

# **MEMENTO EXPERTO**

FRANCIS LEFEBVRE



## **Control de Calidad interno y externo en la Auditoría de Cuentas**

Actualizado a 31 de julio de 2013

El presente Memento Experto es una obra colectiva  
realizada por iniciativa  
de **Ediciones Francis Lefebvre**

- Capítulo 1. Introducción al control de calidad externo e interno. Sección 1. Legislación y normativa básica**  
Cándido Gutiérrez García. Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales y Auditor de Cuentas.  
Hortensia Lorenzana García. Inspectora de Seguros del Estado y Auditora de Cuentas.
- Capítulo 1. Introducción al control de calidad externo e interno. Sección 2. Conceptos y definiciones**  
Cándido Gutiérrez García. Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales y Auditor de Cuentas.  
Hortensia Lorenzana García. Inspectora de Seguros del Estado y Auditora de Cuentas.
- Capítulo 1. Introducción al control de calidad externo e interno. Sección 3. Criterios de interpretación de la normativa de control de calidad interno para su aplicación en España**  
Cándido Gutiérrez García. Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales y Auditor de Cuentas.  
Hortensia Lorenzana García. Inspectora de Seguros del Estado y Auditora de Cuentas.
- Capítulo 1. Introducción al control de calidad externo e interno. Sección 4. Objetivos del sistema de control de calidad interno (SCCI) en una firma de auditoría**  
Cándido Gutiérrez García. Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales y Auditor de Cuentas.  
Hortensia Lorenzana García. Inspectora de Seguros del Estado y Auditora de Cuentas.
- Capítulo 2. Elementos del sistema de control de calidad. Sección 1. Liderazgo de la calidad en la firma de auditoría**  
Eladio Acevedo Heranz. Vicepresidente del REGA [actualmente Consejo General de Economistas].  
Paloma Belmonte Ordóñez. Técnico del REGA [actualmente Consejo General de Economistas].
- Capítulo 2. Elementos del sistema de control de calidad. Sección 2. Requerimientos de ética aplicables. Protección de la independencia**  
Carmen Rodríguez Menéndez. Miembro del Departamento Técnico. ICJCE.
- Capítulo 2. Elementos del sistema de control de calidad. Sección 3. Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos**  
Jaime Ceberio Ortuzar. Director del Departamento de Calidad. ICJCE.
- Capítulo 2. Elementos del sistema de control de calidad. Sección 4. Gestión de Recursos Humanos**  
Eladio Acevedo Heranz. Vicepresidente del REGA [actualmente Consejo General de Economistas].  
Paloma Belmonte Ordóñez. Técnico del REGA [actualmente Consejo General de Economistas].
- Capítulo 2. Elementos del sistema de control de calidad. Sección 5. Realización de los encargos de auditoría**  
Manuel A. Pardo Mosquera. Presidente del Comité de Normas y Procedimientos del REA-CGCEE [actualmente Consejo General de Economistas].  
Federico Díaz Riesgo. Director Departamento Control de Calidad REA-CGCEE [actualmente Consejo General de Economistas].
- Capítulo 2. Elementos del sistema de control de calidad. Sección 6. Revisión de control de calidad de los encargos (EQCR)**  
Manuel A. Pardo Mosquera. Presidente del Comité de Normas y Procedimientos del REA-CGCEE [actualmente Consejo General de Economistas].  
Federico Díaz Riesgo. Director Departamento Control de Calidad REA-CGCEE [actualmente Consejo General de Economistas].
- Capítulo 2. Elementos del sistema de control de calidad. Sección 7. Seguimiento Del sistema de control de calidad interno**  
Manuel A. Pardo Mosquera. Presidente del Comité de Normas y Procedimientos del REA-CGCEE [actualmente Consejo General de Economistas].  
Federico Díaz Riesgo. Director Departamento Control de Calidad REA-CGCEE [actualmente Consejo General de Economistas].
- Capítulo 2. Elementos del sistema de control de calidad. Sección 8. Documentación del sistema de control de calidad**  
Eladio Acevedo Heranz. Vicepresidente del REGA [actualmente Consejo General de Economistas].  
Paloma Belmonte Ordóñez. Técnico del REGA [actualmente Consejo General de Economistas].
- Capítulo 3. Estructura organizativa óptima del sistema de control de calidad interno en una firma de auditoría**  
Jaime Ceberio Ortuzar. Director del Departamento de Calidad. ICJCE.  
Manuel A. Pardo Mosquera. Presidente del Comité de Normas y Procedimientos del REA-CGCEE [actualmente Consejo General de Economistas].  
Federico Díaz Riesgo. Director Departamento Control de Calidad REA-CGCEE [actualmente Consejo General de Economistas].
- Capítulo 4. Cooperación internacional en la supervisión de la auditoría de cuentas**  
Cándido Gutiérrez García. Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales y Auditor de Cuentas.  
Hortensia Lorenzana García. Inspectora de Seguros del Estado y Auditora de Cuentas.
- Capítulo 5. Control de calidad externo o inspección**  
Cándido Gutiérrez García. Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales y Auditor de Cuentas.  
Hortensia Lorenzana García. Inspectora de Seguros del Estado y Auditora de Cuentas.

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.  
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01  
www.efl.es

Precio: 36,40 € [IVA incluido]

ISBN: 978-84-15446-74-3

Depósito legal: M-21368-2013

Impreso en España  
por Printing'94  
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO [Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org] si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.



# Plan general

	<u>nº marginal</u>
<b>Prefacio</b>	
Capítulo 1. Introducción al control de calidad interno y externo.....	100
Capítulo 2. Elementos del sistema de control de calidad interno.....	500
Capítulo 3. Estructura organizativa óptima del sistema de control de calidad interno en una firma de auditoría.....	2100
Capítulo 4. Cooperación internacional en la supervisión de la auditoría de cuentas.....	2500
Capítulo 5. Control de calidad externo o inspección.....	3000
<b>Anexos</b> .....	3500
<b>Tabla Alfabética</b>	
<b>Índice Analítico</b>	

