

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE MADRID
FACULTAD DE ECONÓMICAS**

**DOBLE GRADO EN DERECHO Y ADE
TRABAJO FIN DE GRADO**

**EL RÉGIMEN SANCIONADOR A LOS
AUDITORES EN ESPAÑA Y ANÁLISIS SOBRE
LAS SANCIONES INTERPUESTAS EN LOS
ÚLTIMOS AÑOS/The disciplinary regime for
auditors in Spain: an analysis of the sanctions
imposed in recent years**

Alumna: Ana Magdalena Oreja Santos

Tutora: Ana Gisbert Clemente

Curso académico: 2021/2022

Fecha de entrega: Junio 2022

ÍNDICE DE CONTENIDOS

1. RESUMEN.....	2
2. JUSTIFICACIÓN Y OBJETIVOS.....	3
3. METODOLOGÍA.....	3
4. INTRODUCCIÓN A LA AUDITORÍA Y LA IMPORTANCIA DEL PAPEL DEL AUDITOR.....	4
5. LA SUPERVISIÓN DE LA PROFESIÓN DE AUDITORÍA.....	6
5.1 La supervisión realizada por el ICAC a la profesión en España.....	9
6. EL MARCO REGULATORIO EN LA UE Y ESPAÑA.....	10
7. RECOGIDA DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO.....	12
7.1 Obtención de datos.....	12
7.2 Análisis de los datos relativos a la sanciones.....	13
8. CONCLUSIONES.....	30
9. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS: Artículos académicos y legislación.....	32

1. RESUMEN

El papel del auditor ha ido cogiendo cada vez más importancia en nuestras sociedades, ya que una actividad auditora organizada garantiza una buena salud en los mercados de capitales, tan vitales hoy en día. La auditoría es una actividad que se encuentra sumamente regulada y vigilada por el poder público a través de organismos que interponen sanciones a aquellos auditores o firmas de auditoría que no cumplen con los requisitos exigidos. La supervisión de la profesión de auditoría es imprescindible para generar confianza en los mercados de capitales.

Siendo una práctica que se encuentra muy ligada a la contabilidad y a los estados financieros, la auditoría es imprescindible una vez los mercados de capitales comienzan a desarrollarse y a adquirir una importancia en la sociedad. Con la contabilidad, la propia empresa debe reflejar los movimientos económicos que le han acontecido. Pero esta información, para que sea fiable, debe de ser revisada. Aquí es dónde entra en juego el papel del auditor y se observa la importancia que tiene su rol en generar confianza y estabilidad en los mercados. Posteriormente, se observa que hay auditores que también actúan fraudulentamente, por lo que para evitar la corrupción, será el poder público el que investigue y sancione las actuaciones de los auditores conforme a la normativa impuesta por el Estado.

Todo forma parte de un mismo círculo y resulta vital analizar el papel que tiene el Estado en el régimen sancionador a los auditores. Si los auditores han sido correctamente supervisados, entonces esto deriva en la credibilidad de las cuentas anuales de las empresas y, por tanto, se fomentarán la inversión y un ambiente de confianza en la sociedad.

PALABRAS CLAVE

Auditoría, supervisión, contabilidad, sanciones, ICAC, estados financieros, sociedad.

2. JUSTIFICACIÓN Y OBJETIVOS

El objetivo de este trabajo de fin de grado es el estudio de la profesión de auditoría, actividad que va de la mano de la contabilidad, ya que es la profesión encargada de revisar las cuentas anuales que presentan las empresas, y que, por lo tanto, de su estudio se concluye que es una actividad clave para la sociedad y la economía, que garantiza la estabilidad de los mercados de capitales.

Este trabajo pretende poner de relieve la importancia que, para velar por el buen funcionamiento de la profesión de auditoría, adquiere la supervisión pública a quiénes ejercen esta disciplina.

3. METODOLOGÍA

En este estudio se ha realizado una recopilación de datos, con su correspondiente análisis, sobre el funcionamiento del régimen disciplinario a los auditores en España, concretamente, sobre las últimas sanciones interpuestas en el período 2016-2021, accesibles a través de la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). En este período se evidencia que el régimen disciplinario a los auditores es robusto y que se han interpuesto un gran número de sanciones, por lo que la información expuesta en el presente trabajo puede ayudar tanto a los organismos reguladores, como a las firmas de auditoría a reconocer los principales errores identificados por el órgano de supervisión con el fin de poner en marcha los mecanismos necesarios para evitar futuras sanciones. Con los datos obtenidos a través del ICAC se ha realizado una base de datos en Excel y su correspondiente análisis.

Además, también se ha realizado una revisión a la literatura sobre la profesión de auditoría a través de documentos legislativos, de organismos nacionales e internacionales y académicos, para obtener información que ayude a comprender la importancia de esta disciplina.

4. INTRODUCCIÓN A LA AUDITORÍA Y LA IMPORTANCIA DEL PAPEL DEL AUDITOR

La auditoría tiene su origen en la práctica contable y, siendo un campo de la contabilidad, ha tenido un gran desarrollo. La contabilidad tiene su origen en el siglo XV en Italia, principalmente por clérigos de la Iglesia Católica que estaban relacionados con el comercio en Venecia. Es en este momento cuando estos autores comienzan a teorizar y a establecer las bases que regirán la práctica contable hasta nuestros días, divulgando el famoso sistema de partida doble. Con ello se trata de facilitar y unificar los registros comerciales. En el siglo XVI, se comienza a perseguir el resumir la información. Ya en el XVIII, comienza a haber una preocupación más teórica sobre los postulados que sostienen la disciplina contable. Llegando a los siglos XIX y XX, donde se le da la forma definitiva a los principios que rigen la contabilidad, consolidándola como disciplina científica (Laya, 2011).

Al estar la contabilidad tan ligada a la auditoría es importante reseñar que la historia de la profesión contable es un reflejo de la historia de los mercados de capitales, destacando su gran reputación en tiempos de bonanza, pero a sabiendas de que dicha reputación es volátil, ya que en cuanto aparece un escándalo, ésta desaparece de la noche a la mañana (Lynn E., 2006). Entender la historia contable, sin duda, ayuda a comprender la historia de la práctica auditora que se origina porque el propietario (accionista) que busca el aumento de valor de la organización, no es el que la administra, ni realiza la contabilidad de las operaciones de la empresa. Esto deriva en que el accionista tiene que confiar en que el resto de agentes tratan de maximizar el valor de la empresa, los directivos. Aquí es donde comienza a surgir la disciplina auditora, para poder revisar cómo se administran los recursos económicos de la compañía. A medida que va pasando el tiempo la auditoría se centra en detectar fraudes y errores dentro de la práctica contable, es decir, en la elaboración de los estados financieros (Montilla Galvis & Herrera Marchena, 2006).

Hay más literatura sobre la historia de la contabilidad que sobre la auditoría, pero la profesión auditora ha ido evolucionando y adaptándose a los cambios de la historia “desde la Edad Media, pasando por la Revolución Industrial hasta el siglo XXI” (Ajao, Olamide, & Temitope, 2016). A pesar de ser una actividad que ciertos autores remontan a la prehistoria, su gran salto cualitativo se produjo durante la Revolución Industrial en el Reino Unido, ya que las empresas comenzaron a crecer exponencialmente, lo que provocó que el control a la información que publicaban las mismas también se incrementase (Ajao, Olamide, & Temitope, 2016).

Lingüísticamente, el origen de la palabra “auditoría” viene del latín. Concretamente de la palabra *audire*, que significa “oír” o “escuchar” (Ajao, Olamide, & Temitope, 2016).

“Una auditoría independiente es un mecanismo primordial a través del cual las empresas garantizan a los inversores la fiabilidad y exactitud de sus estados financieros. Sin embargo, gran parte del proceso de auditoría es inobservable para los inversores, por lo que les resulta difícil evaluar la calidad de la auditoría” (Aobdía & Shroff, 2017). Otra definición de la auditoría indica que su objetivo primordial es “proporcionar una valoración experta e independiente de la idoneidad de los estados financieros de una empresa” (Burton & Roberts, 1967).

Conforme a la legislación española, el art. 1.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) afirma que, “*Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros*”.¹ La Unión Europea define la auditoría como “una revisión jurídicamente obligatoria de los registros financieros. La función de la auditoría legal es certificar los estados financieros de las empresas o entidades públicas. Las auditorías proporcionan a los interesados, como inversores y accionistas, un dictamen sobre la exactitud de las cuentas de las empresas. De ahí que las auditorías legales contribuyan al correcto funcionamiento de los mercados al mejorar la confianza en la integridad de los estados financieros”.²

La auditoría es una actividad sumamente importante respecto a la veracidad de la información financiera. Tal y como recoge la Directiva 2014/56/UE, “aunque la responsabilidad principal de facilitar información financiera debe corresponder a los órganos de gestión de las entidades auditadas, los auditores legales y las sociedades de auditoría desempeñan un papel al someter activamente a la dirección a un escrutinio desde la perspectiva del usuario”. Es primordial que los auditores y las firmas auditoras cumplan el principio de independencia, es decir, no pueden incurrir en conflictos de interés con la sociedad auditada, no pudiendo tener una inclinación hacia la sociedad auditada ni de tipo comercial ni financiero.

