del auditor a la hora de llevar a cabo sus funciones.

- i. La reputación en el mercado de auditoría.
- ii. La independencia de la comisión de auditoría.
- iii. La mejora de la opinión de auditoría.

El trabajo sobre la *Regulación frente a reputación como medio de salvaguardar la independencia de la auditoría* de Ruiz-Barbadillo (2016, págs 161-168), el relativo a *La comisión de auditoría en la empresa española: en busca de la independencia* de Biedma López et al (2007, págs 117-148) y también el *Análisis empírico de los factores que explican la mejora de la opinión de auditoría: compra de opinión y mejora en las prácticas contables de la empresa* de Ruiz-Barbadillo y Gómez Aguilar (2007, págs 317-350) son las fuentes de información que han permitido el análisis llevado a cabo a continuación.

4.1. La reputación en el mercado de auditoría

Como ya hemos venido diciendo a lo largo del trabajo, la independencia es uno de los elementos clave del auditor; sobre todo, para contrarrestar la percepción que tiene la sociedad de los auditores, como aquellas personas contratadas por la empresa auditada la cual va a pagar una serie de rentas al mismo por realizar este servicio.

Sin embargo, esta independencia no está garantizada, sino que, al contrario, existe un riesgo de que se vulnere la misma si existen los incentivos suficientes. Esto se debe a que el auditor se comporta como un sujeto económico racional, siendo la maximización de la riqueza su principal objetivo, por el que será capaz de poner en riesgo su independencia a la hora de auditar.

A esto hay que añadir otros riesgos de dependencia económica, que el comportamiento de los directivos y responsables de la empresa origina. Estos perciben la elaboración del informe de auditoría como un proceso de negociación y tratan de que su punto de vista se imponga al del auditor mediante presiones y amenazas. Sin embargo, esto no debería ser así, sino que la elaboración del informe de auditoría habría que entenderlo como un proceso de formación basado en la información financiera de la empresa, reflejando fielmente la imagen de esta.

Al no entenderse el informe de auditoría así sino como una situación conflictiva entre ambas partes, se provoca que, en situaciones de desacuerdo, el directivo se encuentre en una posición más favorable que el auditor para hacer valer su criterio ya que el auditor percibe al director como un cliente, del que depende económicamente y cuyo contrato no quiere perder.

Se pueden distinguir dos factores que van a afectar a la independencia del auditor, poniéndola en riesgo.

- 1) Por un lado, el **nivel de cuasirrentas** que el auditor obtiene de un cliente particular, entendiendo por cuasirrentas la diferencia que surge de restar, al beneficio obtenido al prestar el servicio actual, el beneficio que obtendríamos de la mejor alternativa posible a este. Por ejemplo, restando

las rentas que conseguiría si se cede a las presiones de la empresa, a las ganancias que se obtienen al realizar la auditoría de forma correcta.

Estas cuasirrentas van a estar directamente relacionadas con el coste de llevar a cabo la actividad. Este coste va a ser muy elevado al comienzo al ser necesaria una inversión considerable, pero, con el paso del tiempo, este coste va a ir disminuyendo debido a que, cada año, el auditor va adquiriendo conocimientos y experiencia sobre la empresa que hacen que le resulte más fácil realizar su función.

Por lo tanto, los costes siguen lo que se conoce como curva de aprendizaje (elevados costes en un primer momento que, posteriormente, van disminuyendo), la cual va a hacer que la entidad encargada de la auditoría de una misma empresa durante los sucesivos años goce de una ventaja competitiva en costes de la que carecen sus competidores. Esto no solo se debe al hecho de que, al ser sus costes menores, puede ofrecer un precio más competitivo, sino también por la imposibilidad de transmitir los conocimientos, que facilitan la realización del servicio, que posee sobre la empresa auditada a otra auditora competidora. Por este motivo, no existen competidores perfectos en el mercado de auditoría.