# Abreviaturas

<b>AEAT</b>	Agencia Española de la Administración Tributaria
<b>AECA</b>	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
<b>AN</b>	Audiencia Nacional
<b>AP</b>	Audiencia Provincial
<b>art.</b>	artículo
<b>BOE</b>	Boletín Oficial del Estado
<b>BOICAC</b>	Boletín Oficial del ICAC
<b>CC</b>	Código Civil (RD 24-7-1889)
<b>CCAA</b>	Comunidades Autónomas
<b>CCEX</b>	Control de Calidad Externo definido por la LAC
<b>CCI</b>	Control de Calidad Interno
<b>CCom</b>	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
<b>CE</b>	Comunidad Europea
<b>Circ</b>	Circular
<b>CNMV</b>	Comisión Nacional del Mercado de Valores
<b>Código IESBA</b>	Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad elaborado por el IESBA (Edición de julio de 2009, IFAC)
<b>Const</b>	Constitución
<b>DGRN</b>	Dirección General de Registros y del Notariado
<b>DGS</b>	Dirección General de Seguros
<b>DGSFP</b>	Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones
<b>Dir</b>	Directiva
<b>Directiva 8ª</b>	Dir 2006/43/CE del Parlamento Europeo referida a la auditoría de cuentas
<b>disp.adic.</b>	disposición adicional
<b>disp.derog.</b>	disposición derogatoria
<b>disp.final</b>	disposición final
<b>disp.trans.</b>	disposición transitoria
<b>EBA</b>	European Banking Authority
<b>ECG</b>	European Contact Group
<b>ECPN</b>	Estado de Cambios en el Patrimonio Neto
<b>EFA</b>	European Federation of Accountants and Auditors for SMEs
<b>EFE</b>	Estado de Flujos de Efectivo
<b>EGIAN</b>	European Group of International Accounting Networks and Associations
<b>EIOPA</b>	European Insurance and Occupational Pensions Authority
<b>EQCR</b>	Engagement Quality Control Review (Revisión de Control de Calidad de los Encargos)
<b>ESMA</b>	European Securities and Markets Authority
<b>IAASB</b>	International Auditing and Assurance Standards Board (Comité internacional de normas de auditoría de la IFAC)
<b>ICAC</b>	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
<b>ICJCE</b>	Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España
<b>IESBA</b>	International Ethics Standards Board for Accountants (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores de la IFAC)
<b>IFAC</b>	Federación internacional de Auditores
<b>ISO</b>	International Organization for Standardization
<b>ISQC1</b>	International Standard on Quality Control 1
<b>L</b>	Ley
<b>TRLAC</b>	Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (RDLeg 1/2011)
<b>LAC/1988</b>	Ley de auditoría inicialmente publicada en julio de 1988

<b>LCon</b>	Ley Concursal (L 22/2003)
<b>LEC</b>	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
<b>LECr</b>	Ley de Enjuiciamiento Criminal
<b>LMV</b>	Ley de Mercado de Valores (L 24/1988)
<b>LSC</b>	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
<b>modif</b>	modificado/a
<b>NCCI</b>	Norma de Control Calidad Interno (ICAC Resol 26-10-11)
<b>NIA</b>	Normas Internacionales de Auditoría del IAASB
<b>NOFCAC</b>	Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas (RD 1159/210)
<b>NTA</b>	Normas Técnicas de Auditoría
<b>NTACC</b>	Norma Técnica de Auditoría sobre Control de Calidad
<b>NTACC/1993</b>	Norma Técnica de Auditoría sobre control de calidad (ICAC Resol 16-3-93)
<b>PGC</b>	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
<b>PYME</b>	Pequeña y Mediana Empresa
<b>RAC</b>	Reglamento que desarrolla la LAC (RD 1517/2011)
<b>RCC/2000</b>	Recomendación de 15-11-2000 sobre el control de calidad de la auditoría
<b>RCC/2008</b>	Recomendación de 6-5-2008 relativa al control de calidad externo de los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las entidades de interés público
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>RDL</b>	Real Decreto Ley
<b>RDLeg</b>	Real Decreto Legislativo
<b>REA</b>	Registro de Economistas Auditores
<b>redacc</b>	redacción
<b>REGA</b>	Registro General de Auditores
<b>Resol</b>	Resolución
<b>Rgto</b>	Reglamento
<b>RIUE</b>	Recomendación de la Comisión de 16-5-2002 sobre la independencia de los auditores de cuentas en la UE
<b>RM</b>	Registro Mercantil
<b>RMC</b>	Registro Mercantil Central
<b>ROAC</b>	Registro Oficial de Auditores de Cuentas
<b>RRHH</b>	Recursos Humanos
<b>RRM</b>	Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996)
<b>SCCI</b>	Sistema de Control de Calidad Interno
<b>SEPBLAC</b>	Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias
<b>SGC</b>	Sistema de Gestión de la Calidad
<b>SICAV</b>	Sociedad de Inversión de Capital Variable
<b>SSP</b>	Sistema de Supervisión Pública
<b>STIF</b>	Sistemas de tecnología de la información financiera
<b>TGSS</b>	Tesorería General de la Seguridad Social
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia
<b>UE</b>	Unión Europea

# Prefacio

El control de calidad en la auditoría siempre ha sido una materia que ha estado presente como algo necesario e intrínseco en la actividad de estos profesionales. La **auditoría de cuentas**, como ejercicio de una actividad regulada se halla sujeta a las leyes del mercado, las cuales, en teoría deberían ser capaces de premiar la calidad y rechazar los servicios que no la tengan, al menos como fenómeno a medio o largo plazo, y desde este punto de vista invertir en calidad es sinónimo de procurarse la supervivencia y el progreso. Así, en la medida que un cliente deje de estar conforme con el servicio que contrató porque considera que no dispone de las suficientes garantías de calidad podría cambiar de auditor de cuentas; sin embargo este planteamiento en muchos casos no se cumple porque el auditor no sólo se debe a su cliente, sino que se encuentra sujeto a la prestación de un servicio de interés público; y además el mercado contiene asimetrías que pueden mermar de facto el acicate de la calidad como forma de progreso. En estas condiciones han de establecerse **mecanismos potenciadores de la calidad**, los cuales radican en los propios auditores, con el establecimiento de estructuras y procedimientos de control de calidad interno, y en estamentos de potestad pública y de solvencia profesional o de ambos, que vigilen esta calidad. Así, regulatoriamente se presenta el control de calidad interno y el control de calidad externo; el primero en el ámbito de responsabilidad del propio auditor y el segundo, en España y en otros países, en la órbita de los poderes públicos.

Los **inicios regulatorios** del control de calidad se atisban desde hace dos décadas si tomamos como exponente el primer libro verde de la auditoría de cuentas que promulgó la Unión Europea, y casi un cuarto de siglo, si la referencia la fijamos en las primeras normas profesionales centradas en la calidad; sin embargo, es en el último lustro cuando los diferentes sistemas jurídicos de los países europeos comienzan a dar cuerpo a la materia, y en los últimos dos años cuando la regulación positiva de nuestro país lo aborda con la debida precisión.

La presente obra, primera y única hasta el momento en España centrada en la materia de **control de calidad de forma integral** desde el punto de vista tanto interno como externo, se estructura en cinco capítulos y a su vez éstos en diferentes secciones y apartados que describen de tal forma el contenido que permiten un **acceso rápido** a asuntos concretos si se utiliza como herramienta de consulta, y una lectura organizada si lo que se pretende es un objetivo más general de aprendizaje. Por tanto, el hecho de que la presentación sea completa no impide que se pueda acceder de forma rápida y profunda a temas concretos que puedan resultar de interés para el desarrollo profesional.

