

El reto de mejorar la calidad de la auditoría

Frederic Borràs Pàmies



Reial Acadèmia Europea de Doctors
Real Academia Europea de Doctores
Royal European Academy of Doctors

BARCELONA - 1914



El Dr. Frederic Borràs Pàmies es Doctor y licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales (UB), MBA de ESADE Business School, Censor Jurado de Cuentas ,Miembro del ROAC y Certified Public Accountant (USA)

Actualmente es miembro del Consejo de Administración mundial de IECnet y Chairman del Committee on Auditing así como Presidente del consejo asesor de Morera Asesores & Auditores.

Es representante de IECnet en el Forum of Firms , organización perteneciente al IFAC.

Miembro del grupo de trabajo de la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE) para normativa PCAOB(USA).

Miembro del Consejo Asesor Universitario de la UIC y de su comisión ejecutiva.

Profesor asociado de la Facultad de Economía y Empresa de la UB , donde ha dirigido tesis doctorales.

Socio director de KPMG (1976 -2012), en Cataluña, Baleares y Andorra. Fue miembro del comité de dirección de KPMG y del consejo de administración de sus diferentes sociedades en España.

Presidente de Honor y ex Presidente del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya

Ex Presidente del AMA (Arco Mediterráneo de Auditores - asociación de auditores de España, Italia y Francia)

Ex presidente de ACG.

Ha sido miembro del Patronato de Oxfam Intermon y de la junta directiva de la CEDE(Confederación Española de Directivos y Ejecutivos).

Nombrado por el ICAC para desarrollar los principios contables de futuros y opciones financieros.

Ha intervenido en muchas conferencias, seminarios y congresos. Es autor de más de ciento cincuenta publicaciones entre ellas el libro “ Descubre la Auditoria. La vida en una Big Four”.

El reto de mejorar la calidad de la auditoría

Excmo. Sr. Dr. Frederic Borràs Pàmies

El reto de mejorar la calidad de la auditoría

Discurso de ingreso en la Real Academia Europea de Doctores, como
Académico Correspondiente, en el acto de su recepción
el 19 de julio de 2016

Excmo. Sr. Dr. Frederic Borràs Pàmies
Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales

Y contestación del Académico de Número

Excmo. Sr. Dr. Emili Gironella Masgrau
Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales

COLECCIÓN REAL ACADEMIA EUROPEA DE DOCTORES



Reial Acadèmia Europea de Doctors
Real Academia Europea de Doctores
Royal European Academy of Doctors
BARCELONA - 1914

www.radd.eu

© Frederic Borràs Pàmies

© Real Academia Europea de Doctores.

La Real Academia Europea de Doctores, respetando como criterio de autor las opiniones expuestas en sus publicaciones, no se hace ni responsable ni solidaria.

Quedan rigurosamente prohibidas, sin la autorización escrita de los titulares del “Copyright”, bajo las sanciones establecidas en las leyes, la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático y la distribución de ejemplares de ella mediante alquiler o préstamos públicos.

Producción Gráfica: Ediciones Gráficas Rey, S.L.

Impreso en papel offset blanco Superior por la Real Academia Europea de Doctores.

ISBN: 978-84-608-9688-3

Depósito Legal: B 16347-2016

Impreso en España –Printed in Spain- Barcelona

Fecha de publicación: julio 2016

ÍNDICE

PRESENTACIÓN Y AGRADECIMIENTOS.....	9
DISCURSO DE INGRESO	13
1. CRISIS EN LA AUDITORÍA	13
2. LA RESPUESTA DEL IAASB	23
3. EL NUEVO INFORME DE AUDITORÍA.....	29
4. SIGNIFICADO DE LA CALIDAD DE LA AUDITORIA	51
5. INDICADORES DE CALIDAD DE LA AUDITORÍA:	
PRINCIPALES PROPUESTAS	69
5.1 Propuesta de Estados Unidos	71
5.2 Propuesta del Reino Unido	93
5.3 Propuesta de Suiza	96
5.4 Propuesta de Holanda.....	97
5.5 Propuesta de Australia y Nueva Zelanda.....	101
5.6 Propuesta de Canadá	102
5.7 Propuesta del Audit Quality Center (EEUU)	103
5.8 Propuesta de Singapur	107
5.9 Propuesta del IOSCO.....	108
6) BASES DE UNA PROPUESTA DE AQI PARA ESPAÑA	109
7) CONCLUSIONES.....	121
ANEXOS.....	127
BIBLIOGRAFÍA	145

DISCURSO DE CONTESTACIÓN	146
Publicaciones de la Real Academia Europea de Doctores	163

❧ PRESENTACIÓN Y AGRADECIMIENTOS

Excelentísimo Señor Presidente
Excelentísimos Señores Académicos
Excelentísimos e Ilustrísimos Señores
Señoras y Señores
Amigos todos

En primer lugar quiero agradecer a la Real Academia Europea de Doctores, institución más que centenaria, que me acoja en su seno. Reconocimiento que personalizo en la figura del Excelentísimo Señor Presidente Doctor Alfredo Rocafort Nicolau, por su denodado esfuerzo y rigor en favor de esta Corporación, y a la vez, en todos los prestigiosos Académicos que han dado su beneplácito a mi incorporación en tan Ilustre Corporación, aceptando mi propuesta de ingreso.

Ser admitido dentro de tan ilustre claustro de eminentes doctores representa para mí un gran honor, por lo que desde este momento formulo la firme promesa ante todos ustedes de corresponder con mi esfuerzo, conocimientos y voluntad de servicio a la Real Academia Europea de Doctores y a la comunidad.

En un momento tan relevante personalmente, quiero tener palabras de agradecimiento hacia aquellas personas que me han ayudado y sin cuya contribución hoy no estaría aquí. Permítanme que mencione en primer lugar a mi esposa Carmen y nuestros hijos Freddy i Enric, que han sufrido y aceptado el tiempo robado de convivencia, y a nuestras tres nietas.

Sin duda que el recuerdo de mis padres es intenso en esta ocasión que afortunadamente puedo compartir con mis hermanos, que siempre han estado y están a mi lado. Su ejemplo de abnegada dedicación al trabajo y la importancia del estudio fueron una gran enseñanza.

Agradecimiento también para los compañeros de trabajo y profesión durante los cuarenta años de mi carrera profesional, y a los amigos que estáis presentes en este acto. Muchas gracias por acompañarme.

También quiero compartir con Uds. el sentimiento de agradecimiento a mis maestros, por lo mucho que les debo y la gran suerte que he tenido al poder disfrutar de sus valiosas enseñanzas. Y para personalizarlo en uno de ellos lo haré con el Dr. Emilio Lledó, Catedrático de Ética, director del Colegio Mayor San Raimundo de Peñafort de la Universidad de Barcelona, donde residí durante los años de mis estudios universitarios, con una cita suya: “La voz que la escritura nos trae... quiebra la soledad del hombre”.

Quisiera expresar mi satisfacción por que sea el Excmo. Sr. Dr. Emili Gironella el que vaya a hacer la contestación a mi discurso, por considerarlo el decano de mi profesión de auditor por su papel de referente de nuestra generación al haber sido el primero en ocupar la presidencia de la Agrupación de Cataluña del Instituto de Censores Jurados de Cuentas ,después de haber ejercido la profesión en firmas internacionales de primer nivel y actuar aportando el enfoque moderno y actualizado que requería la profesión en aquel momento .

La elección y concreción del discurso de ingreso para los académicos que se incorporan a esta Real Academia Europea de Doctores, no es decisión fácil. Pero creo que después de haber vivido en primera persona durante estos cuarenta años la

tremenda evolución de la profesión de auditoría ,y tener actualmente el privilegio de poder seguir en primera línea, desde mis responsabilidades internacionales, los esfuerzos que se están realizando a nivel internacional para dar respuesta a los retos que los mercados y la sociedad plantean a la profesión de auditoría, tengo que explicarles cómo veo nuestra profesión en la actualidad y hablarles de los principales proyectos que se están desarrollando a nivel internacional y que verán la luz en el futuro, para dar respuesta a los retos actualmente planteados.

Hace unos días escuchaba decir a Salim Ismail de la Singularity University en una conferencia que llevaba por título “El mundo que viene”, que “los académicos se han dedicado sobre todo hasta ahora a explicar el pasado y sería muy aconsejable dedicar más tiempo a mirar hacia el futuro”. Por otra parte , parafraseando aquel reconocido cineasta, “me interesa el futuro porque es el sitio donde voy a pasar el resto de mi vida”.

En palabras de Miguel de Unamuno: “Procuremos más ser padres de nuestro porvenir que hijos de nuestro pasado”. Pero con la mentalidad proactiva de José Luis Borges cuando decía “el futuro no es lo que va a pasar , sino lo que vamos a hacer”.

Por tanto, procedo sin más dilaciones, a pronunciar mi discurso de ingreso, a modo de resumen del trabajo realizado que les será entregado en forma de libro al acabar, en esta Real Academia Europea de Doctores, que versará sobre:

El reto de mejorar la calidad de la auditoría.

En la exposición seguiré a Miquel Martí Pol ,cuando dice “l’essencial es diu amb senzillesa”.



❧ 1. CRISIS EN LA AUDITORIA.

“Look to the future not just to be
a part of it, but to shape it”

John F. Kennedy

Es destacable el esfuerzo que se está haciendo internacionalmente para mejorar la calidad de la auditoría como respuesta a la desconfianza generada por la crisis financiera y los llamados escándalos financieros de los últimos años, que han puesto en tela de juicio el papel del auditor. Este es el principal reto que tiene planteado la profesión a nivel internacional.

Existe el convencimiento general de que la auditoría es fuente de estabilidad financiera, y así lo recoge el IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), que es el organismo que se encarga de mejorar la calidad y la uniformidad de las actividades de auditoría en todo el mundo, así como fortalecer la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento de la información a nivel mundial. Para ello, emite normas a nivel internacional aplicables en materia de auditoría, control de calidad, revisión y aseguramiento de la información, además de otros servicios relacionados. Precisamente en su documento de diciembre del 2015 “Enhancing Audit Quality in the Public Interest”, indica que:

“Los auditores tienen un papel fundamental para contribuir a la credibilidad de los estados financieros sobre los que reportan. Las auditorías de calidad ayudan la estabilidad financiera. Como responsables del establecimiento de las

normas de auditoría a nivel global, tenemos la responsabilidad de velar por el interés público y establecer la normativa y la guía para que los auditores realicen auditorías de alta calidad, que a su vez refuercen la fiabilidad y confianza en los estados financieros y en la información financiera en el sentido más amplio”.

Los escándalos financieros en algunos casos han provocado volatilidades considerables en los mercados financieros en los que es deseable la estabilidad, ya que esta favorece la captación de capital para las empresas y la preservación de los ahorros de aquella parte de la población que se ha incorporado a lo que se ha venido en llamar el “capitalismo popular”, al que han accedido con la inversión bursátil aquellos que pretenden ahorrar una parte de sus ingresos para hacer frente a potenciales gastos futuros.

Las propias empresas se pueden beneficiar de una mejora en la calidad de la información financiera, así como los llamados “stakeholders” como son los inversores, accionistas, directivos, consejo de administración, para los que la opinión de un experto independiente respecto de la información financiera sobre la que están trabajando y tomando decisiones es adecuada, añade valor y reduce incertidumbres innecesarias.

Si la información financiera que se utiliza como base para la toma de decisiones no coincide con la realidad, podría ser que se estuvieran tomando decisiones que en base a la información disponible son las adecuadas, pero que en realidad no lo fueran. Cuántas veces hemos escuchado aquello de que si hubiera tenido esta información, si lo hubiera sabido, habría hecho determinadas cosas de forma diferente. Y hasta ahora no se ha inventado nada mejor para saber si las cifras son fiables que la auditoría. La mirada experta, independiente, con experiencia,

que lo mira desde fuera, desde cierta distancia, fríamente, con nuevos ojos, y en el mejor de los casos conociendo otras situaciones comparables o que al menos pueden servir de puntos de referencia. En palabras de Mario Alonso, Presidente del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, dirigiéndose a los miembros de esta institución en mayo del 2016 :

“La auditoría juega un papel muy relevante en el desarrollo económico porque aporta calidad, rigor, transparencia, confianza y valor añadido a la información financiera en un mundo cada vez más globalizado. La sociedad española demanda más transparencia a las instituciones públicas y privadas. El trabajo de los auditores ha permitido, en muchos casos, atenuar las dificultades y clarificar la posición de las empresas en situación comprometida”.

Sin embargo desde hace un tiempo se ha identificado lo que se ha venido en llamar el “ gap” (desfase) de expectativas ,que es la diferencia entre lo que el público en general parece que espera del auditor, y lo que este efectivamente aporta. En gran parte este desfase se ha producido porque no se entendía bien, fuera de la profesión, cuál es el papel del auditor, al ser una profesión nueva que ha tenido que evolucionar mucho y rápidamente en los últimos años, y aún le queda más para evolucionar, como a otras profesiones y aspectos de la vida en este mundo que nos ha tocado vivir que cambia a tan alta velocidad. De hecho la auditoría no ha tenido carta de naturaleza en España, en forma de Ley, hasta el 1988.

Para ilustrar este cambio explicaré, a riesgo de simplificar, que los auditores hasta bien avanzada la primera mitad del siglo veinte realizaban sus verificaciones a base de reprocesar gran parte de las operaciones de una empresa verificando todos los comprobantes tales como facturas de ventas , de compras y

gastos etc. En aquel tiempo todos los procesos eran manuales y también lo eran las verificaciones de los auditores.

A partir de mediados del siglo veinte, con la introducción de los ordenadores y a medida que las empresas alcanzaban mayor tamaño y empiezan a utilizar medios informáticos, también los costes de la mano de obra profesional son superiores, comienza la utilización por parte de los auditores del muestreo estadístico: No hace falta verificarlo todo porque podemos seleccionar muestras que nos permitirán reducir sustancialmente el trabajo y que nos darán un 95 % de confianza de que el error máximo es del 5%. Además, la última etapa nos ha llevado a que desde hace unos años la auditoría se realiza con medios informáticos, “paperless” (sin papeles) y evidentemente el interlocutor ha pasado de ser muchas veces una persona a ser un sistema informático.

Pero la base del trabajo que aún no se ha sustituido es el juicio profesional del auditor. Es decir, la capacidad de analizar y decidir sobre la conveniencia y suficiencia de las pruebas de auditoría a realizar para satisfacerse de los estados financieros. Cabe resaltar que actualmente se empieza a dar la paradoja que dado el tremendo avance que se ha logrado en la informática, tanto en su potencia como su velocidad de proceso, permite costes tan bajos que se puede volver a reprocesar todo discriminando aquello que se encuentre con error. Sirva esto como demostración de los importantes cambios a los que la profesión ha tenido que dar respuesta.

Pero este “gap” de expectativas viene de lejos, como nos demuestra el hecho de que ya en 1.896, el Tribunal de Apelación de Inglaterra emitió una sentencia histórica para el sector de la auditoría en el denominado *caso de Kingston Cotton Mills*. Los hechos eran simples y habían sido reconocidos por todas las

partes implicadas: el director gerente de la empresa, que fabricaba tejidos de algodón, había falsificado las cuentas durante muchos años, si bien sus resultados tenían apariencia de legalidad.

Pero lo que se juzgaba en el caso no era la culpabilidad del gerente, sino hasta qué punto los auditores de la compañía debían en el curso de sus obligaciones de revisión de sus cuentas, haber sospechado del gerente y descubierto la falsificación. El Tribunal absolvió a los auditores argumentando que su papel era de vigilante, y no de detective “perseguidor “de ingeniosos mecanismos de fraude”, especialmente cuando no hay motivo para sospechar de irregularidades. “El auditor es un perro guardián (a watchdog) no es un sabueso (a bloodhound)” concluyó el juez. Ha pasado mucho tiempo desde entonces pero el debate sobre el alcance y las características de la función de los auditores sigue vigente aun hoy en día.

Tanto la normativa europea (Directiva 2014/56) como la española (Ley 22/2015) Ley de Auditoría de Cuentas, dejan claro que el papel central de los auditores es revisar y verificar los estados contables para garantizar que son una imagen fiel de la realidad de la empresa, si bien han de mantenerse alerta, en aplicación de los principios de independencia y escepticismo profesional, ante cualquier circunstancia que pueda llevar a pensar que se está produciendo alguna irregularidad.

Es pues importante precisar la naturaleza y los límites de la función auditora, porque existe una brecha de expectativas entre lo que realmente deben hacer los auditores, que consiste fundamentalmente en revisar y verificar las cuentas de empresas u otro tipo de instituciones, para comprobar que se han formulado de acuerdo con los principios contables, y lo que algunos piensan que es la auditoría, y que la ponen en el campo de una

labor más bien de detective y de persecución del fraude, y que el tribunal de apelación inglés ya rechazó en 1896.

Y este trabajo quiere intentar contribuir a reducir este desfase de expectativas al estudiar las modificaciones que la normativa ha hecho al informe de auditoría como un paso muy importante para acercar el producto del trabajo del auditor a los usuarios de este informe, que pronto se aplicará en España en su nueva versión. Por último reflexionaremos sobre los aspectos fundamentales a considerar en la calidad de la auditoría así como las principales iniciativas que se están desarrollando en el mundo para dar con unos indicadores de calidad que puedan ser útiles a todas las partes implicadas, con especial consideración al entorno español.

Cuestionado el papel del auditor

Los escándalos financieros han cuestionado el papel del auditor. Cuando ocurren, surge siempre aquella pregunta de “¿y dónde estaba el auditor?”.

Para no remontarnos más allá del siglo actual podemos recordar los nombres de Enron, WorldCom, Tyco y Madoff en Estados Unidos, Toshiba en Japón, Satyam en la India, o Parmalat, Ahold y Tesco en otros países de Europa, o Bankia, Pescanova y más recientemente Abengoa en España, por solo nombrar unos pocos. Además, la severa crisis financiera del 2007 y siguientes puso al descubierto muchas debilidades financieras en empresas que entraron en dificultades que antes no se anticiparon, lo que cuestionó tanto la capacidad de la normativa contable para presentar la situación financiera y el resultado de las operaciones, cuestionando la valoración de algunos activos, como la de los auditores para anticipar los problemas de empresa en funcionamiento o la determinación de las provisiones de insolvencias necesarias etc.

En palabras de Andrew Gambier, responsable de auditoría de la Association of Chartered Certified Accountants, en la presentación del estudio *The Future of Audit* en el mes de marzo del 2016, “hay un sentimiento muy generalizado de que el proceso tradicional de auditoría no es suficiente. Los inversores quieren saber cómo una compañía podría gestionar mejor los riesgos, o dónde podrían haber aumentado los beneficios. A pesar de que el nuevo informe ampliado ha aportado cosas positivas en el Reino Unido, y ahora se aplicará en los otros países, existe el convencimiento de que la auditoría tendría que evolucionar para permitir a los auditores proporcionar información de más valor acerca de un amplio conjunto de medidas”.

Hay que resaltar que la normativa contable internacional en los últimos años ha intentado dar respuesta a estas debilidades identificadas modificando las NIIFs (Normas Internacionales de Información Financiera), específicamente en lo que hace referencia a la valoración de los instrumentos financieros (NIIFs 9 y 15), reconocimiento de ingresos, contabilización de los arrendamientos financieros, además de introducir un cambio copernicano en la valoración de las provisiones para insolvencias al pasar del cálculo en base al principio contable de la pérdida incurrida fundamentada en los indicios de deterioro existentes a la fecha del balance, a la más agresiva de la pérdida esperada (Expected credit loss accounting) que se calcula en base a lo que ya se puede anticipar de la información histórica así como de escenarios de futuro previsibles.

La profesión ha realizado en los últimos años un tremendo esfuerzo para dar respuesta a las necesidades del mercado, con la involucración cada vez más directa de los organismos reguladores y las autoridades públicas, que se han visto obligadas a tomar un papel más activo debido a que determinados escándalos han llegado a ocasionar, en algunos casos, incluso cierta alarma social.

Esto resulta evidente en Europa si nos referimos a la publicación de las Directivas Europeas en materia de auditoría, para fijar las pautas que tienen que seguir los países de la Unión adaptando sus legislaciones a estas. La última ha sido 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. Como puede verse, en ocho años se ha modificado la directiva europea de auditoría dos veces. Y en consecuencia lo mismo ha tenido que acontecer en España y los otros países europeos que han tenido que adaptar sus legislaciones a lo establecido en las directivas europeas. Concretamente en España la última ley de Auditoría es de Julio del 2015, que ha entrado en vigor el 17 de junio del 2016, y aún se está trabajando en el nuevo reglamento para adaptarlo a esta nueva ley.

En España este proceso de trasposición de la normativa comunitaria no ha sido fácil, ya que las corporaciones de derecho público representativas de los auditores, han visto como la administración intentaba regular la profesión queriendo imponer una serie de criterios que no concuerdan con la experiencia de los que practican la profesión y sufren muchas veces determinadas consecuencias en base a una normativa establecida con criterios no realistas. Otra queja es que el aumento de la regulación ha hecho que la profesión esté tan regulada que resulta en gran manera rígida y de cumplimiento de una serie de requisitos formales que entorpece su ejercicio, que debería estar más dirigido a aspectos de sustancia y contenido. Entre estos cabe señalar los requisitos para proteger la independencia del auditor y las incompatibilidades en su actuación que llegan a extremos considerados innecesarios, la rotación obligatoria de los auditores con la consiguiente pérdida del conocimiento y experiencia acumulados sobre aquella empresa, etc. Desde la profesión se critica también la ambigüedad del texto, que

genera problemas de interpretación e inseguridad jurídica y recuerdan que “el Consejo de Estado ya advirtió en su momento que se trataba de un texto farragoso de difícil comprensión e ininteligible” (Expansión 17 de Junio)

La profesión auditora está formada en España actualmente por 20.657 auditores, que a lo largo de 2015 han realizado 58.881 trabajos de auditoría, con una facturación para este año de 634 millones de euros. Además este sector generó empleo directo con más de 2.100 nuevos puestos de trabajo en el 2015. El número de auditorías problemáticas, tomando como tales aquellas que han tenido una sanción del ICAC, son un porcentaje absolutamente ínfimo en su conjunto.

También es importante constatar la necesidad de dar respuesta por parte de los auditores a las crecientes demandas del mercado sobre la aportación del auditor ante el volumen de información corporativa que utiliza el mercado más allá de las cuentas anuales. De hecho las expectativas de los inversores, accionistas, proveedores y resto de grupos de interés son mayores en un mercado global que opera en tiempo real y toma decisiones con indicadores de diversa índole. Se exige no solo un plus de transparencia por parte de las empresas, sino una información que refuerce la confianza del público en las entidades, con una información corporativa más integrada con los estados financieros. Ante estos nuevos retos, la auditoría puede y debe desempeñar un papel más activo al extender su misión de verificación independiente a otras áreas de información corporativa.



❧ 2. LA RESPUESTA DEL IAASB

“ The real difficulty ...lies not in developing new ideas, but in escaping from the old ones”

John Maynard Keynes

En los últimos años, como consecuencia de que los órganos de supervisión de auditoría se han vuelto más activos, se han intensificado las inspecciones de los trabajos de auditoría y los resultados de la inspección se hacen públicos poniendo de relieve aspectos de la auditoría donde se necesitan mejoras en la calidad. Por ejemplo, en el 2014, el Foro Internacional de Reguladores de Auditoría Independiente (en sus siglas en inglés IFIAR) informó de deficiencias persistentes en aspectos importantes de las auditorías, destacando específicamente tres áreas de mejora, después de analizar los resultados y las causas que los habían provocado: el escepticismo profesional, el control de calidad y la auditoría de grupos.

Se ha comenzado a analizar por parte del IAASB, dónde se podrían mejorar las normas específicas, y qué cambios se tendrían que realizar en las NIAs, tratando de identificar las áreas clave, con el objetivo de reforzar el trabajo del auditor, de manera que mejore la calidad de auditoría. Por ejemplo, además de ampliar y mejorar los requisitos establecidos por la normativa para los trabajos de auditoría, se está trabajando en un sistema de control de calidad para las firmas que debería ayudar en el proceso de mejora de la calidad de las auditorías y expresar en sus informes opiniones apropiadas.

Así pues, el IAASB está estudiando qué respuesta dar para hacer frente a estas necesidades que el interés general demanda sobre una información financiera fiable a través de una auditoría de calidad. Como consecuencia del estudio y las consultas realizadas han concluido que se deben centrar en tres aspectos básicos ,que son:

- (i)- El auditor tiene que desarrollar su labor con un mayor grado de escepticismo profesional.

El escepticismo profesional es un concepto fundamental para una auditoría de calidad. El reto para el IAASB es reforzar este concepto en las NIAs o por cualquier otro medio a determinar, con objeto de que especialmente el socio responsable de una auditoría lo aplique apropiadamente en el desarrollo de su trabajo.

En este sentido se cree necesario ampliar la documentación del proceso de decisión del auditor con objeto de soportar los juicios realizados y la opinión dada en su conjunto, como forma de demostrar la aplicación del escepticismo profesional.

- (ii)- Tiene que mejorar el control de calidad de los trabajos y de las firmas.

El IAASB en el documento “Enhancing audit quality in the public interest” de diciembre del 2015 ,se cuestiona si las NIAs contienen unos requisitos suficientemente robustos a la vez que flexibles para guiar de forma apropiada al socio y al equipo de trabajo, en cualquier circunstancia, y se pregunta :

¿ Las NIAs fomentan la auditoría de calidad en los variados y complejos escenarios en que se desenvuelven actualmente los trabajos, y en aquellos hacia los que probablemente se evolu-

cionará en el futuro? ¿Cómo pueden las NIAs mejorar para aumentar la calidad de las auditorías multinacionales teniendo en cuenta las diversas regulaciones y la utilización de los llamados “audit delivery models (ADM)”? ¿Qué podemos hacer para fomentar un enfoque robusto hacia la calidad que sea liderado proactivamente por los más altos responsables y sea un aspecto básico en la cultura y estrategia de cada firma? ¿Cómo podemos conseguir que importantes procesos como los controles de calidad de cada trabajo, así como los procesos de respuesta a las revisiones de calidad tanto internas como externas sean reforzados en nuestras normas?

Asimismo añade que dado que la transparencia en la información está aumentando globalmente, se podría intentar lograr que los inversores y otros usuarios de la información financiera mejoraran su visión del sistema de gestión de calidad de las firmas a través de informes de transparencia o cualquier otro mecanismo que sirva para comprobar la gestión de la calidad en los trabajos. A este respecto hay que señalar que la Ley de Auditoría española del 2015 ya incorpora la obligatoriedad de que las firmas que auditen entidades de interés público (EIPs) presenten informe de transparencia.

(iii)- La normativa de las auditorías de grupos necesita una mejora.

En este sentido se necesita reforzar la comunicación para que sea abundante y con la debida interacción durante la auditoría. A este respecto el IAASB se pregunta cómo se podría reforzar en las NIAs la comunicación y la interacción entre aquellos involucrados en un trabajo de auditoría, por ejemplo entre los socios responsables y sus respectivos equipos de trabajo o entre el auditor del grupo y el del componente, y especialmente la comunicación con los comités de auditoría.

Este énfasis ya se ha hecho notar en casos concretos como el que se puede ver en la referencia de la bibliografía al grupo multinacional anglo-holandés Unilever, donde se puede apreciar en el propio cuerpo del informe fechado el 17 de febrero del 2016, algo hasta ahora tan insólito como el detalle de los 16 países que ha visitado el equipo de auditoría y se indica también qué “reuniones telefónicas o online fueron mantenidas con los auditores de estos componentes y con la mayoría de los otros componentes”, lo cual da una indicación muy cabal de la importancia que se ha empezado a dar a la comunicación y la interacción entre los auditores del grupo y de los componentes, y la involucración de los primeros en todo el proceso de auditoría del grupo.

El IAASB está compartiendo esta problemática y ha emitido el mencionado documento con una invitación para comentarios, tanto a la profesión como a los reguladores, y los que fijan las normas a nivel de los diferentes países, organizaciones profesionales y todos aquellos que tengan interés en los aspectos técnicos de las normas.

De hecho tuve oportunidad de participar representando a IECnet en la reunión del Forum of Firms en París el pasado mes de mayo , donde tanto el presidente del IAASB como otros miembros de dicho organismo se dirigieron a los asistentes para exponer todas estas opiniones e inquietudes y recabar sus sugerencias, observaciones, necesidades y puntos de vista. El Forum of Firms, organismo que depende del IFAC (International Federation Of Accountants) reúne a las 27 principales organizaciones internacionales de auditoría del mundo y es consultado por parte del IFAC en relación a su estrategia, agenda, proyectos significativos así como las nuevas normas en las que están trabajando.

Así pues, los pasos que está dando la profesión son muy importantes, como ha sido el del nuevo informe de auditoría, que ya se ha empezado a aplicar en algunos países como Reino Unido, Holanda y Sudáfrica, en base a la nueva NIA 700 e incorporado en la nueva Directiva comunitaria sobre auditoría así como en la nueva Ley de Auditoría Española. Estados Unidos está trabajando en ello y el PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board), que está llevando su propio ritmo, tiene avanzada la norma al respecto también.

Para ilustrar este importante avance como consecuencia de la potente respuesta del IAASB a las solicitudes de los usuarios de una mejor aportación de los auditores a una información financiera fiable, y por su gran potencial trascendencia en cuanto a la percepción de los usuarios del trabajo del auditor, que tienen en el informe la mejor expresión de su trabajo, a continuación resumimos los cambios que comporta el nuevo informe, que será el que se tendrá que utilizar en el futuro.



❧ 3. EL NUEVO INFORME DE AUDITORÍA

“El hecho de que el auditor aporte mayor transparencia sobre la auditoría es una cuestión de interés público. Aumentar el valor comunicativo del Informe de Auditoría es crucial para el valor que se percibe de la auditoría de los estados financieros.”

Arnold Schilder,

Presidente del International

Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

La nueva normativa que regula el informe del auditor va a cambiar profundamente la relación entre los inversores y la profesión de auditoría. Hace ya algunos años que los inversores vienen reclamando un Informe de Auditoría que les ayude más en la toma de decisiones, que implique una mayor transparencia en lo que hace referencia a las responsabilidades del auditor y a los aspectos más importantes de la auditoría realizada.