En este contexto, el auditor tendrá más incentivos para no ser independiente cuanto más concentradas estén las cuasirrentas que obtenga, es decir, cuando estas provengan de un número reducido de clientes. En estos casos el auditor tendrá un alto grado de dependencia económica respecto de estos clientes.

Otra forma de hacer que el auditor dependa de la empresa auditada es a través de la prestación por el mismo de otros servicios ajenos a la auditoría, por los que va a percibir cuasirrentas también. Esto implica que el auditor que presta algún servicio de consultoría, por ejemplo, perciba que, de realizar un informe de auditoría que no satisfaga a la empresa, no solo perderá las ganancias obtenidas por la actividad de auditoría, sino que también dejará de percibir las resultantes de la consultoría. De esta forma,

los beneficios por servicios distintos a la auditoría son un incentivo para que el auditor no sea independiente a la hora de realizar su tarea.

- 2) La independencia de los auditores también va a estar en relación con la **duración del contrato**, ya que cuanto más tiempo espere el auditor que dure la relación, mayores son las rentas que se esperan conseguir, tanto las provenientes de los servicios de auditoría como de otros servicios. Las empresas auditadas en estas circunstancias van a poder reducir la independencia de los auditores mediante la amenaza de poner término a la relación contractual.

Por todas estas razones, se tomaron medidas como la elaboración de la Ley Sarbanes-Oxley cuyos principios y bases se plasmaron posteriormente, a nivel nacional, en la Ley 44/2002, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, de 22 de noviembre. Esta, como ya hemos dicho, va a limitar los honorarios que un auditor puede obtener de un mismo cliente, así como la prestación de servicios adicionales y la duración de la relación contractual.

Pero no todas las consecuencias de estas medidas van a ser positivas, sino que van a provocar la aparición de una serie de externalidad o costes, teniendo que examinar si los beneficios superan los costes o viceversa, para poder determinar si el establecimiento de estas merece la pena o no. Algunos de los inconvenientes que surgen al intentar proteger la independencia del auditor son los siguientes:

- Al limitar la prestación de servicios ajenos a la auditoría a la empresa auditada, se restringe un recurso importante del que dispone el auditor para recaudar datos y ampliar su conocimiento sobre la situación de la empresa. Por lo tanto, esta limitación va a reducir la eficacia de la auditoría.
- Al establecer un periodo de duración máxima de la relación contractual, cuando este periodo llegue a su fin y se tenga que producir un cambio de auditor, toda la experiencia que haya adquirido el primer auditor trabajando con esa empresa se va a perder, al no ser posible su

transmisión al nuevo auditor, que deberá realizar su función empezando de cero.

Ante esta situación, algunos autores han tratado de estudiar los beneficios e inconvenientes que provocó la publicación de la Ley 44/2002, para determinar si, efectivamente, esta ley contenía medidas eficientes o si, por el contrario, los costes para la sociedad fueron mayores de lo esperado. El estudio que realizó Ruiz-Barbadillo (2016, 161-198) es un ejemplo al respecto, en el que se va a tratar de estudiar la independencia de los auditores antes y después de la publicación de dicha ley para analizar los resultados que tuvo en la práctica.

Este estudio llegó a la conclusión de que existían medidas que permitían alcanzar los mismos objetivos que las contempladas por la regulación que, sin embargo, no conllevaban los mismos costes, es decir, existen soluciones más eficientes a las propuestas por los gobiernos. Esta medida más eficiente consiste en dejar funcionar al mercado de auditoría cuyo elemento base va a ser la reputación de cada empresa de auditoría.

Esto es, cada firma va a tratar de especializarse para conseguir una ventaja competitiva frente a sus competidores, mediante la oferta de distintos niveles de calidad, para, de esta forma, atraer a nuevos clientes y, además, para exigir unos honorarios elevados por la prestación de sus exclusivos servicios.