El **capítulo primero**, que se presenta como **introdutorio** y como complementario al resto de los capítulos, analiza las grandes líneas y el contexto inmediato del control de calidad, tanto interno como externo, con una visión evolutiva y sincrónica de ambas materias que sirven de marco interpretativo de las mismas sin renunciar a un detallado e intenso recorrido, favorecedor de la comprensión de los grandes conceptos implicados, con un enfoque operativo para poder utilizarse como base cultural y filosofía de trabajo de la organización de la calidad.

En el **segundo capítulo**, el más largo del momento, se aborda con una perspectiva didáctica y práctica, el **control de calidad interno**. Así, sabedor de las dificultades con que se encuentran una generalidad de auditores al abordar la materia de la calidad, realizando diferentes inflexiones para tener en consideración el tamaño y el tipo de actividad de los distintos auditores y firmas de auditoría. Así mismo, presenta, con un gran contingente de **ejemplos**, los distintos estadios en que se vertebra el control de calidad interno ofreciendo, también, una visión global de todo el proceso a la vez que una disección minuciosa de los problemas más habituales o frecuentes. A todos estos ejemplos, en la medida en que la didáctica lo exige, se acompañan **esquemas gráficos** que remarcan la comprensión de la información. De tal forma que, aunque el objetivo de la obra sea servir de ayuda a los profesionales, también puede ser utilizada con fines formativos de la materia. Una mención especial en este capítulo merece el tema de la independencia y el tratamiento de los supuestos de incompatibilidad fijados en nuestro derecho positivo. Reconociendo que se trata de una materia compleja y difícil de agotar en su problemática más común, se examina y se aporta solución a numerosas situaciones de frecuencia casi diaria en el desempeño profesional.

El **tercer capítulo** se centra en la exploración y determinación del **proceso aplicativo del control de calidad interno** en una organización prestadora de servicios de auditoría tratando de exponer los problemas que se encuentran las firmas por razón de tamaño y actividad de negocio; así como las soluciones y propuestas con las que se puede conseguir una dimensión óptima y eficiente desde el punto de vista de la organización del sistema de control de calidad

interno. Se trata por tanto, de un capítulo muy práctico, cuajado de múltiples ejemplos centrados en los objetivos indicados.

El **capítulo cuarto** se interna en una materia muy novedosa y cada vez más extendida en la que se ven afectadas las medianas y grandes firmas de auditoría: la **coordinación internacional** en la materia supervisora de la actividad de auditoría, que tiene como finalidad principal plantear los problemas que afronta la cooperación internacional, la consistencia entre los supervisores en las Inspecciones, y los efectos que inicialmente podría tener en las relaciones entre la firma y sus redes. La lectura de este capítulo resultará útil para comprender el funcionamiento de las diferentes organizaciones europeas e internacionales implicadas en la actividad y mejorar la comprensión del denominado escepticismo profesional, por ser éste el principal punto de mejora detectado a nivel internacional.

En el **capítulo quinto** se analiza desde el punto de vista evolutivo, imprescindible para comprender las grandes claves del mismo, y operativo el **control de calidad externo o inspección**. En definitiva se condensan la experiencia, los conocimientos técnicos y la pericia jurídica para abordar de una forma completa en sus aspectos ejecutivos y jurídicos esta actividad supervisora. Esta materia, a la vez conocida en sus objetivos pero novedosa y cambiante en sus actuales planteamientos, resulta imprescindible para poder determinar qué servicio puede esperar el auditor y qué consecuencias puede tener en su desempeño profesional la supervisión de su calidad. Desde el punto de vista material, este memento experto desarrolla un análisis sin precedentes de una parte relevante de la regulación en auditoría de cuentas; así, se van desgranando y mostrando de forma didáctica las normas legales, reglamentarias y técnicas que regulan la calidad y que son una parte muy importante de la regulación general de la auditoría de cuentas.

Este memento ha sido **redactado por un equipo de profesionales** (según el detalle de autoría que se incluye) que partiendo de una experiencia dilatada en la materia, la ejercitan desde ámbitos profesionales distintos y, en tal sentido, y con este bagaje, aportan sus opiniones personales, soportadas con los correspondientes argumentos. Sobre la base de este respeto a las opiniones personales de los autores ha sido coordinada la obra, que aporta una gran riqueza de puntos de vista dentro de un conjunto armónico.

## CAPÍTULO 1

# Introducción al control de calidad externo e interno

## SUMARIO

100

<b>Sección 1. Legislación y normativa básica</b> .....	110
A. Objetivos y fines del control de calidad externo en la regulación legal y reglamentaria.....	115
1. Planteamiento general del control de calidad externo en el TRLAC... .	120
2. Claves relevantes del desarrollo reglamentario .....	140
B. Regulación y relevancia del control de calidad interno en las normas comunitarias en relación con el control de calidad externo.....	175
C. Consecuencias prácticas y procedimentales derivadas de la regulación y los objetivos generales de control de calidad .....	195
1. Efectos en el trabajo del auditor de los sistemas de control de calidad	200
2. Evolución de la normas sobre control de calidad interno.....	215
3. Actitudes y herramientas para enfrentar con éxito la asimilación y tratamiento de los cambios regulatorios .....	230
<b>Sección 2. Conceptos y definiciones</b> .....	250
<b>Sección 3. Criterios de interpretación de la normativa de control de calidad interno para su aplicación en España</b> .....	310
A. Criterios que posibilitan la aplicación de la norma en España .....	315
B. Criterios que posibilitan la elaboración de guías .....	335
C. Criterios que amplían los requerimientos de la NCCL.....	340
<b>Sección 4. Objetivos del sistema de control de calidad interno (SCCI) en una firma de auditoría</b> .....	380
A. Objetivo Principal.....	400
B. Objetivos de cada uno de los elementos del sistema de control de calidad	415

## SECCIÓN 1

## Legislación y normativa básica

110

El objetivo de este capítulo es centrar, describir y analizar aquellos aspectos más generales o de entorno de los sistemas de control relacionados con la calidad de la auditoría de cuentas, tanto desde el punto de vista del **control interno** del auditor dentro de su propia firma como desde la óptica de su revisión por parte del **regulador institucional**. El nivel de tratamiento se corresponde con el que se aporta en los textos legales y reglamentarios, fundamentalmente; sin perjuicio de completar los perfiles conceptuales con aspectos doctrinales o técnicos obtenidos de regulación comunitaria o profesional, especialmente por lo que al control interno se refiere. El acceso por parte del lector a estos apartados será preciso para hacerse una idea de la regulación positiva más inmediata, de la filosofía que subyace en la misma, adquiriendo de esta forma mayor seguridad en la correcta interpretación de los aspectos generales y ganando eficiencia en su consideración y cumplimiento, consiguiendo con ello minimizar riesgos innecesarios.