A principios del año 2015, y después de tres años de trabajos, el *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), consciente de la necesidad de un cambio de enfoque en los informes de auditoría, publicó un conjunto de normas que se han incorporado al ordenamiento jurídico español a través de los artículos 5, 35 y 36 de la Ley de Auditoría de Cuentas de 20 de julio del 2015.

La nueva regulación establece que los informes de auditoría habrán de ser más informativos, discursivos y perspicaces, y para ello deberá estimularse el diálogo entre los auditores, las empresas, los comités de auditoría, los inversores y los reguladores. Cabe indicar que, si dicha reforma se implanta con éxito, el informe del auditor será más relevante, y, como consecuencia, la profesión auditora también.

Es importante señalar que, para la mayoría de las sociedades en España, las modificaciones no serán efectivas hasta las auditorías a realizar sobre las cuentas anuales del 2017, ya que la Ley de Auditoría de Cuentas establece que el nuevo modelo del informe de auditoría se aplicará para los ejercicios que se inicien a partir del 17 de junio de 2016. De todas formas, los auditores ya tienen que empezar a trabajar con el nuevo formato, ya que incluye cambios de gran relevancia cuya implementación ha de ser muy cuidadosa, aunque el hecho de que no se haya publicado aún el reglamento que desarrolle la nueva Ley de auditoría de julio de 2015 hace que su contenido aún está abierto a lo que este pueda establecer.

Normas Internacionales de Auditoría (NIAs)

Cabe señalar que la mayoría de países se rigen por las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) emitidas por el IAASB como normativa reguladora de su actividad de auditoría. Por tanto, se puede pensar que estos países incorporarán los nuevos requerimientos sobre los informes en su propia normativa. Ahora bien, se prevé que cada país, en función de sus necesidades, adapte dichos requerimientos a su normativa local de auditoría y así lo están haciendo la mayoría de países.

Por lo que hace referencia a los cambios normativos que se han producido en el ámbito de la Unión Europea, tal como ya se ha mencionado anteriormente, el 27 de mayo de 2014 se publicó la

Directiva 2014/43/CE y el Reglamento 537/2014 que reforman el marco de la auditoría de cuentas en la Unión Europea. Aunque la redacción que utiliza esta nueva legislación en la UE, en lo relativo a informes de auditoría, no es la misma que la utilizada en las normas emitidas por el IAASB, es de esperar que el resultado al que conduzcan sea el mismo, si bien en algunos aspectos la normativa europea ha ido más allá que las Normas Internacionales de Auditoría, tal y como se explicará a continuación.

Los principales cambios impuestos por la Norma Internacional de Auditoría 700, en su nueva versión emitida en enero del 2015, son:

- Reestructuración del informe cambiando el orden de presentación de los párrafos, pasando al principio del informe el párrafo de opinión del auditor.
- Mayor detalle en la descripción de la responsabilidad del auditor.
- Mayor detalle en la descripción de la responsabilidad de la dirección así como del gobierno corporativo en relación con los estados financieros.
- Manifestación expresa del auditor de su independencia respecto a la Sociedad y haber cumplido con los requerimientos de ética que le resultan de aplicación.
- Descripción de la responsabilidad del auditor y el trabajo realizado sobre la “Otra Información”. Cuando se habla de “otra información” se refiere a la información financiera y no financiera (distinta de los estados financieros) incluida por las disposiciones legales o reglamentarias, en un documento que contiene los estados financieros auditados.

También se pide la identificación del nombre del socio que firma. Ya se sabe que la práctica, sobre todo en el entorno anglo-

sajón, ha sido firmar los informes de auditoría con el nombre de la firma de auditoría. Estas firmas inicialmente eran “partnerships” y de esta forma se transmitía el mensaje que era la firma en su totalidad y su conjunto de socios el que estaba detrás y se comprometía con aquel informe, independientemente del socio concreto que firmara, pues este de hecho con su firma compromete a todos. Esto ya era así en España desde la Ley de auditoría del 1988, que obligó a que fuera un socio individualmente el que firmara, por lo que no va a significar cambio alguno.

En este contexto de mejora de la normativa internacional para dar más contenido al informe de auditoría cabe destacar los cambios introducidos por el IAASB en la NIA 701 aplicable al informe del auditor, la cual, como gran novedad, requiere que se incluya una sección como parte del informe donde se detallen aquellas “cuestiones clave de auditoría” (*Key Audit Matters* [KAM], por sus siglas en inglés) que se originaron como resultado de la auditoría practicada a los estados financieros de una compañía cotizada. Las cuestiones clave son aquellas que, “de acuerdo con nuestro juicio profesional, han sido las más significativas en nuestra auditoría de las cuentas anuales de este ejercicio. Estas cuestiones han sido tenidas en consideración en el contexto de la auditoría en su conjunto, y en formarnos una opinión sobre ella, pero no damos una opinión separada sobre estas cuestiones”.

Dada la importancia de esta novedad a continuación desarrollaremos una serie de aspectos a considerar y reflexiones en relación con los KAM, que pueden ser útiles tanto para los auditores como para los usuarios de los informes de auditoría.

El propósito de comunicar las KAM es incrementar el valor y la transparencia del informe del auditor. Las KAM proporcionan

a los usuarios de los estados financieros información adicional sobre los asuntos que, a juicio profesional del auditor, fueron los de mayor importancia durante la ejecución de la auditoría del presente ejercicio.

Es importante resaltar que este requisito, como se acaba de mencionar, solo es requerido para los informes del auditor sobre los estados financieros de empresas cotizadas, y se mantiene como opcional/voluntario para todas las demás entidades, salvo que exista alguna ley o regulación que indique lo contrario en un país determinado, como es el caso de España, tal como luego se verá.

El glosario de términos del IAASB define a una “entidad cotizada” como aquella cuyas acciones, valores o deuda cotizan en una bolsa reconocida, o se comercializan bajo las regulaciones de una bolsa de valores reconocida u otro organismo equivalente.

Es aplicable a las auditorías de estados financieros cuyos periodos terminen el/o después del 15 de diciembre de 2016; sin embargo, es permitida su aplicación anticipada.

¿Qué son las KAM y cómo las identificamos?

Las KAM son asuntos que, a juicio profesional del auditor, fueron los de mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del presente ejercicio. Para esto, el auditor deberá determinar, de la lista de temas que hayan sido comunicados a los responsables del gobierno corporativo, aquellos asuntos que requirieron una atención más significativa durante la realización de la auditoría.

Este análisis debe tomar en cuenta las áreas de mayor riesgo de error material o de riesgo significativo; las que involucran

mayor juicio por parte del auditor y/o de los administradores, incluyendo las que conllevan a incertidumbres en las estimaciones; y los efectos de eventos significativos o transacciones que ocurrieron durante el periodo.

Otras consideraciones que pueden ser relevantes en la determinación de los KAM son las siguientes:

- La importancia del tema respecto del entendimiento de los usuarios sobre los estados financieros y en particular, si el asunto es material.
- La naturaleza de las políticas contables relativas a la complejidad o la subjetividad involucrada en la selección por parte de la dirección de una política contable adecuada, en comparación con otras entidades dentro de su sector.
- La naturaleza y materialidad, cuantitativa y cualitativa, de las diferencias de auditoría corregidas y acumuladas no corregidas, debido a fraude o error.
- La naturaleza y el alcance del trabajo realizado durante la auditoría, en relación con temas como:
 - o El grado de especialización o conocimientos necesarios para realizar procedimientos de auditoría o evaluar el resultado de los mismos.
 - o La naturaleza de las consultas fuera del equipo de trabajo.
- La naturaleza y gravedad de las dificultades en la aplicación de los procedimientos de auditoría, la evaluación de los resultados de estos procedimientos, así como la obtención de evidencia suficiente y adecuada para soportar la opinión del auditor, en particular cuando los juicios del auditor son más subjetivos.

- Las deficiencias de control interno identificadas.
- Si el asunto implica un número de consideraciones interrelacionadas; por ejemplo, los contratos a largo plazo pueden implicar atención significativa por parte del auditor respecto al reconocimiento de ingresos, litigios y otras contingencias, y tener un efecto en otras estimaciones contables.

¿Qué se debe incluir en la redacción de un KAM?

La redacción de una KAM debe tener en consideración:

- 1) ¿porqué el tema fue considerado como de mayor importancia en la auditoría, lo cual determina que es una KAM?;
- 2) ¿qué respuesta de auditoría se le dio al tema?, y
- 3) hacer referencia a la información a proporcionar, en su caso, en los estados financieros.

La descripción de una KAM debe ser clara, concisa, entendible y específica de la entidad.

El nivel de detalle que se incluye respecto de la respuesta de auditoría hacia la KAM es un asunto de juicio profesional; sin embargo, el auditor puede incluir una descripción que cubra lo siguiente:

- Aspectos del enfoque del auditor que fueron los más relevantes/específicos respecto del riesgo evaluado.
- Una breve descripción de los procedimientos aplicados.
- Indicación de los resultados de los procedimientos del auditor.
- Observaciones clave con respecto a la cuestión/ tema.

- Alguna combinación de estos elementos.

Para explicar cuál fue la respuesta del auditor al riesgo identificado, tendrá que indicar cómo fue abordado el tema, lo cual implica describir el enfoque del auditor y los procedimientos de auditoría aplicados, pero “de manera general”, ya que no se pretende que se haga una lista específica o estandarizada de los procedimientos realizados, o que se detallen los hallazgos.

Es necesario que en las descripciones los KAM se relacionen directamente y de forma específica con las circunstancias de la entidad y del tema, evitando un lenguaje genérico o estandarizado. No debe darse a entender que el asunto no ha sido resuelto apropiadamente por el auditor en el momento de formarse una opinión sobre los estados financieros. De igual manera, la redacción no debe contener o implicar una “opinión parcial/fragmentada” sobre el tema.

Como ya se mencionó, en la determinación de las KAM se tiene en consideración la naturaleza de los temas comunicados a los responsables del gobierno corporativo que a menudo están vinculados a los asuntos revelados en los estados financieros, y por ende, están destinados a reflejar las áreas de la auditoría que pueden ser de particular interés para los usuarios. Sin embargo, la NIA 701 permite identificar KAM sobre asuntos o temas que no necesariamente tengan que ser indicados por los administradores en los estados financieros; por ejemplo, la implementación de un nuevo sistema informático (o cambios significativos en uno existente) durante el periodo actual puede ser un área significativa de atención del auditor, en particular si dicho cambio tuvo un efecto significativo en la estrategia general de la auditoría o está relacionado con un riesgo significativo (por ejemplo, cambios que afectan el proceso de reconocimiento de ingresos).

La NIA es deliberadamente flexible en este punto para permitir la innovación y que los auditores puedan plasmar mejor la forma en que piensan.

Una pregunta que se pueden plantear los auditores es qué pasa si no hay KAM. En la práctica, será poco común que el auditor de unos estados financieros no determine al menos un KAM. No obstante, en ciertas circunstancias muy particulares (por ejemplo, para una entidad que tiene operaciones limitadas), se pudiera llegar a la conclusión de que no hay asuntos clave de auditoría. Sin embargo, el informe de auditoría seguirá incluyendo una sección KAM, pero se destacará que el auditor ha determinado que no existen KAM, de conformidad con los requerimientos de la NIA.

Por otra parte hay que tener presente que la NIA, para atender a las preocupaciones específicas sobre la comunicación de temas cuya información no ha sido divulgada por la administración de la entidad (cuestiones sensibles), contempla en la NIA 701 la posibilidad, en circunstancias excepcionales, de que el auditor pudiera decidir no comunicar un asunto determinado como un KAM.

Hay que tener en cuenta que la comunicación de una KAM en el informe del auditor de ninguna forma debe ser interpretada como si fuera:

- Un sustituto de las revelaciones en los estados financieros que el marco contable aplicable requiera que realicen los administradores, o que sea necesaria para lograr una presentación razonable.
- Un sustituto para que el auditor exprese una opinión modificada cuando sea necesaria por las circunstancias de conformidad con la NIA 705.

- Un sustituto para reportar, de conformidad con la NIA 570, cuando existe una incertidumbre material relativa a eventos o condiciones que pueden poner en duda significativa la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento.
- Una opinión separada o individual de temas o asuntos significativos.

Tal como se puede deducir de lo indicado anteriormente, esta novedad representa un reto importante, tanto para los auditores, los administradores, como para los responsables del gobierno corporativo y sin duda puede originar discusiones entre ellos según la forma en que las KAM se incluyan en el informe del auditor.

Directiva Europea

Ahora bien, la Unión Europea, con la publicación de la nueva Directiva 2014/56/CE y del Reglamento 537/2014, ha introducido requerimientos adicionales en relación con el nuevo enfoque de los informes de auditoría introducido por las NIAs. Los más importantes son:

- Descripción de las cuestiones clave de la auditoría no sólo en los informes de entidades cotizadas, sino en todas las entidades de interés público.
- Si procede, realizar observaciones relacionadas con las cuestiones clave.
- Opinión sobre si el informe de gestión se ha preparado de conformidad con los requerimientos legales más relevantes.
- Declaraciones adicionales vinculadas a una mayor transparencia que deben incluir información sobre el mandato de auditoría, independencia y servicios prestados distintos de la auditoría.

- Informe adicional para la Comisión de Auditoría.
- Confirmación de que el Informe de Auditoría es coherente con el informe adicional para la Comisión de Auditoría.

Por tanto, se puede llegar a la conclusión de que, sin que varíe el alcance de la auditoría independiente, los nuevos requerimientos impuestos en la Directiva Europea tienen el objetivo principal de proporcionar a los usuarios más información sobre la auditoría, así como aumentar la transparencia.

Ahora bien, para poder apreciar las pequeñas variantes que el nuevo informe de auditoría adoptará en función del país en que se implanten dichas normativas, se hará una breve explicación del caso del Reino Unido, donde ya se ha empezado a utilizar el nuevo informe.

Experiencia en el Reino Unido

En el Reino Unido ya ha sido adoptada de forma satisfactoria por parte de los auditores las nuevas NIAs 700 y 701 en base a la que ya se han elaborado informes más interesantes con información específica sobre el proceso de auditoría. Cabe indicar, también, que los inversores también han valorado muy positivamente la información proporcionada en los nuevos informes de auditoría tal como se puede ver en la publicación “Extended auditor’s reports. A review of experience in the first year” del Financial Reporting Council.

Más concretamente, los principales requerimientos adicionales adoptados y que ya están en vigor en el Reino Unido son:

- Una breve explicación del concepto de materialidad o importancia relativa.

- Un resumen del alcance de la auditoría, en el caso de auditorías de grupo, y de cómo ha influido la materialidad en el mismo.
- Consideraciones por parte del auditor en relación con el apartado del informe anual donde la Comisión de Auditoría (Informe de la Comisión de Auditoría) describe cuestiones significativas debatidas en relación con los estados financieros y la forma en la que fueron abordadas.

Además de estos tres aspectos, cabe destacar que algunos auditores del Reino Unido han querido ir más allá de lo requerido por la propia normativa y han descrito en sus informes hallazgos relacionados con los riesgos identificados.

Pero la experiencia del Reino Unido nos puede servir para visualizar qué tipo de asuntos clave de la auditoría son los que son identificados por los auditores e incluidos como tales en sus informes en su primer año de aplicación de esta normativa, en base a una muestra seleccionada entre las principales compañías cotizadas. Han sido estos:

- Deterioro de activos (86 casos)
- Impuestos (70 casos)
- Deterioro del fondo de comercio (66 casos)
- Riesgo de que la dirección no respete los controles (“management override”)(57 casos)
- Fraude en el reconocimiento de ingresos (51 casos)
- Ingresos (a parte del fraude) (49 casos)
- Provisiones (41 casos)
- Pensiones (28 casos)
- Adquisiciones de empresas (20 casos)
- Etc.

En definitiva una problemática que nos suena familiar y cercana a la que en principio puede verse identificada en nuestro país cuando esta norma se aplique.

En el apartado de bibliografía se incluye el acceso a la web del informe de auditoría del Grupo Unilever para el ejercicio 2015, en el que ya se puede ver la aplicación del nuevo modelo de informe de auditoría de las cuentas anuales según la normativa aplicada en el Reino Unido. Es especialmente ilustrativo del gran cambio que representan las novedades del nuevo informe.

Principales cambios en los informes de auditoría en España

Como ya se ha comentado anteriormente, en julio de 2015 se publicó en España la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas cuyo principal objetivo es incorporar los cambios introducidos por la Directiva Europea en el marco de la auditoría de cuentas en España. Esta nueva Ley de Auditoría introduce cambios importantes en los informes de auditoría con respecto a los que se han explicado al inicio de este capítulo, en línea con el nuevo enfoque de las Normas Internacionales de Auditoría. Además, en algunos aspectos ha sido la propia Ley española que ha establecido una serie de requerimientos adicionales que no se contemplan ni en la Directiva Europea ni en las NIAs. Sin embargo queda pendiente de publicación el Reglamento adaptado a la nueva Ley de auditoría, cosa que puede reportar cambios y en consecuencia lo aquí indicado tiene que tomarse como provisional.

Por tanto, a continuación se explican los cambios más importantes que se van a producir en los informes de auditoría de las entidades españolas:

- Se describirán los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las

debidas a fraude, un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos. (Artículo 5.1.c de la Ley de Auditoría).

La comunicación, por parte del auditor, de estas cuestiones clave de la auditoría permitirá una mejora del nivel comunicativo del Informe de Auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría realizada.

Cabe señalar que esta información amplía el enfoque del informe con el principal objetivo de que los auditores puedan explicar qué temas consideran importantes y como los han abordado.

- Independencia:

Se quiere aumentar la transparencia mediante una declaración explícita por parte del auditor en todos los informes de auditoría. Esta declaración complementa la información facilitada en las cuentas y al Comité de Auditoría en las sociedades que lo tienen.

- Legibilidad:

- Se ha establecido una reestructuración del informe de auditoría para facilitar, así, su lectura. La estructura que deberán tener los informes de auditoría según la nueva Ley será:
- La información específica sobre la auditoría y la entidad auditada (en particular, la opinión de auditoría) debe colocarse al principio del informe.
- Aspectos menos fundamentales como las descripciones de las responsabilidades del auditor o lo que implica una auditoría, se trasladarán al final del informe, o podrían in-

cluso pasarse a un apéndice o referenciarse a un sitio web común.

- Mayor detalle en la descripción de la responsabilidad del auditor.
- Mayor detalle en la descripción de la responsabilidad de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros.
- Descripción del trabajo realizado sobre la “otra información”.
- Una opinión sobre si el contenido y presentación del informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa aplicable indicando, cuando sea necesario, las incorrecciones materiales detectadas.
- Declaración por parte del auditor de que no se han prestado servicios distintos a los de auditoría de las cuentas anuales o concurrido situaciones que puedan afectar a la independencia del auditor.

Entidades de interés público (EIP)

Además, por lo que hace referencia a las Entidades de Interés Público, éstas se regirán por los requerimientos impuestos en el Reglamento de la Unión Europea. Antes de entrar a valorar dichos requerimientos, resulta necesario explicar que, a los efectos exclusivos de auditoría, se consideran entidades de interés público:

- Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de Espa-

ña, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, así como a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras.

- Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil.
- Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, y aquellas empresas que superen los 2.000 millones de euros de facturación y los 4.000 empleados durante dos ejercicios consecutivos
- Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea de interés público.

Los requerimientos impuestos particularmente a las entidades mencionadas anteriormente son:

- Indicación de la fecha de la designación como auditor y del período total de contratación ininterrumpida.
- Indicación de todos los servicios que el auditor haya prestado a la entidad auditada y a empresas controladas por ésta.
- Informe adicional para la Comisión de Auditoría.
- Confirmación de que el Informe de Auditoría es coherente con el Informe adicional para la Comisión de Auditoría.
- Indicación de en qué medida se ha considerado que la auditoría ha permitido detectar irregularidades en los estados financieros.

Informe adicional para la Comisión de Auditoría

Cabe señalar que la emisión de un informe adicional destinado a la Comisión de Auditoría es uno de los requerimientos prin-

cipales impuesto por el nuevo Reglamento de la Unión Europea. Los auditores deben emitir dicho informe por escrito, a más tardar en la fecha de presentación del Informe de Auditoría de las cuentas anuales. Según nos indica el artículo 11 del Reglamento de la Unión Europea, dicho informe debe incluir:

- Información relativa a la independencia:
 - o Declaración de independencia del auditor respecto de la entidad auditada.
 - o Si el auditor ha utilizado el trabajo de otro auditor o ha utilizado el trabajo de un experto independiente, lo indicará en el informe adicional y confirmará que ha recibido confirmación de independencia del auditor y/o experto.
- Cuando la auditoría haya sido realizada por una sociedad de auditoría, el informe identificará a cada uno de los principales socios auditores que han intervenido en la auditoría.
- Descripción de la naturaleza, frecuencia y alcance de la comunicación con el comité de auditoría u órgano que desempeñe funciones equivalentes dentro de la entidad auditada, el órgano de dirección y el órgano de administración o de supervisión de la entidad auditada, indicando las fechas de las reuniones.
- Descripción del ámbito y del calendario de la auditoría.
- Descripción de la distribución de tareas entre los auditores y/o sociedades de auditoría en caso de que se haya nombrado a más de un auditor o sociedad de auditoría.
- Descripción de la metodología utilizada, indicando entre otras cosas qué categorías del balance han sido verificadas directamente y cuáles se han verificado a través de pruebas de los sistemas y pruebas de cumplimiento, con una expli-

cación de toda variación en la ponderación de las pruebas de los sistemas y las pruebas de cumplimiento con respecto al ejercicio anterior, incluso si la auditoría del ejercicio anterior ha sido realizada por otros auditores legales o sociedades de auditoría.

- Indicación del nivel cuantitativo de importancia relativa aplicado al efectuar la auditoría para los estados financieros en su conjunto y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa para categorías concretas de operaciones, saldos de cuentas o informaciones.
- Argumentación de los juicios relativos a los hechos o condiciones detectados durante la auditoría que puedan suscitar dudas significativas acerca de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Además, se indicará si constituyen una incertidumbre material, y se presentará una síntesis de todas las garantías, cartas de conformidad, compromisos de intervención pública y otras medidas de apoyo que se hayan tenido en cuenta a la hora de determinar la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- Determinación de toda deficiencia significativa del sistema de control interno de la entidad auditada o, en el caso de los estados financieros consolidados, del sistema de control interno de la empresa matriz, así como del sistema contable.
- Determinación de toda cuestión significativa relacionada con el incumplimiento o presunto incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias o cláusulas estatutarias que se hayan detectado durante la auditoría.
- Determinación y evaluación de los métodos de valoración aplicados a las distintas partidas de los estados financieros anuales o consolidados.

En el caso de auditorías de estados financieros consolidados, una explicación del alcance de la consolidación y, en su caso, los criterios de exclusión aplicados por la entidad auditada a las entidades no consolidadas, indicando si los criterios aplicados están en consonancia con el marco de presentación de la información financiera.

- Indicación de si todas las explicaciones y documentos solicitados han sido facilitados por la entidad auditada.

Importante información adicional con el nuevo informe

Como hemos visto a lo largo del presente trabajo, la reforma de auditoría de la UE de 2014, adoptada a España a través de la Ley de Auditoría de Cuentas de julio del 2015, confiere ese mayor protagonismo al auditor y al resultado de su trabajo por medio de un informe de auditoría más amplio, transparente y útil para los usuarios y de un nuevo marco de relación y comunicación con la Comisión de Auditoría.

El auditor debe describir las cuestiones clave de auditoría aplicando su juicio, de modo que la forma de describir cuestiones similares puede variar en función del caso y del auditor. La descripción de una cuestión clave de auditoría cumplirá, por lo general, los objetivos de los requerimientos de la normativa si se caracteriza por lo siguiente:

- Se basa en hechos
- Se adapta a las circunstancias específicas de la Sociedad
- Es concisa y no contiene lenguaje excesivamente técnico
- Contiene detalles suficientes para comprender cómo se abordó la cuestión

- Las descripciones genéricas de aspectos clave, es evidente que no cumplirían con los requerimientos.

Además, resulta importante para todos los actores implicados en la actividad de auditoría (los usuarios de la información financiera, los comités de auditoría, los administradores de las sociedades y los propios auditores) que la implantación del cambio normativo sea un éxito y que el nuevo modelo genere información más relevante y valiosa. Cabe indicar que la experiencia de otros países como el Reino Unido, Sudáfrica y Holanda es esperanzadora, ya que los auditores han abrazado la transformación y el resultado ha sido la elaboración de informes más interesantes con información específica sobre el proceso de auditoría. En este trabajo se ha analizado de forma especial el caso del Reino Unido, y se ha visto que los nuevos informes de auditoría se han adoptado de forma muy satisfactoria. Para alcanzar esta meta, fue trascendental la labor del regulador que apoyó en todo momento a los auditores a ser innovadores en el cumplimiento de los requerimientos explicados anteriormente. Además, tanto las Comisiones de Auditoría como los inversores también fueron partícipes de dicho proceso y lo apoyaron.

Por tanto, cabe esperar que en España también se produzca que los usuarios de la información financiera, como se ha visto en el caso del Reino Unido, se vean beneficiados.

Se ha querido dar detalle de esta información adicional que las diversas normativas que han desarrollado la existente que regula el informe de auditoría tanto a nivel IAASB, europeo y español como exponente de la mayor información que el mercado reclama del trabajo de los auditores, de sus principales juicios en cuanto a los temas clave, o una serie de información en cuanto a su nombramiento, condiciones de independencia, otros trabajos realizados para aquel cliente etc. Toda esta información en definitiva es susceptible también de ser utilizada

como base para los indicadores de calidad que veremos y dado su potencial, representa un avance considerable en el camino de dar más información y transparencia al trabajo del auditor y que es percibida como que reporta calidad a la auditoría .

De hecho esta ha sido la modificación con más profundidad que se ha producido en el formato del informe de auditoría en toda la historia de la profesión, dejando atrás su antiguo formato totalmente estandarizado y estando ahora abierto a información adicional relevante a ser incorporada por el auditor, incluyendo determinados juicios de valor, cosa que puede dar indicaciones significativas sobre la calidad de la auditoría.

Estados Unidos

Por último cabe destacar que el PCAOB americano, que es el organismo que regula la profesión de auditoría en aquel país, ha presentado en el mes de mayo de 2016 una segunda propuesta de nueva normativa para los informes de auditoría para aquel país, que sigue su propio camino aunque cada vez más cercano a la normativa internacional. En este sentido en el mes de junio el grupo de trabajo del PCAOB de la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE) al que pertenezco, estamos revisando la propuesta de EEUU que hemos recibido, y los comentarios de la FEE al respecto incluyen algunos como los siguientes:

“Somos partidarios de que los estándares de auditoría a nivel global estén alineados lo máximo posible. Esto redundará tanto en un aumento de la calidad de la auditoría como en la aceptación de los informes de auditoría más allá de la propia jurisdicción “

“Es alentador que el IAASB y el PCAOB están comprometidos en un enfoque muy parecido de mejora del informe de auditoría. Su relación constructiva proporciona más transparencia

a los usuarios informados acerca de los temas relacionados con la auditoría y potencia el dialogo de los usuarios con aquellos responsables del gobierno corporativo”.

“Como sabrán, la nueva legislación europea sobre auditoría, comprende disposiciones en relación con la mejora de la calidad de la auditoría estatutaria en Europa. Las medidas clave al respecto comprenden el fortalecimiento de la independencia de los auditores estatutarios así como hacer el informe de auditoría más explicativo. “

“Es importante que el PCAOB, el IAASB y la Unión Europea converjan juntos y sean uniformes”.

“La FEE da la bienvenida a la nueva propuesta de norma de auditoría y reconoce que el PCAOB es consciente de que el proyecto del IAASB es un paso hacia adelante. Apoyamos sin reparos el informe de auditoría que es más informativo, fácil de utilizar y de entender.”

“Apoyamos la propuesta que da respuesta a las necesidades de los usuarios a recibir la información que es específica de cada entidad auditada. Con objeto de que el nuevo auditor conlleve el máximo valor para los usuarios, debe de evitarse el lenguaje técnico o estandarizado”.

Con esto se ha ilustrado el esfuerzo que se está haciendo en Estados Unidos para acercar su normativa sobre el informe de auditoría a la propuesta del IAASC, dando evidencia del intento de buscar su propia vía, y los comentarios desde la FEE procurando la uniformidad en un tema tan central para la profesión como este.



❧ 4. SIGNIFICADO DE LA CALIDAD DE LA AUDITORIA

“ En la carrera por la calidad no hay línea de meta”
Brad Kearns

Definición de la calidad de auditoría

La expresión “calidad de auditoría” es utilizada frecuentemente en discusiones entre los “stakeholders”, en comunicaciones de los reguladores, de los que establecen la normativa, firmas de auditoría, así como en la investigación etc. Pero la calidad de la auditoría es un sujeto complejo, y no existe una definición o análisis sobre el que se haya alcanzado aceptación universal.

Lo que sí podemos decir es que la expresión “calidad de auditoría” contempla los elementos clave que generan un entorno que maximiza la probabilidad de que las auditorías que se realicen tengan la calidad necesaria de forma consistente.

El objetivo de una auditoria de las cuentas anuales es que el auditor se forme una opinión sobre estas, basada en la obtención de suficiente evidencia apropiada sobre si las cuentas anuales están libres de errores significativos, así como preparar el informe de acuerdo con lo observado en la realización de su trabajo. Los estándares de auditoría proporcionan la base para soportar la calidad de la auditoría. Concretamente las NIAs emitidas por el IAASB describen los objetivos del auditor y establecen los requisitos mínimos. Sin embargo la mayoría de los requerimientos de las NIAs proporcionan un marco para aplicar los juicios a realizar en el contexto de una auditoría, pero necesitan juicio para aplicarlos correctamente.

Por tanto la auditoría es una disciplina que está basada en que profesionales competentes utilizando su experiencia desarrollen su labor con integridad, objetividad y escepticismo profesional que les permita hacer los juicios apropiados fundamentados en los hechos y circunstancias del trabajo realizado. También son importantes las cualidades de la perseverancia y determinación para conseguir que los cambios pertinentes cuya necesidad ha puesto al descubierto su trabajo sean reflejados adecuadamente en las cuentas anuales y en otro caso tienen su correspondiente reflejo en el informe de auditoría mediante la correspondiente salvedad.