Por lo tanto, la relación que veníamos estableciendo hasta ahora de que la independencia de un auditor puede verse en peligro al recibir un alto porcentaje de cuasirrentas de un cliente tiene que ser matizada al verse afectada la reputación de la auditora. Si un auditor cediese ante las presiones de un cliente y esto saliese a la luz, su reputación disminuiría y la auditora perdería las cuasirrentas generales que obtiene del resto de clientes y, de esta forma, el mercado de auditoría funcionaría como un incentivo para evitar que los auditores cayeran en el riesgo de la dependencia económica.

A la hora de estudiar esta relación entre la independencia y los beneficios económicos, hay que tener en cuenta las reacciones del resto de clientes en el mercado de la auditoría, no solo aquellos efectos que se producirían entre auditor y cliente, ya que, como hemos dicho anteriormente, la auditoría es una

actividad de interés público que afecta a terceros, no una actividad cuyas consecuencias se restrinjan a las partes intervinientes.

Con todo esto se llega a la conclusión de que los gobiernos no deberían preocuparse tanto por el establecimiento de medidas restringidas, sino que sería mucho más eficiente y productivo tratar de estimular la competencia en el mercado.

4.2. La independencia de la comisión de auditoría

La Ley 44/2002 de Medidas de Reforma del Sistema Financiero a la que venimos haciendo referencia a lo largo del trabajo establece la obligación de que aquellas empresas cotizadas dispongan de una comisión de auditoría delegada del consejo de administración.

Esta comisión de auditoría se concibe como un instrumento de apoyo al consejo de administración, en lo relativo a las actividades de supervisión de la información financiera de la empresa. Es Olivenza⁴ en 1998, según Biedma López et al (2007, pag 121) recogen en su estudio, el que recoge la función principal de las comisiones de auditoría que consiste en “*evaluar el sistema de verificación contable de la sociedad, velar por la independencia del auditor externo y revisar el sistema de control interno*”.

El objetivo de la ley al introducir esta comisión consistía en reducir y evitar el fraude, al incorporar un elemento añadido a la supervisión de la información contable, de forma que fuera más difícil manipular dichos datos. Para que este mecanismo funcione de forma eficaz y se pueda alcanzar el objetivo pretendido, es imprescindible que la comisión de auditoría sea independiente con respecto al consejo de administración y, de este modo, analice la información desde otro punto de vista sin interferencias de los miembros del consejo.

⁴ Olivenza Ruiz, M. (1998). El gobierno de las sociedades cotizadas. Comité especial para el estudio de un código ético de los consejos de administración de las sociedades.

Para garantizar esta independencia de la comisión de auditoría, se atiende sobre todo al carácter de los miembros de la misma, que se recomiendan que sean personas externas y cualificadas. Es decir, personas que tengan los conocimientos necesarios y que no tengan interés en la empresa, para realizar su tarea de forma imparcial.

Las consideraciones sobre la formación de la comisión de auditoría son muy variadas. En Europa, hay una Directiva de 2006, aplicable a los Estados miembros, que establece que la comisión de auditoría deberá estar formada por, al menos, un miembro independiente, es decir, que no forme parte del consejo de administración, y cualificado, ya sea en el ámbito de la auditoría o de la contabilidad o en ambos.

Si pasamos a analizar lo que establecen las normas en España, estas dejan un amplio margen de maniobra a las empresas, confiando en su criterio y buen hacer. El único requisito que establecen estas normas es que la mayoría de los consejeros deben ser independientes y, por lo tanto, no deben ser ejecutivos. Este requisito también es impuesto frente a la figura del presidente de la comisión de auditoría.

Al observar qué es lo que ocurre en la práctica, es curioso ver cómo las empresas han superado los mínimos establecidos legalmente y, al formar las comisiones de auditoría, han mostrado una gran preocupación por garantizar la independencia de la misma para mostrar el máximo grado de transparencia posible de cara al público.

Es importante conocer cuáles son los factores que afectan a la independencia de la comisión de auditoría, para poder promover aquellos que la protejan y evitar todas aquellas variables que, de una u otra forma, perjudiquen a este esencial elemento. Esto fue lo analizaron Biedma López et al (2007, pgs 117-148), publicando, los resultados obtenidos en el artículo titulado "*La comisión de auditoría en la empresa española: en busca de la independencia*".