### A. Objetivos y fines del control de calidad externo en la regulación legal y reglamentaria

Una de las **novedades** más relevantes introducidas en el RDLeg 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC), es sin duda el distinto planteamiento de la revisión de calidad de la auditoría de

115



cuentas desde el propio control interno del auditor. Se puede afirmar que la filosofía subyacente en este texto legal es la **potenciación del control de calidad interno** mediante las inspecciones internas del propio auditor que son comprobadas y contrastadas por el control de calidad externo o inspección, aunque obviamente, el alcance de este último no tiene por qué ceñirse exclusivamente a las dimensiones de aquéllas. Sin embargo, el TRLAC no entra a definir ni de forma operativa ni de forma descriptiva lo que considera o pretende potenciar: el control de calidad interno, el cual nace y crece dentro de la propia firma de auditoría y viene a ser el resultado de un conjunto de factores que tiene diferente grado de tangibilidad e instrumentación. El éxito o el fracaso del buen hacer profesional está indisolublemente ligado al desenvolvimiento diario de los sistemas de control de calidad establecidos por el auditor.

### 1. Planteamiento general del control de calidad externo en el TRLAC

- 120** En la medida en que una norma legal tipifica aspectos de una actividad, ésta adquiere una **dimensión** más **pública** y quien la realiza pierde, por tanto, esa intimidad de que disponía; aunque este efecto se percibe mejor en otros ámbitos de regulación de carácter más social (familia, relaciones personales, laborales, etc.), el efecto en el auditor de cuentas es claro: lo que antes pertenecía a su esfera más o menos privada, ahora se impone públicamente y se persigue su cumplimiento de forma coactiva en mayor o menor medida. Sin embargo, aún queda mucho margen para la libre organización de una firma como podremos observar a lo largo de los diferentes capítulos de este momento.
- 122** **Estímulo y protección de la calidad en la auditoría** La idea fundamental es que trabajar con calidad no es tanto una impresión sensorial de estar conforme con el trabajo hecho como tener la evidencia contrastable de que se han aplicado todos los procesos adecuados generadores de esta calidad. Este contraste y comprobación corresponden al **Sistema de Supervisión Pública (SSP)** que se concreta en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). El planteamiento de los objetivos generales, unos más explícitos que otros, podríamos concretarlos en:  
**a)** La consecución de una **mejora global en la calidad** de la auditoría de cuentas.  
**b)** Proyectar sus actuaciones sobre **todos los profesionales**.  
Como puede observarse ambos objetivos generales son confluyentes y coherentes con el principio de generalidad que se plasma en el texto reglamentario, el cual conlleva, inspirado en la normativa comunitaria, el establecimiento de **ciclos de revisión** basados en la temporalidad. En este sentido se percibe una clara vocación de defensa del interés público.
- 123** **Precisiones** La preocupación por la calidad ha sido una constante en la auditoría de cuentas desde las más incipientes elaboraciones regulatorias y desde las iniciales consideraciones de la Unión Europea, de tal forma que una de las primeras **recomendaciones comunitarias** que vio la luz con desarrollo del primer libro verde de la auditoría de cuentas en la década de los 90, fue la Recomendación de control de calidad de 2000 (**RCC/2000**). Consciente en aquellos momentos, y en la época actual, de que la consecución de la calidad es un objetivo no precisamente de muy corto plazo y de que los medios aplicables para su consecución han de ser múltiples.
- 124** Hay determinados trabajos profesionales cuya calidad se puede apreciar con la simple lectura del informe producto del trabajo final (el informe de un jurista, de un ingeniero o de un tasador, entre otros), pero este no es el caso de los trabajos de auditoría, los cuales no se pueden valorar con la lectura del informe de auditoría (ello no significa que de la lectura de las salvedades que puedan contenerse en un informe, si éste es con salvedades, no se pueda apreciar la capacidad técnica en su redacción, puesto para ellas no existen cotas tan elevadas de estandarización), sino que resulta preciso el **examen del trabajo** que soportó dicho **informe**. Así, no resulta igual de sencillo redactar un informe sin salvedades que un informe con opinión

denegada o simplemente con algunas salvedades, pero desde luego siempre resultará mucho más difícil soportar el informe con el trabajo realizado y, como se decía, en éste, y no en aquél radica la mayor dificultad técnica. En definitiva, aunque sea simplificar mucho, se puede afirmar que en la auditoría de cuentas resulta fácil confeccionar el informe y producto final externo del trabajo, y sin embargo es muy complejo ejecutar el trabajo que soporta dicho informe, por ello resulta aún más crucial un sistema de control de calidad.

En relación con la **empresa auditada**, tiene para el auditor una doble significación:

1. La de entidad revisada.
2. La de cliente.

Aunque la evolución legislativa tiende a potenciar la primera en detrimento de la segunda, no resulta sencillo asumir esta tendencia en la práctica y preponderar la labor de entidad revisada o inspeccionada sobre la de cliente al que se le presta un servicio. Así, asumiendo la **perspectiva de entidad inspeccionada** se ha de establecer una férrea relación de independencia (las cuestiones de independencia quizá sean las más prolijas y complejas de toda la regulación y las más modificadas en las sucesivas reformas del TRLAC), mientras que desde la **perspectiva de cliente**, se le ha de prestar un servicio como elemento de mejora de la información financiera, y es una buena señal el profundo conocimiento de su negocio, necesidades y fortalezas. O lo que es lo mismo: tiene que atender a una dimensión pública de su trabajo y a la vez a un ámbito privado del mismo. Precisamente, el objetivo de la calidad hace más unitaria esta doble función o esta dicotomía, que a simple vista podría presentarse como de laboriosa conciliación, pero que con el tiempo y el buen hacer vienen a confluir en dar un buen servicio de auditoría al cliente y hacer de él un operador fiable y pacífico en el tráfico mercantil.

**Precisiones** Como veremos a lo largo de este apartado, estas peculiaridades que presenta el producto final de la auditoría de cuentas tendrán también consecuencia en la configuración de su **precio** (nº 152).

Dicho lo anterior, y sin perjuicio de otras consideraciones, tanto por esa asimetría entre ejecución y resultados como por la doble dimensión del papel del auditor, y obviamente por la propia complejidad de la materia involucrada, hacen de la auditoría una **profesión compleja y arriesgada**, que sólo puede mitigarse con una filosofía de calidad en su desarrollo, que incluye la disposición de una buena normativa técnica y robustas normas éticas.