Además de que muchas de las magnitudes contenidas en las cuentas anuales se han cuantificado de forma sujeta a juicio, hay un amplio número de factores que hace difícil describir y evaluar la calidad de una auditoría, entre los que citaremos los siguientes:

- La existencia o no de errores significativos en las cuentas anuales auditadas proporciona solo una visión parcial de la calidad de la auditoría: Así pues, dado el objetivo de la auditoría, el hecho de que exista un error significativo en las cuentas anuales que no fuera detectado por la auditoría puede ser un indicador de fallos en la auditoría. Sin embargo, la ausencia de errores significativos en las cuentas anuales, no puede por sí solo ser la medida de la calidad porque puede ser que no se hayan detectado errores porque no existían.

Incluso la existencia de un error no detectado en las cuentas anuales auditadas no necesariamente indica una auditoría de poca calidad, ya que las auditorías están diseñadas para obtener una seguridad razonable, pero no absoluta, de que las cuentas anuales no contienen errores significativos. La diferencia entre seguridad razonable y absoluta es especialmente relevante cuando los errores son resultado de fraude que ha sido realiza-

do con falsificación, colusión o representaciones falsas hechas intencionadamente.

El modelo de auditoría tiene limitaciones intrínsecas, ya que está diseñado para obtener una seguridad razonable, y no absoluta, lo cual comporta que haya posibilidad de que algunos errores significativos no sean detectados. Si dichos errores son identificados con posterioridad como no detectados por la auditoría, puede ser difícil determinar si no fueron detectados debido al modelo en su conjunto, o por error en la calidad de aquella auditoría en particular: es decir que es difícil concluir si se ha dado el caso de que realizando aquella auditoría correctamente y aplicando aquel modelo de forma apropiada la auditoría habría detectado aquel error.

- Las auditorías varían en cuanto a lo que se puede considerar evidencia suficientemente apropiada para soportar una opinión de auditoría, está sujeto a juicio;

No hay dos empresas iguales y por tanto el trabajo de auditoría y los juicios a realizar serán necesariamente diferentes. Lo que se considera evidencia de auditoría suficiente y apropiada, es hasta cierto punto un tema de juicio profesional, que dependerá del tamaño, la naturaleza, la complejidad de la empresa, el sector en que opera y el marco normativo a que está sujeta, y también a la evaluación que haga el auditor del riesgo de que las cuentas anuales preparadas por la dirección contengan errores significativos.

Por otra parte no se debe olvidar que las firmas de auditoría son entidades con ánimo de lucro, y su rentabilidad está ligada a la relación que haya entre los honorarios facturados y el coste de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada. Esto puede conllevar a percepciones de terceras partes de que,

a pesar de la aplicación de los estándares de auditoría y los requisitos de ética que estas deberían tener, las firmas de auditoría pueden tener un incentivo de limitar el trabajo realizado a corto plazo, mientras pueden reconocer que a largo plazo la calidad de la auditoría es necesaria para proteger la reputación y no exponerse a litigios con los clientes o sanciones de los organismos reguladores.

- La percepción y perspectivas de la calidad de la auditoría puede variar en función de las partes implicadas (“stakeholders”), y esto es hasta cierto punto consecuencia de la diferente involucración entre ellas, así como a la diferencia en el acceso a información relevante de una auditoría y el valor que dan a la auditoría las diferentes partes involucradas.

Algunos usuarios de la información financiera pueden evaluar la calidad de la auditoría maximizando la cantidad de evidencia de auditoría obtenida y poniendo a prueba a la dirección. Si se considera la calidad de la auditoría solo desde esta perspectiva parecería sugerirse que la calidad de una auditoría sería superior cuando más recursos se le asignen, tanto cuantitativamente como cualitativamente.

Por otra parte, la dirección de la empresa puede tener interés en conseguir que el coste de la auditoría se limite, la auditoría se realice tan pronto como sea posible y la interferencia con la actividad normal de la empresa se minimice. Si la dirección lo juzga desde este punto de vista está transmitiendo el mensaje de minimizar los recursos asignados a la auditoría.

Para equilibrar estos diferentes puntos de vista se necesita no olvidar que una auditoría de calidad comporta que se realice una auditoría efectiva de forma eficiente, en el tiempo apropiado (puntual) y por unos honorarios razonables. Pero hay

una gran carga de subjetividad en los conceptos, “efectivo”, “eficiencia”, “puntual” y “razonable”. Pero los responsables del gobierno corporativo, como es el caso de los comités de auditoría, están normalmente bien posicionados para considerar estos aspectos. Por esto en muchos países, las nuevas reglas de gobierno corporativo, les encarga evaluar a los auditores considerando la calidad de la auditoría, proponer su contratación o incluso negociar sus condiciones económicas u otras.

- Hay una transparencia limitada en relación con el trabajo realizado por el auditor y los hallazgos de la auditoría;

Muchos otros servicios son transparentes para sus destinatarios y los usuarios pueden evaluar directamente la calidad del servicio recibido. Sin embargo, en el caso de la auditoría, los usuarios normalmente no tienen información del trabajo realizado en la auditoría y los temas que fueron identificados y afrontados. Como consecuencia, los usuarios del informe de auditoría, que en gran medida, son externos a la empresa auditada, normalmente no pueden evaluar la calidad del informe de auditoría.

Por otra parte, el informe de auditoría hasta ahora era totalmente estandarizado, por lo que el IAASB, haciéndose eco de la necesidad percibida de intentar mejorar la información sobre la auditoría que llega al usuario, ha emprendido la modificación pertinente en el informe de auditoría, sobre todo por lo que hace referencia al requisito de información sobre las cuestiones clave de la auditoría, al que hemos dedicado otro capítulo de este trabajo, por su relevancia de lo que se desprende de todo lo anteriormente indicado. El IAASB ha indicado que espera que esta iniciativa proporcione a los usuarios una mayor visión de la calidad de la auditoría, aunque también ha manifestado que toda esta información adicional, inevitablemente, solo será una parte pequeña de la información conocida por el au-

ditor y que puede ser relevante para evaluar la calidad de la auditoría.

Aspectos clave para el ejercicio profesional

Como consecuencia de lo anteriormente indicado podemos decir que normalmente realizará una auditoría de calidad un equipo que lleve a cabo su trabajo de tal forma, que cumpla todos los aspectos que se consideran clave para el ejercicio de la profesión, entre los que destacamos los siguientes:

- Observar los valores apropiados en cuanto a ética y actitudes;
- Tener los conocimientos, habilidades y experiencia suficientes y disponer del tiempo suficiente para realizar el trabajo;
- Aplicar un proceso de auditoría riguroso así como unos procedimientos de control de calidad que cumplan con la legislación y la normativa aplicable.
- Proporcionar unos informes útiles y a tiempo (puntuales);
- Tener un nivel adecuado de comunicación con todas las partes relevantes implicadas (“stakeholders”).

Estos elementos son los que identifica el IAASB en su publicación de febrero del 2014 “Las condiciones para una auditoría de calidad” (“Framework for Audit Quality”), que representa una contribución muy importante en el esfuerzo de identificar las áreas de mejora de la calidad de la auditoría, por lo que a continuación intentaremos analizarlo. Los objetivos que persigue el mencionado trabajo son:

- Aumentar la conciencia de cuáles son los elementos clave para una auditoría de calidad
- Animar a todas las partes implicadas (“stakeholders”) a explorar nuevas vías de mejora de la calidad

-Facilitar el diálogo entre las partes implicadas para que compartan el objetivo de mejorar la calidad de la auditoría.

Elementos clave para alcanzar la calidad de la auditoría

El principal responsable de la calidad de la auditoría es el propio auditor, pero todas las partes implicadas (“stakeholder”) tienen un importante papel en apoyar una información financiera de calidad. En la mencionada publicación del IAASB, se identifican los siguientes elementos clave a tener en cuenta al analizar la calidad de la auditoría:

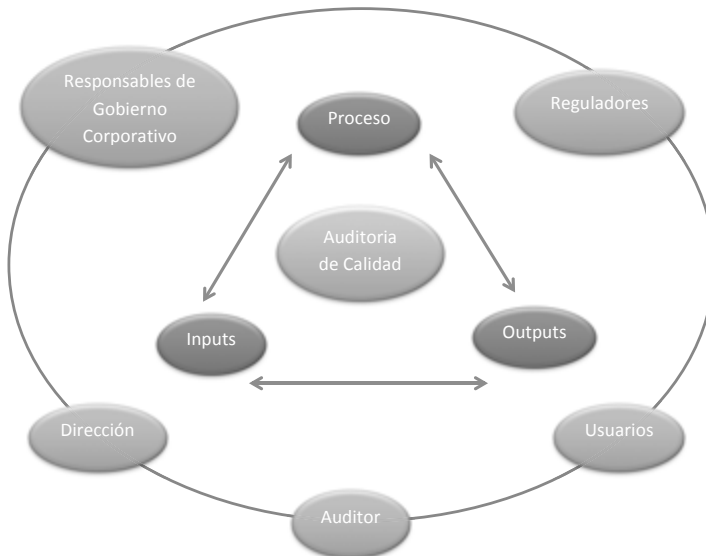
Inputs,

Procesos ,

Outputs,

Interacciones clave con los que preparan la información financiera,
Factores contextuales.

A continuación vamos a analizarlos con detalle:



Inputs:

Dentro de los inputs se contemplan como factores fundamentales a considerar a) los valores, la ética y la actitud, por un lado y b) los conocimientos, habilidades y experiencia, por el otro. Veamos con detalle los principales aspectos a considerar dentro de estos factores:

a) Los valores, la ética y la actitud de los auditores a su vez están influenciados por la propia cultura de la firma de auditoría. Esto se plasma en tres niveles, que son: el propio trabajo de auditoría, a nivel de la firma y el nivel del país. Para no extendernos mucho, nos limitaremos a resumir algunos aspectos relevantes a nivel de trabajo de auditoría que en todo caso nos darán una indicación para los otros niveles.

Así pues la calidad en el propio trabajo de auditoría, contempla aspectos como:

- *Conciencia de que la auditoría se realiza en interés público*, en el sentido más amplio de la expresión así como la importancia de cumplir con los requerimientos éticos. A pesar de que la naturaleza del interés público variará en función de la naturaleza y circunstancias de la entidad auditada, en toda auditoría el equipo de trabajo tiene que poner a prueba a la dirección, expresar de forma clara y definida sus puntos de vista y, seguir los temas para alcanzar las conclusiones apropiadas.

- *Desarrolle su función con objetividad e integridad:*

La objetividad consiste en que el auditor no comprometa su juicio profesional como consecuencia de desviaciones, conflictos de interés o influencias indebidas de otros.

La importancia de la objetividad del auditor es consecuencia del hecho de que muchos de los temas que tienen que ver con

la preparación de los estados financieros conllevan juicio. Pocas de las partidas que componen los estados financieros pueden ser medidas con certeza, y muchas conllevan la realización de estimados y por tanto juicio. Los auditores tienen que ser objetivos cuando evalúan los juicios realizados por la dirección con objeto de reducir el riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones debidas a desviaciones de juicio de la dirección, sea de forma deliberada o no.

Por otra parte la integridad es un requisito indispensable para todos aquellos que trabajen en temas que afectan al interés público. La integridad requiere no solamente honestidad sino también un amplio abanico de cualidades como la justicia, ser claro y tener el coraje de decir lo que toque en cada momento.

·Que sea independiente:

La independencia es necesaria para proteger a los miembros del equipo de influencias que pueden comprometer su juicio profesional, y les ayuda a actuar con integridad, objetividad y escepticismo profesional.

Las amenazas a la independencia pueden venir de situaciones como tener un interés financiero en la entidad auditada, así como otras situaciones como relaciones personales, presiones indebidas etc.

·Que tenga experiencia profesional y actúe con la diligencia debida.

Esto comporta que el equipo de auditoría:

- Desarrolle y mantenga sus conocimientos profesionales y habilidades a un nivel apropiado;
- Actúe ejerciendo la debida atención y cuidado así como cumpliendo los plazos;
- Actúe de forma diligente de acuerdo con la normativa técnica y profesional;

·Que realice su trabajo con escepticismo profesional:

El escepticismo profesional es una actitud que incluye la aplicación de una mentalidad inquisitiva en el contexto de entender adecuadamente la entidad auditada, su negocio y el entorno en que opera. Este entendimiento, junto con un conocimiento más general de los negocios y su experiencia, permite al auditor determinar los riesgos de que haya incorrecciones significativas en los estados financieros de una entidad, valore si la evidencia es suficiente y apropiada y alcance conclusiones adecuadas.

Estos inputs también se tienen que considerar a nivel firma, por la organización que comporta, los aspectos de gobierno corporativo e incluso en otros aspectos como la retribución del personal clave o de los socios que puede tener un impacto en el enfoque, dirección e intereses de la propia firma. También merece análisis particular el país en que se realice la auditoría por sus propias peculiaridades regulatorias y culturales y su determinante influencia en estos aspectos.

A continuación se muestra gráficamente un esquema del potencial impacto de los impedimentos para la aplicación del escepticismo profesional.



b) Conocimientos, habilidades y experiencia suficientes y que disponga del tiempo suficiente para realizar el trabajo de auditoría.

A nivel de equipo de trabajo estos atributos se materializan en las siguientes características:

Los socios y el equipo de trabajo en general tienen las competencias necesarias:

Comprenden el negocio de la entidad auditada. Hacen juicios razonados y razonables.

Hay un nivel de involucración suficiente del socio en todas las etapas básicas de la auditoría como son la evaluación del riesgo, supervisión y revisión del trabajo realizado.

Los miembros del equipo que hacen el trabajo de campo tienen suficiente experiencia, y su trabajo está adecuadamente dirigido, supervisado y revisado y hay un grado de continuidad adecuado entre los miembros del equipo en el trabajo de que se trate.

Los miembros del equipo tienen un tiempo razonable para realizar su trabajo de una manera efectiva.

El socio y los otros miembros del equipo que tengan experiencia tienen acceso a la dirección de la empresa auditada así como a los responsables de su gobierno corporativo.

Estos atributos se tienen que aplicar a cada trabajo en concreto, a nivel de la firma de auditoría y a nivel de país o jurisdicción por las particularidades que cada una pueda tener tanto por su propia legislación o normativa como por sus peculiaridades culturales o económicas.

Proceso:

En cuanto al proceso, el IAASB en la publicación comentada indica que, junto con el control de calidad, este tiene un considerable impacto en la calidad de la auditoría. A este respecto los atributos clave a nivel de un trabajo de auditoría son:

- Que el equipo de auditoría cumpla con la normativa, las leyes y las regulaciones así como los procedimientos de control de calidad de la firma.
- Se hace un uso apropiado de la tecnología de la información.
- Hay una interacción efectiva entre los miembros del equipo de auditoría.
- Hay una organización y la disposición de la dirección permite un proceso de auditoría efectivo y eficiente.

Estas consideraciones también se tienen que realizar a nivel de firma y país como se ha indicado anteriormente.

Outputs:

En cuanto a los outputs, contemplan los informes y la información que se prepara y presentan, así como los outputs que surgen del proceso de auditoría que generalmente no son visibles fuera de la entidad auditada. Ejemplos de lo mencionado serían mejoras en las prácticas de preparación de la información financiera así como del control interno en la elaboración de la información financiera, que pueda ser consecuencia de los hallazgos de los auditores.

Los outputs de la auditoría están a menudo influenciados por el contexto, incluido el legislativo, que muchas veces regula su necesidad, forma y contenido. Pero es evidente que para la mayoría de los “stakeholders” como son los inversores, los accio-

nistas de las sociedades cotizadas, el informe de auditoría es el principal output.

Interacciones clave con los que preparan la información financiera:

Todos los que participan en la preparación de la información financiera tienen un papel importante de apoyo a su calidad, y la forma en que interactúan con el auditor puede tener un impacto significativo en la calidad de esta información. Esta interacción, tanto formal como informal, vendrá condicionada por el contexto en que se realiza la auditoría e influenciará en la relación que haya entre inputs y outputs. A modo ilustrativo será diferente la relación y la comunicación de un auditor con el comité de auditoría de una empresa cotizada o la que pueda tener con la propiedad de una empresa familiar, donde normalmente habrá una mayor proximidad a lo largo del trabajo, por lo que habrá frecuentes comunicaciones informales que pueden contribuir a la calidad de la auditoría.

Factores contextuales:

Entre las condiciones para una auditoría de calidad indicadas por el IAASB en su publicación están también los “factores contextuales” que tienen el potencial de afectar la naturaleza y calidad de la información financiera, y en consecuencia directa o indirectamente, la calidad de auditoría.

El entorno en que tiene lugar la preparación de la información financiera y la auditoría es diferente según el país de que se trate. En algunos, las prácticas comerciales y la legislación mercantil están menos desarrollados, en cuyo caso las expectativas de los usuarios de la información financiera son más limitadas. A medida que los países se desarrollan, las empresas

en crecimiento necesitan financiación de los mercados de capitales y el entorno se vuelve más complejo. En este contexto los que toman las decisiones de inversión necesitan y esperan información financiera fiable. En respuesta a esta necesidad se tienen que adaptar la legislación, la normativa, los requisitos de información financiera y los procesos de gobierno corporativo, lo cual es un gran reto para quien tiene que realizar todos estos cambios, pero también para los que tienen que seguirlos, como son los que preparan la información financiera o los miembros del comité de auditoría, que también se ven afectados por el cambio y la complejidad.

En este contexto, los siguientes factores contextuales y de desarrollo son especialmente importantes en cuanto tienen un gran potencial de impactar la naturaleza y la calidad de la información financiera y por lo tanto, directa o indirectamente, a la calidad de la auditoría. En todo caso el auditor tiene que tener en consideración estos factores en la determinación de la obtención de adecuada evidencia de auditoría, especialmente los siguientes:



· *Prácticas seguidas en los negocios y legislación mercantil:*

La formalización de la manera en que se hacen los negocios está influenciada por las costumbres de cada país y la normativa que los regula.

A veces, los términos y condiciones de las transacciones puede que no estén concretados o escritos. En estas circunstancias la falta de documentación adecuada de las transacciones representa un inconveniente a resolver para determinar la sustancia económica y saber si todas han sido registradas y de forma adecuada.

Asimismo la legislación puede establecer impuestos u otros incentivos que pueden influir en cómo se estructuran las entidades o cómo se realizan determinadas transacciones, o cómo se documentan.

Otro aspecto a considerar es que las entidades están utilizando cada vez más centros de servicios compartidos para mejorar su eficiencia, lo cual presenta una problemática particular si parte de la contabilidad de una empresa se lleva en otro sitio, y en muchos casos en un país diferente, muchas veces lejano y hasta posiblemente en otro idioma.

Las leyes o regulaciones relativas a la información financiera:

El marco de Información financiera requiere cada vez más un juicio de la dirección y visión de la información hacia el futuro como base para el reconocimiento o la medición, y se espera que esta información se detalle en los estados financieros y sea utilizada en áreas tan críticas como, por ejemplo, los test de deterioro sobre la valoración de determinados activos.

Tecnologías de la información:

El cambio tecnológico está creciendo a un ritmo muy acelerado, con gran capacidad de capturar y comunicar datos digitales

de forma casi instantánea. Esto ha resultado en un aumento en el enfoque de “big data”. Los sistemas de información son cada vez más digitales, completos y potentes con gran capacidad para manejar, analizar, comunicar y responder a estos cambios relacionados con la información. Las empresas están cambiando rápidamente sus modelos de negocio de manera innovadora en respuesta a estos acontecimientos. Estos cambios están influenciando los sistemas de información financiera y su presentación con un enfoque más amplio, y por lo tanto tiene implicaciones en la auditoría, por lo que estas se llevan a cabo cada vez más utilizando tecnologías avanzadas.

El gobierno corporativo:

Los comités de auditoría son importantes para mejorar la calidad de la auditoría, y están llamados a desempeñar un papel más activo en nombre de los inversores y otros grupos de interés externos, no sólo en la supervisión del proceso de elaboración y presentación de la información financiera, sino también en otros aspectos como la interacción de los auditores con todas las otras partes interesadas que esperan de los comités de auditoría que pongan a prueba los juicios expresados por los auditores.

Regulación de la auditoría:

Cada vez más, los organismos reguladores hacen inspecciones de las auditorías realizadas por los auditores, por lo que dichas inspecciones son importantes para la evaluación de los auditores y su cumplimiento de las normas de auditoría y, en algunos casos, de otros aspectos de la calidad de la auditoría. Estas inspecciones pueden identificar los puntos débiles y así las empresas podrán darles la respuesta adecuada convenientemente.

La captación del talento:

La auditoría es una actividad intelectual exigente que requiere buen juicio, una mente inquisitiva, fortaleza y conocimiento

del negocio, de la información financiera y las normas de auditoría. Una de las garantías de calidad para el futuro depende de la capacidad de atraer el talento necesario para reclutar buenos candidatos para llevar a cabo los cometidos necesarios en buenas condiciones.

Es importante en este sentido que la profesión tenga una imagen apropiada que atraiga a este talento. Contratar personal con el debido talento por parte de la profesión auditora, formarlos y motivarlos adecuadamente es esencial para la calidad de la auditoría.

Otras consideraciones

El entorno empresarial y regulatorio cambiante y su tremenda evolución en los últimos años ha representado grandes desafíos para los auditores, y afecta en cómo se llevan a cabo las auditorías. Como respuesta a estos cambios los auditores están reorganizando su propia estructura, están estudiando la mejor manera de organizar los equipos de trabajo, consiguiendo el personal adecuadamente capacitado y competente para llevar a cabo auditorías de alta calidad a un precio razonable.

En el pasado los miembros del equipo de trabajo no podían trabajar separados, tenían que estar en el mismo lugar, ahora pueden estar en diferentes jurisdicciones o zonas horarias, esto comporta la evolución de los modelos de realización de la auditoría, ADM en sus siglas en inglés (Audit Delivey Models)

Como consideraciones finales al respecto de la calidad de la auditoría diremos que los auditores deben reaccionar adecuadamente a los desafíos de la evolución del entorno para lograr auditorías de calidad y así hacer frente a las expectativas del mercado y lo que la sociedad demanda.

A modo de ejemplo, algunas firmas han visto la necesidad de desarrollar su propia guía de actuación para abordar aspectos que no son contemplados por las normas internacionales.

Por otro lado se ha hecho llegar la preocupación al IAASB de que se tenga en consideración que hay muchas pequeñas y medianas empresas que necesitan un tratamiento especial, así como también la necesitan las firmas que las auditan y que no auditan empresas grandes ni cotizadas.

No se debe dejar de lado al sector público para analizar si existen implicaciones específicas relativas a las auditorías del sector público, que no vamos a tratar aquí.

El IAASB reconoce que las normas internacionales necesitan resolver mejor la creciente complejidad, teniendo en cuenta los rápidos cambios en los desarrollos tecnológicos tanto en el entorno empresarial como en el de la auditoría.

La responsabilidad primaria de calidad en la auditoría corresponde a los auditores, pero todas las partes implicadas desempeñan un papel importante en el apoyo a la información financiera de alta calidad.

En definitiva, la evaluación de la calidad de la auditoría tiene diferentes perspectivas por lo que es esencial entender el contexto para interpretar los indicadores y su evaluación puede ser diferente según el punto de vista de los reguladores, inversores o comités de auditoría.



❧ 5. INDICADORES DE CALIDAD DE LA AUDITORÍA: PRINCIPALES PROPUESTAS

“ Nuestra recompensa se encuentra en el esfuerzo y no en el resultado inmediato. Un esfuerzo total es una victoria completa”
Mahatma Ghandhi

Hemos visto la dificultad de objetivar y medir la calidad de la auditoría, pero este es un proyecto que por su importancia se está abordando en diversos países dirigido a la identificación de indicadores que puedan ser medida de la calidad. De hecho el IAASB ha decidido que debido a la importancia del entorno en que se practica la profesión, estos indicadores deberían desarrollarse a nivel de país y que la labor que a él le corresponde ya la ha realizado mediante la publicación de “Framework for audit quality” que hemos tenido la oportunidad de analizar ampliamente.

La Unión Europea (2006), el IOSCO (Organización Internacional de Comisiones de Valores (2009)) y el Comité de Supervisión Bancaria de Basilea (2008 y 2014) también han abordado estos aspectos de la necesidad de transparencia entre las empresas de auditoría y el vínculo entre la transparencia y la calidad de las auditorías.

Pero el esfuerzo más significativo realizado hasta ahora en la identificación de indicadores ha sido el del PCAOB americano, que publicó el mes de julio del 2015 un proyecto de pronunciamiento que pretende desarrollar una serie de indicadores de calidad de auditoría, con una proliferación de información detallada al respecto que deberían preparar las firmas de auditoría

y poner a disposición de los comités de auditoría de sus clientes y de aquellos que estén analizando la potencial contratación de sus servicios. Esta información también serviría para la propia buena gestión de las firmas al poder compararse con las otras.

También encontramos en el panorama internacional otros esfuerzos que se están realizando para intentar identificar indicadores de calidad para responder al reto de evaluar la calidad de la auditoría y destacaremos los realizados por Reino Unido, Suiza, Holanda, Canadá, e incluso Nueva Zelanda y Singapur. La Federación de Expertos Contables Europeos (FEE) ha estudiado estos proyectos y concluido que es un camino que vale la pena explorar, pero con un enfoque de alto nivel y basado en principios generales. Asimismo y debido a que las firmas tienen implantación internacional sería preferible una solución internacional, que estas firmas tengan que cumplir con lo establecido en las distintas jurisdicciones en las que operan. De la misma forma se considera que también podría haber indicadores diferentes, más generales cuando el destinatario de los mismos sea el público en general o más detallados cuando los destinatarios fueran los comités de auditoría.

La FEE ha expresado también que hay que intentar evitar que la elaboración de estos indicadores sea una carga burocrática considerable para las firmas internacionales sin que proporcione un retorno que guarde una proporción razonable, y alertó de que en todo caso hay que entenderlos en el contexto de los países en que las firmas operan, su especialización así como su perfil de riesgo.

De hecho la información cualitativa del entorno de lo que significan las cifras es igualmente importante y tiene que ser considerado para evitar que una mera comparación de cifras se convierta en un ejercicio que aporte poco. Como ejemplo, la evaluación de la formación no se puede hacer solo en base a

las horas dedicadas a ella sino también en el enfoque dado a la formación impartida, el nivel de los formadores etc.

Otro ejemplo para demostrar la complejidad de desarrollar estos indicadores lo tenemos en el hecho de que el escepticismo profesional es un factor importante de calidad en la realización de la auditoría. La pregunta es cómo puede ser medido y reflejado adecuadamente en ratios y porcentajes.

A pesar de todas estas dificultades es importante que se hagan esfuerzos en avanzar para obtener unos resultados que puedan optimizar y demostrar la calidad de la auditoría, para ayudar a los propios auditores y a los comités de auditoría que tienen que elegir a los auditores, en beneficio de los usuarios de la información financiera. En esta línea a continuación se exponen y estudian las diferentes propuestas realizadas por varios países, empezando por la que ha realizado el PCAOB en Estados Unidos.

5.1 Propuesta de Estados Unidos

EL Public Company Accounting Oversight Board (en lo sucesivo, PCAOB o Board o Consejo), fue creado al amparo de la Ley Sarbanes Oxley de 2002, y tiene como objetivo mejorar la calidad de las auditorías y, de este modo, ayudar a los inversores.

El estudio sobre los indicadores de calidad de las auditorías (en lo sucesivo “AQI”) llevado a cabo por el Board, e identificado como prioridad al comienzo de 2013 en su Plan estratégico 2012-2016 que lleva como título “La mejora de la relevancia y la calidad de la auditoría para la protección y beneficio de los Inversores”, constituye una parte importante de este esfuerzo. Sus objetivos son claros: identificar un conjunto de medidas cuantitativas del proceso de auditoría de las empresas cotiza-

das (denominados «indicadores») cuyo uso sistemático podría mejorar el diálogo sobre las auditorías y las formas de evaluar su calidad, así como la comprensión de las mismas; también analiza cómo y quién puede utilizar mejor este conjunto de indicadores. Se espera que este esfuerzo de lugar a auditorías de mayor calidad.

A continuación se describen los 28 posibles indicadores inicialmente identificados por el PCAOB, que espera perfeccionar la lista hasta reducirla a un número más pequeño que resulte más manejable y efectivo.

Los 28 posibles indicadores se dividen en tres grupos:

- El primero tiene que ver con los «profesionales de la auditoría» e incluye medidas relacionadas con la «disponibilidad», la «competencia» y el «enfoque» de aquellos que realizan la auditoría.
- El segundo tiene que ver con el «proceso de auditoría» e incluye medidas relativas a la «pauta marcada desde la cúpula y al liderazgo», los «incentivos», la «independencia» de una firma de auditoría, la atención a la «infraestructura» y el seguimiento del «control de calidad y el establecimiento de medidas correctivas».
- El tercero tiene que ver con los «resultados de la auditoría» e incluye los «estados financieros», el «control interno», el concepto de «empresa en funcionamiento», las «comunicaciones entre los auditores y los comités de auditoría», así como «las sanciones y las demandas».

Los distintos indicadores tienen por objetivo abordar diferentes variables, pero todos parten de una idea fundamental: sin una herramienta de control como un conjunto de AQI, la propia

naturaleza de la auditoría, en la que ciertos factores determinantes de la calidad no son transparentes por falta de acceso a los mismos, hace que resulte difícil evaluar su calidad.

Los indicadores que se proponen por parte del PCAOB son cuantitativos y funcionan de manera integrada junto con la información contextual en lo que respecta a cada auditoría o comparación que se aborde. No son fórmulas y su principal utilidad es que actúen como generadores de preguntas para el auditor. El contexto descrito por cada auditor al que le son de aplicación los indicadores y a través de la aplicación de estos a la firma de auditoría que lleva a cabo la misma (y quizá otras firmas) resulta esencial para comprender su significado y sus implicaciones.

Identificar los indicadores relevantes es solo el primer paso para su uso. A continuación nos planteamos abordar su posible disponibilidad y valor para los comités de auditoría, las firmas de auditoría, los inversores y los organismos reguladores tanto de las auditorías como de otros asuntos. En este sentido, se plantean una serie de cuestiones entre las que destacan:

- cómo dar forma a los indicadores para maximizar su valor para los usuarios,
- cómo se debería introducir gradualmente el uso de los indicadores,
- quién debería facilitar la información necesaria y quién debería recibirla,
- si y en qué medida la información debería ser pública, y
- si cualquier proyecto de los AQI que se aborde a continuación debería centrarse inicialmente en determinadas auditorías o firmas de auditoría.