Se descubrieron cuatro factores cuyos cambios afectaban de forma significativa a la independencia de la comisión de auditoría. Estas variables para tener en cuenta son las siguientes:

- i. El **tamaño del consejo de administración**: la comisión de auditoría actúa en colaboración con el consejo de administración, por lo tanto, el tamaño de este último afectará a la función que tiene que realizar la comisión de auditoría.

Se va a tratar de una relación no lineal ya que, en un primer momento, al aumentar el número de miembros del consejo de administración, la independencia de la comisión se verá beneficiada al mejorarse la eficiencia de las funciones de supervisión y control que debe desarrollar; sin embargo, a partir de un determinado punto, incrementar el número de miembros del consejo resultaría excesivo y se producirían problemas de comunicación y coordinación, afectando al carácter de la comisión de auditoría.

- ii. La **independencia del consejo de administración**: la relación entre esta variable y la independencia de la comisión va a ser positiva, es decir, cuanto más independiente sea el consejo, mayor será la independencia de la comisión.

Si el consejo de administración es independiente, es decir, está formado por consejeros externos no ejecutivos, entonces, va a existir un mayor control sobre la información financiera, al no concurrir intereses que interfieran en la realización de sus tareas por parte de los miembros del consejo. En consecuencia, de esta forma, la comisión de auditoría tendrá un mayor grado de supervisión sobre el trabajo realizado por el consejo de administración.

- iii. El **tamaño de la comisión de auditoría**: la relación va a ser negativa; en este caso, cuantos más miembros tenga esta comisión, menos independiente va a resultar ser.

La comisión de auditoría se forma a partir de un grupo de consejeros externos. En un momento posterior, si se quiere aumentar el número de esta, lo que se va a hacer es añadir consejeros ejecutivos que van a poner la independencia de la comisión en peligro. Por esta razón, se entiende que cuanto mayor es la comisión, más miembros ejecutivos tendrá la misma y menos independiente será.

- iv. El **tamaño de la empresa**: queda demostrado por los resultados obtenidos en el estudio que aquellas empresas más grandes, muestran

una mayor preocupación por asegurar la independencia de la comisión de auditoría y ponen a su disposición todos los recursos que poseen. Es decir, existe una relación positiva entre el tamaño de la empresa y la independencia de la comisión de auditoría.

Estas son las variables que resultaron significativas al realizar el estudio. Sin embargo, se estudiaron otras que, finalmente, se descubrió que no afectaban de forma relevante al objeto de estudio, la independencia de la comisión de auditoría. Estas variables no significativas fueron la participación de los directivos en la propiedad de la empresa, la existencia de accionistas de referencia en la comisión y el nivel de endeudamiento.

Lo verdaderamente sorprendente es cómo, en la práctica, las empresas se han aprovechado de todos estos recursos para formar, dentro de las mismas, comisiones enteramente independientes, superando con creces el mínimo legal establecido por las leyes de cada país.

El culpable de todo esto va a ser el mercado, ya que las empresas se ven obligadas a garantizar un mínimo nivel de independencia y de transparencia en cuanto a la información sobre el estado de esta para poder gozar de una posición en el mercado que le permita competir, es decir, para tener una buena reputación frente a los usuarios. Una vez más, es el mercado el que se encarga de garantizar la veracidad y adecuación de la información contable de los participantes en el mismo.

4.3. La mejora de la opinión de auditoría

En el mundo de la auditoría, tiene lugar un fenómeno conocido como “compra de opinión” que perjudica gravemente a la imagen de esta y a la confianza de la sociedad en la función que realizan. Con el término compra de opinión u *opinion shopping* se hace alusión al fenómeno que “*consiste en el cambio de firma auditoría que se resuelve con la contratación de un auditor que está de acuerdo en aceptar determinadas prácticas contables tendentes a que la compañía pueda conseguir ciertos objetivos respecto a la información a divulgar*” (Ruiz Barbadillo & Gómez Aguilar, 2007, pág. 318).