**Consecución de la calidad en la auditoría de cuentas del SSP** El control de calidad se incardina dentro del SSP, como un elemento importante y a la vez como un hito más, que por sí solo no sería capaz de dar los frutos perseguidos por la regulación. Es decir, la mejora de la calidad no sólo tiene que ver con la revisión de muchos trabajos y auditores concretos y, con el tiempo, de ciclos con los que se dota el control de calidad, también consiste en establecer otro tipo de criterios de encuadre, que a su vez, aborda el TRLAC. De estas líneas de actuación podemos enfatizar: **1º** La necesidad de una mayor precisión en los **requisitos para el acceso** a la condición de **auditor de cuentas**, tanto de pruebas de acceso como de formación práctica y formación teórica. Así, resulta claro que (y es una premisa inicial) para contar con buenos auditores que aporten calidad a la actividad, viene a resultar necesario que éstos estén bien seleccionados. Que el sistema de selección de dichos profesionales sea capaz de identificar aquellos candidatos que reúnan las mejores condiciones técnicas y de experiencia para desempeñar su tarea con la máxima seguridad. Así, la exigencia de una **experiencia práctica** en la profesión antes de poder tener opción a presentarse a las pruebas de acceso es un requisito que se impone a pocas profesiones y que sin embargo en la del auditor de cuentas se estableció desde el principio en la LAC/1988.

**2º** El establecimiento de un **registro público** (Registro Oficial de Auditores de Cuentas, o **ROAC**) que contiene información proporcionada por los mismos auditores de

125

126

128

129

forma obligatoria, viene a resultar un trámite imprescindible para el ejercicio de la profesión, de tal suerte que la misma no se debe ejercer sin estar inscrito, y una de las sanciones más duras es precisamente la baja temporal o definitiva en dicho registro. El ROAC es un **sistema de información** que ha de dar transparencia al ejercicio de la profesión de la auditoría a la par que ha de representar la base de los modelos de gestión del riesgo. En tal sentido, debe informar a todo el sector de los costes de ejecución de las auditorías, de las horas que se emplean en la realización de los trabajos, de qué tipo de empresas prestan el servicio, del personal y su categoría, de cuáles son las opiniones de auditoría más prevalentes y en qué sectores de la actividad económica; así como otros datos que pueden ser relevantes para el conocimiento de sector y su regulación. Imponer a los auditores la remisión de una información cuya extracción puede ser costosa no tendría sentido si lo que se persiguiera fuera simplemente un control administrativo; sin embargo, el ROAC no ha de constituir un registro de carácter burocrático cuyo servicio se concreta en evidenciar que se forma parte de una lista.

**130** 3º Fijación de las coordenadas básicas para el **desarrollo y la evolución de las normas** de auditoría, haciendo para ello una división más clarificadora de las mismas en: normas de auditoría, normas éticas y normas de control de calidad interno del auditor. Dejando además la posibilidad de poder evolucionar hacia las normas internacionales de auditoría (NIAS). Tal como está estructurado el sistema de fuentes, **normas de auditoría** son:

- el RDLeg 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (**TRLAC**);
- el RD 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (**RAC**);
- las normas técnicas de auditoría (**NTAS**); y
- las normas internacionales de auditoría (**NIAS**).

El TRLAC presenta el mayor rango regulatorio, el cual resulta desarrollado por el RAC, por las NTAS y por las NIAS. A su vez las NTAS se emiten para pautar actuaciones del auditor no recogidas en las NIAS. También como desarrollo del TRLAC y del RAC se plantean las **normas éticas** y las **normas de control de calidad interno** de los auditores.

La existencia de un conjunto coordinado, compacto y actualizado del corpus jurídico y técnico es una garantía para el correcto ejercicio de la actividad de auditoría. Una aspiración constante de la UE es conseguir en esta materia jurídico-técnica la mayor **armonización** posible, aunque hay materias que se incardinan en el derecho de los países y resulta muy complicado llegar a armonizar (un ejemplo de esto es la materia sancionadora, tanto en la tipificación de infracciones como en la cuantía de las sanciones).

**131** El cumplimiento de las normas de auditoría tiene como objetivo inmediato trabajar con una mayor calidad y también evitar riesgos de **incumplimientos** que puedan generar actuaciones por parte del supervisor, ya que una de las infracciones tipificadas como graves en el TRLAC es la ejecución de auditorías de cuentas obviando el cumplimiento de dichas normas. Sin embargo, por su naturaleza no se trata de normas taxativas y detalladas, las cuales se aplican sin ningún tipo de reflexión; antes al contrario: uno de los criterios más relevantes en la aplicación es el **criterio profesional** de forma prudente, explicada y documentada en los papeles de trabajo y soportada normativamente por la NTAS; así, será sencillo distinguirlo de la «arbitrariedad profesional», la cual nada tiene que ver con el sano juicio profesional. En definitiva, en su parte más técnica, las normas de auditoría persiguen el fin de conseguir la evidencia adecuada y suficiente para soportar la opinión que, sobre la información financiera, contiene el informe de auditoría. Es importante para el control de calidad interno que los auditores dispongan de una **metodología en la implementación** de las normas de auditoría y también lo es para el control externo o inspección que esta metodología exista y se aplique.

4º La persecución del objetivo de **conseguir la evidencia**, no necesariamente tiene que hacerse siempre por los mismos medios, para ello resulta imprescindible la experiencia del auditor y su propio criterio o juicio profesional, como decíamos y también el empleo de su escepticismo profesional. Así, en nuestra opinión, para considerar que las **normas de auditoría** favorecen la calidad tienen que reunir las siguientes características:

- Han de abordar aquellas áreas o asuntos que sean **relevantes** para el trabajo del auditor de cuentas.
- Han de ser lo suficientemente **concretas, desarrolladas y estructuradas** como para poder incardinarse en la metodología de trabajo.
- Han de ser **claras y comprensibles** para que su aplicación sea lo más eficiente posible en su adaptación a los trabajos de auditoría en función de sus alcances, la dimensión y el riesgo de los clientes, incluso de los clientes más especializados.
- Han de dotarse de criterios de **interpretación** realistas para evitar su disparidad aplicativa.
- Han de concretar la **responsabilidad técnica** en relación con el desarrollo de la auditoría de cuentas de los diferentes actuantes en la misma, responsabilidad que se establece en el propio derecho mercantil en relación con los administradores y los auditores y con respecto a estos últimos desde el punto de vista jurídico en la regulación de auditoría.
- Han de formar un corpus de **fácil acceso** para el profesional de la auditoría de tal forma que se pueda ir de unas normas a otras por un sistema de referencias que tenga buena trazabilidad.
- Han de contener en sí mismas las claves de su propia interpretación, mediante glosarios o **definiciones** terminológicas clarificadoras.
- Respetando sus componentes técnicas, han de poder **coordinarse** con el derecho del país en que se apliquen e imbricarse en él.
- Han de ser un **conjunto abierto** y capaz de poder ser actualizado constantemente sin perder su unidad.
- Han de poder tener un **desarrollo** sostenible en elaboraciones técnicas más específicas y concretas que desciendan en lo posible al mayor nivel práctico.