¹ Artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas de España.

² Información consultada en línea a través del siguiente enlace: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/auditing-companies-financial-statements_es#funcin-de-las-auditoras-y-objetivos-de-la-comisin

La información financiera tiene, entre otras, dos funciones fundamentales: en primer lugar como “mecanismo de información a inversores y otros usuarios de la información financiera, facilitando así su toma de decisiones y evitando la adopción de decisiones adversas”; y, en segundo lugar, “facilita el desarrollo de controles, materializados en contratos, que permiten acercar los intereses de los usuarios de la información y en especial, los de directivos, accionistas y acreedores” (Gisbert Clemente, y otros, 2012). Por lo tanto, “Los servicios de auditoría persiguen garantizar y mejorar la calidad de la información financiera, evitando la aparición de escándalos financieros. Además, los trabajos de auditoría fortalecen y promueven el éxito del actual proceso de armonización contable” (Gisbert Clemente, y otros, 2012).

En definitiva, la supervisión a la actividad realizada por los auditores resulta de vital importancia para poder mantener esos deseados mercados de capitales desarrollados y duraderos en el tiempo, y para crear confianza tanto en los potenciales inversores como en aquéllos que ya son partícipes de los mercados. Esta afirmación nos lleva a la conclusión de que los controles a los auditores son clave para garantizar la calidad de la información financiera presentada por las empresas. Además, en la UE se ha pretendido desde la Directiva 2006/43/CE, con su modificación en 2014 (Directiva 2014/56/UE), la armonización de los sistemas de supervisión y control de la actividad auditora (García Osma, Gisbert, & de las Heras Cristóbal, 2017).

5. LA SUPERVISIÓN DE LA PROFESIÓN DE AUDITORÍA

Al final se acababan produciendo, a su vez, fraudes dentro de la auditoría, por lo que se introduce la supervisión pública mediante órganos que revisan las prácticas realizadas por los auditores. De esta manera se crea un abrigo que ampare la práctica auditora, ya que se comprueba que los auditores cumplen con la normativa vigente, fomentando así, realmente, un clima de confianza en el mercado de capitales.

Se suele pensar, a posteriori, maneras de evitar errores del pasado, si hubiesen predominado los principios de transparencia, independencia, eludiendo conflictos y gozando de una mayor supervisión y gobernanza de las empresas. “Sin embargo, los esfuerzos por inculcar estos principios en los mercados de capitales han sido combatidos con vehemencia por quienes se benefician de su falta de aplicación. Por ejemplo, después del mercado bajista de 1972/1973, en EE. UU., se hicieron esfuerzos para crear una mayor independencia entre los auditores, crear comités de auditoría más fuertes e instituir un regulador independiente para la profesión contable” (Lynn E., 2006).

“Una de las principales reformas dirigidas a mejorar la calidad de la auditoría ha sido la introducción de la supervisión pública. Muchos países han establecido organismos nacionales independientes de supervisión pública que controlan la profesión de auditoría nacional, dejando atrás un sistema de revisión no público” (Carson, Lamoreaux, Simnett, Thuerheimer, & Vanstraelen, 2017). Ya que “con anterioridad al siglo XX, uno de los objetivos de los auditores era la detección del fraude” (Ajao, Olamide, & Temitope, 2016).

EE. UU. fue pionero en este cambio de tendencia del control al auditor creando el organismo independiente PCAOB y constituyendo así la base para que muchos otros países crearan esos órganos de control (en España el ICAC). Estos órganos de control son independientes de la profesión de auditoría y son responsables de las funciones reguladoras de la auditoría en pro del interés público (Carson, Lamoreaux, Simnett, Thuerheimer, & Vanstraelen, 2017). Cuando en el 2002, el Congreso de los EE. UU. aprobó la Ley (SOX) lo hizo con ánimo de restaurar la credibilidad de la profesión auditora tras varios escándalos a principios de la década de los 2000. Este cambio legislativo, seguido por países como Canadá, Australia o Japón (Gisbert Clemente, y otros, 2012), trajo consigo un nuevo régimen que cambió por completo la autorregulación auditora anterior, estableciendo así un régimen de supervisión pública de la profesión auditora. Pero es importante reseñar que no se trataba de nueva información financiera, sino de incrementar la credibilidad de las firmas auditoras y los auditores independientes sobre los estados financieros que auditaban (Gipper, Leuz, & Maffett, 2020).

Las principales instituciones públicas encargadas de la supervisión a la actividad auditora son:

- En **España**, el *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*:

Más conocido por sus siglas, ICAC, “es un Organismo Autónomo creado por la Ley 19/1988, adscrito al Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, que rige su actuación por las leyes y disposiciones generales que le sean de aplicación”.³ El ICAC se encarga, por un lado, de la normativa contable y, por el otro, de la auditoría de cuentas, que es el ámbito en el que se centra el presente trabajo.

Las funciones que tiene el ICAC en materia de supervisión pública a la profesión de la auditoría de cuentas vienen reguladas en el art. 46 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC). “La regulación española identifica como funciones del ICAC en materia de supervisión (i) la inspección, (ii) la revisión periódica, (iii) la evaluación de los

³ Información consultada en línea a través del enlace de la página web oficial del ICAC: <https://www.icac.gob.es/icac/quienesomos>

sistemas internos de control y (iv) la formulación de requerimientos de mejora del trabajo de auditoría” (de las Heras, Cañibano, & García Osma, 2011). Además de la supervisión de la actividad de auditoría, el ICAC también se encargará de la regulación y disciplina de esta profesión (de las Heras, Cañibano, & García Osma, 2011).

- En la **Unión Europea**, el Comité de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores (CEAOB en inglés):

La UE se acopló a la intensificación de los sistemas de supervisión de la profesión de auditoría a raíz de la Directiva 2006/43/CE, cuyos requisitos de armonización han ido implementando a sus legislaciones domésticas los Estados miembros. Directiva que se vio actualizada con una posterior en 2014, la Directiva 2014/56/UE.

En este sentido hay un portal de auditoría pública en la Unión Europea “que presenta información sobre el mandato, el estatuto, la organización, el trabajo y la producción de las entidades fiscalizadoras superiores (EFS) de la Unión Europea y sus Estados miembros”.⁴

Además, la UE goza de un Comité de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA, cuyas siglas en inglés son CEAOB), que viene regulado en el Reglamento (UE) 537/2014. Este Comité, compuesto por representantes de todos los organismos estatales de supervisión de auditorías de la Unión, pretende crear un marco de cooperación entre los distintos organismos públicos encargados de la supervisión a la profesión de auditoría y que ésta se vea reforzada, sobre todo a raíz de la implementación de la nueva legislación europea sobre auditoría del 17 de junio de 2016 (fecha en la que entra en vigor en España la LAC).⁵

- En **EE. UU.**, el Public Company Accounting Oversight Board:

Por sus siglas, PCAOB, este organismo es el encargado en EE. UU. de supervisar las auditorías de las empresas públicas.

Tras diversos escándalos contables, como el caso Enron, se creó la Ley Sarbanes-Oxley. La empresa Enron, compañía energética, que era auditada por Arthur Andersen, una de las compañías de contabilidad y auditoría más prestigiosas del momento, que viendo su crecimiento y peso en el mundo contable lo aprovechó para ocultar deudas millonarias a través de informes financieros deficientes, por lo que en el año 2001, cuando se reveló el escándalo, la empresa

⁴ Información consultada en línea a través del siguiente enlace: <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/es/>

⁵ Información consultada en línea a través del siguiente enlace: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/regulatory-process-financial-services/expert-groups-comitology-and-other-committees/committee-european-auditing-oversight-bodies_es

cayó en bancarrota y la credibilidad de la auditoría se vio muy mermada (Ajao, Olamide, & Temitope, 2016).

Conforme a Ley Sarbanes-Oxley estadounidense, “las firmas de auditoría internacionales están sujetas a las reglas de la Junta de Supervisión de Contabilidad de Empresas Públicas (PCAOB), incluidas las reglas relacionadas con las inspecciones de firmas de auditorías. La PCAOB comenzó inspecciones a empresas internacionales en 2005 y ha emitido más de 230 informes de inspección hasta el 4 de febrero de 2012. Las inspecciones de la Junta están diseñadas para identificar y abordar las debilidades y deficiencias relacionadas con la forma en que una firma realiza el trabajo de auditoría. Para lograr ese objetivo las inspecciones de la Junta incluyen revisiones de ciertos aspectos del trabajo de auditoría seleccionado y revisiones de otros asuntos relacionados con el sistema de control de calidad de la firma” (Bishop, Hermanson, & Houston, 2018).