A continuación se intentará dar respuesta a cada una de estas cuestiones, abordando primero el propósito de los AQI y enumeraremos cada uno de los 28 indicadores para terminar valorando las mejores formas de desarrollar el proyecto de los AQI y preguntarnos qué posibles usuarios de los AQI podrían ver en estos indicadores una herramienta de mayor utilidad inmediata. También analizaremos cómo podrían abordarse las variaciones en el tamaño de las firmas de auditoría o en el tamaño y la naturaleza de las empresas auditadas.

Los AQI resultan muy prometedores en lo que respecta a la generación de información y visibilidad sobre los fundamentos de la calidad de las auditorías, tanto dentro como entre las firmas de auditoría, y a la generación de una mayor competencia en materia de calidad. A pesar de todo, en este momento el proyecto de los AQI plantea muchas preguntas, desde la idoneidad y el funcionamiento de determinados indicadores propuestos hasta la forma en la que se podría obtener y utilizar la información que estos generan. Por esto, el Board tiene como objetivo avivar un debate informado y suscitar comentarios detallados y sugerencias entre todas las partes interesadas en lo que respecta a las respuestas a las preguntas planteadas. Nuestra intención aquí es contribuir a este debate.

El objetivo de los Indicadores de Calidad de Auditoría (AQI)

El proyecto de los AQI se centra en las auditorías de las empresas cotizadas. El comité de auditoría perteneciente al consejo de administración de cada empresa admitida a cotización en un mercado de valores es responsable del nombramiento, retribución y supervisión del trabajo del auditor de los estados financieros de dicha empresa. A continuación se solicita a los accionistas de la mayoría de las empresas, tanto las que cotizan en bolsa como las que no, que ratifiquen la elección de los respectivos auditores

de sus empresas. El objetivo de los AQI es mejorar la capacidad de las personas para evaluar la calidad de las auditorías en las que están involucrados de una u otra forma; el uso de los indicadores también puede servir para estimular la competencia entre las firmas de auditoría en lo que respecta a la calidad.

El Informe del Comité Consultivo del 2008 sobre la Profesión de la Auditoría del Departamento del Tesoro de EE. UU. (en lo sucesivo, el «Comité Consultivo del Tesoro») recomendó que el PCAOB, en colaboración con otras partes, «determinara la viabilidad de formular indicadores clave de la calidad y la efectividad de las auditorías y exigir a las firmas de auditoría revelar públicamente estos indicadores». El debate sobre dicha recomendación puso de manifiesto la brecha que dichos indicadores podrían cerrar y el efecto que podrían tener, expresándose en los siguientes términos:

“Una cuestión clave en el mercado de las auditorías de las empresas cotizadas es saber qué es lo que impulsa la contratación de una firma de auditoría por parte de sus clientes y si la calidad de la auditoría es el objetivo más importante.

En la actualidad existe muy poca información a disposición del público en lo que respecta a los indicadores de calidad de las auditorías utilizados por las firmas de auditoría. En consecuencia, resulta difícil determinar si los comités de auditoría, encargados en última instancia de elegir al auditor, y la propia dirección de la empresa están centrados y cuentan con herramientas útiles para evaluar la calidad de una auditoría y que puedan contribuir a que el proceso de selección inicial del auditor y el posterior proceso de evaluación y retención del auditor resulte más fiable y se pueda llevar a cabo de manera más informada.

El Comité cree que exigir a las empresas divulgar los indicadores de calidad de una auditoría *puede mejorar no solo*

la calidad de las auditorías realizadas por dichas firmas, sino también la capacidad de las propias firmas de auditoría más pequeñas para competir con grandes auditoras, la elección del auditor, la toma de decisiones de los accionistas en lo que respecta a la ratificación de la elección del auditor, así como la supervisión por parte del PCAOB de las firmas de auditoría registradas”.

De hecho el mencionado Comité del Tesoro que estudió el tema de los AQI debatió sobre la cuestión de reforzar la calidad de las auditorías “como un elemento clave a la hora de mejorar la viabilidad y la adaptabilidad de la profesión de auditoría”.

La falta de información identificada por el Comité surge de las circunstancias inherentes al proceso de auditoría. Pese a que los propios estados financieros auditados de una empresa y el correspondiente informe de los auditores se hacen públicos y que ahora la ley obliga a realizar ciertas revelaciones al comité de auditoría de la empresa, estos elementos proporcionan una información limitada para evaluar la calidad de una auditoría y explicar cómo se produce realmente el proceso de auditoría.

La forma en la que se lleva a cabo la auditoría se esconde principalmente bajo la superficie, y los puntos fuertes y débiles del proceso son opacos. El único resultado visible de la auditoría ha sido hasta ahora un informe normalizado que no se puede utilizar para distinguir a unos auditores de otros. Puesto que esto es así, resulta difícil evaluar los elementos que definen la calidad de una auditoría o comprender cómo se pueden fortalecer; también resulta difícil reconocer y recompensar la calidad de una auditoría cuando esta existe. Por otra parte se sabe que algunos comités de auditoría están experimentando con varios tipos de AQI a la hora de aportar información a las negociaciones con los auditores de sus empresas.

Por estos motivos, en la actualidad las auditorías pueden enmarcarse dentro de la clase de lo que los economistas denominan «bienes de confianza». Esto es, la calidad y el impacto de los servicios de los auditores puede resultar difícil, o en ocasiones imposible, de determinar con precisión. El auditor suele estar en la mejor posición para determinar el alcance de los servicios que se precisan; el cliente tiene escasa capacidad para emitir un juicio similar, y el resultado del servicio “la calidad de la auditoría” es o bien imperceptible o solo se puede observar a un coste importante para la empresa auditada o para los demás.

Tal y como se ha indicado anteriormente, aun teniendo en cuenta estas dificultades, se espera que los AQI contribuyan a obtener una imagen más clara del proceso de auditoría. Esto se lograría identificando variables clave “en forma de indicadores” capaces de reflejar la calidad de las auditorías y, al hacerlo, aportar información a los debates sobre las mismas, y, a continuación, analizando cómo se pueden utilizar de forma prudente y eficaz los datos generados por los indicadores, que se han formulado en torno a tres principios:

El primero es que, siempre que sea posible, deberían ser cuantitativos con el fin de añadir coherencia de planteamiento y objetividad a lo que de otro modo en la mayoría de las situaciones serían meros juicios subjetivos.

El segundo es que deberían generar datos que permitieran a los usuarios plantear cuestiones críticas.

El tercero es que se deberían utilizar y aplicar de forma conjunta como un «conjunto equilibrado» de la calidad de la auditoría.

Probablemente ningún indicador sea determinante; en lo que respecta a su aplicación a las auditorías actuales (o a los aná-

lisis comparativos de, por ejemplo, las oficinas de las firmas de auditoría, las divisiones sectoriales de estas firmas o incluso las propias firmas auditoras en su conjunto), los indicadores deberían funcionar de forma colectiva, de manera que ciertos indicadores puedan equilibrar otros con el fin de aportar información a las discusiones.

La idea es que los indicadores sean una herramienta. Como tal tienen limitaciones inherentes que deben reconocerse si queremos que sean eficaces. No son algoritmos, parámetros de referencia o puertos seguros frente al cumplimiento u otras reclamaciones y no tienen como resultado directo la creación de fórmulas para determinar la calidad de una auditoría en particular o si un auditor ha cumplido sus obligaciones. La razón por la que los AQI no se pueden utilizar de ninguna de estas maneras es que el análisis de los datos generados por los AQI casi siempre requiere conocer el contexto en que se han obtenido. Su importancia a la hora de evaluar la calidad de una auditoría depende de la situación en la que surgen. Pueden existir explicaciones razonables para números divergentes y una serie de factores diferentes pueden afectar a una determinada auditoría; por ejemplo, el entorno normativo en el que opera una empresa auditada, o la forma en la que las normas contables afectan a una empresa en concreto, pueden convertirse en un prisma importante a través del cual observar los datos generados por los AQI en relación con la auditoría de una empresa.

El carácter cuantitativo de los indicadores no excluye “de hecho puede y a menudo lo exigirá” un análisis cualitativo y, por lo tanto, el juicio de las personas que hacen uso de los indicadores, del contexto y la interacción de los indicadores como grupo. Además, no todos los factores que mejoran la calidad de una auditoría se pueden medir de forma directa y fácil. Por ejemplo, el escepticismo profesional y la diligencia debida son

características fundamentales para los auditores, para los que no se han identificado indicadores concluyentes al respecto. Situar los datos generados por los AQI en contexto puede implicar lo que podría denominarse «comparabilidad». Un comité de auditoría informado sobre la proporción de socios / gerentes / personal para su próxima auditoría puede desear compararla (situarla en contexto) con la de otras auditorías realizadas por su auditor, y por otros auditores, y saber por qué existen similitudes o diferencias. Todas las auditorías, incluso de empresas aparentemente del mismo tamaño, no suscitan las mismas cuestiones. La misma necesidad de contexto podría surgir en el caso de plantear la continuidad de un auditor o el nombramiento de uno nuevo; un comité de auditoría que se esté planteando mantener una firma de auditoría puede desear comparar los indicadores del conjunto de la firma con aquellos de firmas de tamaño o capacidad similares. Sin las respuestas a este tipo de preguntas, con datos tanto a nivel de firma como del propio trabajo basados en definiciones coherentes de los indicadores, la capacidad del comité de auditoría para evaluar lo que se le ha dicho podría ser limitada.

De nuevo, la cuestión no es simplemente si los números son comparables, sino por qué (o por qué no), y en ese punto el análisis cualitativo puede resultar útil. Y puesto que los AQI no son parámetros de referencia, incluso la comparabilidad de los AQI en dos auditorías puede no implicar una calidad comparable de la auditoría.

Comparar AQI de diferentes auditorías o firmas de auditoría, por ejemplo en el contexto de discusiones entre un comité de auditoría y el equipo de una auditoría concreta, depende del hecho de comprender qué hace que dos encargos sean comparables y qué diferencias entre firmas o encargos son las que cuentan. ¿Se pueden comparar las auditorías de empresas per-

tenecientes a sectores diferentes? ¿Qué ocurre con los diferentes métodos de medición? Las empresas pueden medir varias actividades de auditoría a su manera. Pueden llegar incluso a medir partidas de forma diferente en distintos segmentos de su actividad. Comprender si y cuándo estas diferencias son importantes es uno de los retos de los AQI.

El principal objetivo del proyecto es, por tanto, aprender qué indicadores pueden ser indicativos de calidad en la elaboración de las auditorías. Si somos capaces de medir una serie de elementos de una auditoría dispondremos de una base más informada para preguntar, y comprender, cómo la firma de auditoría enfoca dicha auditoría, y las auditorías de empresas cotizadas similares, así como los resultados de dicho enfoque. Incluso si no podemos relacionar los indicadores directamente con resultados específicos, sigue siendo posible plantear preguntas y generar debates que fortalezcan la planificación y la ejecución de las auditorías y, lo que es igual de importante, crear un entorno que propicie la calidad sostenida de las auditorías y su reconocimiento.

Encontrar las mejores formas de utilizar los datos a nivel de firma ilustra el tipo de consultas que el Consejo espera que suscite el proyecto de los AQI. Al observar dichos datos en busca de contexto, ¿qué probabilidad hay de que la información sobre la oficina, la región, el sector o el conjunto de la firma sea la más útil? Resulta difícil responder a esta pregunta en abstracto. Los datos del conjunto de la firma pueden ser fundamentales para la pauta marcada desde la cúpula o para temas de incentivos a la calidad, pero los análisis basados en las auditorías del sector, la experiencia de la oficina o la región, pueden resultar críticos para otros debates, especialmente si se han planteado cuestiones de calidad en relación con auditorías en el sector o con la zona geográfica en la que opera una empresa cotizada.

Los indicadores también pueden tener dos efectos más amplios:

- 1) En primer lugar, la información comparativa sobre firmas de auditoría puede ayudar a fomentar con el tiempo un «mercado en calidad» más dinámico para los servicios de auditoría y estimular la competencia entre las mismas firmas sobre dicha base. Por otra parte también puede contrarrestar las presiones que sufren las firmas de auditoría para reducir el esfuerzo o los recursos de auditoría; ambas consecuencias pueden mejorar la calidad de las auditorías en el ámbito de la profesión.
- 2) En segundo lugar, a medida que el proyecto avance, la posible disponibilidad de información procedente de los AQI puede ayudar a los inversores a ser capaces de evaluar mejor la calidad de la auditoría asociada a unos estados financieros concretos, con el consiguiente efecto sobre las decisiones de inversión.

El proyecto de los AQI está estrechamente relacionado con otro proyecto del Board que estudia los detalles de la calidad de las auditorías. Se trata del análisis llevado a cabo por la División de Registro e Inspección (Division of Registration and Inspection Analysis) sobre las «causas fundamentales» del éxito y las deficiencias de las auditorías, que está trabajando estrechamente con firmas de auditoría para identificar factores que diferencien las auditorías y las prácticas de auditoría de alta calidad de las auditorías y las prácticas de auditoría deficientes. Ha facilitado información al proyecto de los AQI (de forma que existe un solapamiento considerable en las áreas en las que se centran los dos proyectos) y es probable que el proyecto de las causas fundamentales continúe buscando candidatos adecuados para los AQI en el futuro.

También tiene relación con otro proyecto que se está desarrollando sobre control de calidad, el cual se centra, entre otras cosas, en los tipos de información, incluidos los AQI, que una empresa de auditoría debería incorporar a sus prácticas de auditoría, y después controlar, con el fin de detectar y solucionar los problemas antes de que den lugar a deficiencias de auditoría.

Posibles indicadores de calidad de las auditorías

La calidad de las auditorías se puede observar desde tres distintas perspectivas:

- La primera es que el auditor actúe cumpliendo plenamente con las normas profesionales de auditoría y la legislación aplicable.
- Una segunda perspectiva es que el auditor satisfaga la necesidad que tienen los inversores de una empresa cotizada y el mercado de disponer de auditorías independientes, eficaces y fiables de los estados financieros de la empresa, llevadas a cabo por auditores que actúan con la debida diligencia profesional, incluido el escepticismo profesional; dichas auditorías, entre otras cosas, reducen el riesgo de errores materiales o fraude contable y proporcionan información puntual sobre los puntos débiles que existen en el control interno que lleva a cabo la empresa sobre la información financiera, así como los problemas de gestión continuada de la empresa.
- Y la tercera es facilitar, como parte del proceso, la entrega puntual y efectiva de información, principalmente al comité de auditoría de la empresa.

El resultado final debería ser el de conseguir auditorías sólidas que proporcionen «una garantía razonable de que los estados

financieros carecen de incorrecciones materiales» y «reflejan la imagen fiel, en todos los aspectos importantes, de la situación financiera de la Empresa... de conformidad con los principios contables generalmente aceptados [o cualquier otro marco de información aplicable]». En definitiva, cuanto mayor sea el grado de calidad de la auditoría más seguros estarán los usuarios de que los estados financieros carecen de incorrecciones materiales.

El marco para analizar la calidad de las auditorías, desarrollado por el proyecto de los AQI, tal como se ha indicado anteriormente, está dividido en tres partes:

- (i) los profesionales de las auditorías, que incluye indicadores relacionados con la disponibilidad, la competencia y el enfoque de los auditores, haciendo hincapié en los detalles de personal y experiencia;
- (ii) el proceso de auditoría, que incluye indicadores relativos a la pauta marcada desde la cúpula y el liderazgo, los incentivos, la independencia, la infraestructura y el control así como las medidas correctoras;
- (iii) los resultados de las auditorías incluyen indicadores relativos a lo que hace referencia a los estados financieros, el control interno, información puntual sobre la problemática de empresa en funcionamiento que pueda surgir, así como las comunicaciones entre los auditores y el comité de auditoría, así como sanciones de los organismos reguladores o litigios que pueda haber.

Por tanto, la atención se centra tanto, si no más, en factores que no se habían observado generalmente hasta ahora “aquellos relacionados con los profesionales y con el proceso de auditoría” como en aquellos que sí habían sido observados, y que están relacionados con los resultados de las auditorías.

En base a esta división en tres partes fundamentales se identificaron 28 indicadores como candidatos a proporcionar información sobre la calidad de las auditorías, de un total de aproximadamente 70 posibles indicadores que el equipo de proyecto había revisado.

El marco y los indicadores propuestos no dejan de ser, en cierta medida, intuitivos en esta fase del proyecto. Por lo tanto, los factores relativos a los «profesionales de las auditorías» suelen ser coherentes con el debate de la profesión que se ha relatado anteriormente, mientras los factores relativos al «proceso de auditoría» reflejan elementos tanto de las actuales normas de control de calidad como de los marcos de control interno de uso generalizado. Los criterios utilizados para evaluar los posibles indicadores por un equipo de auditores experimentados, incluían una correlación previa entre la calidad de la auditoría, la posible utilidad, el potencial para originar consecuencias no previstas, el potencial para convertirse en un parámetro «capaz de medir», la escalabilidad, si es cuantificable, la disponibilidad de datos, la redundancia, el potencial para convertirse en un indicador retrospectivo, la precisión prevista de la señal que generaría el indicador y la capacidad del indicador para generar información sobre las posibles causas fundamentales de los puntos fuertes y débiles de una auditoría.

Los 28 posibles indicadores son:

PROFESIONALES DE LAS AUDITORÍAS	Disponibilidad	1. Relación del tiempo empleado de personas con experiencia en relación al total 2. Carga de trabajo del socio 3. Carga de trabajo del gerente y del resto del equipo 4. Recursos en equipos técnicos contables y de auditoría 5. Personas con habilidades y conocimientos especializados
	Competencia	6. Experiencia del personal de auditoría 7. Experiencia en el sector del personal de auditoría 8. Rotación del personal de auditoría 9. Cantidad del trabajo de auditoría centralizado en los centros de servicios compartidos 10. Horas de formación por profesional de auditoría
	Enfoque	11. Horas de auditoría dedicadas a las áreas de riesgo 12. Asignación de horas de auditoría a las fases de la auditoría
PROCESO DE AUDITORÍA	Pauta marcada desde la cúpula y liderazgo	13. Resultados de encuestas independientes realizadas al personal de la empresa
	Incentivos	14. Evaluaciones de calidad y remuneración 15. Honorarios de auditoría, esfuerzo y riesgo del cliente
	Independencia	16. Cumplimiento de los requisitos de independencia
	Infraestructura	17. Inversión en infraestructura que respalde la calidad de la auditoría
	Supervisión y corrección	18. Resultados de la revisión de calidad interna de las firmas de auditoría 19. Resultados de la inspección del PCAOB 20. Prueba de competencia técnica
RESULTADOS DE LA AUDITORÍA	Estados financieros	21. Frecuencia e impacto de las reformulaciones de los estados financieros debidas a corrección de errores 22. Fraude y otras conductas indebidas en materia de información financiera 23. Inferir la calidad de la auditoría a partir de mediciones de la calidad de la información financiera
	Control interno	24. Información puntual de los puntos débiles del control interno
	Empresa en activo	25. Información puntual de los problemas de una empresa en funcionamiento
	Comunicaciones entre auditores y el comité de auditoría	26. Resultados de encuestas independientes realizadas a miembros del comité de auditoría
	Cumplimiento y litigios	27. Expedientes sancionadores del PCAOB, SEC y cualquier ente público 28. Litigios privados

El Anexo 2 contiene posibles cálculos del indicador tanto a nivel del encargo (trabajo) como de la firma. En lo que respecta a uno de ellos (indicador 7) el cálculo se sugiere únicamente a nivel del encargo puesto que la magnitud de la práctica de una empresa de auditoría podría dificultar la generación de información significativa a nivel de la empresa. En el caso de tres indicadores (13, 14 y 26) el cálculo se sugiere únicamente a nivel de la firma con el objetivo de garantizar un tamaño de la muestra y una confidencialidad suficientes.

El objetivo de la presentación de estos indicadores por parte del Consejo es obtener de todos aquellos que estén interesados en ellos sus observaciones para así identificar un número manejable de indicadores que puedan ayudar a dibujar una imagen práctica y efectiva de la calidad de las auditorías con el fin de aportar información que redunde en mejoras en la calidad. Ciertos indicadores incluidos en la lista actual podrían resultar ser redundantes y otros podrían no generar suficiente información útil; en los comentarios también se podrían sugerir nuevos indicadores que añadir a la lista. En todo caso el Board dice que resulta fundamental para el éxito del uso de los indicadores identificados su capacidad para funcionar como conjunto equilibrado.

La elección de los indicadores no es algo fijo. Se trata de algo nuevo y, por su propia naturaleza, los indicadores de la calidad de una auditoría deben ser capaces de cambiar con el paso del tiempo con el fin de reflejar los avances en el aprendizaje y los cambios en la forma en la que se llevan a cabo las auditorías. Además, los acontecimientos posteriores, por ejemplo reformulaciones para la corrección de errores que afecten a empresas cotizadas que utilicen los indicadores, pueden dar lugar a una reevaluación de determinados indicadores.

Uso y disponibilidad de los indicadores de calidad de las auditorías (AQI)

Identificar los indicadores más prometedores es solo el primer paso. Para que los AQI sean capaces de transformar una visión más clara de las auditorías en un incremento de su calidad, las personas que pueden influir en la calidad de las auditorías deben hacer uso de los mismos a la hora de tomar decisiones. El proyecto de los AQI puede adoptar diferentes formas en el futuro, dependiendo de las elecciones que se tomen entre una serie de variables. Estas incluyen

- (i) los posibles usuarios implicados,
- (ii) las opciones para obtener y distribuir los datos relevantes,
- (iii) los posibles enfoques progresivos de los AQI (de forma que, por ejemplo, no toda la información esté disponible de forma inmediata) y
- (iv) la exclusión de ciertas firmas de auditoría o tipos de auditorías del proyecto, al menos en un principio, si los indicadores pertinentes no son suficientemente flexibles. De nuevo, las opciones en cualquiera de estos ámbitos podrían cambiar si lo aconseja la experiencia.

Usuarios de los AQI: Para que se vea la utilidad de las AQI y a quién pueden servir a continuación se detallan los posibles usuarios principales y los campos de aplicación de los AQI, que se pueden resumir de la siguiente manera:

Possible usuario de los AQI	Possible uso (decisiones sobre las que pueden influir los AQI)
Comités de auditoría	• Evaluar el riesgo de la información y la calidad de la auditoría • Retener y retribuir a los auditores • Supervisar a los auditores
Firmas de auditoría	• Evaluar y gestionar el riesgo • Mejorar el trabajo de control de la calidad y, en última instancia, la calidad de la auditoría • Identificar las causas fundamentales de las deficiencias de las auditorías y corregir los puntos débiles
Inversores	• Evaluar el riesgo de la información financiera • Al ejercer su voto en la elección de auditor
PCAOB (y otros organismos reguladores)	• Informar sobre la elaboración de políticas • Ayudar en proyectos relativos a los motivos fundamentales y al control de calidad • Impulsar el debate público sobre la calidad y la demanda de calidad por el mercado

Otros usuarios de los AQI podrían ser la dirección de las empresas, la prensa especializada, el mundo académico y el público en general. Tal y como se ha señalado anteriormente, el objetivo de los indicadores es actuar como un conjunto equilibrado y la hipótesis inicial es que el conjunto sería el mismo para todos los usuarios. Sin embargo, diferentes clases de usuarios podrían recibir distintos niveles de información generada por los AQI.

Comités de auditoría.

Los comités de auditoría independientes de los consejos de administración de las empresas cotizadas son responsables directos por ley o normativa del nombramiento, la retribución y la supervisión de los auditores de sus empresas (incluida la resolución de las controversias surgidas entre los auditores y la dirección en lo que respecta a la información financiera) y dichos auditores dependen directamente del comité de auditoría.

Los comités de auditoría de las empresas cotizadas deben recibir informes sobre los temas críticos relacionados con la auditoría y son responsables de la aprobación previa de la prestación por parte del auditor a la empresa de los servicios de auditoría y servicios adicionales permitidos no relacionados con la misma. Los AQI pueden proporcionar a los comités de auditoría información pertinente para analizar estas cuestiones y mejorar el diálogo con sus auditores.

Sobre la base de los comentarios de algunos de sus miembros, parece que al menos algunos comités de auditoría están comenzando a plantearse la idea de los AQI y han comenzado a cuestionar y realizar un seguimiento de sus auditores utilizando para ello ideas similares a las descritas aquí. Un enfoque más sistemático de la definición e incorporación de la información generada por los AQI podría ayudar a los comités de auditoría a dar estos pasos, mejorando especialmente el diálogo con los auditores de sus empresas. Pero incluso si los comités de auditoría obtienen información de sus empresas auditoras acerca de las auditorías de su propia empresa, es posible que carezcan de datos comparativos (derivados de otras actuaciones profesionales de auditoría de la firma, mucho menos de las de otras firmas) que les permitan situar dicha información en el contexto necesario para poder arrojar la máxima claridad sobre la misma. Por lo tanto, sin un enfoque sistemático los comités de auditoría pueden no tener la suficiente información acerca de la importancia de los datos o de la medida en la que los datos obtenidos a partir de distintas auditorías proceden de definiciones y cálculos estándar.

Probablemente, un comité de auditoría se centraría primero en la información generada por los AQI a nivel del encargo para la auditoría que está supervisando. El objetivo de los AQI es proporcionar información para ayudar a encuadrar la supervisión y la evaluación de una auditoría en curso o pendiente. Incluso

sin un conjunto de datos más amplio, la información acerca del equipo del encargo o su despliegue puede identificar problemas que, si se abordan, podrían mejorar la calidad de la auditoría. Puede resultar útil comparar los AQI del encargo con los AQI de otras auditorías del mismo sector, especialmente si la auditoría requiere habilidades especializadas. Por ejemplo, las auditorías de empresas que operan en el sector de los servicios financieros o en el sector de las telecomunicaciones pueden necesitar auditores con una formación avanzada y un equipo con un número superior de personal experimentado. Un comité de auditoría también podría estar especialmente interesado en otras auditorías realizadas por equipos de la misma oficina o región que el equipo que está supervisando en ese momento. En última instancia, cada comité de auditoría tendrá que juzgar por sí mismo si desea utilizar AQI, y cómo, en su toma de decisiones y aquí hemos tratado de cómo pueden beneficiarse de su utilización.

Firmas de auditoría.

Las auditoras llevan tiempo utilizando algunas medidas similares a los AQI para gestionar sus prácticas de auditoría. Pueden utilizarlas para medir la eficiencia y la rentabilidad, para identificar auditorías u oficinas con un mayor riesgo de errores de auditoría o para tomar decisiones sobre retribuciones. Además, algunas auditoras están replanteándose cómo dichas medidas pueden ayudarles a comprender y reaccionar a los resultados de las inspecciones internas y de las inspecciones llevadas a cabo por los organismos reguladores de la profesión, identificar las causas fundamentales de las deficiencias detectadas y corregirlas y, en consecuencia, mejorar los procesos de gestión. Los AQI pueden proporcionar perspectivas útiles en todos estos ámbitos.

Las auditoras pueden estar en una posición única para hacer uso de la información generada por los AQI gracias a su capacidad para correlacionar la información entre múltiples encargos de auditoría con el fin de reforzar el control de la calidad y la gestión de riesgos. El debate con los comités de auditoría podría ampliar la base de comparación de las auditoras y animarles a invertir en la medición de los AQI. La posible difusión de AQI de otras auditoras podría hacer aflorar información que una única auditora no está en posición de identificar por sí misma.

Así, los AQI, si se aplican bien, pueden convertirse en una herramienta importante para las firmas de auditoría, no solo a la hora de mejorar la solidez de sus auditorías, sino también al permitirles destacar por la calidad de sus auditorías y competir en el mercado sobre dicha base.

De hecho, a lo largo de los últimos años, las propias firmas de auditoría han centrado su atención en mayor medida en los AQI para fines de gestión interna y difusión pública. Una auditora publicó un Informe de Calidad de las Auditorías para el 2013 que contiene información sobre nueve «datos de transparencia» que se asemejan o en algunos casos son iguales a los AQI abordados aquí; el número creció hasta los 12 en el Informe de 2014. Una segunda empresa auditora está comenzando a recorrer el mismo camino. El Center for Audit Quality (CAQ) publicó su propio debate sobre los indicadores de la calidad de las auditorías en abril de 2014; la publicación, titulada «Enfoque del CAQ sobre los indicadores de calidad de las auditorías», se centraba en posibles divulgaciones, para debatir internamente, en diez áreas temáticas que abarcan: el liderazgo de la empresa de auditoría, las características de los equipos de encargo y el control de calidad, así como la fiabilidad de los informes de auditoría; de nuevo, las propuestas del CAQ se solapan con algunos de los AQI sugeridos por el Consejo.

Inversores.

Los inversores son los principales beneficiarios del proceso de información financiera y el grupo al que va dirigida en última instancia la calidad de las auditorías. Ellos eligen a los administradores de la empresa en la que desean invertir. Además, una gran parte de las sociedades solicitan el voto de los accionistas para ratificar la elección de un auditor.

En la actualidad, la visibilidad de la calidad de las auditorías para los inversores es todavía más limitada de lo que lo es para los comités de auditoría. Los inversores no disponen de un canal de comunicación directo con el auditor; esta se restringe normalmente al informe de auditoría estándar sobre los estados financieros de la empresa. En todo caso está en camino de mejora con el nuevo informe de auditoría que está desarrollando el PCAOB que recoge los cambios introducidos por el IAASB que se han comentado anteriormente en el capítulo dedicado a este tema específicamente.

El resultado es que las impresiones que pueda tener un inversor sobre la calidad de la auditoría proceden principalmente de la frecuencia y la magnitud de los eventos negativos, tales como reformulaciones para la corrección de errores o el fraude, relacionado con la información financiera de una empresa pública, fallos importantes en el control interno de la información financiera, o, en el lado positivo, la ausencia de estos hechos. Sin duda estos hechos pueden ser significativos e indicar deficiencias en la calidad de la auditoría o algo peor. Pero por lo general se producen en un vacío, sin contexto, de forma que no suelen ayudar a los inversores a centrarse en los componentes del proceso de auditoría y, lo que es más importante, proporcionan poca información sobre cómo se planifican y ejecutan auditorías de calidad.