132

5º Fijación de requisitos para el establecimiento de la **formación** y su desarrollo, lo que implica potentes estrategias formativas por parte de las firmas de auditores y de sus corporaciones representativas. El TRLAC otorga una gran importancia a la formación continuada, de tal forma que la considera obligatoria y tipifica como infracción de carácter grave no tomar formación continuada cuando se está obligado a ello. Esta actividad tiene un formidable desarrollo reglamentario mediante el cual se complementan y concretan tanto la obligación de formación práctica (requisito necesario para el acceso al ROAC) como las formas, periodos y métodos de formación continuada. Incluso se acude al desarrollo resolutivo para completar esta actividad, hasta llegar a límites ciertamente detallados.

133

6º Las condiciones estructurales de las **sociedades de auditoría** que favorezcan su dimensión y capacidades técnicas, y que, en síntesis, son las siguientes (TRLAC art.10.1):

a) Quienes **firmen informes** en nombre de una sociedad de auditoría pueden ser designados y no es preciso que sean socios, pero tiene que ser auditores habilitados en España en situación de ejercientes.

b) La mayoría, tanto de los **votos** como de los miembros del **consejo de administración** han de ser auditores (personas físicas o sociedades) autorizados para ejercer la actividad en algún país de la UE.

134

**Precisiones** 1) Con la **nueva regulación** el TRLAC, se **rompen tres reglas** existentes hasta el momento inamovibles:

- El carácter personalista de los socios de las sociedades de auditoría.
- La necesidad de ser socio para firmar informes de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría.

135

- La necesidad y la condición de que la mayoría fueran auditores inscritos en España.
- 2) Aún es pronto para evaluar el efecto total, pero con este cambio se pretende la creación de **sociedades de auditoría paneuropeas** y por tanto la posibilidad de crecimiento de determinado tramo o estrato del mercado, así como de sus posibilidades de financiación y captación de clientes. En la medida en que se produzca esta **extensión del ámbito de actuación** se verán afectados los controles internos de las sociedades, así como, y en correspondencia, el control de calidad externo.

**Ejemplo** Si un conjunto de **sociedades de diferentes países europeos** crean como infraestructura común una **sociedad matriz**, lo razonable es que se produzca un desplazamiento hacia arriba de la responsabilidad de control de calidad interno, mediante la emisión de normas comunes y de supervisión interna única, lo cual no ha de llevar consigo el menoscabo de controles internos de niveles más locales. Esta extensión acarrea una deslocalización del origen del control interno que ha de verse con una perspectiva integradora. Sin embargo, no por ello ha de significar que se produce una liberación de la responsabilidad a nivel local, puesto que a este nivel está perfectamente delimitada su clara existencia.

- 136** 7º Determinando y concretando aspectos tan importantes para la actividad de auditoría de cuentas como son los **riesgos para la independencia** del auditor y sus posibles salvaguardas, materia a la cual se dedicarán importantes esfuerzos en este momento (ver nº 600 s.).
- 8º Establece un sistema de **investigación** y un **régimen disciplinario** con un conjunto de infracciones tipificadas y una serie de sanciones aplicables.
- En este sentido, el TRLAC, siguiendo la estructura de la directiva, considera de forma distinta y con objetivos diferentes la investigación, la cual está más ligada al proceso o procedimiento sancionador, aunque no necesariamente ni en todo caso. Todos los puntos anteriores tienen un desarrollo mayor en otros niveles regulatorios, tanto de carácter general en los textos reglamentarios como más específico en normas de diferente índole.

## 2. Claves relevantes del desarrollo reglamentario

- 140** El SSP se establece, pues, sobre la base de una **última responsabilidad pública**, aplicable a todos los auditores y sociedades de auditoría, que conlleva:
- el mantenimiento del ROAC, la emisión de normas de auditoría, de normas éticas y de normas de control de calidad interno; e
  - implica el control de calidad externo o inspección, las investigaciones o control técnico y el sistema sancionador (TRLAC art.27.3).
- De cada una de estas **líneas de actuación** del SSP se ocupa el RAC en mayor o menor medida.
- En realidad, el conjunto de los mecanismos de actuación del SSP conllevan una serie de requisitos antes, durante y después del ejercicio de la actividad de auditoría. Aquellos que se presentan antes de la realización de los trabajos y del ejercicio de la actividad se pueden denominar como **controles «ex ante»** y se concretan en los requisitos de acceso a la condición de auditor y en las normas para mantenerse en el ROAC. Por su parte los **controles «ex post»** constituyen genuinamente las actividades de control de calidad o externo o inspección, control técnico o investigación y sistema sancionador, algunos de los cuales son tratados en el nº 3000 s.

### a. Control de calidad «ex ante»

- 145** **Acceso al ROAC** (TRLAC art.7.1 y 8; RAC art.25 s.) Para poder realizar el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y asumir la responsabilidad de firmar informes de auditoría de cuentas, resulta preciso estar inscrito en el ROAC. Para lograr la citada inscripción, en su formato más frecuente, hay que reunir una serie de **características subjetivas** (de edad, de nacionalidad, carecer de antecedentes penales, etc.) y contar con la **autorización del ICAC**. Para poder conseguir esta última se precisa generalmente disponer de título universitario, cursar programas de enseñanza teó-

rica y superar un examen, previa acreditación de una formación práctica. A los efectos del control de calidad «ex ante» es preciso resaltar la necesidad de poseer una **formación teórico-práctica evidenciable** mediante examen. En realidad, y en pura teoría, la superación de este proceso debería atender a la selección y capacitación profesional de los auditores; sin embargo, este objetivo no viene a resultar incontestable si se aprecia que los requisitos de acceso tanto experienciales como formativos no se corresponden con la dilatada trayectoria profesional de que ha de disponer un auditor de cuentas para alcanzar madurez en el ejercicio de su profesión. Es por esto por lo que una parte no infrecuente de los candidatos a auditor, antes y una vez obtenida la inscripción el ROAC trabajan para otro auditor más experimentado. Aunque resulta obvio que es el primer hito en la potenciación de la calidad en la auditoría de cuentas y por ello, resulta necesario disponer de una regulación clara y rigurosa que cumpla la labor de selección y capacitación de los profesionales aspirantes a auditores de cuentas.