5.1 La supervisión realizada por el ICAC a la profesión en España

Haciendo un estudio más exhaustivo sobre la supervisión que realiza el ICAC en España a los trabajos de los auditores y compañías de auditoría, cabe reseñar que ya en la Directiva 2006/43/EC se promovían estos sistemas públicos de supervisión en la profesión de la auditoría para que así se pudiesen garantizar la calidad de los trabajos de auditoría y tratando así de actuar de manera preventiva contra los fraudes, no solamente sancionadora. Cabe señalar que, en España, para poder ejercer como auditor, es necesario estar dado de alta en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) para lo cual es necesario aprobar unos exámenes, uno teórico y otro, práctico.⁶

El ICAC es un organismo que desde su creación en 1988 ha ido adquiriendo relevancia por lo que sus actividades han ido aumentando y, con ellas, el número de sanciones (de las Heras, Cañibano, & García Osma, 2011).

Con anterioridad a 2011, el ICAC se financiaba con fondos del Gobierno, pero en la actualidad sus ingresos vienen de dos tasas que cobran a los auditores y firmas de auditoría. Una de ellas es por cada uno de los informes de auditoría que emite el ICAC. La otra tasa la regula la Ley 22/2015 y se paga por la emisión de certificados, por la inscripción como auditor en el ROAC o

⁶ Información consultada en línea a través del siguiente enlace: [https://www.icjce.es/acceso-roac/#:~:text=Las%20pruebas%20de%20acceso%20al,la%20Ley%20de%20Auditor%C3%ADa%20\(R.D.](https://www.icjce.es/acceso-roac/#:~:text=Las%20pruebas%20de%20acceso%20al,la%20Ley%20de%20Auditor%C3%ADa%20(R.D.)

por cualquier cambio que se produzca en la información que se encuentra registrada. Además, una parte mínima de sus ingresos viene de la venta de sus publicaciones (Europe, 2019).

El ICAC publica de manera anual sus cuentas y sus actividades. Aunque no puede publicar los informes de inspección que realiza, sí que está disponible al público la información respecto a las sanciones y medidas disciplinarias en el Boletín Oficial del ICAC (BOICAC). En las sanciones se publica tanto el nombre del auditor o firma auditora sancionada, el tipo de infracción que ha cometido, el importe de la multa y, si procede, el nombre del cliente al que se realizó la auditoría (Europe, 2019).

Al encontrarnos en la UE, el ICAC se coordina con el resto de organismos europeos que realizan la supervisión a la profesión de auditoría para así armonizar y coordinar las actuaciones entre los Estados miembros (de las Heras, Cañibano, & García Osma, 2011).

6. EL MARCO REGULATORIO EN LA UNIÓN EUROPEA Y ESPAÑA

Alrededor de la actividad auditora versan una serie de normas, que nos llevan de un nivel más internacional hacia la normativa española que regula la profesión de auditoría.

A nivel internacional, nos encontramos con las NIA, que corresponden a las Normas Internacionales de Auditoría⁷. Conforme al art. 26 de la Directiva 2014/56/UE (que modifica la Directiva de 2006), señala en su apartado 1 que “*Los Estados miembros exigirán que los auditores legales y las sociedades de auditoría efectúen las auditorías legales de acuerdo con las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Comisión de conformidad con el apartado 3*”. En el apartado 2 se señalan que las normas que se aplicarán serán las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC 1) y las que establezca la Federación Internacional de Contables (IFAC, *International Federation of Accountants*) a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, *International Auditing and Assurance Board*)⁸.

A nivel europeo, tenemos tanto la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, así como el Reglamento 537/2014/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para

⁷ Acceso a las NIA a través de la página web: <https://www.icje.es/auditoria-214>

⁸ Artículo 26 de la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas.

la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión, reglamento que pretende fomentar el principio de transparencia en el mercado de la auditoría y así incrementar la confianza en los ciudadanos en la información financiera que reciben de las entidades⁹. Al estar regulada la materia a nivel europeo a través de una directiva, principalmente, acudiendo a la literalidad del art. 288 del TFUE (Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), párrafo tercero, “*La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y los medios*”¹⁰, por lo que, en materia de auditoría de cuentas lo que se pretende es que los Estados miembros adapten su normativa nacional a las indicaciones europeas, dejando a los Estados miembros cierto margen de interpretación.

Finalmente, a nivel doméstico la legislación en este ámbito es la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y su reglamento de desarrollo, el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Ciertamente, la Comisión Europea encomendó a los Estados miembros que tradujesen las NIA a su idioma, pero a finales de 2011, ni siquiera la Comisión las había adoptado. A pesar de que algunos Estados miembros, como España o Francia, habían decidido esperar a la adopción de la normativa internacional por parte de la Comisión Europea, otros Estados miembros estaban en proceso de integrar las NIA en sus respectivas legislaciones nacionales. Finalmente, a finales de 2011, España decide *adaptar* (que no adoptar) las NIA's para que se integren así en la normativa nacional y en el marco regulatorio de la actividad de auditoría de cuentas (Rubio Herrera, 2013).

De este amplio listado normativo alrededor de la auditoría de cuentas se desprenden dos conclusiones; en primer lugar, la importancia que tiene la disciplina porque el legislador ha estado muy atento a su desarrollo legal. En segundo lugar, la pretensión de armonización y adopción de unos criterios únicos a nivel internacional que vayan de la mano de la globalización para así que todas las empresas sigan tanto las mismas normas contables (NIIF, en inglés IFRS, Normas Internacionales de Información Financiera) como las mismas normas de auditoría, unificando así ambas disciplinas que, como ya se ha estudiado, van de la mano.

⁹ Información consultada en línea a través del siguiente enlace: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/LSU/?uri=CELEX:32014R0537>

¹⁰ Artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

7. RECOGIDA DE DATOS Y ANÁLISIS DESCRIPTIVO

7.1 Obtención de datos

Los datos obtenidos proceden de las sanciones a auditores y firmas de auditoría publicadas por el ICAC en el período 2016-2021. De acuerdo con la Directiva 2014/56/UE los organismos de supervisión de la profesión de auditoría, está obligados a hacer públicas y mantener durante un período de al menos cinco años, un registro de las sanciones impuestas como resultado de sus procesos de supervisión.

Las sanciones del ICAC están disponibles a través de su página web en el siguiente enlace.

<https://www.icac.gob.es/servicios-roac/sanciones>

En el período 2016-2021 se han publicado un total de 81 sanciones, que han sido analizadas en su totalidad. Las tablas que se presentan a continuación recogen una síntesis de todos los datos analizados.

Además, para poder entender mejor la situación de la Auditoría en España en el período analizado, se han descargado de la página web del ICAC, a través de este enlace, <https://www.icac.gob.es/index.php/auditoria/situacion-auditoria-esp?page=0>, los resúmenes ejecutivos publicados por el ICAC relativos al período objeto de estudio:

- **2015/2016:** en este informe se señala que el año 2016 ha sido un año de consolidación del sector con un volumen de facturación de 652 millones de euros. También señala unos ligeros descensos en cuanto al número de auditores y sociedades de auditoría ejercientes según el ROAC, pero nada especialmente significativo, ya que estos datos siguen la tendencia de la consolidación que muestra el volumen de facturación. En el 2016, las sociedades de auditoría incrementan en un 3% su volumen de facturación, mientras que en los auditores individuales se ha producido lo mismo, pero de manera negativa. En cuanto a la concentración, se mantiene la tendencia de años precedentes, es decir, que tanto en los auditores individuales como en las firmas de auditoría, son los de mayor tamaño los que concentran el mayor volumen, cuyas consecuencias es que, respecto de los auditores individuales, el 14,5% de ellos facturan el 70%, y las 7 firmas más fuertes facturan más del 65% del total.
- **2016/2017:** en el año 2017, según el informe realizado por el ICAC, se da una situación de estabilidad y consolidación del crecimiento en términos generales. El volumen de facturación general ha subido un 2% respecto del año anterior, situándose en los 663,3

millones de euros. El crecimiento de facturación se mantiene unido a las sociedades de auditoría, no así en los auditores individuales, que siguen viendo que su facturación cae otro 2% adicional respecto del año anterior. En este año, respecto a la igualdad de género, ha ido incrementando el número de auditoras inscritas, pero aún no alcanza el 26% del total. Se sigue manteniendo la concentración en las firmas y auditores de gran tamaño, destacando que las 7 sociedades de auditoría, que suponen un 0,5% del total de las mismas, facturan ellas solas más del 68% del total del volumen de facturación. En cuanto a los auditores individuales, el 50% del volumen lo realizó el 12,9% de los mismos, que facturan entre 30.000 euros y 100.000 euros.