Para comenzar a analizar este fenómeno, hay que tener claro cuáles son las posibles causas que conduzcan a un cambio de opinión en relación con la situación financiera de la empresa. Vamos a poder distinguir dos razones distintas:

- A través de un cambio de auditor, que se forme una distinta opinión al observar la información de la empresa; o
- Llevando a cabo un esfuerzo por reparar los errores cometidos y mejorar las prácticas contables.

En cuanto al cambio de auditor como motor que produce la mejora de opinión, cabe decir que esto es posible debido a la heterogeneidad existente entre auditores, es decir, cada auditor tiene una personalidad propia y un punto de vista particular a la hora de interpretar la información contable que se le proporciona. Como consecuencia de esto, frente a la misma información financiera de una empresa, dos auditores distintos van a poder alcanzar conclusiones diferentes.

La auditoría no es una actividad mecánica en la que, contrastando los datos de la empresa con un modelo o esquema, se llegue a una solución única e indiscutible, sino que cada auditor va a realizar alguna aportación personal al observar los datos desde su peculiar posición, pudiéndose alcanzar interpretaciones diferentes, siendo válidas todas ellas.

De esta forma, se va a poder distinguir entre unos auditores más conservadores y otros más liberales. Los primeros van a resultar más rigurosos con el cumplimiento de las normas contables, frente a los liberales que van a resultar mucho más flexibles en sus interpretaciones acerca de la aplicación de las normas.

Por tanto, se va a tratar la auditoría de una actividad con cierto grado de subjetivismo, en la que es fácil que entren en juego intereses personales que afecten al nivel de independencia de los auditores. Son estas diferencias en el nivel de independencia las que provocan que las empresas realicen cambios de auditores para evitar informes negativos que afecten a la empresa y perjudiquen su imagen.

Aquí entra en juego lo que se conoce como “cambios sospechosos”, que son todos aquellos que se realizan ante la publicación de un informe de auditoría calificado y tienen como consecuencia la mejora de la opinión sobre la empresa, sin que se hayan producido ningún cambio en sus prácticas contables. Esto es, la empresa, ante la publicación de un informe de auditoría calificado, decide cambiar de auditor, buscando a uno con una opinión más liberal, para, de esta forma, conseguir la mejora de la opinión de auditoría sin tener que realizar ningún esfuerzo.

Los directivos van a optar por esta alternativa siempre que consiga minimizar los costes; siempre que los costes en los que incurre al cambiar de auditor (costes propios de la transacción, de la divulgación...) sean inferiores a los costes que provoca la recepción y publicación de un informe desfavorable sobre sus prácticas.

De igual forma, el comportamiento del auditor va a seguir un modelo racional teniendo en cuenta los efectos económicos que van a repercutir sobre su persona. Lo que va a tener en cuenta el auditor a la hora de elaborar el informe de auditoría va a ser, por un lado, los clientes y las rentas que estos les proporcionan; y, por otro lado, los posibles litigios a los que podría enfrentarse de no realizar su trabajo de forma correcta.

Cabe mencionar un estudio realizado por Ruiz-Barbadillo y Gómez Aguilar (2007, pgs 317-350), en el que trataron de estudiar si se producía compra de opinión en el mercado de auditoría español, analizando si la mejora de la opinión de auditoría se debía a un cambio de auditor (compra de opinión) o a la mejora en las prácticas contables.

Lo que realizaron estos autores fue estudiar a aquellas empresas que cambiaron de auditor después de haber recibido un informe de auditoría calificado y trataron de descubrir la verdadera razón de estos cambios, ya que estos son los casos potenciales en los que puede producirse la compra de opinión.

Efectivamente, los resultados a los que llegaron fueron que la mejora de la opinión estaba exclusivamente relacionada con el cambio de auditor, al resultar no significativa la variable relativa a la mejora en las prácticas contables.