**Formación continuada** (TRLAC art.7.7; RAC art.40 s.) La potenciación de la formación profesional continua es una cuestión que se ha significado mucho con la nueva reforma de la regulación de auditoría de cuentas y donde el RAC y su desarrollo normativo cobra más importancia para el control de calidad. En definitiva los profesionales que trabajen en auditoría de cuentas están sujetos a una formación profesional continuada y lo fijado en el RAC y su regulación de desarrollo ha de **vigilarse** escrupulosamente desde todos los ángulos, tanto por parte de las firmas de auditoría como por el lado de los profesionales. Considerando que el negocio de la auditoría no es una actividad empresarial sino profesional, la vigilancia por parte del auditor de la formación de su personal es una clara inversión en la mejora de los resultados. **148**

**Otros aspectos que pueden influir en la calidad de la auditoría** A continuación se desarrollan dos importantes aspectos que prácticamente no son tratados en la presente regulación: los **honorarios** y la **estructura de la firma**. El primero por existir el riesgo de constituir una intervención en el mercado generalmente prohibida por las normas de competencia y el segundo, con algunas referencias regulatorias más tangibles (aquellas referidas a la vocación paneuropea de la propiedad de las sociedades de auditoría -nº 135-), porque supondría una ordenación no tradicional en las empresas oferentes que, al parecer, podría ser rayana en una arriesgada acometida al derecho de asociación. **150**

**Determinación del precio del servicio de auditoría** Resulta un elemento importante para la calidad de los trabajos, la propia fijación de los precios del servicio de auditoría. Sin pretender hacer una exégesis de mercado, que excedería ampliamente de los objetivos de este trabajo, sí traeremos a colación aquellos aspectos que pueden tener como **elemento de equilibrio la calidad** o decisiones relacionadas con la misma. **152**

• **Demanda.** Por el lado de la demanda, a los auditores de cuentas, una parte del diagnóstico de la estrategia de captación de clientes se la da resuelta la regulación vigente al obligar, «ex lege», a lo más relevante de actividad empresarial y de economía a someterse a una auditoría de cuentas. Aunque es una **obligación** ampliamente cumplida, salvo aquellos sectores de interés público (bancos, sociedades cotizadas, etc.), el resto no tienen un sistema punitivo directo que prevea una infracción con su sanción correspondiente por el hecho de no auditarse estando obligado a ello; si bien es cierto que en caso de que se produzca este incumplimiento, y de ser detectado, pudiera tener algún efecto en el cierre registral cuando consta previamente el nombramiento de auditores y la auditoría no se ha realizado. Existiendo una obligación en sentido amplio en su exigencia a las empresas, salvo los supuestos indicados. **153**

Al ser la auditoría un **servicio mayoritariamente obligatorio**, por tanto, no sentido inicialmente como necesidad económica por algunos de los receptores del mismo,

puede presentar dificultades en su apreciación, utilidad, consideración de su naturaleza y, por ende, en el pago de su precio correcto.

- 154** Precisamente aprovechando esta obligatoriedad de la prestación del servicio de la auditoría y que su precio presenta una cierta contención (sin perjuicio de tomar con toda la cautela necesaria el dato, en los últimos cinco años ha oscilado el precio medio por hora entre los 65 y 70 euros aproximadamente, según BOICAC 90 del ICAC), la productividad podría haberse buscado, en buena lógica, hipotéticamente en la **prestación de otros servicios adicionales**, más o menos necesarios y sentidos como tales desde el punto de vista económico por el cliente de auditoría (de carácter organizativo, informático, legal, fiscal, de selección de personal, etc.), prestados por el propio auditor, en este caso también presuntamente a precios competitivos en relación con lo que podrían facturar otros profesionales no auditores, por el mero hecho de que los auditores disponen de un conocimiento de la empresa auditada desde dentro que podría abaratar los costes en la prestación de dichos servicios adicionales al de la auditoría, que los otros profesionales no auditores no tienen. Así, y de ser asumida esta hipótesis, por la vía de estos servicios adicionales podría ser recuperable la rentabilidad de la prestación del servicio de auditoría. Consciente la regulación de auditoría de este problema, establece la siguiente previsión: «Los citados honorarios no podrán estar influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada, ni podrán basarse en ningún tipo de contingencia o condición distinta a cambios en las circunstancias que sirvieron de base para la fijación de los honorarios. Por el ejercicio de dicha función, ni los auditores de cuentas ni las sociedades de auditoría podrán percibir otra remuneración o ventaja» (TRLAC art.21.1). Dicho **incumplimiento** se considera como infracción grave (TRLAC art.34.c). Sin embargo, los **elementos de prueba** para fijar esta infracción no resultan fáciles de sustentar, aunque aun es pronto para poder determinar el efecto «curativo» de esta prohibición ya que la misma ha sido implementada en la regulación emitida en 2010-2011. Normas mucho más antiguas como la del RD 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (RRM), aportan también alguna información sobre honorarios de los auditores en el sentido de que se han de **fijar al nombramiento de auditor**, y con unas reglas (RRM art.362). Dentro de estas reglas se hace una referencia a una NTA que ya no resulta vigente, aunque las NTAS consideran que el precio de la auditoría ha de ser justo.
- 155** En la presentación de los servicios de auditoría también resulta de posible influencia, aun cuando lo simple del argumento, y abundando en lo que se ha dicho con anterioridad, la apreciación exterior del instrumento en que se concreta el resultado: el **informe de auditoría** y su componente **extremadamente estandarizado**, al contrario de lo que sucede con los informes de otros profesionales como juristas, fiscalistas o consultores, entre otros. Con lo cual, a la vista solo del producto no podría valorarse sin más el servicio. Otro elemento adicional, muy presente y relevante, en la formación reciente de los precios es la propia **situación de crisis** en la cual todos los emolumentos de los servicios se negocian a la baja (alquileres, seguros médicos, seguro multirriesgo, etc.). En esta tendencia bajista de los honorarios no resulta un elemento mitigante el hecho de que se dé **publicidad a los precios** cobrados por la auditoría y otros servicios prestados (no queremos decir en absoluto que esta publicidad sea negativa, ni que sea preferible la opacidad) por los auditores, por así exigirlo la regulación contable. Este conocimiento previo hace que en el cambio de auditores o en la confirmación de los mismos, el nuevo cliente se plantee «ab initio» una reducción de costes; incluso algunos sistemas de contratación consistentes en la ejecución de subastas también generan este efecto de propensión a la caída.
- 156** La fijación de honorarios sobre parámetros como número de operaciones o transacciones o apuntes contables o en general **volumen de actividad de la entidad auditada** provoca también efecto a la baja, puesto que dichos parámetros suelen descender con la crisis; sin embargo, paradójicamente, todos estos factores relacionados

con ella son los mismos que incrementan el riesgo de auditoría y para cubrirlo, el auditor tiene que otorgar más alcance a su trabajo, lo que implica emplear más horas o rediseñar sus pruebas para obtener evidencia, en condiciones de menor rentabilidad y por tanto los sistemas de control de calidad internos han de estar atentos a este efecto. En definitiva el **mayor riesgo de auditoría** debe incrementar el escepticismo profesional y ello puede conducir a un empleo superior de tiempo en la auditoría, pero con parámetros descendentes en el precio hora.

• **Oferta.** Se decía «ut supra» que la ley abría mercado a los auditores [nº 153]; sin embargo, impuesto por ley no significa exactamente cautivo, puesto que existe una gran  **saturación en el mercado**  y el crecimiento de unos auditores conlleva el decrecimiento o desaparición de otros. Hasta ahora no ha existido ninguna estanqueidad que pueda ser ostensible en la prestación del servicio de auditoría por parte de la oferta, y los auditores de firmas grandes y medianas compiten en la captación de trabajos o clientes que podrían abordar los pequeños auditores, los cuales no tiene capacidad material para ofrecer su trabajo a nichos de mercado de demanda de mayor tamaño. Así, la política de captación de clientes durante las dos últimas décadas por parte de las grandes y medianas auditoras ha generado una **concentración de oferta** hasta presentarlo de forma oligopolística y en algunos tramos como un auténtico monopolio.