- **2017/2018:** en este momento, el sector muestra dinamismo, se ha incrementado en más de un 4% el volumen de facturación total, llegando a los 692,3 millones de euros, pero este volumen de facturación se sigue distribuyendo de manera desigual, facturando el 96% del total las sociedades de auditoría. Respecto a la concentración se sigue manteniendo la tendencia de los años anteriores, es decir, en los auditores y firmas de auditoría grandes.
- **2019/2020:** en este período, el sector acelera su crecimiento. Se incrementa en un 5% el volumen de facturación, llegando a los 728,2 millones de euros. Dicho crecimiento se sigue distribuyendo de manera desigual entre auditores y firmas, y respecto a la concentración se sigue produciendo lo mismo que en los períodos anteriores. Destacar que el porcentaje de inscritos en el ROAC, tanto de sociedades como de auditores individuales se mantiene igual.

7.2 Análisis de los datos relativos a las sanciones

A la hora de analizar los datos recogidos en un Excel (de elaboración propia), se han empleado distintas clasificaciones que corresponden con:

- **Categoría de sanción identificada:** monetaria o no monetaria (o ambas).
- **Tipología de infracción:** leve, grave o muy grave.
- **Motivo de sanción:** se han agrupado las sanciones cuando las causas son comunes en nueve categorías diferentes.

Debido a estas diferencias entre los criterios empleados para analizar los datos, al realizar las sumas totales no coinciden en todas las tablas.

Tabla 1: Número de sanciones por año analizado

	Número de sanciones	Tasa de crecimiento
2016	11	
2017	8	-27,27%
2018	5	-37,50%
2019	15	200,00%
2020	16	6,67%
2021	26	62,50%
Total	81	

El número de sanciones se corresponde con el total de procedimientos sancionadores realizados por el ICAC durante el período analizado.

Recoge la tabla 1 que, entre el 2016 y el 2021, se impusieron por parte del ICAC un total de 81 sanciones, siendo el 2021 el año con más sanciones, mientras que, en 2018, apenas hubo 5.

Respecto a la tasa de crecimiento, el más exponencial se produce entre 2018 y 2019, donde el número de sanciones creció un 200%. Seguidamente, del 2020 al 2021 se produjo un crecimiento del 62,50%. Entre el 2016 y el 2018 se produjo un crecimiento negativo, lo que refleja el descenso de sanciones en 2017 respecto a 2016 y en 2018 respecto a 2017.

Tabla 2: Número de sanciones por categoría de sanción identificada

	Número de sanciones	Monetarias	Tasa de crecimiento	No monetarias	Tasa de crecimiento
2016	11	11		1	
2017	8	8	-27,27%	4	300,00%
2018	5	5	-37,50%	1	-75,00%
2019	15	14	180,00%	4	300,00%
2020	16	14	0,00%	15	275,00%
2021	26	25	78,57%	13	-13,33%
Total	81	77		38	

Debido a que la mayoría de las sanciones que interpone el ICAC a los auditores y firmas de auditoría son por comisión de infracciones graves, la inmensa mayoría son *monetarias*. De nuevo 2021 es donde se produce el mayor registro de las sanciones *monetarias*, pero no así de las *no monetarias*, que fue en 2020. El número total sanciones por categoría de sanción se eleva a un total de 115. El desfase que se observa respecto a la columna de número de sanciones es debido a que en muchos procedimientos sancionadores, el ICAC establece tanto una sanción

monetaria como una no monetaria, lo que lleva, en muchos casos, a la duplicidad de los datos y al consiguiente desfase en las cuentas.

De un lado, en las sanciones *monetarias* analizadas la más grande que se ha impuesto ha sido por importe de 10.491.978,89 euros, sanción impuesta en 2017 a Pricewaterhousecoopers Auditores, S.L. y a su socio auditor, por importe de 48.000 euros, por un trabajo de auditoría a AENA y AENA Desarrollo Internacional, S.A.

A la sociedad Ernest & Young, S.L. se le multa con un importe de 1.640.018 euros, y a su socio auditor, con un importe de 17.000 euros en 2020 por los trabajos de auditoría realizados a SACYR, S.A. y SACYR Construcción, S.A.

Además, se impone una sanción de 645.459 euros a la sociedad auditora Pricewaterhousecoopers Auditores, S.L. y, la correspondiente de 4.350 euros al socio auditor por el trabajo de auditoría que realizaron a la sociedad GOLD Petroleum, S.L.U. en el año 2020.

También se impuso una sanción bastante elevada en 2019 por importe de 87.322,58 euros a la firma auditora Auditoría i Control Auditors, S.L.P., y al socio auditor por importe de 24.000 euros, por el trabajo de auditoría a Hijos de José Bassols, S.A. en el año 2019.

De estos ejemplos se desprende que, aunque las Big Four sean las sociedades de auditoría menos sancionadas por tener más recursos para no cometer errores en su trabajo, cuando los cometen, como sus volúmenes de negocio son tan elevados, se ven sometidas a sanciones de un importe superior.

En cuanto a las sanciones *monetarias* de menor cuantía se observan las de 3.600,60 euros en el 2021 todas ellas a auditores individuales.

De otro lado, en las sanciones *no monetarias* se encuentran, por ejemplo, en el 2017 la suspensión del ejercicio de la auditoría por un año y cinco meses a Euroaudit BCN 2013, S.L. y a su socio auditor por haber cometido dos infracciones. Por un lado, *falta de remisión de información exigida por el ICAC*, y por otro, *incumplimiento de la Ley de auditoría*. La sanción *no monetaria* más común es la prohibición para el auditor y sociedad de auditoría de ejercer su actividad al cliente por el cual su trabajo de auditoría se vio sancionado. Otra sanción *no monetaria* grave que impone es la baja temporal del ROAC por un plazo de 5 años por *falta de conservación de los trabajos de auditoría* a un auditor individual en el 2021.

Tanto en 2016 como en 2018 se produce el menor número de sanciones no monetarias, concretamente una en cada año.

Destaca también el 2020 por ser el único año en el que el número de sanciones *no monetarias* supera al de *monetarias*.

Además, como se puede observar de las tasas de crecimiento, en las sanciones *monetarias* el mayor incremento se produce en el año 2019 respecto del 2018 y la mayor caída en el 2018 respecto del 2017, debido al número de sanciones. En cuanto a las sanciones *no monetarias*, los mayores incrementos se produce en los años 2017, 2019 y 2020, en relación con el año anterior respectivamente. Respecto de la caída, ésta se produce en el 2018, de nuevo porque el número de sanciones es mucho menor, por lo que no era posible que se produjese un incremento.

Esto nos lleva a la conclusión de que la mayoría de las sanciones que interpone el ICAC son sanciones *monetarias*, siendo las *no monetarias* excepcionales, por eso tanto sus caídas como sus incrementos son tan dinámicos.

Tabla 3: Sujeto sancionado en función del número de sanciones

	Número de sanciones		
	Sujeto sancionado		
	<i>Auditor individual</i>	<i>Firma de auditoría (no Big Four)</i>	<i>Big Four</i>
2016	2	10	0
2017	7	3	1
2018	2	5	0
2019	4	14	0
2020	15	7	4
2021	19	14	0
Total	49	53	5

En esta tabla se analiza el tipo de sujeto sancionado (persona física o jurídica) y el número de sanciones que recibe cada año estudiado, cuyo resultado total es 107. Este resultado se debe a que, cuando se sanciona a la firma de auditoría, a la vez se sanciona a un socio auditor. Cabe destacar que las firmas de auditoría reciben más sanciones que los auditores individuales, pero que dicha diferencia no es significativa.

Para los auditores individuales, el año que más sanciones han recibido ha sido el 2021, seguido del 2020. Siendo el 2016 y el 2018 el año en que menos sanciones recibieron.

Como ya se ha ido observando en todo este análisis sobre las sanciones impuestas a los auditores en los últimos años, las grandes empresas auditoras no se ven tan sancionadas como

los auditores individuales o las firmas de auditoría de menor tamaño. Aunque es cierto que las auditorías de las grandes tienen más prestigio y suelen ser más precisos en sus trabajos, por otro lado, éstas reciben más críticas, pero es cierto que esto no afecta significativamente a su número de clientes (Lennox, 1999).

Las denominadas *Big Four*, es decir, KPMG, EY, Deloitte y PwC, son las grandes corporaciones auditoras por lo que tienen sistemas de control muy fuertes y consolidados. Es interesante analizar el comportamiento de estas compañías que solamente son sancionadas en tres ocasiones en seis años, solamente en 2017 y 2020 y ni KPMG ni Deloitte cometen ninguna infracción en el período objeto de estudio. La única falta muy grave cometida por alguna *Big Four* durante el período analizado ha sido la de *falta de independencia* por PwC en el 2017, pero las otras tres han sido infracciones graves de las más comunes, a saber, *incumplimiento de la norma de auditoría* y sólo por PwC e EY, por lo que KPMG y Deloitte no han sido sancionadas en el período temporal objeto de estudio. Esto se debe a que al ser grandes compañías tienen muchos más recursos para no cometer errores y, por lo tanto, es más complicado que resulten sancionadas, mientras que las pequeñas firmas auditoras y los auditores individuales cometen más errores.