Los datos generados a partir de un conjunto de AQI bien elegidos podrían centrar de nuevo la atención de los inversores en los elementos más amplios de la solidez o la debilidad de una auditoría y en las características de las auditorías de calidad. Podrían alertar a los inversores sobre la calidad de una auditoría en lo que respecta a un determinado encargo, o incluso una empresa de auditoría en concreto, proporcionarles el contexto necesario para comprender lo que supone una auditoría de alta calidad y permitir a los analistas facilitar a los inversores información adicional sobre la calidad de las auditorías tanto a nivel del encargo como de la firma. También podría aportar información a los inversores a la hora de ejercer su derecho de voto para ratificar la elección de un auditor por parte de un comité de auditoría. Al tener estos efectos, los AQI podrían incrementar en última instancia la presión por la diferenciación en el mercado de las auditorías en términos de calidad y, por lo tanto, impulsar mejoras globales en este aspecto.

El PCAOB.

El personal de inspección del PCAOB ya recibe cierta información similar a los datos generados por los AQI y ha utilizado mediciones similares a los AQI en su trabajo, principalmente para señalar auditoras, oficinas y encargos de auditoría que presentan un mayor riesgo de mostrar deficiencias de auditoría.

5.2 Propuesta del Reino Unido

El Financial Reporting Council (FRC) del Reino Unido desarrolló su Marco de Calidad para las Auditorías en 2008 en el que recogen cinco factores clave de la calidad de las auditorías.

El objetivo de este proyecto era complementar las normativas existentes y promover los Indicadores de Calidad de las Auditorías (AQI), al tiempo que publicaba el llamado Instrumento de Transparencia para Auditorías Legales de 2008, el cual proporcionaba una lista sobre la información que las firmas de auditoría deberían incluir en los informes de transparencia que se les solicitaban.

El Grupo de Regulación Profesional (PRG, por sus siglas en inglés) compuesto por las seis empresas de auditoría más grandes (BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KMPG y PwC), llevó esta iniciativa un poco más allá y señaló cinco parámetros de calidad de las auditorías que incluyen: investigaciones externas, revisiones de calidad de las auditorías, inversiones en personal de auditoría, relación con los inversores y encuestas al personal. Estos factores que impulsan la calidad de las auditorías han sido desarrollados a través del diálogo con organismos reguladores y profesionales.

Si bien la totalidad de las seis grandes firmas de auditoría identificaron estos cinco impulsores clave de la calidad de las auditorías en sus informes de transparencia de 2014, no es obligatorio informar sobre los AQI dado que el objetivo de este planteamiento es proporcionar flexibilidad a las firmas de auditoría en lo que respecta a la forma en la que miden sus principales impulsores de la calidad de las auditorías.

Todas las firmas de auditoría facilitaron información cualitativa sobre cada uno de los indicadores de la calidad de las auditorías. A pesar de que los parámetros que utilizaron son comparables, cada auditora se mostró flexible en lo que respecta a la información más detallada que se ha de incluir en cada categoría.

A continuación se detalla el contenido de los cinco indicadores de calidad seleccionados:

1. Investigaciones externas

Forma de medición: información sobre el diálogo con organismos reguladores con el fin de abordar revisiones y cambios en el ámbito de las auditorías.

2. Revisiones de la calidad de las auditorías

Forma de medición: información sobre revisiones de calidad internas y externas; programas anuales de autoevaluación.

3. Inversión en personal de auditoría (inversión en la calidad de las auditorías)

Forma de medición: información sobre el programa de formación anual. Formación obligatoria para socios y personal relevante para su categoría profesional/sector; formación específica (medida por las horas dedicadas a dicha formación).

Inversión en desarrollo y soporte de nuevas metodologías y herramientas de auditoría.

4. Relaciones con los inversores

Forma de medición: información sobre la interacción con representantes de los inversores en forma de reuniones, eventos, etc.

5. Encuestas al personal

Forma de medición: información sobre encuestas llevadas a cabo a nivel interno sobre la satisfacción del personal, el entorno de trabajo y la propia empresa auditora. Cada dos años se lleva cabo una encuesta global a las personas, mientras en los años intermedios se realiza una encuesta abreviada para tomar el pulso.

5.3 Propuesta de Suiza

La Autoridad Federal de Supervisión de las Auditorías (FAOA) de Suiza ha estado recopilando información sobre los indicadores de calidad de las auditorías (AQI) durante los últimos seis años, siendo su fuente de información las cinco empresas de auditoría más importantes del país. Dichas mediciones se utilizan para evaluar los riesgos a la hora de planificar las auditorías de las entidades del Índice del Mercado Suizo (SMI) y otras empresas cotizadas con algunas diferencias en algunas mediciones.¹ En su Informe de Actividad de 2014 la FAOA incluye un resumen de los últimos cuatro años de sus AQI.

La FAOA utiliza un ratio como forma de presentación de los AQI. Proporciona una comparación de los indicadores de calidad de las auditorías utilizados por las cinco principales empresas de auditoría reguladas por el Estado en forma de una serie de ratios que comenzaron en el año 2011.

En 2014, la FAOA añadió nuevos indicadores, tales como el número medio de horas realizadas por el auditor encargado de una auditoría de una empresa cotizada, el número de horas del Centro de Servicios Compartidos (SCC) en el extranjero como porcentaje del total de horas y el número de consultas por auditoría de una empresa cotizada.

A continuación se detalla la lista completa de indicadores de calidad de las auditorías realizadas por la FAOA:

1. Media anual de ingresos por socio de auditoría (en millones de CHF).

1. PCAOB concept release on audit quality indicators: <...calculation is suggested only at the engagement level because the scale of an audit firm practice could make generation of meaningful data at the firm level difficult.>

2. Proporción de honorarios de auditoría con respecto a honorarios distintos a los de auditoría.
3. Número de empleados de auditoría por socio de auditoría.
4. Rotación del personal en %.
5. Media del número de horas realizadas por el Revisor del Control de la Calidad del Encargo (EQCR) por cada auditoría de una empresa cotizada.
6. Media del número de horas realizadas por el auditor encargado de una auditoría de una empresa cotizada.
7. Número de horas del Centro de Servicios Compartidos (SSC) realizadas en el extranjero como porcentaje del total de horas.
8. Número de consultas por auditoría de una empresa cotizada.

5.4 Propuesta de Holanda

En septiembre de 2014 la NBA, instituto de auditores de Holanda, publicó un informe sobre la calidad de las auditorías «de interés público». En su Apéndice 2 incluye ejemplos de indicadores de la calidad de las auditorías (AQI) propuestos por el grupo de trabajo sobre la profesión contable. En él se afirma que las firmas de auditoría deben informar sobre una serie de indicadores de calidad en sus informes anuales o de transparencia. Se espera que las empresas de auditoría que auditen entidades de interés público informen sobre dichos indicadores a partir de 2015 o 2016.

La NBA realizó una consulta sobre sus AQI en la primavera de 2015 a través de la publicación de un borrador de una declaración al respecto.

Los AQI se agrupan en dos categorías: información de entrada y resultados. La categoría de información de entrada incluye la composición general del equipo, la formación y el asesoramiento y medidas de calidad. La categoría de resultados no es un conjunto de indicadores sin otra diferenciación, tal como se puede ver en el cuadro resumen indicado a continuación:

INFORMACIÓN DE ENTRADA		
Composición general del equipo	Formación y orientación	Medidas de calidad
Número y porcentaje de socios/directores, gerentes y otros miembros del equipo.	Media de horas de formación y educación por empleado (formación interna y externa).	Número y porcentaje de horas de auditoría por fase del proceso de auditoría llevadas a cabo antes y después del cierre del ejercicio.
Media de años de experiencia por cada categoría por socios/directores, gerentes y otros miembros del equipo.	Inversión media (coste en euros) en formación y educación por empleado.	Número (full time equivalents) de socios/directores, gerentes y otros miembros activos en el marco de funciones de Práctica Profesional, Cumplimiento e Independencia.
Tasa de rotación de socios/directores, gerentes y otros miembros del equipo separando por «empleados con talento clave»/«empleados de alto potencial» y otros.	Número de horas internas dedicadas a la preparación y la impartición de formación.	Número de consultas al departamento técnico en ámbitos relacionados con la información financiera y la auditoría.
Número y porcentaje de horas que socios/directores, gerentes y otros miembros del equipo dedicaron a: encargos de auditoría (dividido en entidades de interés público y otras entidades que no son de interés no público), otros encargos, tareas internas.	Ratio medio de horas de socios/directores, gerentes y otros miembros del equipo, dividido en encargos de auditoría de empresas de interés público y encargos de empresas que no son de interés público.	Número de revisiones de cuentas anuales llevadas a cabo por expertos externos al equipo de auditoría habitual para emitir el dictamen (incluidas las revisiones de cuentas anuales como parte de la EQR).

INFORMACIÓN DE ENTRADA		
Composición general del equipo	Formación y orientación	Medidas de calidad
Número de horas extras y porcentaje en relación con el número total de horas disponible contractualmente.	Número y porcentaje de encargos para los que el ratio mencionado anteriormente es inferior al estándar establecido internamente.	Número de EQR llevadas a cabo, número total y porcentaje del número total de auditorías legales.
	Resultados de las encuestas de satisfacción de los empleados en aspectos relacionados con la orientación y la calidad de las auditorías.	Número de horas dedicadas por los socios/directores, gerentes y otros miembros del equipo a la EQR, total y media por EQR.
		Media de horas dedicadas a la EQR como porcentaje del número total de horas dedicadas a la auditoría de los encargos donde se ha llevado a cabo una EQR.
		Número/porcentaje de horas dedicadas por los especialistas a los encargos de auditoría, dividido por encargos de empresas de interés público y encargos de empresas que no son de interés público.
		Número y porcentaje de encargos para los que el porcentaje mencionado anteriormente es inferior al estándar establecido internamente.
		Número/porcentaje de otras horas (pendiente de definir) dedicadas por especialistas a encargos de auditoría.
		Número de horas dedicadas a labores orientadas al desarrollo profesional (NBA, universidad, artículos, etc.), número total y como porcentaje del total de horas disponibles.

Resultados
Número total de dictámenes de auditoría emitidos en el contexto de auditorías legales (dividido por empresas de interés público y otros).
Número de infracciones notificadas o establecidas internamente de las normativas sobre independencia, total y como porcentaje del número total de empleados.
Número de advertencias internas por infracciones de las normativas sobre independencia, total y como porcentaje del número total de empleados.
Número de expedientes sujetos a una revisión de calidad retrospectiva (que no sea una EQR) y las conclusiones resumidas (clasificación de los hallazgos). El informe de transparencia debe indicar también qué acciones (acciones de mejora, sanciones) se han puesto en marcha como resultado de los hallazgos.
Número de trabajos sujetos a revisión de calidad por parte de un organismo de supervisión y las conclusiones resumidas (clasificación de los hallazgos).
Conclusiones del organismo contable sobre la base de una revisión adicional llevada a cabo con de los trabajos como resultado de los hallazgos del organismo de supervisión.
Número y cantidad de multas recibidas por parte del organismo de supervisión.
Número de socios dados de baja en relación con problemas de calidad, total y como porcentaje del número total de socios.
Número de errores fundamentales (GAAP NL) o errores materiales (IFRS) corregidos en empresas en las que la organización también era el auditor en el ejercicio anterior, total y como porcentaje del número de informes de auditoría emitidos.
Número de errores materiales corregidos en empresas auditadas sobre la base de las indicaciones del organismo de supervisión, total y como porcentaje del número de informes de auditoría emitidos.
Número y porcentaje de encargos a los que se ha renunciado acompañados de una razón.
Número de reclamaciones recibidas y resolución (ante los tribunales, resueltas, rechazadas, liquidadas).
Número de incidentes notificados al organismo de supervisión.
Número de procedimientos ante el tribunal contable y resultados.
Número de quejas y resultados de los procedimientos de reclamación.

5.5 Propuesta de Australia y Nueva Zelanda (CA)

Desde 2013 las firmas de auditoría en Australia y Nueva Zelanda que auditan diez o más entidades «importantes», tales como empresas que cotizan en bolsa, ciertas instituciones financieras y compañías de seguros, están obligadas a publicar informes de transparencia. Los Auditores Públicos de Australia y Nueva Zelanda (CA) evaluaron los informes de transparencia publicados en 2014 y presentaron sus conclusiones en su informe «Clearer Transparency». Los CA hacen referencia al Marco de Calidad de las normas del IAASB y a cinco elementos vinculados con la calidad de las auditorías a los que denominan Indicadores de Calidad de las Auditorías. A continuación se resumen como sigue:

Indicadores de calidad de las auditorías de CA	
Datos de entrada	Asignación de socios de auditoría y miembros del personal con una profunda comprensión de los riesgos y el sector del cliente.
	Habilidades y cualidades personales de los socios y del personal.
	Técnicas formativas para garantizar que los socios y el personal adquieran las habilidades y los conocimientos deseados.
Procesos	Metodología de la auditoría y plataformas tecnológicas.
Resultados	Informe de auditoría. Información periódica a la dirección y a aquellas personas encargadas del gobierno.
Interacciones	Escepticismo profesional entre auditores y dirección.
Contexto	Procesos de gobierno corporativo.
	Entono legal y normativo.

5.6 Propuesta de Canadá

El Consejo de Rendición Pública de Cuentas de Canadá (CPAB) publicó una lista de posibles AQI en 2014. El CPAB anima a las empresas de auditoría a informar sobre los Indicadores de Calidad de las Auditorías (AQI) y respalda la idea de compartir dicha información públicamente; no obstante, y por motivos de confidencialidad, en algunos casos la información clave solo puede ser revelada para su revisión por parte del comité de auditoría.

Indicadores de calidad de las auditorías:

AQI a nivel de la empresa auditora:	AQI a nivel del encargo
- Carga de trabajo del socio. - Relación entre el número de socios y del resto de personal. - Horas de formación por profesional (media). - Recursos técnicos por profesional.	- Años de experiencia de los socios y de los miembros clave del equipo de auditoría. - Años de experiencia en el sector de los socios y del resto de personal. - Horas de especialistas dedicadas al encargo. - Carga de trabajo del equipo clave del encargo, incluidas las horas extra durante los picos (época punta) de trabajo.

5.7 Propuesta del Centro para la Calidad de las Auditorías (CAQ) de Estados Unidos

El Centro para la Calidad de las Auditorías (CAQ) ha desarrollado un enfoque para informar sobre los Indicadores de Calidad de las Auditorías (AQI) tras consultar a inversores, comités de auditoría y otras partes interesadas. El enfoque del CAQ de EE. UU. se centra principalmente en la comunicación de AQI específicos de los encargos, incluidos los indicadores de la empresa en su conjunto, con el fin de proporcionar más contenido cuando corresponda. Los posibles AQI tienen como objetivo complementar los informes de transparencia (si una firma auditora emite uno) y otra información exigida ya comunicada a los comités de auditoría. Según el CAQ de EE. UU. debe existir cierta flexibilidad a la hora de aplicar los AQI y deberían adaptarse a las necesidades individuales de cada comité de auditoría.

El CAQ tiene previsto realizar una prueba piloto de los AQI con la intención de obtener más comentarios sobre ellos.

A continuación se detallan algunos de los indicadores propuestos:

Liderazgo de la empresa auditora y pauta marcada desde la cúpula		Visión general de cómo el liderazgo de la empresa auditora, a través de la pauta marcada desde la cúpula, hace hincapié en la calidad de las auditorías y se hace responsable del sistema de control de calidad adoptado por la misma.
--	--	---

Equipo del encargo: conocimientos, experiencia y carga de trabajo	Conocimiento y experiencia de los miembros clave del equipo del encargo (p. ej., socio(s) del encargo, gerente(s) y control de calidad (EQR))	Años en el encargo.
		Años de experiencia en el sector que resulta relevante para el encargo de auditoría (por ejemplo, para un encargo de auditoría de servicios financieros, años de experiencia en servicios financieros de cada miembro clave del equipo del encargo).
		Años en la firma de auditoría.
		Años al nivel actual de responsabilidad.
	Requisitos de formación de la empresa auditora	Comentario de los requisitos de formación de la empresa auditora.
		Comunicación del incumplimiento por parte del equipo del encargo de los requisitos de formación de la empresa auditora u otros estándares (si los hubiera) y acciones correctivas relacionadas.
	Tendencias en las horas dedicadas al encargo y programación relacionada	Horas de auditoría a distintos niveles, incluidos el(los) socio(s), el(los) gerente(s) y el personal (p. ej., porcentaje de horas previstas para el ejercicio en curso y horas de auditoría reales del ejercicio anterior).
		Cambios en las horas de auditoría entre años (es decir, comparando las horas previstas para el ejercicio en curso con las horas reales del ejercicio anterior).
		La programación de las horas de auditoría, especialmente la asignación entre planificación y ejecución / finalización.

	Asignación de recursos por áreas de riesgo importante	Asignación de recursos prevista y real asociada a áreas de riesgo significativo.
	Implicación de especialistas y del personal de la oficina nacional por áreas de riesgo importante	El número de horas o el porcentaje de horas de auditoría que se espera que realicen los especialistas o el personal de la oficina nacional, incluida una comparación con la auditoría del ejercicio anterior.
		Explicaciones en relación con la naturaleza de los problemas que se espera encontrar y tipos de especialistas implicados en la comparación con respecto la auditoría del ejercicio anterior.
	Cargas de trabajo de los miembros clave del equipo del encargo	Número medio de horas (previstas para la auditoría del ejercicio en curso y horas reales de la auditoría del ejercicio anterior) por cada miembro clave, indicando posiblemente la división entre actividades de cliente y ajenas al cliente, si se desea.
		Proporcionar información sobre la carga de trabajo en relación con una carga de trabajo estándar por nivel (determinado por la empresa auditora) o el número total de horas disponibles en un año sobre la base de una semana de 40 horas de trabajo (2080).
		Niveles de carga de trabajo por encima de una carga de trabajo estándar por nivel (semana de 40 horas de trabajo o un nivel comparable determinado por la empresa de auditoría) y exceso previsto durante el ejercicio en curso en comparación con la carga de trabajo del ejercicio anterior, centrándose bien en los totales anuales o en el exceso durante el periodo crítico de finalización de los procedimientos de auditoría y cierre.

Control	Resultados de la revisión de calidad interna	Comentario sobre las cuestiones identificadas durante el programa de revisión de calidad interna en toda la firma.
		Si el encargo ha sido sometido a una inspección interna, comentario sobre los hallazgos de la revisión que exigieron procedimientos de auditoría adicionales y su impacto en la auditoría prevista para el ejercicio en curso.
	Resultados de la inspección del PCAOB	Si el encargo ha sido sometido a una inspección por parte del PCAOB, comentario sobre los hallazgos de la inspección (si los hubiere) y el impacto que estos hallazgos podría tener en la auditoría del ejercicio en curso.
		Tendencias en los resultados de la inspección del PCAOB, incluido: - Número de encargos inspeccionados. - Número de inspecciones con comentarios en la Parte I. - Porcentaje de inspecciones con comentarios en la Parte I. - Problemas/temas comunes en los comentarios en la Parte I.
Informe del auditor	Emisión de informes sobre reformulaciones e informes de auditoría retirados	Opiniones sobre los esfuerzos de la firma de auditoría por comprender las posibles causas de las deficiencias y cualquier plan de corrección puesto en marcha, incluidos los cambios en el sistema de control de calidad aplicado por la firma auditora.
		Atención sobre las tendencias a nivel de la firma de: - Reformulaciones de los estados financieros. - Retirada de informes de emitidos anteriormente. Temas/problemas comunes en las reformulaciones.

5.8 Propuesta de Singapur

La Autoridad Reguladora Empresarial y Contable (ACRA) de Singapur ha estado trabajando en el marco de calidad de las auditorías y ha desarrollado Indicadores de Calidad de las Auditorías (AQI).

La ACRA presentó al público su Informe de Calidad de las Auditorías y sus AQI el 14 de octubre de 2015.

Una lista de los AQI de la ACRA es como sigue:

1. Ratio de número de personas por socio/gerente

Indica la capacidad de los socios y gerentes para supervisar al personal de auditoría joven.

2. Tasa de rotación del personal

Indica la capacidad de la empresa auditora para retener el conocimiento y la experiencia en la empresa.

3. Pruebas de independencia

Indica el compromiso global de la auditora con el mantenimiento de la independencia.

4. Número de profesionales (FTE= equivalentes en tiempo completo) en recursos técnicos

Indica los recursos técnicos disponibles para respaldar temas complejos.

5. Resultados de inspecciones internacionales/externas (cuando proceda)

Es un indicador de la empresa auditora y del socio del encargo en cuanto a realizar auditorías de calidad.

6. Horas de formación del personal

Indica el compromiso de la empresa auditora con la garantía de una formación adecuada del personal.

7. Horas por socio, responsable y EQCR

Indica la implicación de los socios y responsables en el encargo.

8. Años de experiencia en auditoría

Indica la capacidad de la empresa auditora para asignar recursos con experiencia según el riesgo y la complejidad.

5.9 Propuesta de la IOSCO

La Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO por sus siglas en inglés) señaló en su Informe Anual 2014 que el Comité sobre Contabilidad, Auditoría y Divulgación de los Emisores (C1) está trabajando en una guía para su uso por parte de las firmas de auditoría a la hora de elaborar sus informes de transparencia. La guía se centrará principalmente en el buen gobierno de las auditoras y los indicadores de calidad de las auditorías.

Estos indicadores se presentaron a finales del 2015, no entramos en detalle en su análisis y solo lo mencionamos a efectos de demostrar el interés que hay también en el desarrollo de los AQI por parte de este importante organismo internacional.



❧ 6. BASES DE UNA PROPUESTA DE AQI PARA ESPAÑA

“Pueden porque creen que pueden”.

Virgilio

Hemos visto como el gran reto y objetivo de la profesión auditora a nivel internacional es lograr mejorar su calidad. El IAASB, consciente de su importante papel y asumiendo el liderazgo que le corresponde ha hecho la gran contribución que representa la publicación del “Marco de referencia para la calidad de la auditoría. Elementos clave para crear un entorno adecuado para la calidad de la auditoría” de la que hemos extraído e incorporado aquí las ideas base que deben servir de orientación en todo este proceso.

Además, el IAASB ha desarrollado la nueva norma para el informe de auditoría que tal como hemos podido detallar extensamente en el capítulo correspondiente, que representa una mejora en cuanto al producto que el auditor ofrece al usuario del informe de auditoría, por lo que tiene que representar un paso importante para reducir la brecha que hemos constatado existía entre el papel del auditor y lo que una gran parte del público en general espera de él. Además, el IAASB ha abierto nuevos caminos con su documento “Aumentando la calidad de la auditoría en interés público” atacando las áreas que se han detectado como con mayor espacio de mejora, buscando cómo puede mejorar y robustecer las NIAs en los aspectos identificados como prioritarios.

El IAASC está ahora en este proceso y necesita tiempo para recabar opiniones y desarrollar estos cambios o novedades nor-

mativos que después tendrán que adoptarse en los diferentes países.

Pero donde ya se ha dado el disparo de salida es en los indicadores de calidad de la auditoría (AQI), ya que el IAASB ha dibujado el entorno general pero son los diferentes países los que están avanzando en su propio desarrollo, especialmente en Estados Unidos, donde el PCAOB ha realizado un tremendo esfuerzo que ha cristalizado en el proyecto que hemos analizado ampliamente en el capítulo anterior, dada la gran aportación que representa. Si bien hay una serie de otros países que también están trabajando en ello, de los que también nos hemos hecho eco, especialmente de Reino Unido, Australia, Canadá, Holanda, Suiza, Singapur etc. y varias organizaciones internacionales como la IOSCO etc..

Hemos visto con cierto detalle las ventajas que puede reportar tener unos buenos indicadores de calidad de la auditoría tanto para los comités de auditoría, los inversores y los propios auditores, por lo que sería deseable que España se sumara también a estos países que están avanzando en este campo. Para intentar ayudar en este proceso a continuación se resumen algunas ideas básicas a considerar en este intento:

- Los AQI tienen que ser adaptables a los diferentes sectores, países, tamaño y otras características de las empresas. Se puede anticipar que siempre se necesitarán adaptar a cada empresa y sus circunstancias en particular y nunca reemplazarán “el juicio” de las personas responsables de evaluar o contratar al auditor, pero sí que le pueden proporcionar información relevante y estructurada para sus decisiones.
- Cualquier empresa que quiera evaluar la calidad de la auditoría o decidir renovar o sustituir al auditor, tendrá

que identificar los factores clave para ella, dado su tamaño, sector, características etc.

- Los indicadores serán las pautas para encontrar lo que estamos buscando.
- Es importante identificar las áreas de la empresa donde los auditores pueden ayudar más. Habrá que identificar las circunstancias donde el auditor puede aportar un valor añadido considerable y esto hay que saber identificarlo para aprovecharlo.
- Tenemos que saber encontrar lo que necesitamos: por ejemplo, si somos una empresa tecnológica, tenemos que ver qué firma está más capacitada tecnológicamente, con tecnología compatible y hasta complementaria etc.
- La empresa tiene que evaluar los indicadores que pueden ser más ilustrativos para su propia empresa y sus circunstancias antes de utilizarlos.
- Además, la empresa tendrá que establecer medidas de cuantificación que en su conjunto den la información necesaria para concluir sobre los indicadores identificados: un ejemplo es lo que en el Anexo 2 podemos ver en relación a los requisitos de independencia y que a nivel de trabajo cita el porcentaje de componentes del equipo sujetos a revisión del cumplimiento de la normativa de independencia por parte de la propia firma, o el número de horas que por promedio tienen los miembros del equipo en formación en temas de independencia.
- Etc.

En relación a lo indicado en el punto anterior hay que tener en consideración una serie de factores que sacamos de los indicadores analizados de los apuntados en otros países, an-

tes de definir su utilización y que tenemos que considerar para la formulación de indicadores para España. Vemos que hay indicadores que no tienen un solo significado y pueden ser interpretados diferentemente .Por ejemplo:

- Experiencia sectorial: ¿Es bueno o es malo que los auditores tengan experiencia en otras empresas del sector? ¿Queremos tener los mismos auditores que la competencia? ¿Qué posibilidad hay de que transmitan involuntaria o indirectamente la experiencia que obtienen con nosotros? ¿Cómo funcionan las “murallas chinas”?
- Centro de servicios compartido: ¿Es ventajoso que los auditores hagan parte del trabajo en un centro de servicios compartido (shared service center? ¿Representa ahorro la utilización de un centro de servicios compartido? ¿Participa el cliente de este ahorro? ¿Cuán accesible es el centro de servicios compartido? ¿Tiene sentido el indicador que se pide en Suiza de informar de las horas realizadas en el extranjero como porcentaje del total de horas? ¿Realmente es relevante si está en el extranjero?
- Carga de trabajo: Un indicador de los desarrollados en EEUU, hemos visto que es la carga de trabajo del socio y gerente: ¿Preferimos que tenga mucha o poca? Si tiene poca nos puede dedicar más tiempo,¿ pero puede ser un indicador de su poco éxito profesional?
- Indicación de debilidades de control interno: ¿Es apropiado el indicador del porcentaje de hallazgos de debilidades significativas en el control interno que no se correspondan con ajustes que comporten reformulación de las cuentas anuales según se indica en el indicador número 21 de EEUU? ¿O con errores conocidos? ¿Cómo se puede obtener, compartir y comprobar esta información si es de otros clientes de la firma?

- En la propuesta Holandesa se pide el número medio de horas de socio y gerente por trabajo de auditoría bien sea cotizada o no. El número medio de horas de encargo podría ser consecuencia de su diferencia de tamaño de las empresas auditadas y por tanto poco relevante en cuanto a indicador de la calidad.
- ¿Es realmente evidente o sujeto a juicio profesional poner la salvedad por empresa en funcionamiento tal como se pide en la propuesta de Estados Unidos en el indicador 25? ¿Es posible sin tener acceso a la información disponible para el auditor concluir a este respecto?
- Etc.

También hay que reseñar que el propio detalle de los indicadores que se proporciona en la propuesta de Estados Unidos, como podemos ver en el Anexo 2, en los indicadores números 20, 22, y 23 etc. se indica que el contenido requiere estudio, por lo que entendemos que no se han identificado indicadores a nivel de firma y a nivel de encargo que den una medida adecuada de lo que se pretende conocer. Esto nos dice dos cosas, la primera es que no es fácil y que cuando se entra en el caso concreto no es inmediato identificar indicadores específicos que nos cuantifiquen lo que nos gustaría saber, y la segunda es que este es un proyecto que está en desarrollo, que está lejos de estar acabado, y que es ahora cuando necesita que se le dediquen esfuerzos para conseguir que avance.

Los indicadores se necesitan con varios objetivos, tal como se ha detallado en el capítulo anterior, entre los que se indican para el comité de auditoría, para los inversores, para las propias firmas, para los organismos reguladores etc. En el ejercicio que pretendemos hacer a continuación nos fijaremos especialmente en los comités de auditoría y para el caso de selección de nuevos audito-

res, circunstancia esta que se va a prodigar en los próximos años en Europa y especialmente en España, dada la obligatoriedad de rotación de los auditores en que va a resultar la nueva Directiva Europea y, en consecuencia la nueva Ley de Auditoría española, que han entrado en vigor el 17 de junio del 2016.

Cuestiones previas

Antes de mencionar el conjunto de indicadores que entendemos podrían ser de aplicación en España a una empresa cotizada, pero que tienen que ser utilizados como base para ser adaptados a cada caso concreto, es básico que la empresa tenga claras una serie de cosas, que corresponden a preguntas como:

- ¿Qué espero del auditor?
- ¿Qué tipo de auditor necesito, con qué perfil?
- ¿Presencia nacional, internacional, que tenga presencia en determinados países, en determinada ciudad?
- ¿Necesito un auditor con experiencia sectorial? ¿En qué sector/es?
- ¿Qué características tiene la empresa que compliquen la auditoría? ¿Alguna que la facilite?
- ¿Qué característica/s del auditor nos podrá/n aportar más?
- De las experiencias anteriores ¿qué aspectos me gustaría repetir, cuales mejorar y cuáles eliminar?
- Etc.

Indicadores

La respuesta a estas preguntas facilitará la búsqueda e identificación de la firma de auditoría que nos conviene.

A continuación se detallan una serie de indicadores al respecto que he obtenido de la experiencia , conocimientos y estudio, y que considero básicos y que podrían ser el punto de partida para un posterior análisis y estudio más detallado.