Sin embargo, existen algunas críticas (Trombetta, 2007) a este estudio debido a la muestra analizada, ya que se restringió bastante y no se tuvieron en cuenta otros casos en los que la compra de opinión también puede producirse. Quedaron al margen aquellos casos en los que se mantiene al mismo auditor, pero se consigue una mejora en la opinión de auditoría mediante la amenaza de despido a este en caso de emitir un informe de auditoría negativo. Por otro lado, también se vieron excluidos los cambios de auditor producidos ante las expectativas de la recepción de un informe calificado, aunque este no se haya llegado a producir.

Se siguen produciendo intentos por parte de las empresas para, aprovechándose de su posición privilegiada, conseguir imponer su punto de vista, así como interferir en las funciones propias del auditor. Sin embargo, se tratan de actividades difícilmente observables y, más aún, controlables que consiguen desacreditarla y hacer que la sociedad pierda confianza en esta, así como en los informes elaborados por los auditores. Todo esto, va a poner en entredicho el valor de la auditoría.

5. NOVEDADES EN EL INFORME DE AUDITORÍA

Ruiz Barbadillo⁵ define el informe de auditoría, según (Ramos & Villaroya, 2017a, pág. 5), como “el medio a través del cual el auditor comunica los resultados del proceso de auditoría a los usuarios de los estados financieros, y en especial posibilita que dichos usuarios puedan obtener una opinión experta e independiente de la calidad de la información financiera que divulgan las empresas.

Ante la situación explicada de desconfianza frente a la información financiera y con el objetivo de que esta información fuera lo más transparente posible, una

⁵ Ruiz Barbadillo, E., (2015). “Informe de auditoría y gap de expectativas”. AECA. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* 111, PP. 91-92.

de las medidas por la que se optó para reforzar la función de auditoría fue la alteración del contenido del informe de auditoría regulado hasta el momento. Esta modificación se realizó mediante la publicación de la NIA 701⁶ y su transposición a la normativa española a través de la Resolución de 23 de diciembre de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y a través de la publicación de la Ley 22/2015.

Esto se hizo con un doble objetivo: por un lado, otorgar al informe de auditoría de un mayor grado de transparencia y aumentar su valor comunicativo; y, por otro lado, ofrecer más información a los usuarios para que comprendan mejor las consideraciones hechas por el auditor.

El contenido mínimo del nuevo informe de auditoría se encuentra regulado en el artículo 5.1 de la Ley 22/2015, el cual debe incluir:

- a) Identificación de las circunstancias de la auditoría (de la entidad auditada, de las cuentas anuales objeto de auditoría, del marco normativo de la información financiera...)
- b) Descripción general del alcance de la auditoría (normas y procedimientos). También se informará sobre la responsabilidad del auditor que exprese su opinión sobre las cuentas.
- c) Explicación de que la auditoría se ha ejecutado para alcanzar una seguridad razonable de que en las cuentas no hay ningún tipo de incorrección material.
Habrà que describir los riesgos más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, las respuestas del auditor a dichos riesgos y las observaciones esenciales de estos riesgos.
- d) Declaración de que no se han prestado servicios distintos a los de auditoría.
- e) Una opinión técnica que manifieste si las cuentas anuales ofrecen la 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 y con los principios

⁶ NIA 701. Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe emitido por un auditor independiente.

contables. Esta opinión podrá ser favorable, con salvedades, desfavorable o denegada.

- f) Una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio.
- g) Fecha y firma de quien o quienes lo hubieran realizado.

Hay que hacer una mención por separado en relación con los informes de auditoría de las EIP que se definen, según la Directiva 2006/43/CE⁷ como entidades sometidas a la legislación de un Estado miembro y cuyos valores fueran negociables en un mercado regulado de cualquier Estado miembro, entidades de crédito y empresas de seguro. Además, los Estados podrán designar como EIP a aquellas empresas que consideren que tienen una importancia pública significativa.