En el lado de las firmas de auditoría de menor tamaño que las Big Four nos encontramos, por ejemplo, con Bilanz Audit, S.L., sancionada en 2021 por un importe de 14.000 euros tras la comisión de dos infracciones graves. Bilanz Audit, S.L. fue fundada en Barcelona en 2011 y forma parte de Alianza BOKS International, que se trata de una red de despachos distribuidos por más de 50 países,¹¹ y cuyo volumen de negocio es menor a 300.000 euros.¹² Otra empresa con el mismo volumen de negocios es Aguilera Arco Atlántico, S.L.¹³ En comparación, el volumen de negocios de EY¹⁴ es de 30.000.000 euros, al igual que PwC.¹⁵

¹¹ Información consultada en línea a través del siguiente enlace: <https://www.bilanzaudit.com/nosotros>

¹² Información consultada en línea a través del siguiente enlace: <https://empresite.eleconomista.es/BILANZ-AUDIT.html>

¹³ Información consultada en línea a través del siguiente enlace: <https://empresite.eleconomista.es/AGUILEDA-ARCO-ATLANTICO.html>

¹⁴ Información consultada en línea a través del siguiente enlace: <https://empresite.eleconomista.es/ERNST-YOUNG.html>

¹⁵ Información consultada en línea a través del siguiente enlace: <https://empresite.eleconomista.es/PRICEWATERHOUSECOOPERS-AUDITORES.html>

Tabla 4: La tipología de la infracción por año analizado

	Número de infracciones		
	<i>Muy graves</i>	<i>Graves</i>	<i>Leves</i>
2016	0	19	0
2017	5	11	0
2018	1	7	0
2019	4	23	0
2020	2	18	0
2021	1	33	0
Total	13	111	0

En esta tabla se han contabilizado todas las infracciones que se han cometido y se han clasificado según la gravedad, dando un total de 124 infracciones en el período analizado. Cabe señalar que el número total es superior al de sanciones porque cuando la infracción la comete una sociedad de auditoría se sanciona tanto al socio auditor firmante, como a la compañía, por lo que, digamos, se establecen dos sanciones.

Es importante señalar que durante el período analizado no se ha cometido ni una sola infracción leve, entendiendo que las infracciones leves se suelen regularizar antes de que el ICAC imponga finalmente una sanción. También cabe señalar que las sanciones graves son, con mucha diferencia, las más cometidas y sólo excepcionalmente se han cometido infracciones muy graves, siendo el 2017, seguido del 2019, los años con más infracciones muy graves cometidas.

Tabla 5: Porcentaje que representa cada tipología de infracción sobre el total

Total de infracciones	124
% <i>Muy graves</i>	10,48%
% <i>Graves</i>	89,52%
% <i>Leves</i>	0,00%

Además, para facilitar el análisis, **se han categorizado los motivos que han llevado a que el ICAC realice un procedimiento sancionador**, agrupándolos en 10 tipologías que se analizarán de manera concisa e individualizada conforme a la legislación vigente:

1. Falta de remisión de información

Conforme al art. 48 LAC, que regula los *sujetos sobre los que se ejerce la función supervisora*, será el ICAC el encargado de recabar toda la información que considere necesaria para el

adecuado cumplimiento de sus competencias tanto a los auditores individuales (personas físicas) como a las firmas auditoras (personas jurídicas), pudiendo solicitar esta información tanto por medios físicos, a través de libros, registros o documentos; como por medios electrónicos.

Estos sujetos sobre los que se ejerce la función supervisora por parte del ICAC están obligados, conforme al art. 51 LAC, a proporcionar a este organismo público toda la información que éste les solicite para que el ICAC pueda realizar la función supervisora. Por lo tanto, como resulta un mandato imperativo esta colaboración administrativa con el ICAC por parte de los auditores individuales y las sociedades de auditoría, su incumplimiento corresponde a una infracción. Además, con el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, el mayor cambio es el modelo de informe de auditoría que conlleva una mayor exigencia de informaciones y comunicaciones para mejorar la información que se proporciona tanto a la entidad auditada como a los inversores y demás interesados. La información que remiten los auditores individuales, a través del modelo 02, y las sociedades de auditoría lo hacen a través del modelo 03. Viene regulado en el art. 9.1 del Reglamento de desarrollo de la LAC, *“El informe de auditoría de cuentas anuales deberá ser emitido por los auditores de cuentas con sujeción al contenido, requisitos, modelo de presentación y formalidades establecidos en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas”*. Es el propio ICAC el que facilita el acceso al modelo y un manual de instrucciones en el siguiente enlace: <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-02/Manual%2003%202020.pdf>

Además de a falta de remisión de la información que exija el ICAC que supone una infracción grave del art. 73.d) LAC, se tienen en cuenta en este precepto la remisión de información incorrecta o incompleta, u omisión de la misma. Esta infracción se produce *“cuando hayan transcurrido tres meses desde la finalización de los plazos establecidos para ello”*. La comisión de dicha infracción lleva aparejada:

- Auditor de cuentas individual: una sanción del art. 75.2 LAC, por tratarse de una infracción grave y al tratarse del art. 73.d) *“Se impondrá al auditor de cuentas a título individual en todo caso la retirada de la autorización y baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas cuando en los últimos cinco años hubiera sido impuesta una sanción firme en vía administrativa por el mismo tipo de infracción”*.¹⁶

¹⁶ Artículo 73.d) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas de España.

- Firma de auditoría: tanto al socio auditor que firme el informe de auditoría como a la sociedad, como corresponsables, se les impondrán las sanciones de los arts. 76.3 y 4 LAC. A la sociedad de auditoría una multa que no pueda ser inferior a 12.000 euros y baja en el ROAC cuando hubiese cometido la misma infracción del art. 73.d) en los últimos cinco años. Al socio auditor infractor le corresponderá o bien una baja temporal por período de hasta dos años o multa de entre 3.000 euros y 12.000 euros.

2. Incumplimiento de la norma de auditoría

Esta categoría engloba aquellas infracciones graves del art. 73.b) LAC, es decir, *“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”*¹⁷.

Al tratarse de una infracción grave, las sanciones aparejadas a su comisión son:

- Auditor de cuentas individual: se aplica el art. 75.2 LAC, imponiéndole así o bien una baja temporal de hasta dos años o bien una multa de entre 6.001 euros y 18.000 euros.
- Firma de auditoría: acudiendo a los apartados 3 y 4 del art. 76 LAC, a la sociedad de auditoría infractora se le impondrá una sanción de multa que no puede ser inferior a 12.000 euros y al auditor de cuentas infractor o bien la baja temporal por plazo máximo de dos años o bien una multa de entre 3.000 euros y 12.000 euros.

3. Incumplimiento de la Ley de Auditoría

Infracción que con el TRLAC (Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas) era grave (art. 34.h)), pero con la LAC de 2015 pasó a ser considerada muy grave conforme al art. 72.j) por *“La realización de trabajos de auditoría de cuentas sin estar inscrito como ejerciente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas o sin tener prestada fianza suficiente”*¹⁸. Esto supone un incumplimiento flagrante de la Ley de Auditoría de Cuentas, ya que conforme al art. 8 LAC, *“Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo las condiciones a que se refieren los artículos 9 a 11, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y presten la garantía financiera a que se refiere el artículo 27”*. Por lo que para poder ejercer la actividad auditora es imprescindible estar

¹⁷ Artículo 73.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas de España.

¹⁸ Artículo 72.j) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas de España.

registrado como auditor, es decir, que los poderes públicos estén al corriente de que la persona física o jurídica ejerce trabajos de auditoría de cuentas. Además, también resulta de vital importancia gozar de la garantía financiera que exige el art. 27 LAC para poder hacer frente a posibles responsabilidades por daños y perjuicios que el auditor o firma de auditoría pudieran realizar en el ejercicio de su actividad. Conforme al apartado 2 del mencionado precepto, *la garantía financiera podrá prestarse mediante depósito en efectivo, títulos de deuda pública, aval de entidad financiera o seguro de responsabilidad civil o de caución, por la cuantía y en la forma que establezca el Ministerio de Economía y Competitividad. La cuantía, en todo caso, será proporcional a su volumen de negocio.*

Al tratarse de una infracción muy grave, se aplicarán las siguientes sanciones:

- Auditor de cuentas individual: se acude al art. 75.1 LAC y se le impondrá o bien la baja definitiva en el ROAC, o la baja temporal o período de entre dos años y un día a cinco años, o bien una multa de entre 18.001 euros y 36.000 euros.
- Firma de auditoría: al tratarse de una infracción muy grave, la sanción aparejada viene regulada en los arts. 76.1 y 2 LAC. A la sociedad de auditoría infractora se le impondrá o bien la baja definitiva en el ROAC, o una multa que no puede ser inferior a 24.000 euros. Al socio auditor infractor firmante, por su parte, se le impondrá o bien la baja definitiva del ROAC, o la baja temporal por un plazo de entre dos años y un día a cinco años, o una multa de entre 12.001 euros y 24.000 euros.