Se dividen en seis apartados, que son los que se indican a continuación con un detalle esquemático de su contenido:

1) Enfoque general de la firma:

En este apartado se valorará, entre otros:

- Su gobierno corporativo y evaluación de su funcionamiento.
- Calidad, imagen y accesibilidad de sus líderes.
- Dimensión de su red internacional y presencia en los países y/o ciudades donde nos interesa su presencia.
- Prestigio y reputación internacional de la firma y en los principales países en que precisamos de sus servicios.
- Procedimientos internos de calidad.
- Procedimientos internos de independencia y confidencialidad.
- Presencia en foros profesionales.

2) Equipo humano:

Tendremos en consideración indicadores de su experiencia y competencia, entre otros señalamos los siguientes:

- Identificación clara de un socio responsable con capacidad técnica, experiencia profesional y de liderazgo para actuar como interlocutor y tomar decisiones que resuelvan las

situaciones que se puedan plantear, así como capacidad de comunicación adecuada y suficiente. Esto es aplicable a los principales países en que opere la compañía, si se trata de un grupo internacionalizado.

- Años de experiencia de los principales componentes del equipo en la profesión y en el sector (si se cree conveniente).
- Experiencia de los principales miembros del equipo en empresas de similares dimensiones y características.
- Experiencia en empresas cotizadas (si es el caso) o en empresas que cotizan en otros países, salidas a bolsa, operaciones de compra venta, revisión de asignaciones de PPA(Purchase Price Allocation), sectores regulados como el financiero, tests de deterioro etc.
- Disponibilidad de los miembros del equipo con mayor grado de responsabilidad (Socio y gerente), para preguntas y reuniones cortas durante el año.
- Existencia de recursos técnicos y especializados en el tratamiento y análisis de cuestiones contables y de auditoría complejas.
- Especialistas componentes del equipo y su perfil para los temas de fiscalidad y sistemas de información etc.
- Indicadores de rotación del personal.
- Capacidad del equipo para desenvolverse en el entorno internacional (si necesario).
- Resultados de la encuesta independiente de ambiente laboral
- Información sobre la capacitación y desarrollo profesional continuado de los profesionales de la firma.

3) Aspectos técnicos del proceso de auditoría.

Entre otros, analizaremos los siguientes:

- Metodología utilizada por el auditor
- Detalle de las áreas que serán objeto de atención primaria y enfoque específico de las particularidades de la auditoría en estas áreas.
- Procesos en relación con la evaluación de la efectividad de los controles internos.
- Plan para garantizar el cumplimiento de los calendarios previstos.
- Colaboración prevista con auditoría interna.
- Plan de actuación para el periodo de transición hacia un nuevo auditor.
- Sistemas de información, comunicación y documentación del proceso de auditoría.
- Qué podemos esperar en cuanto a carta de recomendaciones, sugerencias de mejora del control interno y otros aspectos de mejora.

4) Nivel de comunicación y otros aspectos a considerar.

En este apartado hay que considerar los siguientes aspectos:

- Experiencia previa y nivel de satisfacción con el servicio recibido de esta firma en experiencias anteriores.
- Entendimiento del funcionamiento organizativo de la empresa y de su modelo de negocio.
- Capacidad de comunicación de los líderes del equipo, así como de sintonización con el personal de la empresa con el que tiene que trabajar. Evaluación dinámica del equipo.

- Actitud y cooperación de la firma durante el proceso de evaluación de nuevos auditores:
 - Entusiasmo
 - Interés
 - Proactividad,
 - Transparencia
 - Etc.

5) Aspectos económicos:

- Volumen total de honorarios
- Tarifas horarias por categorías profesionales
- Gastos no incluidos en tarifas horarias
- Sistema de revisión de los honorarios y a partir de cuando
- Procedimiento de revisión de honorarios en caso de cambios de alcance
- Forma de facturación y pago.

6) Cuestiones finales:

La respuesta a estas preguntas puede ser relevante para alcanzar una conclusión:

- ¿Qué aporta esta firma como valor añadido especial al proceso de auditoría de cuentas de esta empresa?
- Nivel de compromiso de la firma con la empresa para garantizar el mejor servicio.

Utilización práctica de los indicadores

En cada caso específico tienen que escogerse los indicadores mencionados que sean aplicables y que aporten luz al proceso de evaluación de una firma de auditoría en base a las necesidades y características de la empresa contratante. Por esto es muy importante que como primer paso haya un proceso de reflexión y síntesis de los objetivos, aspectos específicos a considerar y priorización de los objetivos, lo cual se manifestará mediante una ponderación de cada uno de los factores analizados.

Con objeto de ilustrar cómo quedaría un cuadro resumen de evaluación de varias firmas, a continuación se indica un esquema que puede servir de modelo, de tal forma que se puede utilizar como guía para recoger las conclusiones de todo el proceso.

CUADRO RESUMEN DE EVALUACION

Indicadores de Evaluación de las Firmas Auditoras	VALORACIÓN				RESULTADO		
	Valor	Firma 1	Firma 2	Firma 3	Firma 1	Firma 2	Firma 3
Enfoque general Firma Auditora							
Equipo Humano							
Aspectos técnicos Proceso Auditoría							
Comunicación							
Aspectos económicos							
Cuestiones finales							
	100%						

Hay que considerar esta propuesta como inicial y que admite muchos desarrollos y mejoras, pero que abre un camino que pueda servir como orientación a una aplicación práctica así como a avances posteriores. Llegados a este punto es oportuna aquella frase de Nelson Mandela en relación a los retos que tenemos planteados, cuando dijo:

” After climbing a hill, one only finds that there are many more hills to climb....It always seems impossible until it’s done”.



❧ 7. CONCLUSIONES

El análisis de la problemática actual de la auditoría como elemento fundamental de la fiabilidad de la información financiera me ha permitido reflexionar sobre su situación actual, perspectivas de futuro y retos de mejora de su calidad, en base a lo que formulo las siguientes conclusiones:

- A nivel internacional existe la percepción de que el papel que realiza el auditor actualmente y de forma general no está a la altura de las necesidades de los mercados financieros, habiendo espacio para la mejora, lo cual plantea un reto muy importante para la profesión en general y los organismos reguladores en particular. De hecho los denominados “escándalos” financieros han funcionado como señal de alarma al resaltar de forma sonora que hay aspectos significativos a mejorar.
- Dicho lo anterior, hay que afirmar también que es innegable que la auditoría juega un papel muy relevante en el desarrollo económico porque aporta calidad, rigor, transparencia, confianza y valor añadido a la información financiera. De hecho el papel de los auditores ha permitido, en muchos casos, atenuar las dificultades y clarificar la posición de las empresas en situación comprometida.
- El IFAC, como representante de la profesión a nivel internacional, ha reaccionado a la presión de este mensaje, y como primer paso ha elaborado la nueva norma sobre informes de auditoría que será de aplicación en España para los ejercicios que se inicien a partir del 17 de junio

2016, y que supera el antiguo informe absolutamente estandarizado y pasa a compartir con el usuario de la información financiera las cuestiones clave de la auditoría. En este sentido el hecho de que el auditor aporte mayor transparencia sobre la auditoría y aumente su valor comunicativo es un elemento que se percibe como un aumento del valor de la auditoría. Ya se ha empezado a aplicar en países como Reino Unido, Holanda y Sudáfrica etc. y las impresiones recogidas al respecto son positivas.

- Para demostrar su gran preocupación por la calidad el IAASB ha identificado los elementos clave que generan un entorno adecuado para la calidad de la auditoría que ha resumido en su publicación “A Framework for Audit Quality” de febrero del 2014, que sirve como marco de referencia de futuras actuaciones y fomenta el desarrollo de un entorno donde se fomenten los factores favorables.
- El enfoque del IFAC como respuesta al reto de la calidad enunciado ha tenido como exponente el documento “Enhancing Audit Quality in the Public Interest” que se está debatiendo en las más altas instancias a nivel internacional, habiendo identificado tres áreas donde debería mejorar la normativa internacional :el Escepticismo Profesional, el Control de Calidad y las Auditorías de Grupos. En el mencionado documento se detallan una serie de aspectos a considerar para robustecer las normas en estas áreas y que puedan cubrir, o al menos mitigar, lo que se considera las principales debilidades identificadas en las auditorías.
- La forma en la que se lleva a cabo la auditoría se esconde bajo la superficie, y los puntos fuertes y débiles del proceso son opacos. El único resultado visible de la auditoría

ha sido hasta ahora un informe normalizado que no se puede utilizar para distinguir a unos auditores de otros. Resulta pues difícil evaluar los elementos que definen la calidad de una auditoría o comprender cómo se pueden fortalecer; también resulta difícil reconocer y recompensar la calidad de una auditoría cuando esta existe. Por otra parte se sabe que algunos comités de auditoría están experimentando con varios tipos de AQI a la hora de aportar información a las negociaciones con los auditores de sus empresas.

- En este entorno de fomento de la calidad y como complemento del diseño del marco para su desarrollo, se ha llevado a cabo en diferentes países como Estados Unidos, Reino Unido, Suiza, Australia, Canadá, Holanda etc., así como por parte de algunos organismos internacionales como el IOSCO, un esfuerzo de identificación de los Indicadores de la Calidad de la Auditoría (AQI), para objetivarla al máximo, facilitando así su medida y por tanto su seguimiento y comparación por parte de los comités de auditoría, los inversores y las propias firmas de auditoría que podrían pretender diferenciarse por la calidad.
- El esfuerzo más ambicioso ha sido el desarrollado en Estados Unidos por el PCAOB, pero que aún está en fase de discusión entre las partes implicadas y necesitará algún tiempo antes de que se implante y comience a operar como un conjunto de indicadores que sirvan de medida objetiva y se ganen la confianza de sus usuarios. Poder comparar las tendencias, será una de sus mayores aportaciones, pero para esto se necesita una información histórica que solo se tendrá cuando estos indicadores lleven un tiempo utilizándose.

- Los datos generados a partir de un conjunto de AQI bien elegidos podrían centrar de nuevo la atención de los inversores en los elementos como la solidez o la debilidad de una auditoría y en las características de las auditorías de calidad. Podrían alertar a los inversores sobre la calidad de una auditoría en lo que respecta a un determinado encargo, o incluso una empresa de auditoría en concreto, proporcionarles el contexto necesario para comprender lo que supone una auditoría de alta calidad y permitir a los analistas facilitar a los inversores información adicional sobre la calidad de las auditorías tanto a nivel del encargo como de la firma. También podría aportar información a los inversores a la hora de ejercer su derecho de voto para ratificar la elección de un auditor por parte de un comité de auditoría. Al tener estos efectos, los AQI podrían incrementar en última instancia la presión por la diferenciación en el mercado de las auditorías en términos de calidad y, por lo tanto, impulsar mejoras globales en este aspecto.
- No hemos tenido noticia de que en España se haya avanzado en este proyecto, por lo que hemos intentado aportar un grano de arena apuntando unas bases para su desarrollo, pero partiendo de unas explicaciones de que en cualquier caso es fundamental que la empresa defina sus necesidades y objetivos para poder determinar los indicadores que midan lo que pretende o necesita de acuerdo con sus prioridades y circunstancias.
- Así mismo hemos aportado una serie de indicadores que pueden ayudar a medir factores de calidad de las firmas de auditoría, que podrían servir a las empresas y sus comités de auditoría a la hora de valorar sus alternativas de elegir auditores. Este aspecto es especialmente útil en es-

tos momentos en que el 17 de junio del 2016 ha entrado en vigor en España la nueva Ley de Auditoría que va a provocar cambios en las firmas que auditan las principales Entidades de Interés Público, como son las empresas cotizadas, por los requisitos de rotación de auditores que establece. De hecho ya se han anticipado algunos de estos cambios.

- Estos indicadores tienen que ser adaptables a los diferentes sectores, países, tamaño y otras características de las empresas. Se puede anticipar que siempre se necesitarán adaptar a cada empresa y sus circunstancias en particular y nunca reemplazarán “el juicio” de las personas responsables de evaluar o contratar al auditor, pero sí que le pueden proporcionar información relevante y estructurada para sus decisiones.
- Del análisis de las principales propuestas de AQI realizadas internacionalmente , valoramos como muy completa la que viene de EEUU, ya que contempla 28 indicadores y que están desarrollados a nivel firma y a nivel encargo, pero para el caso de España sugerimos empezar con un planteamiento más limitado, como es el que han hecho Holanda, Gran Bretaña y Suiza, .

En este sentido proponemos considerar estos indicadores en el informe de transparencia a realizar por las firmas de auditoría , que entendemos está pendiente de establecer su contenido en el reglamento que desarrollará la nueva Ley de Auditoría, que está en proceso de elaboración.

- Estas reflexiones, comentarios, recopilación de información desarrollada en el contexto internacional y aportaciones han sido realizadas con la intención de contribuir

al desarrollo de unos AQI para España, ya que están considerados internacionalmente como un instrumento valioso para el desarrollo y seguimiento de la calidad de la auditoría. Si más no, con este trabajo pretendo contribuir al debate de si vale la pena desarrollar unas AQI para nuestro país, adecuadas a nuestro entorno y necesidades, tal como se está haciendo en muchos de los países donde se han tomado en serio el reto de mejorar la calidad de la auditoría.

- También es importante constatar la necesidad de dar respuesta por parte de los auditores a las crecientes demandas del mercado sobre la aportación del auditor ante el volumen de información corporativa que utiliza el mercado, más allá de las cuentas anuales. De hecho las expectativas de los inversores, accionistas, proveedores y resto de grupos de interés son mayores en un mercado global que opera en tiempo real y toma decisiones con indicadores de diversa índole. Se exige no solo un plus de transparencia por parte de las empresas, sino una información que refuerce la confianza del público en las entidades, con una información corporativa más integrada con los estados financieros. Ante estos nuevos retos, la auditoría puede y debe desempeñar un papel más activo al extender su misión de verificación independiente a otras áreas de información corporativa.

Y terminaré con aquellas elocuentes palabras de dos de nuestros grandes poetas. A J.V. Foix cuando dice: “Res no sácaba i tot comença”, y a Miquel Martí Pol, cuando en el poema Ara Mateix dice: “que tot està per fer i tot es possible”.



⊗ ANEXOS

Anexo I

EJEMPLO DEL NUEVO INFORME DE AUDITORÍA SEGÚN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDI- TORÍA

Informe de auditoría independiente de Cuentas Anuales

A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente)

Informe sobre la auditoría de los estados financieros

Opinión

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC, S.A. (en adelante, la Sociedad) y sociedades dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20XX, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas a los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos expresan, en todos los aspectos materiales, la imagen fiel de la situación financiera de la Sociedad ABC a 31 de diciembre de 20XX, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE).

Además, en España, en el caso de informes de auditoría de las EIP, se incluirá una confirmación de que el informe de auditoría es coherente con el informe adicional para la comisión de Auditoría.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros” de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con (identificar los requerimientos de ética aplicables a la auditoría de los estados financieros) en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

En España, la declaración del auditor en relación con la independencia será más exhaustiva, con mayor grado de detalle en el informe de las Entidades de Interés Público.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave son aquellas que, de acuerdo con nuestro juicio profesional, eran las más significativas en nuestra auditoría de las cuentas anuales de este ejercicio. Estas cuestiones han sido tenidas en consideración en el contexto de la auditoría en su conjunto, y en formarnos una opinión sobre ella, pero no damos una opinión separada sobre estas cuestiones.

-(Nombre de la cuestión clave de auditoría)

Consulte la Nota X de los estados financieros.

Describir la cuestión clave y el motivo : describir el modo en que se ha tratado dicha cuestión en la auditoría.

En España, los informes de todas las entidades describirán los riesgos considerados más significativos, un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, las observaciones más importantes derivadas de dichos riesgos.

Otra información

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la Otra información, que abarca [la información en el informe XI],

pero no incluye los estados financieros y nuestro correspondiente informe de auditoría. Nuestra opinión sobre los estados financieros no abarca la Otra información y no expresamos ninguna otra forma de seguridad concluyente. En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la Otra información y, al hacerlo, considerar si hay una incongruencia material entre esa información y los estados financieros o nuestros conocimientos obtenidos en la auditoría, o si, de algún modo, parecen contener una incorrección material. Si, basándonos en el trabajo realizado, concluimos que existe una incongruencia material en esta otra información, estamos obligados a informar de este hecho. No tenemos nada que comunicar en este sentido.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad con respecto a los estados financieros

Los Administradores son responsables de formular los estados financieros de forma que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE), y del control interno que la dirección consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, los administradores son responsables de la valoración de la capacidad del Grupo de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según proceda, las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento y utilizando la base contable de empresa en funcionamiento excepto si tienen intención de liquidar la Sociedad o cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

En España, la Comisión de Auditoría de las Entidades de Interés Público tiene la responsabilidad de supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (esta parte podría trasladarse en un anexo del informe, o en un sitio web común)

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando exista. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales, si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influirán en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- *Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o elusión del control interno.*
- *Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno del Grupo.*

- *Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.*
- *Concluimos sobre lo adecuado de utilizar, por parte de los Administradores, la base contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre la existencia, o no, de una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se nos requiere llamar la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.*
- *Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y los hechos subyacentes de un modo que expresen la imagen fiel.*
- *Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificada y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identifiquemos en el transcurso de la auditoría.*
- *También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido con los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia, y comunicado con ellos acerca de todas las*

relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente puedan afectar a nuestra independencia y, cuando sea aplicable, las correspondientes salvaguardas. Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de auditoría. Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohiban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinamos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.

En España, el párrafo anterior, que para las NIA se aplica a entidades cotizadas, se incluirá en los informes de todas las EIP.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[El formato y el contenido de este apartado del informe de auditoría variarán en función de la naturaleza de las demás responsabilidades de información del auditor impuestas por la ley o reglamento locales, o por normas de auditoría nacionales].

[Informe de gestión]

[Confirmación sobre el informe adicional a la Comisión de Auditoría]

[Periodo de contratación]

[Otros servicios]

[Nombre del auditor]

[Firma según proceda en la jurisdicción particular]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

En España, según la nueva Ley de Auditoría, el auditor debe cumplir con los siguientes requerimientos adicionales de información:

- *Entidades de interés público:*
 - *indicar la fecha de designación y período total de contratación ininterrumpida, incluyendo renovaciones.*
 - *una declaración de que no se han prestado servicios ajenos a la auditoría cuya prestación esté prohibida*
 - *indicar los servicios, además de los servicios de auditoría legal, prestados a la entidad auditada de los que no se haya informado en los estados financieros o en el informe de gestión*
 - *indicar que la opinión de auditoría es coherente con el informe adicional para la Comisión de Auditoría.*
- *Para todas las entidades:*
 - *una opinión sobre si el contenido del informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulta de aplicación para su preparación*

ANEXO 2

Desarrollo de los indicadores de calidad de la auditoría propuestos por el PCAOB

1. Aprovechamiento del personal Este indicador mide el tiempo del personal sénior con experiencia en relación con el volumen total de trabajo de auditoría que supervisan.	
A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. Porcentaje de horas imputables a los socios de auditoría por el encargo con respecto a las horas imputables al resto del personal del encargo. b. Porcentaje de horas imputables a los socios de auditoría por el encargo con respecto a las horas imputables a los gerentes de la auditoría por el encargo. c. Porcentaje de horas imputables a los gerentes de la auditoría por el encargo con respecto a las horas imputables al resto del personal por debajo del gerente por el encargo.	a. Porcentaje de horas imputables a los socios de auditoría de la empresa con respecto a las horas imputables al resto del personal del encargo. b. Porcentaje de horas imputables a los socios de auditoría de la empresa con respecto a las horas imputables a los gerentes de la auditoría de la empresa. c. Porcentaje de horas imputables a los gerentes de la auditoría de la empresa con respecto a las horas imputables al resto del personal por debajo de gerente.
2. Carga de trabajo del socio El indicador «carga de trabajo del socio» genera información sobre el nivel de trabajo del que es responsable el socio del encargo de auditoría y el número de asuntos que debe atender.	
A nivel del encargo	A nivel de la empresa auditora
a. Horas imputables gestionadas por el socio del encargo de auditoría con respecto a todos los clientes cotizados y privados del ejercicio en curso (previstos) y del ejercicio anterior (reales). b. Número de clientes cotizados, y número de clientes privados, cuyas auditorías son gestionadas por el socio del encargo de auditoría y auditorías en las que dicho socio es un revisor del control de calidad, señalando aquellas con finales de año naturales, correspondientes al ejercicio en curso (previstos) y al ejercicio anterior (reales). c. Porcentaje de utilización (horas cargables a clientes en relación a horas disponibles) del socio del encargo de auditoría correspondiente al ejercicio en curso (previsto) y al ejercicio anterior (real).	a. Media de horas cargables a clientes gestionadas por socios del encargo de auditoría de una empresa cotizada con respecto a todos los clientes cotizados y privados del ejercicio en curso (previstos) y del ejercicio anterior (reales). b. Porcentaje de utilización medio (horas cargables a clientes en relación a las horas totales disponibles) de los socios del encargo de auditoría de una empresa cotizada correspondiente al ejercicio en curso (previsto) y al ejercicio anterior (real).

3. Carga de trabajo del gerente y del personal Este indicador proporcionará información sobre la carga de trabajo de los gerentes de las auditorías y del personal de auditoría.	
A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
En lo que respecta a los gerentes y al personal de auditoría, respectivamente: a. Porcentaje de utilización correspondiente al ejercicio en curso (previsto) y al ejercicio anterior (real). b. Media de horas trabajadas por semana medidas a partir del día posterior a la fecha de final de ejercicio de los clientes hasta la fecha del dictamen de auditoría, en relación con todos los encargos y por cada nivel del personal.	a. Utilización media del gerente y del personal de auditoría, respectivamente: b. Media de horas imputables al gerente y al personal de auditoría durante diferentes periodos del año (p. ej., durante los periodos de mayor carga de trabajo de auditoría).

4. Recursos técnicos contables y de auditoría Este indicador mide el nivel de personal central de una empresa (u otros recursos contratados por la empresa) disponible para proporcionar a los equipos del encargo asesoramiento sobre temas complejos, inusuales o poco recurrentes y la medida en la que se hace uso de los mismos en un encargo en concreto.	
A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. Horas imputables a los recursos técnicos como porcentaje del total de horas dedicadas al encargo.	a. Tamaño de la «oficina nacional» de una empresa o de otros recursos técnicos de auditoría como porcentaje del total de su personal de auditoría, utilizando una medición del «equivalente a tiempo completo» para tener en cuenta a aquellas personas que dedican solo parte de su tiempo a temas relacionados con los recursos técnicos.

5. Personas con habilidades o conocimientos especializados Este indicador mide el uso dentro del marco de un encargo de auditoría de personas con «habilidades o conocimientos especializados», que no sea el personal de contabilidad o de auditoría contabilizado como recursos técnicos contables y de auditoría en el indicador 4. Estas personas pueden formar parte del personal de la empresa o pueden estar contratadas por la empresa.	
A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. Horas imputables por personas con habilidades o conocimientos especializados (excepto aquellas contabilizadas como recursos técnicos en virtud del indicador 4), en total y por especialidad departamental, como porcentaje del total de horas imputables a un encargo en el ejercicio en curso (previstas) y en el ejercicio anterior (reales).	a. Horas imputables de personas con habilidades o conocimientos especializados (excepto aquellas contabilizadas como recursos técnicos en virtud del indicador 4), en total y por especialidad departamental, como porcentaje de las horas imputables reales de una empresa.

6. Experiencia del personal de auditoría

Este indicador mide el nivel de experiencia de los miembros de un determinado equipo de encargo y la experiencia media ponderada del personal de la empresa en general.

A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
En lo que respecta a socios, gerentes, auditores en plantilla, especialistas y revisores de calidad de los encargos: a. Número de años en el encargo. b. Número de años en la responsabilidad actual y nivel de personal. c. Número de años: (i) en la empresa y (ii) en la profesión de auditoría.	a. Experiencia media del total del personal de auditoría. b. Media ponderada de años de experiencia de los socios, los gerentes, los auditores en plantilla y los especialistas, respectivamente.

7. Experiencia en el sector del personal de auditoría¹

Este indicador aborda la experiencia de los miembros sénior de un equipo de encargo, así como de los especialistas, en el sector en el que opera la empresa auditada.

A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. Número de años de experiencia acumulada de los socios, los gerentes de la auditoría, los especialistas y los revisores de calidad de la auditoría, respectivamente, en el sector de la empresa cotizada auditada.	

8. Rotación del personal de auditoría

Este indicador mide la rotación, es decir, los traspasos a otros encargos o el movimiento a otras auditoras, tanto a nivel del encargo como, de forma más general, a nivel de la firma auditora.

A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. Porcentaje de socios, responsables, personal de auditoría, especialistas y revisores de la calidad del encargo, respectivamente, del ejercicio anterior que han abandonado la empresa auditora o han sido reasignados a otros encargos de auditoría dentro de la propia auditora.	a. Porcentaje de socios, responsables, personal de auditoría y especialistas, respectivamente, que han abandonado la auditora o la práctica de auditoría de la empresa auditora en los 12 meses anteriores.

9. Cantidad del trabajo de auditoría centralizado en los centros de servicio compartidos Este indicador mide el grado en el que la empresa de auditoría ha centralizado el trabajo de auditoría en centros de servicio.	
A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. Porcentaje del trabajo total de auditoría del encargo (por horas imputables) cuya ejecución se lleva cabo de forma centralizada en centros de servicio.	a. Porcentaje del trabajo de auditoría (por horas imputables) cuya ejecución se lleva cabo de forma centralizada en centros de servicio.

10. Horas de formación por profesional de auditoría Este indicador se centra en las horas de formación pertinente “incluida la formación específica del sector” que han recibido los miembros del equipo del encargo, y de la firma del encargo.	
A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. Horas anuales de formación en materia contable y de auditoría, así como horas de formación específica del sector para socios, gerentes de auditoría, auditores en plantilla, especialistas y revisores de calidad de los encargos, respectivamente. b. Horas totales de formación en ética e independencia para los grupos de personal recogidos en el punto «a».	a. Media anual de horas de formación en materia contable y de auditoría, así como horas de formación específica del sector en total y para socios, gerentes, auditores en plantilla, especialistas y revisores de calidad de los encargos, respectivamente. b. Media de horas de formación en ética e independencia para los grupos de personal recogidos en el punto «a».

11. Horas de auditoría y áreas de riesgo Este indicador mide el tiempo que los miembros de un equipo de auditoría han dedicado a todos los niveles a áreas de riesgo identificadas por la empresa auditora durante la planificación de la auditoría.	
A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. Horas totales imputables, y porcentaje de horas, por área de riesgo importante a los socios, responsables, personal de auditoría, personal de recursos técnicos contables y de auditoría, especialistas y al revisor de la calidad del encargo, respectivamente, correspondientes al ejercicio en curso (previstas) y al ejercicio anterior (reales).	a. En lo que respecta a las auditorías por sector, calculadas por separado, media de horas imputables en general y por área de riesgo importante a los socios, gerentes, personal de auditoría, personal de recursos técnicos contables y de auditoría, especialistas y a los revisores de la calidad del encargo, respectivamente, correspondientes al ejercicio en curso (previstas).

12. Asignación de horas de auditoría a las fases de la auditoría Este indicador mide el esfuerzo y el personal que la auditoría dedica a planificar la auditoría, al trabajo de campo intermedio y a la conclusión de la auditoría.	
A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. Horas totales imputables del ejercicio en curso (previstas) y del ejercicio anterior (reales) a cada fase de la auditoría (es decir, la planificación, las revisiones trimestrales, el trabajo de campo intermedio, el trabajo de campo final hasta la fecha de publicación del informe y el trabajo posterior hasta la fecha de conclusión de la documentación de auditoría) correspondiente a los socios, gerentes, personal de auditoría, personal de recursos técnicos, especialistas y al revisor de la calidad del encargo, respectivamente.	a. Porcentaje de horas que la firma auditora ha dedicado, respectivamente, a la planificación, las revisiones trimestrales, el trabajo de campo intermedio, el trabajo de campo final hasta la fecha de publicación del informe y el trabajo posterior hasta la fecha de conclusión de la documentación de auditoría) correspondiente a los socios, responsables, personal de auditoría, personal de recursos técnicos, especialistas y a los revisores de la calidad del encargo.

13. Resultados de encuestas independientes realizadas al personal de la empresa Este indicador mide la «pauta marcada por la cúpula» de la firma auditora mediante el uso de una herramienta de encuesta.	
A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
Ninguno	a. Encuestas independientes anónimas al antiguo y al actual personal de la firma acerca de la «pauta marcada por la cúpula», la calidad de la supervisión y la formación y la medida en la que la auditora fomenta un entorno que favorece el hecho de hablar sobre posibles problemas y promueve y recompensa el escepticismo profesional.

14. Calificaciones de calidad y remuneración

Este indicador mide la posible correlación entre las calificaciones de alta calidad y los incrementos en la remuneración y la relación comparativa entre las calificaciones de baja calidad y los incrementos y descensos en la remuneración.

A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
Ninguno	a. Porcentaje de socios y gerentes, respectivamente, con calificaciones de rendimiento excepcionales en lo que respecta a la calidad de la auditoría. b. Porcentaje de socios y gerentes, respectivamente, con calificaciones de rendimiento excepcionales que perciben aumentos por encima de la media en su remuneración. c. Porcentaje de socios y gerentes, respectivamente, con calificaciones de baja calidad. d. Porcentaje medio de aumento o descenso de socios y gerentes, respectivamente, con calificaciones de baja calidad.

15. Honorarios de auditoría, esfuerzo y riesgo del cliente

Este indicador proporciona información sobre la relación entre el encargo o las tarifas y horas de la firma de auditoría, por un lado, y los niveles de riesgo del cliente, por otro.

A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. Cambio porcentual con respecto al ejercicio anterior en: (i) las tarifas de auditoría y (ii) las horas imputables a socios y gerentes, respectivamente, junto con el hecho de si el cliente ha sido identificado por la auditora como de alto riesgo.	a. Cambio porcentual con respecto al ejercicio anterior en: (i) los ingresos totales de auditoría cobrados a los clientes (empresas cotizadas) y (ii) las horas imputables a socios y gerentes, respectivamente, junto con el porcentaje de clientes (empresas cotizadas) de la auditora clasificados como de alto riesgo.

16. Cumplimiento de los requisitos de independencia

Este indicador mide varios elementos del programa de control y formación en independencia de la empresa auditora, así como la importancia que le atribuye a dicho programa.