157

Como afianzamiento y desarrollo de esta concentración de la oferta también puede apreciarse una política de operaciones inorgánicas, consistente en la **absorción** por parte de las grandes auditoras y algunas medianas de aquellos competidores que podían ser interesantes para su estrategia. Siguiendo esta lógica de concentración de la oferta podría cabalmente pensarse que esto afectaría al precio del servicio y ello generaría una subida del mismo dado que nos hallamos en un mercado maduro; sin embargo, muy al contrario esta senda de contracción de la oferta, producto de una competencia muy elevada, ha provocado una **contención de los precios** hora de la auditoría, los cuales han evolucionado por debajo del IPC en algunos periodos.

Aun manteniendo la sanidad que genera la competencia, una senda de precios a la baja puede llegar a afectar a la calidad, resultando muy complejos y costosos establecer mecanismos de compensación. Pero ya decíamos con anterioridad que como contrapartida de esta imposición algunos de sus forzados clientes vienen a considerar la realización de dicha auditoría como un impuesto. Esta **concepción como carga impositiva** es algo muy negativo para la actividad profesional del auditor, pues el cliente tenderá a no estar dispuesto a pagar más que lo mínimo por el trabajo realizado y colaborará lo justo para pasar el trance de auditarse. En esta carrera de obtener el precio más barato, no tendrá inconveniente en contratar al auditor que así se lo ofrezca si además el oferente presenta una aceptada reputación o a veces sin ni siquiera considerar la misma. Así, darán por hecho la calidad del servicio obligatorio que se les presenta sin más análisis y sin más interés.

158

• **Situación del mercado.** En síntesis e hipotéticamente se presenta un mercado **saturado** por parte de la demanda, **concentrado** por parte de la oferta en el cual se consume un servicio en ocasiones obligatorio cuyos precios han evolucionado con tendencia **bajista** en términos reales algunos periodos como consecuencia de las estrategias de los oferentes y de la escasa valoración del servicio obligatorio prestado por parte de la demanda, y el precio no cobrado por la auditoría presuntamente resulta recuperado con la prestación a precios más rentables de otros servicios. Así pues, una situación compleja de difícil salida. Pero aún nos falta ver el juego completo de un dato importante, ya apuntado: se trata de un mercado **regulado**, muy regulado, en muchos aspectos y sentidos, cuya regulación va «in crescendo» en todo el mundo de forma muy progresiva, orientada a la protección de terceros ajenos a las partes demandante y oferente. También, entre las reglas del mercado se norman una serie de pautas punitivas como **prevención de malas prácticas** profesionales y se introduce un vigilante que, inicialmente fueron los propios auditores mediante un sistema corporativo de autorregulación, y después se han ido introduciendo regula-

159



dores de carácter público cada vez con criterios y mecanismos más invasivos con el fin de dotar o invertir a la actividad de un ropaje de interés público a la par que se ha ido modulando y exhibiendo la mayor responsabilidad del auditor. Esta tendencia es imperante en todo el mundo y en el último lustro de crisis económica viene a ser una senda sin vuelta atrás. Considerando que todos pensando de la misma forma no podemos equivocarnos, se hace pues la hipótesis de que es la senda correcta.

- 160** Volviendo a la **estructura de mercado**, tenemos a los oferentes del servicio, a los demandantes, al servicio prestado (obligatorio), a los terceros ajenos afectos (los podemos denominar genéricamente inversores) y al Regulador. En este contexto, hay que reconocer que la situación del auditor siempre es compleja, puesto que está en el centro de intereses, circunstancia que incrementa su responsabilidad en los diferentes planos de la misma (administrativa, civil y penal). El **Regulador** podrá actuar sobre los oferentes mediante el establecimiento de normas que regulan la actividad de la auditoría y en último término influyen en su mercado, como se ha hecho o se está en ciernes de hacer. Estas **normas** pueden ser imponer la rotación de firma obligatoria, la fijación de reglas atractivas para la potenciación de la coauditoría, la detección lo más temprana posible del riesgo de desaparición de alguna auditora de las denominadas sistémicas y generar una mayor concentración de la oferta. Podrá también **actuar sobre la prestación del servicio** (la primera tentación es establecer unos precios mínimos, pero ello no resulta posible porque va contra la legislación de la competencia, aunque el servicio sea de prestación obligatoria) favoreciendo la prestación del mismo como exclusivo y definiendo así supuestos de incompatibilidad más extensos. Podrá actuar sobre los **demandantes del servicio**, poniendo vetos o restricciones en la contratación o que ésta se haga de la forma más independiente posible. Todas estas medidas o ya están en marcha y se implementarán seguramente sin tardar en exceso, pero todas serán insuficientes si no se potencia la calidad desde dentro de las propias firmas, la calidad desde el mismo origen del trabajo, desde la misma génesis del desempeño profesional.
- 161** La ejecución de una buena **revisión de la información financiera** cumpliendo escrupulosamente los estándares de calidad puede ser una base sólida para que la auditoría sea valorada en sí misma, y de esta calidad surja la necesidad de un honorario adecuado para retribuir al auditor que para este servicio predicaba la legislación mercantil y mantiene la normativa técnica.
- 163** **Estructura de las firmas por parte de la oferta que prestan el servicio** Desde luego que un trabajo de auditoría ha de calificarse como profesional puesto que es realizado por personas de forma directa y continua, frente otros trabajos que pueden tener mayores grados de intervención de procesos industriales o fabriles. Por tanto la parte más importante de la inversión que se plantee ha de realizarse mediante la potenciación de las **capacidades profesionales** de las personas implicadas en este trabajo y en sus fases, por ello es importante la selección, formación, actualización, promoción, retribución y capacitación del personal teniendo como elemento nuclear la calidad. La estructura de la firma puede influir en la calidad cuando no exista **equilibrio** entre el riesgo inherente y de control provenientes del cliente y el riesgo de detección de problemas con origen en el auditor. En este momento, de este importante equilibrio se ocupa en exclusiva el control de calidad interno y para disponer de un control de calidad interno es preciso disponer de una **estructura mínima** que garantice una cierta diversidad en sus fases: ejecución del trabajo, revisión del mismo antes de emitir el informe y revisión final de los trabajos realizados en un periodo. No es preciso abundar más en dichos aspectos, los cuales serán ampliamente tratados a lo largo de este momento al abordar las cuestiones de control de calidad.
- 164** Precisamente uno de los principios del control de calidad, diríamos que el más relevante es que un trabajo tiene que hacerse con la **misma calidad** lo haga un auditor de tamaño grande, mediano o pequeño, y por tanto aquellos resortes más directos