Es el Reglamento (UE) 537/2014⁸ el que se va a encargar de regular lo relativo a las auditorías de las EIP con el objetivo de “imponer una serie de requisitos para la realización de la auditoría de estos financieros, tanto individuales como consolidados, que garanticen la calidad de las auditorías y de los auditores y den seguridad a los inversores, aplicándose tanto a los auditores de cuentas que realizan auditorías a este tipo de entidades como a las propias entidades” (Ramos & Villarroya, 2017b).

Este Reglamento (UE) determina que el informe de auditoría de las EIP incluya, como mínimo, lo siguiente, en apoyo al dictamen de auditoría:

- “i) una descripción de los riesgos considerados más significativos de que existan incorrecciones materiales, incluidos los riesgos evaluados de incorrecciones materiales debidas a fraude,
- ii) un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y
- iii) en su caso, observaciones esenciales derivadas de dichos riesgos.

⁷ Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

⁸ Reglamento (UE) No. 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión.

Cuando sea pertinente para esa información recogida en el informe de auditoría en relación con cada riesgo evaluado de incorrección material, el informe de auditoría incluirá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en los estados financieros”

En la práctica, los cambios que se producen es que surge una obligación de comunicar los *aspectos más relevantes de la auditoría*, si la empresa auditada no es una EIP, y de las *cuestiones clave de la auditoría*, cuando se audite a una EIP (Ramos & Villaroya, 2017a, pág. 17).

Para saber qué se entiende por *cuestiones clave de la auditoría* hay que acudir a la NIA 701, que las define como “aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno”.

Según establece la NIA 701, para determinar estas cuestiones hay que tener en cuenta tres aspectos:

- i. Las áreas de mayor riesgo valorada de incorrección material.
- ii. Los juicios del auditor en aquellas áreas que han precisado de estimaciones contables por parte de la dirección de la empresa, las cuales pueden generar un elevado nivel de incertidumbre.
- iii. El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativas.

El auditor se ha encontrado con que su obligación de comunicar estas cuestiones puede ser incompatible con el deber de secreto recogido en el artículo 31 de la Ley 22/2015. Este deber obliga al auditor “a mantener el secreto de cuanta información conozcan en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidad distintas de las de la propia auditoría”. Sin embargo, este artículo continúa diciendo que la invocación de dicho deber “no impedirá la aplicación de lo dispuesto en esta Ley y en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril.

De este modo, deja la Ley el deber de secreto fuera de la comunicación de las cuestiones de la auditoría.

6. CONSIDERACIONES FINALES

La existencia de fraudes en los que la entidad auditora o el auditor aparecía involucrado o incapaz de darse cuenta de incongruencias en la información financiera aportada por la empresa, que no reflejaba de forma correcta y leal la verdadera situación de la misma, provocó la aparición de instrumentos normativos preocupados por controlar la independencia y la responsabilidad del auditor en estos casos.

Sin embargo, la eficacia de estas medidas legales es puesta en duda en diversos estudios, tal y como se ha mostrado en este trabajo, al ser mayores los costes que supone el implemento de tales normas que los beneficios que se obtienen a través de estas.

Podemos llegar a la conclusión de que, si dejamos actuar al mercado libremente, este dispone de los medios necesarios para contrarrestar los incentivos que pueden poner en riesgo la independencia del auditor. Por lo tanto, los Gobiernos deberían preocuparse por establecer un marco normativo adecuado en el que el mercado de auditoría pueda funcionar correctamente, ya que, de este modo, él mismo se encargará de que la independencia sea algo que el propio auditor quiera conseguir y que no le interese sacrificar por nada.

De este modo, a través de las fuerzas de mercado podemos alcanzar los mismos objetivos que mediante la normativo implantada por los Gobiernos, la independencia del auditor, pero sin hacer frente a los costes que dichas medidas acarrearán y que se han mencionado previamente en este trabajo.