A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. Porcentaje de personal del encargo sujeto a revisiones de cumplimiento de la independencia personal de la auditora. b. Media de horas de formación en independencia obligatorias por miembro del equipo del encargo.	a. Porcentaje de personal de la empresa auditora sujeto a revisiones anuales de cumplimiento de la independencia personal de la auditora. b. Media de horas de formación en independencia obligatorias por empleado de auditoría y otros empleados profesionales de la empresa auditora cubiertas por las normas de independencia de la Comisión (estén o no involucrados en la práctica de auditoría de la empresa auditora), respectivamente. c. Porcentaje de encargos de auditoría de entidades emisoras sujetos a revisiones de control de calidad internas anuales en lo que respecta al cumplimiento de la independencia. d. Nivel de inversión en apoyo centralizado para supervisión del cumplimiento de los requisitos de independencia por 100 clientes de auditoría (empresas cotizadas) (para auditoras con 500 de estos clientes). e. Porcentaje de clientes de auditoría (empresas cotizadas) perdidos debido a violaciones de la independencia.

17. Inversión en infraestructura que respalde la auditoría de la calidad

Este indicador mide las cantidades que las firmas de auditoría invierten en personas, procesos y tecnología con el fin de respaldar la base sobre la que depende una auditoría de calidad.

A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. Inversión en el equipo del encargo como porcentaje de los ingresos generados a través del encargo.	a. Inversión en la práctica de auditoría como porcentaje de los ingresos de la empresa auditora.

18. Resultados de la revisión de calidad interna de las empresas de auditoría

Este indicador contiene información sobre las revisiones de calidad internas llevadas a cabo por cada empresa de auditoría.

A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. Resultados de cualquier inspección de calidad interna de las auditorías realizadas para el cliente del encargo, incluido el número (si lo hubiere) de deficiencias de auditoría de una magnitud similar a un hallazgo de la Parte I del PCAOB.	a. Porcentaje de auditorías de empresas cotizadas sujetas a inspecciones de calidad internas por parte de la empresa de auditoría. b. Porcentaje de dichas inspecciones con una deficiencia de una magnitud similar a un hallazgo de la Parte I del PCAOB. c. Porcentaje de dichas inspecciones con más de una de estas deficiencias de auditoría.

19. Resultados de la inspección del PCAOB

Este indicador contiene información sobre los resultados de la inspección realizada por el PCAOB en relación con el encargo o la empresa de auditoría implicada.

A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. Los resultados de cualquier inspección realizada por el PCAOB de las auditorías de la entidad emisora del encargo, así como el número y la naturaleza de cualquier hallazgo identificado en la Parte I.	a. Número y porcentaje de auditorías inspeccionadas por el PCAOB que tienen como resultado un «hallazgo en la Parte I». b. Número y porcentaje de auditorías inspeccionadas por el PCAOB que tienen como resultado más de un «hallazgo en la Parte I». c. Número y porcentaje de auditorías inspeccionadas por el PCAOB que tuvieron como resultado una reformulación. d. Número, naturaleza y fechas de las deficiencias en el control de la calidad abordadas en la Parte II de los informes de inspección del PCAOB publicados (y fechas de dichas publicaciones), si las hubiere, junto con información acerca de los posteriores esfuerzos de corrección de la auditora.

20. Prueba de competencia técnica

Este indicador pretende medir el nivel de competencia técnica del personal de una firma de auditoría y el éxito de los esfuerzos realizados para mantener dicho nivel de competencia.

A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. El contenido requiere un estudio.	a. El contenido requiere un estudio.

21. Frecuencia e impacto de las reformulaciones de los estados financieros para la corrección de errores

Este indicador mide las reformulaciones realizadas para corregir errores detectados en los estados financieros cuya auditoría ha realizado la firma auditora.

A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. Número y magnitud de las reformulaciones para corregir errores de la práctica de auditoría a nivel del encargo, calculadas anualmente.	a. Número y porcentaje (de estados financieros auditados) de las reformulaciones para corregir errores de una práctica de auditoría a nivel del encargo, calculadas anualmente, y magnitud de dichas reformulaciones. b. Las cinco principales reformulaciones anuales de la firma de auditoría medidas por la magnitud de dichas reformulaciones.

22. Fraude y otras conductas indebidas en materia de información financiera

Este indicador tiene que ver con la notificación de casos de fraude y otras conductas indebidas en materia financiera, tanto a nivel del encargo como de la firma de auditoría.

A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. El contenido requiere un estudio.	a. El contenido requiere un estudio.

23. Inferir la calidad de la auditoría a partir de mediciones de la calidad de la información financiera

Este posible indicador se centra en si (y qué) mediciones de la calidad de la información financiera utilizadas por los analistas de inversión, el mundo académico y los organismos reguladores también se pueden utilizar como mediciones de la calidad de las auditorías.

A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. El contenido requiere un estudio.	a. El contenido requiere un estudio.

24. Información puntual de los puntos débiles del control interno

Este indicador refleja la medida en la que una firma de auditoría identifica puntos débiles importantes en los controles internos que la entidad emisora lleva a cabo de forma periódica con la información financiera.

A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. Igual que a nivel de la firma auditora pero en relación con los informes de auditoría para el cliente del encargo.	a. Porcentaje de hallazgos de puntos débiles importantes en el control interno de la información financiera sin las/los correspondientes: (i) reformulaciones para corregir errores o (ii) errores conocidos. b. Porcentaje de: (i) reformulaciones para corregir errores o (ii) errores conocidos, sin los correspondientes puntos débiles importantes en los controles internos de la información financiera identificados el ejercicio anterior.

25. Información puntual de los problemas de una empresa en funcionamiento

Este indicador se centra en lo idoneidad del uso que el auditor hace del concepto de empresa en funcionamiento en sus dictámenes.

A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. Igual que a nivel de la empresa auditora «a», pero en relación con los informes de auditoría para el cliente del encargo.	a. El número y el porcentaje de informes de auditoría sin ninguna referencia al concepto de empresa en funcionamiento en el ejercicio anterior a una crisis financiera del cliente del encargo, p. ej., concurso de acreedores, reestructuración de deuda problemática, adquisición problemática o rescate. b. Las cinco mayores entidades emisoras por capitalización de mercado del indicador anterior.

26. Resultados de encuestas independientes realizadas a miembros del comité de auditoría

Este indicador mide la efectividad de la comunicación entre los auditores y los comités de auditoría mediante el uso de una herramienta de encuesta.

A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
Ninguno	a. Encuesta independiente y anónima a los miembros del comité de auditoría que supervisa uno o más encargos de auditores de una auditora con el fin de evaluar el nivel y la calidad de la comunicación entre auditores y clientes.

27. Sanciones del PCAOB y el SEC Este indicador mide los expedientes sancionadores aplicadas por el PCAOB y el SEC en temas de auditoría y temas relacionados con una firma auditora.	
A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. Expedientes sancionadores de las autoridades públicas, del SEC o del Consejo, medidos a lo largo de los cinco años anteriores, con la firma auditora o sus socios, con respecto al cliente del encargo.	a. Expedientes sancionadores de entidades públicas, del SEC o del Consejo, medidos a lo largo de los cinco años anteriores, con la empresa auditora o sus socios, con respecto temas de auditoría.

28. Tendencias en los litigios privados Este indicador se centra en los litigios privados que afectan a la firma de auditoría.	
A nivel del encargo	A nivel de la firma auditora
a. Frecuencia, naturaleza y resultados de los litigios privados relacionados con el trabajo de la firma de auditoría para el cliente del encargo.	a. Frecuencia, naturaleza y resultados de los litigios privados relacionados con la práctica de auditoría de la auditora en el sector de las empresas cotizadas.

BIBLIOGRAFÍA

- Alonso Ayala, Mario (7 de junio 2016). Los auditores: guardianes o sabuesos. Expansión
- Arce, Virginia (2016). El informe del auditor que viene. Recuperado el día 25 de abril de 2016 de <http://ideas.pwc.es/archivos/20160219/el-informe-del-auditor-que-viene>
- Association of Chartered Certified Accountants (March 2016). The future of Audit.
- Borràs Pàmies, Frederic (Febrero 2016). Indicadores de Calidad de la Auditoría. Revista Auditores. Instituto Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid.
- Cinco días. (2016). Las auditoras darán más información sobre los riesgos de las empresas. Recuperado el día 08 de mayo de 2016 http://cincodias.com/cincodias/2016/03/07/empresas/1457371597_828322.html
- Clearer Transparency (June 2015). Assessing the second year of Audit Firm Transparency Reports in Australia. Chartered Accountants of Australia and New Zealand.
- Comité Consultivo del Tesoro (2008). Informe sobre la profesión de Auditoría.EEUU.
- Financial Reporting Council (2008). Statutory Audit (Transparency) Instrument. UK.
- Financial Reporting Council from U.K.(2015) Extended auditor's reports. A review of experience in the first year. London

- FRC UK (2015). Transparency Reporting by Auditors of Public Interest Entities: Review of Mandatory Reports. London.
- IAASB. IFAC (February 2014). A Framework for Audit Quality. Key elements that create an environment for audit quality. International Federation of Accountants.
- IAASB . IFAC.(December 2015). Enhancing Audit Quality in The Public Interest. International Federation of Accountants.
- International Organization of Securities Commissions (IOSCO) (2014). Annual Report.
- Ismail, Salim(2014).Exponential Organization. Singularity University . New York(USA)
- KPMG. (2016). Nuevo informe de auditoría. Recuperado el día 28 de abril de 2016 de <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/nuevo-informe-auditoria.pdf>
- Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (2014). In the Public Interest. Holanda.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (July 2015). Concept Release on Audit Quality Indicators.
- Rejón, Manuel. (2015). Últimos cambios sustanciales en los informes de auditoría (IFAC). Recuperado el día 01 de mayo de 2016 de <http://mrejon.blogcanalprofesional.es/ultimos-cambios-sustanciales-en-los-informes-de-auditoria-ifac/>
- The Canadian Public Accountability Board (CPAB). 2014. Audit Quality Indicators: In Search of the Right Measures.
- The Federal Audit Oversight Authority (FAOA) in Switzerland. Activity Report 2014.
- The US Center for Audit Quality (CAQ): Approach to Audit Quality Indicators.

- Unilever (2016). Independent auditor's reports. Recuperado el día 03 de mayo de 2016.
https://www.unilever.com/Images/annual_report_and_accounts_ar15_tcm244-478426_en.pdf



Discurso de contestación

Excmo. Sr. Dr. Emili Gironella Masgrau

Con la venia

Excelentísimo Sr. Presidente de la Real Academia Europea de Doctores

Excelentísimos Sres. Académicos

Excelentísimas e Ilustrísimas Autoridades

Señores y Señores

Es un gran honor para mí que la Real Academia me haya designado para realizar la contestación al discurso de ingreso del Excelentísimo Sr. Dr. D. Frederic Borrás Pàmies como nuevo Académico de esta docta casa.

El nuevo beneficiario en su discurso de ingreso ha expuesto los retos que tiene la auditoría de cuentas para el futuro, dibujando también los dos objetivos más importantes de esta profesión: proporcionar confiabilidad a los usuarios y transparencia a la información financiera. Son dos objetivos realmente ambiciosos que la profesión de auditoría tiene planteados y que en el futuro deberá gestionar para prestar un servicio útil a la sociedad.

Primero realizaré una laudatio del nuevo académico para conocer los aspectos más relevantes de su personalidad y de todas aquellas actividades científicas y profesionales.

Laudatio

El nuevo académico nació el 25 de junio de 1951 en Tortosa, cursando los estudios primarios y secundarios en su tierra natal.

En octubre de 1970 ingresó en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales (en la actualidad Facultad de Economía y Empresa) de la Universidad de Barcelona donde estudió la especialidad de economía general por su voluntad de entender el funcionamiento del sistema económico y su deseo de profundizar en el mundo de la economía.

Su estancia en Barcelona se ubicó en el colegio mayor Peñafort, situado en la Avenida Diagonal, muy cerca de la Facultad. Allí tuvo la suerte de relacionarse con muchos otros alumnos universitarios que cursaban carreras distintas, desde medicina, ingeniería y física hasta economía, derecho y arquitectura, entre otras. Aquí, por primera vez convivió ampliamente con la multidisciplinariedad.

El ingreso del nuevo académico en nuestra Corporación le va a permitir la posibilidad de renovar el carácter multidisciplinar con Académicos también de reconocido prestigio del ámbito de la Unión Europea y de otros países del mundo.

Cuando en 1975 finalizó su licenciatura en ciencias económicas y empresariales cursó el MBA de ESADE “full time” en su primera promoción, ofreciéndole una formación de postgrado de alto nivel académico.

Cuando estaba finalizando sus estudios en ESADE asistió a una de las presentaciones que hacían algunas empresas a los alumnos que estaban terminando sus estudios para intentar contratar nuevos graduados. El nombre de esta empresa era Peat, Marwick, Mitchell & Co -años después como consecuencia de su fusión con KMG pasó a llamarse KPMG, que es el nombre actual con la que se la conoce-, firma internacional que en aquellos días únicamente se dedicaba a auditar empresas.

Después de realizar varias entrevistas le propusieron integrarse en la firma de auditoría, incorporándose a la oficina de Barcelona en el verano de 1976, cuando la plantilla era de 22 profesionales. Es preciso remarcar que estuvo trabajando en KPMG durante más de 36 años, hasta el momento de su jubilación en dicha sociedad de auditoría, en la que trabajaban más de 600 profesionales en la oficina de Barcelona y filiales.

En septiembre de 1979 se incorpora, en un programa de intercambio internacional, a la oficina de Philadelphia en los Estados Unidos de América, donde permaneció 2 años. He de indicar que las firmas internacionales de auditoría -que dedican recursos considerables a la internacionalización-, solamente acceden los profesionales con una madurez intelectual y profesional que la firma los ve como candidatos que podrán ser en el futuro integrables en el grupo empresarial, con una filosofía de trabajo y de aportación de valor añadido incuestionable.

En Philadelphia, además de ir adquiriendo una experiencia profesional de primer nivel, realizó un curso avanzado de finanzas en la Drexel University y también se preparó para superar el examen de Certified Public Accountant (CPA), esto es, el examen norteamericano para ser auditor de cuentas, que tenía una duración de varios días y que suponía una prueba de velocidad, de resistencia y de un alto nivel de conocimientos.

En 1981 se incorporó de nuevo a la oficina de Barcelona y continuó avanzando en su carrera profesional, hasta que en el año 1985 fue admitido como socio -tenía 34 años en aquel momento- en su firma, cuando en España solo había 15 socios. Como socio ocupó posiciones de responsabilidad tales como: miembro del comité de dirección de la firma, del consejo de socios, del consejo de administración de las sociedades del grupo

KPMG en España con cerca de 3000 profesionales en plantilla y responsable de la oficina de Barcelona, teniendo en cuenta que esos años se abrieron oficinas en Palma de Mallorca, en Girona y en Andorra, que se dirigían desde la oficina central de Barcelona y desde las que se prestan servicios de auditoría, asesoría fiscal y legal y consultoría en sus diferentes especialidades.

En el año 1979 ingresa en el cuerpo de Censores Jurados de Cuentas de España. En 1993 presenta su tesis doctoral en la Universidad de Barcelona, “Nuevos instrumentos financieros: su reflejo en las cuentas anuales”, en la que realizaba un estudio riguroso acerca de los derivados financieros, aspecto complejo de la contabilidad y tratado por muy pocos profesionales, obteniendo la calificación de “cum laude”. En el año 1998 publica su tesis doctoral con la incorporación de nuevas aportaciones en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del Ministerio de Hacienda con el título de “Contabilización de los derivados financieros”.

Del año 1998 a 2004 fue Presidente del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya que la Generalitat de Catalunya distinguió a esta Institución con la Creu de Sant Jordi.

Fue Presidente del AMA (Arco Mediterráneo de Auditores), asociación internacional que integra cerca de 40.000 auditores de cuentas de España, Francia e Italia.

Es miembro en la actualidad del grupo de trabajo de la Federación de Expertos Contables Europeos (FEE) para estudiar y analizar la normativa de auditoría emitida por los Estados Unidos de América (PCAOB), formada por 5 personas de toda Europa, representando a España.

Actualmente es miembro del consejo de administración mundial de IECnet (firma número 20 de servicios profesionales según el ranking de la reconocida publicación *AccountancyAge*), de la que también es Chairman del Committee on Auditing. IECnet está presente en 57 de los principales países del mundo con más de 1.500 profesionales.

También es presidente del consejo asesor de Morera Asesores & Auditores, firma fundada en Barcelona en el año 1952, que aparece en el ranking de *Expansión* de las principales firmas de servicios profesionales de España y que forma parte de la organización internacional IECnet.

Es representante de IECnet en el Forum of Firms, organización perteneciente al IFAC (International Federation of Accountants), con sede en Nueva York, que acoge a las principales firmas de servicios profesionales del mundo.

El Forum of Firms tiene actualmente 27 miembros que representan a la profesión auditora mundial y es la principal contribuidora económica a la financiación del IFAC, para así preservar su independencia evitando la intromisión de organismos gubernamentales o grupos que representen intereses empresariales o de sectores económicos.

El nuevo académico ha publicado más de ciento cincuenta artículos en los periódicos económicos más relevantes de Cataluña y de España. También ha escrito 22 artículos en las revistas profesionales de contabilidad y auditoría más representativas y de mayor impacto en la profesión auditora.

Quiero resaltar la publicación de un libro concreto en el año 2013, “Descubra la auditoría. La vida en una Big Four”, edita-

do por Almuzara donde explica su experiencia personal durante más de 36 años en KPMG, la sociedad de auditoría donde tuvo sus experiencias más relevantes de su trayectoria profesional. También es digno de señalar la publicación de varios capítulos de libros con otros autores que en aras a la simplificación omito su relación detallada.

En el año 2004 fue nombrado Auditor Distinguido por el Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya, premio otorgado por sus años de dedicación a la profesión auditora, siendo también Presidente Honorario del mismo.

Es profesor asociado en la Facultad de Economía y Empresa de la Universidad de Barcelona, en la que ha impartido enseñanzas en varios cursos de doctorado y ha dirigido diversas tesis doctorales.

Discurso de ingreso

En su discurso de ingreso, el beneficiario nos ha expuesto magistralmente su visión y opinión de “El reto de mejorar la calidad de la auditoría” y las diversas medidas que han tomado diversas organizaciones y países para llevarla a cabo.

Nos ha transmitido que existe una conciencia general a nivel internacional que el papel que realiza el auditor de cuentas actualmente no está a la altura de las necesidades de los mercados financieros, habiendo espacio para la mejora, lo cual plantea un reto muy importante para la profesión en general y los organismos reguladores en particular. De hecho, los escándalos financieros de los últimos años han supuesto una señal de alarma para mejorar los procesos de la auditoría en su conjunto.

Las medidas más relevantes que se han tomado o están en discusión en relación al objetivo de intentar mejorar la calidad de los trabajos de auditoría de cuentas son los siguientes:

1º. Cambios en el nuevo modelo del informe de auditoría de cuentas anuales.

En el año 2015 y después de 3 años de trabajo, el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) publicó un conjunto de normas que establecen un nuevo modelo de informe de auditoría de cuentas anuales, que en España se han introducido ya en nuestro ordenamiento jurídico y entrarán en vigor el próximo año 2017.

El contenido del nuevo informe de auditoría amplía en muchos aspectos determinada información que el auditor deberá comunicar a los usuarios de la información financiera. Se deberán describir los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude, un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos.

2º. Intento de mejorar la calidad de los trabajos de auditoría.

El IFAC, que es la corporación que diseña y emite las normas internacionales de auditoría, en base a un documento elaborado por una de sus divisiones que identificó los elementos clave que generan un entorno adecuado para la calidad de la auditoría emitido en febrero de 2014, ha publicado en mayo de 2016 un documento titulado “Enhancing audit quality in the public interest” en el que se han identificado tres áreas en las que debe mejorarse la normativa internacional de auditoría:

- a. El auditor tiene que desarrollar su labor con un mayor grado de escepticismo profesional.
- b. El auditor tiene que mejorar el control de calidad de los trabajos y de las firmas.
- c. La normativa de las auditorías de los grupos de sociedades precisa una mejora.

Este documento se está debatiendo en la actualidad en las más altas instancias a nivel internacional para conocer sus opiniones y después decidir en consecuencia.

3º. Indicadores de la calidad de la auditoría.

En el actual contexto de fomento de la calidad de la auditoría se han llevado a cabo diferentes propuestas en varios países como Estados Unidos de América, Suiza, Reino Unido, Holanda, Canadá, Singapur, entre otros, así como por parte de algunos organismos internacionales con el fin de identificar los parámetros más relevantes que sirvan para su mejora.

A modo de ejemplo: el Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) estadounidense ha identificado 28 posibles indicadores para la mejora de la relevancia y la calidad de la auditoría para la protección y beneficio de los inversores; Suiza ha identificado 8 mediciones de la calidad de las auditorías realizadas por la Autoridad Federal de Supervisión de las Auditorías (FAOA); el Reino Unido ha identificado 5 parámetros de calidad de las auditorías; en Holanda su Instituto de Auditores en su informe sobre la calidad de las auditorías de interés público ha agrupado en 2 categorías las posibles mejoras: información de entrada y resultados; en Canadá el Consejo de Rendición Pública de Cuentas de Canadá (CPAB) agrupa los indicadores

de calidad de las auditorías en dos grupos: mejoras a nivel de la sociedad de auditoría y mejoras a nivel de encargo y, por último, en Singapur la Autoridad Reguladora Empresarial y Contable (ACRA) ha agrupado las mejoras de calidad de las auditorías en 8 parámetros.

Sin duda alguna todo lo anterior son aportaciones que abrirán camino en el sentido perseguido, si bien la experiencia demostrará, en el futuro, si las medidas citadas anteriormente estimularán la mejora de la calidad de los trabajos de las auditorías de las cuentas anuales de las empresas, sean pequeñas, medianas, grandes o de interés público.

El nuevo académico ha realizado con brillantez un análisis de la problemática actual de la auditoría de cuentas como elemento fundamental de la fiabilidad de la información financiera que precisan todos los usuarios del mercado para tomar sus decisiones económicas, sus perspectivas de futuro y los retos de mejora de su calidad.

Permítanme que como colofón exponga algunas ideas personales sobre la mejora de la calidad de la auditoría en nuestro país. Pienso que en España existen algunos aspectos muy urgentes a resolver para mejorar la calidad de las auditorías de las cuentas anuales, que califico de prioritarios a cualquier otro aspecto a considerar. En términos sintéticos y necesariamente esquemáticos, son los siguientes:

- 1º. Aumento significativo de la formación requerida para ser auditor de cuentas.
- 2º. Obligación de especializarse para poder llevar a cabo los trabajos de auditoría de determinadas empresas (banca, bolsa, empresas de seguros y planes de pensiones y organismos

públicos), por el hecho de tratarse de entidades que tienen una legislación específica que debe conocerse a la perfección.

- 3º. Posibilidad de especializarse voluntariamente en determinadas materias de interés para cada auditor de cuentas que lo desee -contabilidad de sociedades, contabilidad de costes, Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), consolidación de grupos de sociedades, finanzas corporativas, fiscalidad de operaciones empresariales...- con obtención de un título expedido por las corporaciones profesionales, como por ejemplo “Auditor de cuentas experto en contabilidad de sociedades”.
- 4º. Obligación periódica de realizar una formación continuada en todos los países de la Unión Europea, que permita tener contacto con otros auditores de cuentas de otros países y conocer sus problemas nacionales de auditoría y poder intercambiar información entre ellos.
- 5º. Mejorar sustancialmente la comunicación escrita de muchos auditores de cuentas españoles.

Hoy es un día importante para la Real Academia Europea de Doctores ya que ingresa un nuevo académico con una calidad humana excepcional y unos conocimientos técnicos y científicos de primer nivel que de bien seguro aportarán un valor añadido a nuestra Institución.

Veo a tu esposa Carmen que está aquí para testimoniarte su apoyo y su cariño, como ha hecho a lo largo de toda vuestra vida, así como el de vuestros hijos y nietos. A tu calidad como persona y profesional se suma también la calidez de tu familia en un día tan importante como el de hoy. Te felicito por ello.

Finalizo ya Excelentísimo Sr. Presidente. La Real Academia Europea de Doctores te abre las puertas de esta casa y te desea muchos éxitos en esta nueva andadura en nuestra Institución.

He dicho.



PUBLICACIONES DE LA REAL ACADEMIA EUROPEA DE DOCTORES

Directori 1991

Los tejidos tradicionales en las poblaciones pirenaicas (Discurs de promoció a acadèmic numerari de l'Excm. Sr. Eduardo de Aysa Satué, Doctor en Ciències Econòmiques, i contestació per l'Excm. Sr. Josep A. Plana i Castellví, Doctor en Geografia i Història) 1992.

La tradición jurídica catalana (Conferència magistral de l'acadèmic de número Excm. Sr. Josep Joan Pintó i Ruiz, Doctor en Dret, en la Solemne Sessió d'Apertura de Curs 1992-1993, que fou presidida per SS.MM. el Rei Joan Carles I i la Reina Sofia) 1992.

La identidad étnica (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Ángel Aguirre Baztán, Doctor en Filosofia i Lletres, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Ma. Pou d'Avilés, Doctor en Dret) 1993.

Els laboratoris d'assaig i el mercat interior; Importància i nova concepció (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Pere Miró i Plans, Doctor en Ciències Químiques, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Ma. Simón i Tor, Doctor en Medicina i Cirurgia) 1993.

Contribución al estudio de las Bacteriemias (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent II-lm. Sr. Miquel Marí i Tur, Doctor en Farmàcia, i contestació per l'Excm. Sr. Manuel Subirana i Cantarell, Doctor en Medicina i Cirurgia) 1993.

Realitat i futur del tractament de la hipertròfia benigna de pròstata (Discurs de promoció a acadèmic numerari de l'Excm. Sr. Joaquim Gironella i Coll, Doctor en Medicina i Cirurgia i contestació per l'Excm. Sr. Albert Casellas i Condom, Doctor en Medicina i Cirurgia i President del Col·legi de Metges de Girona) 1994.

La seguridad jurídica en nuestro tiempo. ¿Mito o realidad? (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. José Méndez Pérez, Doctor en Dret, i contestació per l'Excm. Sr. Ángel Aguirre Baztán, Doctor en Filosofia i Lletres) 1994.

La transició demogràfica a Catalunya i a Balears (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Tomàs Vidal i Bendito, Doctor en Filosofia i Lletres, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Ferrer i Bernard, Doctor en Psicologia) 1994.

L'art d'ensenyar i d'aprendre (Discurs de promoció a acadèmic numerari de l'Excm. Sr. Pau Umbert i Millet, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'Excm. Sr. Agustín Luna Serrano, Doctor en Dret) 1995.

Sessió necrològica en record de l'Excm. Sr. Lluís Dolcet i Boxeres, Doctor en Medicina i Cirurgia i Degà-emèrit de la Reial Acadèmia de Doctors, que morí el 21 de gener de 1994. Enaltiren la seva personalitat els acadèmics de número Excms. Srs. Drs. Ricard Garcia i Vallès, Josep Ma. Simón i Tor i Albert Casellas i Condom. 1995.

La Unió Europea com a creació del geni polític d'Europa (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Jordi Garcia-Petit i Pàmies, Doctor en Dret, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Llorc i Brull, Doctor en Ciències Econòmiques) 1995.

La explosión innovadora de los mercados financieros (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Il·lm. Sr. Emilio Soldevilla García, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials, i contestació per l'Excm. Sr. José Méndez Pérez, Doctor en Dret) 1995.

La cultura com a part integrant de l'Olimpisme (Discurs d'ingrés com a acadèmic d'Honor de l'Excm. Sr. Joan Antoni Samaranch i Torelló, Marquès de Samaranch, i contestació per l'Excm. Sr. Jaume Gil Aluja, Doctor en Ciències Econòmiques) 1995.

Medicina i Tecnologia en el context històric (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Felip Albert Cid i Rafael, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'Excm. Sr. Ángel Aguirre Baztán) 1995.

Els sòlids platònics (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excma. Sra. Pilar Bayer i Isant, Doctora en Matemàtiques, i contestació per l'Excm. Sr. Ricard Garcia i Vallès, Doctor en Dret) 1996.

La normalització en Bioquímica Clínica (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Xavier Fuentes i Arderiu, Doctor en Farmàcia, i contestació per l'Excm. Sr. Tomàs Vidal i Bendito, Doctor en Geografia) 1996.

L'entropia en dos finals de segle (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. David Jou i Mirabent, Doctor en Ciències Físiques, i contestació per l'Excm. Sr. Pere Miró i Plans, Doctor en Ciències Químiques) 1996.

Vida i música (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Carles Ballús i Pascual, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Ma. Espadaler i Medina, Doctor en Medicina i Cirurgia) 1996.

La diferencia entre los pueblos (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Il·lm. Sr. Sebastià Trías Mercant, Doctor en Filosofia i Lletres, i contestació per l'Excm. Sr. Ángel Aguirre Baztán, Doctor en Filosofia i Lletres) 1996.

L'aventura del pensament teològic (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Josep Gil i Ribas, Doctor en Teologia, i contestació per l'Excm. Sr. David Jou i Mirabent, Doctor en Ciències Físiques) 1996.

El derecho del siglo XXI (Discurs d'ingrés com a acadèmic d'Honor de l'Excm. Sr. Dr. Rafael Caldera, President de Venezuela, i contestació per l'Excm. Sr. Ángel Aguirre Baztán, Doctor en Filosofia i Lletres) 1996.

L'ordre dels sistemes desordenats (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Josep Ma. Costa i Torres, Doctor en Ciències Químiques, i contestació per l'Excm. Sr. Joan Bassegoda i Novell, Doctor en Arquitectura) 1997.

Un clam per a l'ocupació (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Isidre Fainé i Casas, Doctor en Ciències Econòmiques, i contestació per l'Excm. Sr. Joan Bassegoda i Nonell, Doctor en Arquitectura) 1997.

Rosalía de Castro y Jacinto Verdaguer, visión comparada (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Jaime M. de Castro Fernández, Doctor en Dret, i contestació per l'Excm. Sr. Pau Umbert i Millet, Doctor en Medicina i Cirurgia) 1998.

La nueva estrategia internacional para el desarrollo (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Santiago Ripol i Carulla, Doctor en Dret, i contestació per l'Excm. Sr. Joaquim Gironella i Coll, Doctor en Medicina i Cirurgia) 1998.

El aura de los números (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra, Doctor en Enginyeria de Camins,

Canals i Ports, i contestació per l'Excm. Sr. David Jou i Mirabent, Doctor en Ciències Físiques) 1998.