4. Falta de independencia

La independencia es un principio que se estableció, como señala el preámbulo de la LAC, con la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero (arts. 48 a 53). También recogida en distintas Directivas europeas, la última, la Directiva 2006/43/CE. El deber de independencia consiste en la obligación de abstenerse de actuar como auditor si, por las circunstancias de la entidad auditada, la objetividad que debe primar a la hora de realizar el trabajo de auditoría pudiese verse comprometida.¹⁹ Este principio es primordial para los auditores y ha sido reforzado por la Directiva 2006/43/CE, con la pretensión de evitar los conflictos de interés o comerciales, incrementando así una actitud escéptica hacia la profesión auditora.

¹⁹ Preámbulo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas de España.

Conforme al art. 2 LAC, *“La actividad de auditoría de cuentas se realizará con sujeción a esta Ley, a su Reglamento de desarrollo, así como a las normas de auditoría, de ética e independencia y control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría”*.²⁰

El principio de independencia viene regulado en el art. 14 LAC, concretamente, su definición se establece en el art. 14.1, *“Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables se vea comprometida”*.²¹ Siendo, según el art. 14.5, el ICAC el organismo que debe vigilar el cumplimiento de este principio en cada trabajo de auditoría que se realice, valorando la posible falta de independencia del auditor o firma de auditoría. Además, el art. 16 LAC (y los arts. 17 a 21 LAC) prevé las causas de incompatibilidad en la realización del trabajo de auditoría cuando, entre otras, haya circunstancias personales o derivadas de servicios prestados que imposibiliten la independencia del auditor respecto de la compañía a la que va a realizar dicho trabajo de auditoría.

Teniendo en cuenta que el principio de independencia viene regulado en toda la LAC, se deduce que es un pilar fundamental para asegurar una correcta y sana actividad auditora, por lo que el ICAC será el organismo sancionador de dicha falta de independencia en los casos en los que se dé. Al ser un principio tan básico e interiorizado en el funcionamiento de la auditoría, no es una sanción muy común, computándose un total de 4 sanciones por la comisión de esta infracción a lo largo del período de seis años (2016-2021) analizado.

La falta de independencia puede ser, o bien una infracción muy grave tipificada en el art. 72.b) LAC, que se da cuando media dolo o negligencia especialmente grave, o bien, si no ha mediado dicho dolo o negligencia especialmente grave, se estará a lo dispuesto en el art. 73.b) LAC y se considerará, por tanto, que se ha cometido una infracción grave.

Las sanciones aparejadas a la falta de independencia son:

- Auditor de cuentas individual: como infracción muy grave serán las del art. 75.1 LAC (baja definitiva como auditor del ROAC, suspensión por plazo de dos años y un día a cinco años de la autorización para ejercer como auditor o multa por importe de entre 18.001 euros y 36.000 euros). Mientras que si la infracción que comete el auditor es grave, se

²⁰ Artículo 2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas de España.

²¹ Artículo 14.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas de España.

estará a lo dispuesto en el art. 75.2 LAC (baja temporal por un plazo máximo de dos años o multa por importe de entre 6.001 euros a 18.000 euros).

- Firma de auditoría: al tratarse de una infracción muy grave, la sanción aparejada viene regulada en los arts. 76.1 y 2 LAC. A la sociedad de auditoría infractora se le impondrá o bien la baja definitiva en el ROAC, o una multa que no puede ser inferior a 24.000 euros. Al socio auditor infractor firmante, por su parte, se le impondrá o bien la baja definitiva del ROAC, o la baja temporal por un plazo de entre dos años y un día a cinco años, o una multa de entre 12.001 euros y 24.000 euros. Sin embargo, si se trata de una infracción grave se estará a los apartados 3 y 4 del mismo precepto y se establecerán, a la sociedad de auditoría una multa que no pueda ser inferior a 12.000 euros y baja en el ROAC cuando hubiese cometido la misma infracción del art. 73.d) en los últimos cinco años y, por otro lado, al socio auditor infractor le corresponderá o bien una baja temporal por período de hasta dos años o multa de entre 3.000 euros y 12.000 euros.

5. Falta de cooperación en el trabajo de supervisión del ICAC

Esta infracción viene recogida en el art. 72.c), *“La negativa o resistencia por los auditores de cuentas o sociedades de auditoría al ejercicio de las competencias de control o disciplina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o la falta de remisión a dicho organismo de cuanta información o documentos sean requeridos en el ejercicio de las funciones legalmente atribuidas de control y disciplina del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas, de conformidad con lo establecido en el capítulo I del título II de esta Ley”*²², por lo que se considera una infracción muy grave y como tal, su régimen de sanciones es:

- Auditor de cuentas individual: se acude al art. 75.1 LAC y se le impondrá o bien la baja definitiva en el ROAC, o la baja temporal o período de entre dos años y un día a cinco años, o bien una multa de entre 18.001 euros y 36.000 euros.
- Firma de auditoría: al tratarse de una infracción muy grave, la sanción aparejada viene regulada en los arts. 76.1 y 2 LAC. A la sociedad de auditoría infractora se le impondrá o bien la baja definitiva en el ROAC, o una multa que no puede ser inferior a 24.000 euros. Al socio auditor infractor firmante, por su parte, se le impondrá o bien la baja definitiva del ROAC, o la baja temporal por un plazo de entre dos años y un día a cinco años, o una multa de entre 12.001 euros y 24.000 euros.

²² Artículo 72.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas de España.

El ICAC realiza planes de control de la actividad de auditoría de cuentas²³ a través de los cuáles realiza su tarea de supervisión que, como es lógico, requiere de la colaboración de los propios auditores y firmas de auditoría. El plan de control de 2021 se encuentra en la siguiente página web: https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-05/PlanControl_2021.pdf. El plan de control es una previsión que realiza el ICAC para el próximo año en sus dos actividades reguladas, las investigaciones y las inspecciones, en cumplimiento del art. 52 LAC. Para el año 2021 se preveía realizar 220 investigaciones en línea con los dos últimos ejercicios, a saber: el cumplimiento de las actividades de formación, comprobación de la calidad de las auditorías y comprobación de la publicación de los informes de transparencia por parte de los auditores individuales y sociedades auditoras. En cuanto a las inspecciones, para el año 2021 el ICAC preveía realizar 9 inspecciones directas y empezar otras 4, y finalizar 10 inspecciones indirectas.

Debido que lo que se pretende tanto a nivel europeo, como nacional es incrementar la confianza en la información económico-financiera a partir de la mejora de las auditorías, los principales objetivos para 2021 eran: *“atención prioritaria a la mejora de la calidad mediante una supervisión de carácter preventiva y regular; promoción de la confianza y transparencia en quienes realizan las auditorías y refuerzo del valor de la auditoría; y promoción de la competitividad en el mercado de auditoría”*.²⁴

6. Incumplimiento del deber de secreto

El deber de secreto se extiende a todos los sujetos que intervienen en la realización de la actividad de auditoría de cuentas, como señala el preámbulo de la LAC, por lo que se extiende tanto a los auditores como al ICAC y órganos jurisdiccionales que, en su caso, deban intervenir en el proceso auditor. La incorporación del deber de secreto también se produjo en la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero (arts. 48 a 53). En el presente trabajo, se analiza el incumplimiento del deber de secreto regulado en el art. 31 LAC, es decir, respecto del auditor de cuentas o sociedad auditora y sus socios firmantes de los informes de auditoría, estando *“Obligados a mantener el secreto de cuenta información conozcan en el ejercicio de su actividad, no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades*

²³ Información consultada en línea en el siguiente enlace: <https://www.icac.gob.es/auditoria/plan-control-actividad#>

²⁴ Información consultada en línea a través del siguiente enlace: https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-05/PlanControl_2021.pdf

*distintas de las de la propia auditoría de cuentas, sin perjuicio del deber de denuncia contemplado en el art. 262 LECrim”.*²⁵

El art. 32 LAC trata el acceso a la documentación, es decir, que sin perjuicio de que exista un deber de secreto por parte de los auditores personas físicas como jurídicas, hay ciertas entidades públicas que pueden acceder a dicha información, siendo, entre otras, el ICAC, el Banco de España, la CNMV, la DGSFP o quien hayan sido designados por resolución judicial.