Las entidades auditoras tratarán, por lo tanto, de hacer todo lo que esté en su mano para garantizar su independencia, ya que, gracias a la misma, obtendrán una posición favorable en el mercado, que les permitirá competir con el resto de las entidades auditoras y les reportará un mayor beneficio. O sea, en todo este proceso será esencial la reputación de cada entidad auditora o auditor.

Sin embargo, a pesar de lo dicho, siguen apareciendo fenómenos de “compra de opinión” en los que las empresas auditadas tratan de influir en la opinión del auditor, llegando a cambiar de auditor si no están de acuerdo con el punto de vista del que tienen, lo que aumenta la brecha de expectativas.

A pesar de que, una vez que salen a la luz estos engaños, las fuerzas de mercado hace que dichos auditores tengan que pagar las consecuencias de haber cedido frente a las presiones de la empresa auditada, sería conveniente tratar de implementar algún mecanismo o de estudiar cuáles serían las condiciones óptimas para que las empresas auditadas no traten de llevar a cabo esta “compra de opinión”, al menos, que no les sea fácil llevarla a cabo sin despertar las alertas de terceros.

Uno de estos mecanismos es la modificación o ampliación del contenido del informe de auditoría, con el objetivo de hacer más transparente la actividad de auditoría y que el usuario comprenda el planteamiento seguido por el auditor hasta llegar a las conclusiones reflejadas en el informe de auditoría y, de esta forma, el usuario también pueda detectar incongruencias en la información financiera otorgada por la empresa.

7. BIBLIOGRAFÍA

- Ruiz Barbadillo, E. (2016). Regulación frente a reputación como medio de salvaguardar la independencia de la auditoría. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: comentarios y casos prácticos*, nº 401-402, pags 161-198. (Biedma, Jara, López, & Ruiz Barbadillo, 2007)
- Biedma, E., Jara, M.A., López, F.J., & Ruiz Barbadillo, E. (2007). La comisión de auditoría en la empresa española: en busca de la independencia. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 293-294, 117-148.
- Cressey, D. (1973). *Other People's Money: A study in the Social Psychology of Embezzlement*. Montclair, Nueva Jersey: Patterson Smith.
- García, M. A. (2016). Las expectativas de la auditoría y el fraude. En ACCID, *Prevención y detección del fraude en la empresa. Bases conceptuales y aplicaciones prácticas*. Revista de Contabilidad y Dirección, volumen 23.
- Olcina, E. (2016). Motivaciones y perfil del defraudador en la empresa. En ACCID, *Prevención y detección del fraude en la empresa. Bases*

conceptuales y aplicaciones prácticas (págs. 11-25). Revista de Contabilidad y Dirección, vol. 23.

Ramos, S., & Villarroya, B. (2017a). El nuevo informe de auditoría según las NIA-ES revisadas: en busca de una mayor transparencia. *XVI Congreso Internacional de Contabilidad y Auditoría*.

Ramos, S., & Villarroya, B. (2017b). Hacia una mayor transparencia en el informe de auditoría de las Entidades de Interés Público: el modelo francés como referencia. *CIRIEC-España*.

Ruiz Barbadillo, E., & Gómez Aguilar, N. (2007). Análisis empírico de los factores que explican la mejora de la opinión de auditoría: compra de opinión y mejora en las prácticas contables de la empresa. *Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol XXXVI, nº 134, 317-350*.

Trombetta, M. (2007). Discusión sobre Análisis empírico de los factores que explican la mejora de la opinión y mejora en las prácticas contables de la empresa. *Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XXVI, nº134, 317-350*.

Zayas, L. (2016). Señales de alerta para la detección de fraude en las empresas. En ACCID, *Prevención y detección del fraude en la empresa. Bases conceptuales y aplicaciones prácticas* (Vol. 23). Barcelona: Revista de Contabilidad y Dirección, volumen 23.

Noticias jurídicas (2015): “Contenido y novedades de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas”. Disponible en <http://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/10375-contenido-y-novedades-de-la-ley-22-2015-de-20-de-julio-de-auditoria-de-cuentas/> [consulta: 15/03/2018]