Pero cabe señalar que este deber de secreto también se expande, conforme al art. 60 LAC, al ICAC y a todos sus trabajadores y antiguos empleados.

El incumplimiento del deber de secreto lleva aparejado una infracción muy grave el art. 72.d) LAC).

Las sanciones aparejadas a la falta de independencia son:

- Auditor de cuentas individual: como infracción muy grave serán las del art. 75.1 LAC (baja definitiva como auditor del ROAC, suspensión por plazo de dos años y un día a cinco años de la autorización para ejercer como auditor o multa por importe de entre 18.001 euros y 36.000 euros).
- Firma de auditoría: al tratarse de una infracción muy grave, la sanción aparejada viene regulada en los arts. 76.1 y 2 LAC. A la sociedad de auditoría infractora se le impondrá o bien la baja definitiva en el ROAC, o una multa que no puede ser inferior a 24.000 euros. Al socio auditor infractor firmante, por su parte, se le impondrá o bien la baja definitiva del ROAC, o la baja temporal por un plazo de entre dos años y un día a cinco años, o una multa de entre 12.001 euros y 24.000 euros.

7. Falta de actividades de formación

Conforme al art. 8.7 LAC, “*Los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, salvo aquellos a los que se refiere el artículo 10.3, deberán seguir cursos y realizar actividades de formación continuada, los cuales podrán ser impartidos, en la forma y condiciones que se establezcan reglamentariamente, por las corporaciones representativas de los auditores de cuentas, las entidades docentes autorizadas u otras entidades*”²⁶. El incumplimiento de la realización de estas actividades de formación implica la comisión de una infracción grave del art. 73.m) LAC y su correspondiente sanción:

²⁵ Artículo 31.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas de España.

²⁶ Artículo 8.7 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas de España.

- Auditor de cuentas individual: se estará a lo dispuesto en el art. 75.2 LAC (baja temporal por un plazo máximo de dos años o multa por importe de entre 6.001 euros a 18.000 euros).
- Firma de auditoría: a la sociedad, una sanción de multa de un mínimo de 12.000 euros (art. 76.3 LAC) y, al auditor de cuentas firmante, o bien la baja temporal por plazo de hasta dos años, o una multa por importe de entre 3.000 euros y 12.000 euros (art. 76.4 LAC).

8. Incumplimiento de las medidas de salvaguarda

Las medidas de salvaguarda se establecieron junto con la modificación del deber de independencia, implica que junto con la obligación de documentar los trabajos de los auditores, se establece la obligación de implantar sistemas de salvaguarda que permitan detectar y solucionar las posibles amenazas que afecten a los auditores en el cumplimiento de su deber de independencia. Este tipo de medidas vienen reguladas en el art. 15 LAC y su incumplimiento supone la comisión de una infracción grave del art. 73.h) LAC, *“El incumplimiento de lo establecido en el artículo 15, en relación con la identificación de amenazas y las medidas de salvaguarda aplicadas, cuando éstas sean insuficientes o no se hayan establecido”*.²⁷

La comisión de una de las infracciones tipificadas como graves del art. 73 LAC, lleva aparejada una sanción:

- Auditor de cuentas individual: se estará a lo dispuesto en el art. 75.2 LAC (baja temporal por un plazo máximo de dos años o multa por importe de entre 6.001 euros a 18.000 euros).
- Firma de auditoría: a la sociedad, una sanción de multa de un mínimo de 12.000 euros (art. 76.3 LAC) y, al auditor de cuentas firmante, o bien la baja temporal por plazo de hasta dos años, o una multa por importe de entre 3.000 euros y 12.000 euros (art. 76.4 LAC).

9. Falta de conservación de los trabajos de auditoría

En la normativa europea, la obligación de conservación y custodia de los trabajos de auditoría se encuentra en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril de 2014. En nuestra legislación doméstica viene regulado en el art. 30, sobre el deber de conservación y custodia. Conforme a

²⁷ Artículo 73.h) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas de España.

este precepto esta obligación es tanto para los auditores individuales como las sociedades de auditoría que deberán guardar sus trabajos por un período de cinco años desde que realizaron el informe de auditoría. Este deber de conservación y custodia incluye todos los papeles y pruebas y soporte informático sobre cada trabajo de auditoría realizado.

Además, conforme al art. 84 LAC, este deber también se extiende para los casos de baja temporal o definitiva del ROAC del auditor o firma de auditoría que deje de ejercer como tal.

El incumplimiento de este deber implica la comisión de una infracción muy grave del art. 72.g) LAC, *“El incumplimiento del deber de conservación y custodia establecido en el artículo 30, salvo que concurren causas de fuerza mayor no imputables al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría. Como se trata de una infracción muy grave”*²⁸, llevará aparejada las siguientes sanciones:

- Auditor de cuentas individual: como infracción muy grave serán las del art. 75.1 LAC (baja definitiva como auditor del ROAC, suspensión por plazo de dos años y un día a cinco años de la autorización para ejercer como auditor o multa por importe de entre 18.001 euros y 36.000 euros).
- Firma de auditoría: al tratarse de una infracción muy grave, la sanción aparejada viene regulada en los arts. 76.1 y 2 LAC. A la sociedad de auditoría infractora se le impondrá o bien la baja definitiva en el ROAC, o una multa que no puede ser inferior a 24.000 euros. Al socio auditor infractor firmante, por su parte, se le impondrá o bien la baja definitiva del ROAC, o la baja temporal por un plazo de entre dos años y un día a cinco años, o una multa de entre 12.001 euros y 24.000 euros.

Tras haber realizado las descripciones de cada motivo de sanción, se procede a analizar la recopilación, hecha en las siguientes tablas, de los datos que ilustran esta información:

²⁸ Artículo 72.g) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas de España.

Tabla 6: Motivo de sanción identificado

MOTIVO de sanción	2016	2017	2018	2019	2020	2021	TOTAL	%
FALTA DE REMISIÓN DE INFORMACIÓN EXIGIDA POR EL ICAC	10	4	3	11	1	7	36	43,90%
INCUMPLIMIENTO DE LA NORMA DE AUDITORÍA	1	1	1	2	12	11	28	34,15%
INCUMPLIMIENTO DE LA LEY DE AUDITORÍA	0	1	0	0	1	0	2	2,44%
FALTA DE INDEPENDENCIA	0	1	0	2	0	1	4	4,88%
FALTA DE COOPERACIÓN EN EL TRABAJO DE SUPERVISIÓN DEL ICAC	0	2	0	0	0	0	2	2,44%
INCUMPLIMIENTO DEL DEBER DE SECRETO	0	0	1	0	0	0	1	1,22%
FALTA DE ACTIVIDADES DE FORMACIÓN	0	0	0	0	1	6	7	8,54%
INCUMPLIMIENTO DE LAS MEDIDAS DE SALVAGUARDA	0	0	0	0	1	0	1	1,22%
FALTA DE CONSERVACIÓN DE LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA	0	0	0	0	0	1	1	1,22%
TOTAL	11	9	5	15	16	26	82	100%

En esta tabla se analiza, considerando le tipo de infracción cometida, cuál es la más frecuente en cada año del período analizado (2016-2021). En este caso, el número total da 82, en vez de 81, porque en el año 2017 el ICAC realizó un procedimiento sancionador por dos motivos distintos, de un lado, *falta de remisión de información* y, de otro, *incumplimiento de la Ley de Auditoría*.

Como se puede observar, las infracciones que más se han repetido han sido la *falta de remisión de información exigida por el ICAC*, además del *incumplimiento de la norma auditora*, es decir, cuando el no cumplimiento de la norma implica una alteración significativa en los resultados del trabajo. En tercer lugar, pero con bastante diferencia en cuanto a número de veces que se ha cometido la infracción, se encuentra la *falta de actividades de formación*, que se ha cometido un total de 7 veces en el período objeto de estudio.

Desde 2016 hasta 2019, la infracción que más se ha cometido ha sido la *falta de remisión de información exigida por el ICAC*, pero en el 2020 y 2021 hay un cambio de tendencia, ya que la infracción más cometida por parte de los auditores y firmas de auditoría es el *incumplimiento de la norma auditora*.

Tabla 7: Categoría de sanción en función del motivo de sanción identificado

MOTIVO de sanción	Total sanciones	Monetarias	No monetarias
FALTA DE REMISIÓN DE INFORMACIÓN EXIGIDA POR EL ICAC	36	36	0
INCUMPLIMIENTO DE LA NORMA DE AUDITORÍA	55	27	28
INCUMPLIMIENTO DE LA LEY DE AUDITORÍA	2	0	2
FALTA DE INDEPENDENCIA	8	4	4
FALTA DE COOPERACIÓN EN EL TRABAJO DE SUPERVISIÓN DEL ICAC	3	2	1
INCUMPLIMIENTO DEL DEBER DE SECRETO	1	1	0
FALTA DE ACTIVIDADES DE FORMACIÓN	7	6	1
INCUMPLIMIENTO DE LAS MEDIDAS DE SALVAGUARDA	2	1	1
FALTA DE CONSERVACIÓN DE LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA	1	0	1
TOTAL	115	77	38

Como se observa en esta tabla, el total coincide con el número total sanciones por categoría de sanción, dando un total de 115, como se observaba en la tabla 2.

Todas las sanciones por la infracción *falta de remisión de información exigida por el ICAC* son monetarias, mientras que las de *incumplimiento de la norma de auditoría* conllevan una sanción tanto monetaria como no monetaria.

Destacan las dos únicas infracciones que no llevan aparejadas una sanción monetaria que son la del *incumplimiento de la Ley de Auditoría* y la *falta de conservación de los trabajos de auditoría*. Por otro lado, en general, la mayoría de las sanciones son monetarias y superar, por tanto, a las no monetarias en cada infracción, salvo las excepciones mencionadas.

8. CONCLUSIONES Y PERSPECTIVAS DE FUTURO SOBRE LA PROFESIÓN DE AUDITORÍA

La profesión de auditoría es clave en la economía mundial porque va de la mano de la contabilidad, generando una confianza imprescindible en los mercados financieros. Sin embargo, en las últimas décadas y, principalmente, a raíz de los escándalos financieros como el de Enron, se ha cuestionado mucho la labor de la profesión y los poderes públicos han comenzado a intervenir y regular la profesión, garantizando una mayor calidad en la información financiera suministrada a la sociedad.

El principal objetivo de este trabajo es el análisis de los mecanismos de supervisión a la profesión de auditoría, y más concretamente, del régimen disciplinario en España.

En nuestro país, donde se ha centrado la búsqueda y análisis de datos, se evidencia una clara tendencia en el aumento de las sanciones impuestas por parte del ICAC, tanto a las firmas de auditoría como a los auditores individuales. De este panorama se desprende que con esta intensificación en los trabajos de supervisión se pretende incrementar la confianza de los inversores en la profesión de auditoría y en su labor de verificación de la información financiera.

Las infracciones reguladas por la Ley de Auditoría de Cuentas española, que tienen su correspondiente sanción, son diversas, pero las más comunes son la *falta de remisión de información* que exige el ICAC periódicamente para llevar un seguimiento de la actividad auditora, y diversos incumplimientos de la norma de auditoría el *incumplimiento de la norma de auditoría*, alterando la información presentada en los informes de manera significativa.

Además, la mayoría de las sanciones impuestas por el ICAC son por comisión de infracciones graves, ya que las leves no suelen prosperar en un procedimiento sancionador y las muy graves se suelen cometer menos. También, cabe señalar que las grandes corporaciones de auditoría, las conocidas como *Big Four*, suelen ser mucho menos sancionadas que las firmas de auditoría pequeñas o auditores individuales porque las *Big Four* tienen muchos más recursos para asegurarse que no cometen errores y sus trabajos de auditoría están bien realizados, también porque se arriesgan a multas mucho más elevadas por facturar más honorarios.

Pero la auditoría no acaba aquí. Los principales retos que tiene la auditoría en la actualidad se centran en mejorar los procedimientos para verificar y auditar el creciente número de datos que se manejan hoy en día. Realizar un proceso de auditoría una vez cada ejercicio contable empieza a suponer una dificultad puesto que la información se queda obsoleta muy rápidamente.

Las empresas tienen la capacidad de poder divulgar cualquier información relevante para los agentes en tiempo real, por lo que la foto fija que nos muestran los estados financieros está desfasada (Lombardi, Bloch, & Vasarhelyi, 2015). Entonces, el gran conflicto que se nos presenta viene porque “el entorno empresarial ha evolucionado más rápidamente que la profesión de auditor” (Lombardi, Bloch, & Vasarhelyi, 2014).

La profesión de auditoría no se escapa de las innovaciones digitales. A mi juicio, seguirá siendo una actividad de vital importancia a pesar de que tenga que mantenerse más actualizada, ya que los análisis a los estados financieros dejarán de realizarse de manera periódica, para hacerse más asiduamente. Las herramientas tecnológicas, por tanto, van a ayudar mucho a que la comprobación de la veracidad de la información financiera esté en tiempo real, lo que reflejará una imagen más fiel sobre la información financiera, garantizando que así los agentes puedan confiar plenamente en la información que las empresas les facilitan. Además, considero que será más difícil que los auditores incurran en irregularidades como, por ejemplo, conflictos de interés, ya que la Administración podrá llevar a cabo un seguimiento continuo sobre la información que proporcionen los auditores.

Siendo una disciplina que no conocía, este trabajo me ha ayudado a comprender que todo está conectado y que la contabilidad es una rama tan importante y que afecta tanto a la economía que es necesario que la información que en ella aparece esté verificada y supervisada, en última instancia, por los poderes públicos independientes.

9. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS: Artículos académicos y legislación

- Ajao, O., Olamide, J., & Temitope, A. (2016). Evolution and development of auditing. *Unique Journal of Business Management Research*, 3(1), 032-040.
- Aobdía, D., & Shroff, N. (2017). Regulatory oversight and auditor market share. *Journal of Accounting and Economics*, 63 (2-3), 262-287.
- Bishop, C., Hermanson, D., & Houston, R. (2018). PCAOB Inspections of International Audit Firms: Initial Evidence. *International Journal of Auditing*, 17 (1) , 1-18.
- Burton, J., & Roberts, W. (1967). A study of auditor changes. *Journal of Accountancy (pre-1986)*, tomo 123, nº 000004, 31.
- Carson, E., Lamoreaux, P., Simnett, R., Thuerheimer, U., & Vanstraelen, A. (2017). Establishment of National Public Audit Oversight Boards and Audit Quality. *Working paper. Disponible online: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3049828*, 1-61.
- Cuentas, I. d. (2022). *Publicidad de las sanciones impuestas por ICAC (art. 82.2 Ley 22/2015)*. Obtenido de <https://www.icac.gob.es/servicios-roac/sanciones>
- de las Heras, E., Cañibano, L., & García Osma, B. (2011). La supervisión pública de la profesión de auditoría en España. *Revista De La Asociación Española de Contabilidad Y Administración De Empresas*, 94, 38-41.
- 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. (2006). *Diario Oficial de la Unión Europea*.
- Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas. (2014). *Diario Oficial de la Unión Europea*.
- Europe, A. (2019). *Organisation of the public oversight of the audit profession in Europe: state of affairs after the implementation of the 2014 Audit Reform*. Brussels.
- García Osma, B., Gisbert, A., & de las Heras Cristóbal, E. (2017). Public oversight systems for statutory auditors in the European Union. *European Journal of Law and Economics*, 44, 517-552.
- Gipper, B., Leuz, C., & Maffett, M. (2020). Public Oversight and Reporting Credibility: Evidence from the PCAOB Audit Inspection Regime. *The Review of Financial Studies*, 33 (10), 4532-4579.
- Gisbert Clemente, A., García Osma, B., Gil Pascual, L., de las Heras Cristóbal, E., Navallas Labat, B., Romero Fúnez, D., & Uceda Blanco, J. L. (2012). Mecanismos de supervisión, control y disciplinarios, de la profesión de Auditoría en la Unión Europea. *Proyectos de Investigación Contable José Mª Fernández Pirla*.

- Laya, A. (2011). Los principios y postulados básicos de la contabilidad: Una perspectiva histórica-conceptual desde la. *Actualidad Contable Faces*, vol. 14, núm. 23, julio-diciembre, 79-101.
- Lennox, C. (1999). Audit quality and auditor size: an evaluation of reputation and deep pockets hypotheses. *Journal of Business Finance & Accounting*, 26 (7-8), 779-805.
- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. (2015). *BOE: Boletín Oficial del Estado*.
- Lombardi, D., Bloch, R., & Vasarhelyi, M. (2014). The future of audit. *JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management*, 11 (1), 21-32.
- Lombardi, D., Bloch, R., & Vasarhelyi, M. (2015). The current state and future of the audit profession. *Current Issues in Auditing*, 9(1), P10-P16.
- Lynn E., T. (2006). Learning from Accounting History: Will We Get It Right This Time? *Issues in Accounting Education*, 21 (4), 383.
- Montilla Galvis, O., & Herrera Marchena, L. (2006). El deber ser de la auditoría. *Estudios gerenciales*, 22(98), 83-110.
- Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. (2021). *BOE: Boletín Oficial del Estado*.
- 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 le que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión. (2014). *Diario Oficial de la Unión Europea*.
- Rubio Herrera, E. (2013). Normas internacionales de auditoría: implicaciones en el trabajo de auditoría. *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, (103), 79-81.