Nova recerca en Ciències de la Salut a Catalunya (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excma. Sra. Anna Maria Carmona i Cornet, Doctora en Farmàcia, i contestació per l'Excm. Josep Ma. Costa i Torres, Doctor en Ciències Químiques) 1999.

Dilemes dinàmics en l'àmbit social (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Albert Biayna i Mulet, Doctor en Ciències Econòmiques, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Ma. Costa i Torres, Doctor en Ciències Químiques) 1999.

Mercats i competència: efectes de liberalització i la desregulació sobre l'eficàcia econòmica i el benestar (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Amadeu Petitbó i Juan, Doctor en Ciències Econòmiques, i contestació per l'Excm. Sr. Jaime M. de Castro Fernández, Doctor en Dret) 1999.

Epidemias de asma en Barcelona por inhalación de polvo de soja (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excma. Sra. Ma. José Rodrigo Anoro, Doctora en Medicina, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Llort i Brull, Doctor en Ciències Econòmiques) 1999.

Hacia una evaluación de la actividad cotidiana y su contexto: ¿Presente o futuro para la metodología? (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excma. Sra. Maria Teresa Anguera Argilaga, Doctora en Filosofia i Lletres (Psicologia) i contestació per l'Excm. Sr. Josep A. Plana i Castellví, Doctor en Geografia i Història) 1999.

Directorio 2000

Génesis de una teoría de la incertidumbre. Acte d'imposició de la Gran Creu de l'Orde d'Alfons X el Savi a l'Excm. Sr. Dr. Jaume Gil-Aluja, Doctor en Ciències Econòmiques i Financeres) 2000.

Antonio de Capmany: el primer historiador moderno del Derecho Mercantil (discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Xabier Añoberos Trías de Bes, Doctor en Dret, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Santiago Dexeus i Trías de Bes, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2000.

La medicina de la calidad de vida (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Luís Rojas Marcos, Doctor en Psicologia, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Ángel Aguirre Baztán, Doctor en psicologia) 2000.

Pour une science touristique: la tourismologie (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Il·lm. Sr. Dr. Jean-Michel Hoerner, Doctor en Lletres i President de la Universitat de Perpinyà, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Jaume Gil-Aluja, Doctor en Ciències Econòmiques) 2000.

Virus, virus entèrics, virus de l'hepatitis A (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Albert Bosch i Navarro, Doctor en Ciències Biològiques, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Pere Costa i Batllori, Doctor en Veterinària) 2000.

Mobilitat urbana, medi ambient i automòbil. Un desafiament tecnològic permanent (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Pere de Esteban Altirriba, Doctor en Enginyeria Industrial, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Carlos Dante Heredia García, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2001.

El rei, el burgès i el cronista: una història barcelonina del segle XIII (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. José Enrique Ruiz-Domènec, Doctor en Història, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Felip Albert Cid i Rafael, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2001.

La informació, un concepte clau per a la ciència contemporània (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Salvador Alsius i Clavera, Doctor en Ciències de la Informació, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports) 2001.

La drogaaddicció com a procés psicobiològic (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Miquel Sánchez-Turet, Doctor en Ciències Biològiques, i contestació per l'Excm. Sr. Pedro de Esteban Altirriba, Doctor en Enginyeria Industrial) 2001.

Un univers turbulent (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Jordi Isern i Vilaboy, Doctor en Física, i contestació per l'Excm. Sra. Dra. Maria Teresa Anguera Argilaga, Doctora en Psicologia) 2002.

L'envelliment del cervell humà (Discurs de promoció a acadèmic numerari de l'Excm. Sr. Dr. Jordi Cervós i Navarro, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Josep Ma. Pou d'Avilés, Doctor en Dret) 2002.

Les telecomunicacions en la societat de la informació (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Àngel Cardama Aznar, Doctor en Enginyeria de Telecomunicacions, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports) 2002.

La veritat matemàtica (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Josep Pla i Carrera, doctor en Matemàtiques, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Josep Ma. Costa i Torres, Doctor en Ciències Químiques) 2003.

L'humanisme essencial de l'arquitectura moderna (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Helio Piñón i Pallarés, Doctor en Arquitectura, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Xabier Añoveros Trías de Bes, Doctor en Dret) 2003.

De l'economia política a l'economia constitucional (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Joan Francesc Corona i Ramon, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Xavier Iglesias i Guiu, Doctor en Medicina) 2003.

Temperància i empatia, factors de pau (Conferència dictada en el curs del cicle de la Cultura de la Pau per el Molt Honorable Senyor Jordi Pujol, President de la Generalitat de Catalunya, 2001) 2003.

Reflexions sobre resistència bacteriana als antibiòtics (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excma. Sra. Dra. Ma. de los Angeles Calvo i Torras, Doctora en Farmàcia i Veterinària, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Pere Costa i Batllori, Doctor en Veterinària) 2003.

La transformación del negocio jurídico como consecuencia de las nuevas tecnologías de la información (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Rafael Mateu de Ros, Doctor en Dret, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Jaime Manuel de Castro Fernández, Doctor en Dret) 2004.

La gestión estratégica del inmovilizado (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excma. Sra. Dra. Anna Maria Gil Lafuente, Doctora en Ciències Econòmiques i Empresarials, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Josep J. Pintó i Ruiz, Doctor en Dret) 2004.

Los costes biológicos, sociales y económicos del envejecimiento cerebral (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Félix F. Cruz-Sánchez, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Josep Pla i Carrera, Doctor en Matemàtiques) 2004.

El conocimiento glaciar de Sierra Nevada. De la descripción ilustrada del siglo XVIII a la explicación científica actual. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Antonio Gómez Ortiz, Doctor en Geografia, i contestació per l'acadèmica de número Excma. Sra. Dra. Maria Teresa Anguera Argilaga, Doctora en Filosofia i Lletres (Psicologia))2004.

Los beneficios de la consolidación fiscal: una comparativa internacional (Discurs de recepció com a acadèmic d'Honor de l'Excm. Sr. Dr. Rodrigo de Rato y Figaredo, Director-Gerent del Fons Monetari Internacional. El seu padrí d'investidura és l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Jaime Manuel de Castro Fernández, Doctor en Dret) 2004.

Evolución histórica del trabajo de la mujer hasta nuestros días (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Eduardo Alemany Zaragoza, Doctor en Dret, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Rafel Orozco i Delclós, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2004.

Geotecnia: una ciencia para el comportamiento del terreno (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Antonio Gens Solé, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports) 2005.

Sessió acadèmica a Perpinyà, on actuen com a ponents; Excma. Sra. Dra. Anna Maria Gil Lafuente, Doctora en Ciències Econòmiques i Empresarials i Excm. Sr. Dr. Jaume Gil-Aluja, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials: “Nouvelles perspectives de la recherche scientifique en économie et gestion”; Excm. Sr. Dr. Rafel Orozco i Delcós, Doctor en Medicina i Cirurgia: “L'impacte mèdic i social de les cèl·lules mare”; Excma. Sra. Dra. Anna Maria Carmona i Cornet, Doctora en Farmàcia: “Nouvelles stratégies oncologiques”; Excm. Sr. Dr. Pere Costa i Batllori, Doctor en Veterinària: “Les résistances bactériennes a les antibiotiques”. 2005.

Los procesos de concentración empresarial en un mercado globalizado y la consideración del individuo (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Fernando Casado Juan, Doctor en Ciències Econòmiques

i Empresariales, i contestació de l'Excm. Sr. Dr. Josep Ma. Costa i Torres, Doctor en Ciències Químiques) 2005.

"Son nou de flors els rams li renc" (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Jaume Vallcorba Plana, Doctor en Filosofia i Lletres (Secció Filologia Hispànica), i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. José Enrique Ruíz-Domènec, Doctor en Filosofia i Lletres) 2005.

Historia de la anestesia quirúrgica y aportación española más relevante (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Vicente A. Gancedo Rodríguez, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Llort i Brull, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales) 2006.

El amor y el desamor en las parejas de hoy (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Paulino Castells Cuixart, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Joan Trayter i Garcia, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales) 2006.

El fenomen mundial de la deslocalització com a instrument de reestructuració empresarial (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Alfredo Rocafort i Nicolau, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Isidre Fainé i Casas, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales) 2006.

Biomaterials per a dispositius implantables en l'organisme. Punt de trobada en la Historia de la Medicina i Cirurgia i de la Tecnologia dels Materials (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Anton Planell i Estany, Doctor en Ciències Físiques, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Pere Costa i Batllori, Doctor en Veterinària) 2006.

La ciència a l'Enginyeria: El llegat de l'école polytechnique. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Xavier Oliver i Olivella, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Pla i Carrera, Doctor en Matemàtiques) 2006.

El voluntariat: Un model de mecenatge pel segle XXI. (Discurs d'ingrés de l'acadèmica de número Excma. Sra. Dra. Rosamarie Cammany Dorr, Doctora en Sociologia de la Salut, i contestació per l'Excma. Sra. Dra. Anna Maria Carmona i Cornet, Doctora en Farmàcia) 2007.

El factor religioso en el proceso de adhesión de Turquía a la Unión Europea. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Maria Ferré i Martí, Doctor en Dret, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Carlos Dante Heredia García, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2007.

Coneixement i ètica: reflexions sobre filosofia i progrés de la propedèutica mèdica. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Màrius Petit i Guinovart, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Gil i Ribas, Doctor en Teologia) 2007.

Problemática de la familia ante el mundo actual. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic honorari Excm. Sr. Dr. Gustavo José Noboa Bejarano, Doctor en Dret, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Paulino Castells Cuixart, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2007.

Alzheimer: Una aproximació als diferents aspectes de la malaltia. (Discurs d'ingrés de l'acadèmica honoraria Excma. Sra. Dra. Nuria Durany Pich, Doctora en Biologia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Eugenio Oñate, Doctor-Enginyer de Camins, Canals i Ports) 2008.

Guillem de Guimerà, Frare de l'hospital, President de la Generalitat i gran Prior de Catalunya. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic honorari Excm. Sr. Dr. Josep Maria Sans Travé, Doctor en Filosofia i Lletres, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. D. José E. Ruiz Domènec, Doctor en Filosofia Medieval) 2008.

La empresa y el empresario en la historia del pensamiento económico. Hacia un nuevo paradigma en los mercados globalizados del siglo XXI. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Excm. Sr. Dr. Guillermo Sánchez Vilariño, Doctor Ciències Econòmiques i Financeres, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Jaume Gil Aluja, Doctor en Ciències Econòmiques i Financeres) 2008.

Incertesa i bioenginyeria (Sessió Acadèmica dels acadèmics corresponents Excm. Sr. Dr. Joaquim Gironella i Coll, Doctor en Medicina i Cirurgia amb els ponents Excm. Sr. Dr. Joan Anton Planell Estany, Doctor en Ciències Físiques, Excma. Sra. Dra. Anna M. Gil Lafuente, Doctora en Ciències Econòmiques i Financeres i Il·lm. Sr. Dr. Humberto Villavicencio Mavrich, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2008.

Els Ponts: Història i repte a l'enginyeria estructural (Sessió Acadèmica dels acadèmics numeraris Excm. Sr. Dr. Xavier Oliver Olivella, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports, i Excm. Sr. Dr. Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports, amb els Ponents Il·lm. Sr. Dr. Angel C. Aparicio Bengoechea, Professor i Catedràtic de Ponts de l'escola Tècnica Superior d'Enginyers de Camins, Canals i Ports de Barcelona, Il·lm. Sr. Dr. Ekkehard Ramm, Professor, institute Baustatik) 2008.

Marketing político y sus resultados (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Excm. Sr. Dr. Francisco Javier Maqueda Lafuente, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials i contestació per l'acadèmica de número Excm. Sra. Dra. Anna M. Gil Lafuente, Doctora en Ciències Econòmiques i Financeres) 2008.

Modelo de predicción de "Enfermedades" de las Empresas a través de relaciones Fuzzy (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Excm. Sr. Dr. Antoni Terceño Gómez, Doctor en Ciències Econòmiques i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Paulino Castells Cuixart, Doctor en Medicina) 2009.

Células Madre y Medicina Regenerativa (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Excm. Sr. Dr. Juan Carlos Izpisúa Belmonte, Doctor en Farmàcia i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Joaquim Gironella i Coll, Doctor en Medicina) 2009.

Financiación del déficit externo y ajustes macroeconómicos durante la crisis financiera El caso de Rumania (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Excm. Sr. Dr. Mugur Isarescu, Doctor en Ciències Econòmiques, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Alfredo Rocafort Nicolau, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials) 2009.

El legado de Jean Monnet (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excm. Sra. Dra. Teresa Freixas Sanjuán, Doctora en Dret, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Fernando Casado Juan, Doctor en Ciències Econòmiques) 2010.

La economía china: Un reto para Europa (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Jose Daniel Barquero Cabrero, Doctor en Ciències Humanes, Socials i Jurídiques, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Alfredo Rocafort Nicolau, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials) 2010.

Les radiacions ionitzants i la vida (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Albert Biete i Solà, Doctor en Medicina, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. David Jou i Mirabent, Doctor en Ciències Físiques) 2010.

Gestió del control intern de riscos en l'empresa postmoderna: àmbits econòmic i jurídic (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Ramon Poch i Torres, Doctor en Dret i Ciències Econòmiques i Empresariales, i contestació per l'acadèmica de número Excma. Sra. Dra. Anna Maria Gil i Lafuente, Doctora en Ciències Econòmiques i Empresariales) 2010.

Tópicos típicos y expectativas mundanas de la enfermedad del Alzheimer (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Rafael Blesa, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Llori i Brull, Doctor en Ciències econòmiques i Dret) 2010.

Los Estados Unidos y la hegemonía mundial: ¿Declive o reinvencción? (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Excm. Sr. Dr. Mario Barquero i Cabrero, Doctor en Economia i Empresa, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Alfredo Rocafort i Nicolau, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales) 2010.

El derecho del Trabajo encrucijada entre los derechos de los trabajadores y el derecho a la libre empresa y la responsabilidad social corporativa (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. José Luis Salido Banús, Doctor en Dret, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Manuel Subirana Canterell) 2011.

Una esperanza para la recuperación económica (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Jaume Gil i Lafuente, Doctor en Econòmiques, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Gil i Ribas, Doctor en Teologia) 2011.

Certes i incertes en el diagnòstic del càncer cutani: de la biologia molecular al diagnòstic no invasiu (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Josep Malveyh, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Llori, Doctor en Econòmiques i Dret) 2011.

Una mejor universidad para una economía más responsable (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Senén Barro Ameneiro, Doctor en

Ciències de la Computació i Intel·ligència, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Jaume Gil i Aluja, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials) 2012.

La transformació del món després de la crisi. Una anàlisi polièdrica i transversal (Sessió inaugural del Curs Acadèmic 2012-2013 on participen com a ponents: l'Excm. Sr. Dr. José Juan Pintó Ruiz, Doctor en Dret: “*El Derecho como amortiguador de la inequidad en los cambios y en la Economía como impulso rehumanizador*”, Excma. Sra. Dra. Rosmarie Cammany Dorr, Doctora en Sociologia de la Salut: “*Salut: mitjà o finalitat?*”, Excm. Sr. Dr. Àngel Aguirre Baztán, Doctor en Filosofia i Lletres: “*Globalización Económico-Cultural y Repliegue Identitario*”, Excm. Sr. Dr. Jaime Gil Aluja, Doctor en Econòmiques: “*La ciencia ante el desafío de un futuro progreso social sostenible*” i Excm. Sr. Dr. Eugenio Oñate Ibañez de Navarra, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports: “*El reto de la transferencia de los resultados de la investigación a la industria*”), publicació en format digital www.reialacademiadoctors.cat, 2012.

La quantificació del risc: avantatges i limitacions de les assegurances (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numeraria Excma. Sra. Dra. Montserrat Guillén i Estany, Doctora en Ciències Econòmiques i Empresarials, i contestació per l'acadèmica de número Excma. Sra. Dra. M. Teresa Anguera i Argilaga, Doctora en Filosofia i Lletres-Psicologia) 2013.

El procés de la visió: de la llum a la consciència (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Rafael Ignasi Barraquer i Compte, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. José Daniel Barquero Cabrero, Doctor en Ciències Humanes, Socials i Jurídiques) 2013.

Formación e investigación: creación de empleo estable (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Mario Barquero Cabrero, Doctor en Economia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. José Luis Salido Banús, Doctor en Dret) 2013.

El sagrament de l'Eucaristia: de l'Últim Sopar a la litúrgia cristiana antiga (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Armand Puig i Tàrrach, Doctor en Sagrada Escripura, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Jaume Vallcorba Plana, Doctor en Filosofia i Lletres) 2013.

Al hilo de la razón. Un ensayo sobre los foros de debate (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Enrique Tierno Pérez-Relaño, Doctor en Física Nuclear, y contestación por la académica de número Excm. Sra. Dra. Ana María Gil Lafuente, Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales) 2014.

**Colección Real Academia Europea de Doctores
Fundación Universitaria Eserp**

1. *La participació del Sistema Nerviós en la producció de la sang i en el procés cancerós* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Pere Gascón i Vilaplana, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmica de número Excm. Sra. Dra. Montserrat Guillén i Estany, Doctora en Ciències Econòmiques i Empresarials) 2014.
ISBN: 978-84-616-8659-9, Dipòsit Legal: B-5605-2014
2. *Información financiera: luces y sombras* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Emili Gironella Masgrau, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Luis Salido Banús, Doctor en Derecho) 2014.
ISBN: 978-84-616-8830-2, Depósito Legal: B-6286-2014
3. *Crisis, déficit y endeudamiento* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. José Maria Gay de Liébana Saludas, Doctor en Ciencias Económicas y Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Juan Francisco Corona Ramón, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales) 2014.
ISBN: 978-84-616-8848-7, Depósito Legal: B-6413-2014
4. *Les empreses d'alt creixement: factors que expliquen el seu èxit i la seva sostenibilitat a llarg termini* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Oriol Amat i Salas, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Santiago Dexeus i Trias de Bes, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2014.
ISBN: 978-84-616-9042-8, Dipòsit Legal: B-6415-2014

5. *Estructuras metálicas* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Joan Olivé Zaforteza, Doctor en Ingeniería Industrial y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Xabier Añoberos Trias de Bes, Doctor en Derecho) 2014.
ISBN: 978-84-616-9671-0, Depósito Legal: B-7421-2014
6. *La acción exterior de las comunidades autónomas* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Josep Maria Bové Montero, Doctor en Administración y Dirección de Empresas y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José María Gay de Liébana Saludas, Doctor en Ciencias Económicas y Doctor en Derecho) 2014.
ISBN: 978-84-616-9672-7, Depósito Legal: B-10952-201
7. *El eco de la música de las esferas. Las matemáticas de las consonancias* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Vicente Liern Carrión, Doctor en Ciencias Matemáticas (Física Teórica) y contestación por la académica de número Excma. Sra. Dra. Pilar Bayer Isant, Doctora en Matemáticas) 2014.
ISBN: 978-84-616-9929-2, Depósito Legal: B-11468-2014
8. *La media ponderada ordenada probabilística: Teoría y aplicaciones* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. José María Merigó Lindahl, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Josep Pla i Carrera, Doctor en Ciencias Matemáticas) 2014.
ISBN: 978-84-617-0137-7, Depósito Legal: B-12322-2014
9. *La abogacía de la empresa y de los negocios en el siglo de la calidad* (Discurso de ingreso de la académica numeraria Excma. Sra. Dra. María José Esteban Ferrer, Doctora en Economía y Empresa y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Carlos Dante Heredia García, Doctor en Medicina y Cirugía) 2014.
ISBN: 978-84-617-0174-2, Depósito Legal: B-12850-2014
10. *La ciutat, els ciutadans i els tributs* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente, Doctor en Dret, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Enrique Tierno Pérez-Relaño, Doctor en Física Nuclear) 2014.
ISBN: 978-84-617-0354-8, Dipòsit Legal: B-13403-2014

11. *Organización de la producción: una perspectiva histórica* (Discurso de ingreso de los académicos numerarios Excmo. Sr. Dr. Joaquín Bautista Valhondo, Doctor en Ingeniería Industrial y del Excmo. Sr. Dr. Francisco Javier Llovera Sáez, Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Luis Salido Banús, Doctor en Derecho) 2014.
ISBN: 978-84-617-0359-3, Depósito Legal: B 13610-2014
12. *Correlación entre las estrategias de expansión de las cadenas hoteleras Internacionales y sus rentabilidades* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Onofre Martorell Cunill, Doctor en Economía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Josep Gil i Ribas, Doctor en Teología) 2014.
ISBN: 978-84-617-0546-7, Depósito Legal: B 15010-2014
13. *La tecnología, detonante de un nuevo panorama en la educación superior* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Lluís Vicent Safont, Doctor en Ciencias de la Información y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Daniel Barquero Cabrero, Doctor en Ciencias Humanas, Sociales y Jurídicas y Doctor en Administración y Alta Dirección de Empresas) 2014.
ISBN: 978-84-617-0886-4, Depósito Legal: B 16474-2014
14. *Globalización y crisis de valores* (Discurso de ingreso del académico de Honor Excmo. Sr. Dr. Lorenzo Gascón, Doctor en Ciencias Económicas y contestación por la académica de número Excmo. Sra. Dra. Ana María Gil Lafuente, Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales) 2014.
ISBN: 978-84-617-0654-9, Depósito Legal: B 20074-2014
15. *Paradojas médicas* (Discurso de ingreso del Académico Correspondiente para Venezuela Excmo. Sr. Dr. Francisco Kerdel-Vegas, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Lloret Brull, Doctor en Ciencias Económicas y Doctor en Derecho) 2014.
ISBN: 978-84-617-1759-0, Depósito Legal: B 20401-2014
16. *La formación del directivo. Evolución del entorno económico y la comunicación empresarial* (Discurso de ingreso de los académicos numerarios Excmo. Sr. Dr. Juan Alfonso Cebrián Díaz, Doctor

en Ciencias Económicas y Empresariales y del Excmo Sr. Dr. Juan María Soriano Llobera, Doctor en Administración y Dirección de Empresas y Doctor en Ciencias Jurídicas y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Fernando Casado Juan, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales) 2014.

ISBN:978-84-617-2813-8, Depósito Legal: B 24424-2014

17. *La filosofia com a cura de l'ànima i cura del món* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Francesc Torralba Roselló, Doctor en Filosofia i Doctor en Teologia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. David Jou i Mirabent, Doctor en Física) 2014.

ISBN: 978-84-617-2459-8, Dipòsit Legal: B 24425-2014

18. *Hacia una Teoría General de la Seguridad Marítima* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Jaime Rodrigo de Larrucea, Doctor en Derecho y Doctor en Ingeniería Náutica y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Juan Francisco Corona Ramón, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales) 2015.

ISBN: 978-84-617-3623-2, Depósito Legal: B 27975-2014

Colección Real Academia Europea de Doctores

19. *Pensamiento Hipocrático, Biominimalismo y Nuevas Tecnologías. La Innovación en Nuevas Formas de Tratamiento Ortodóncico y Optimización del Icono Facial* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Luis Carrière Lluch, Doctor en Odontología y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Antoni Terceño Gómez, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales) 2015.

ISBN: 978-84-606-5615-9, Depósito Legal: B 3966-2015

20. *Determinantes de las Escuelas de Pensamiento Estratégico de Oriente y Occidente y su contribución para el Management en las Organizaciones del Siglo XXI.* (Discurso de ingreso del académico Correspondiente para Chile Excmo. Sr. Dr. Francisco Javier Garrido Morales, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Daniel Barquero

Cabrero, Doctor en Ciencias Humanas, Sociales y Jurídicas y Doctor en Administración y Alta Dirección de Empresas) 2015.

ISBN:978-84-606-6176-4, Depósito Legal: B 5867-2015

21. *Nuevos tiempos, nuevos vientos: La identidad mexicana, cultura y ética en los tiempos de la globalización.* (Discurso de ingreso del académico Correspondiente para México Excmo. Sr. Dr. Manuel Medina Elizondo, Doctor en Ciencias de la Administración, y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Daniel Barquero Cabrero, Doctor en Ciencias Humanas, Sociales y Jurídicas y Doctor en Administración y Alta Dirección de Empresas) 2015.
ISBN: 78-84-606-6183-2, Depósito Legal: B 5868-2015

22. *Implante coclear. El oído biónico.* (Discurso del ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Pedro Clarós Blanch, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joaquín Barraquer Moner, Doctor en Medicina y Cirugía) 2015.
ISBN: 978-84-606-6620-2, Depósito Legal: B 7832-2015

23. *La innovación y el tamaño de la empresa.* (Discurso del ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Carlos Mallo Rodríguez, Doctor en Ciencias Económicas y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José María Gay de Liébana Saludas, Doctor en Ciencias Económicas y Doctor en Derecho) 2015.
ISBN: 978-84-606-6621-9, Depósito Legal: B 7833- 2015

24. *Geologia i clima: una aproximació a la reconstrucció dels climes antics des del registre geològic* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Ramon Salas Roig, Doctor en Geologia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Enrique Tierno Pérez-Relaño, Doctor en Física Nuclear) 2015.
ISBN: 978-84-606-6912-8, Dipòsit Legal: B 9017-2015

25. *Belleza, imagen corporal y cirugía estética* (Discurso del ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Josep Maria Serra i Renom, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José María Gay de Liébana Saludas, Doctor en Ciencias Económicas y Doctor en Derecho) 2015.
ISBN: 978-84-606-7402-3, Depósito Legal: B 10757-2015

26. *El poder y su semiología* (Discurso del ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Michael Metzeltin, Doctor en Filología Románica y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joaquim Gironella i Coll, Doctor en Medicina y Cirugía) 2015.
ISBN: 978-84-606-7992-9, Depósito Legal: B 13171-2015

27. *Atentados a la privacidad de las personas* (Discurso de ingreso del académico de honor Excmo. Sr. Dr. Enrique Lecumberri Martí, Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente, Doctor en Derecho) 2015.
ISBN: 978-84-606-9163-1, Depósito Legal: B

28. *Panacea encadenada: La farmacología alemana bajo el yugo de la esvástica* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Francisco López Muñoz, Doctor en Medicina y Cirugía y Doctor en Lengua Española y Literatura y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente, Doctor en Derecho) 2015.
ISBN: 978-84-606-9641-4, Depósito Legal: B 17701-2015

29. *Las políticas monetarias no convencionales: El Quantitative Easing*” (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Juan Pedro Aznar Alarcón, Doctor en Economía y Administración de Empresas y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Luis Salido Banús, Doctor en Derecho) 2015.
ISBN: 978-84-608-299-1, Depósito Legal: B 25530-2015

30. *La utopía garantista del Derecho Penal en la nueva “Edad Media”* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Fermín Morales Prats, Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José María Gay de Liébana Saludas, Doctor en Ciencias Económicas y Doctor en Derecho) 2015.
ISBN- 978-84-608-3380-2, Depósito Legal: B 26395-2015

31. *Reflexions entorn el Barroc* (Discurs d’ingrés de l’acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Salvador de Brocà Tella, Doctor en Filosofia i lletres, i contestació per l’acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Gil Ribas, Doctor en Teologia) 2016.
ISBN- 978-84-608-4991-9, Depósito Legal: B 30143-2015

32. *Filosofia i Teologia a Incerta Glòria. Joan Sales repensa mig segle de cultura catalana* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Josep-Ignasi Saranyana i Closa, Doctor en teologia i doctor en filosofia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Francesc Torralba i Roselló, Doctor en teologia i doctor en filosofia) 2016.
ISBN- 978- 84- 608-5239-1, Depósito Legal: B 1473-2016

33. *Empresa familiar: ¿Sucesión? ¿Convivencia generacional?* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Miguel Ángel Gallo Laguna de Rins, Doctor en Ingeniería y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Pedro Clarós Blanch, Doctor en Medicina y Cirugía) 2016.
ISBN- 978 84 6085663-4, Depósito Legal: B 3910-2016

34. *Reflexiones y alternativas en torno a un modelo fiscal agotado.* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Antoni Durán-Sindreu Buxadé, Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente, Doctor en Derecho) 2016.
ISBN- 978-84-608-5834-8, Depósito Legal: B 4684-2016

35. *La figura del emprendedor y el concepto del emprendimiento.* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Antonio Pulido Gutiérrez, Doctor en Economía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Daniel Barquero Cabrero, Doctor en Ciencias Humanas, Sociales y Jurídicas y Doctor en Alta Administración de Empresas) 2016.
ISBN- 978-84-608-5926-0, Depósito Legal: B 4685-2016

36. *La Cirugía digestiva del siglo XXI* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Juan Carlos García-Valdecasas Salgado, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Xabier Añoveros Trias de Bes, Doctor en Derecho) 2016.
ISBN: 978-84-6086034-1, Depósito Legal: B 5802-2016

37. *Derecho civil, persona y democracia* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Alfonso Hernández-Moreno, Doctor en

- Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente, Doctor en Derecho) 2016.
ISBN: 978-84-608-6838-5, Depósito Legal: B 7644-2016
38. *Entendiendo a Beethoven* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Francisco Javier Tapia García, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Pedro Clarós Blanch, Doctor en Medicina y Cirugía) 2016.
ISBN: 978-84-608-7507-9, Depósito Legal: B 10567-2016
39. *Fútbol y lesiones de los meniscos* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Ramon Cugat Bertomeu, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Pedro Clarós Blanch, Doctor en Medicina y Cirugía) 2016.
ISBN: 978-84-608-8578-8, Depósito Legal: B 12876-2016
40. *¿Hacia un nuevo derecho de gentes? El principio de dignidad de la persona como precursor de un nuevo derecho internacional* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Santiago J. Castellà Surribas, Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente, Doctor en Derecho) 2016.
ISBN: 978-84-608-8579-5 , Depósito Legal: B 14877-2016
41. *L'empresa més enllà de l'obra estètica* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Jordi Martí Pidelaserra, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. José Luis Salido Banús, Doctor en Dret) 2016.
ISBN- 978-84-608-9360-8, Depósito Legal: B 15757-2016
42. *El reto de mejorar la calidad de la auditoria* (Discurso de ingreso del académico correspondiente Excmo. Sr. Dr. Frederic Borràs Pàmies, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Emili Gironella Masgrau, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales) 2016.
ISBN- 978-84-608-9688-3, Depósito Legal: B 16347-2016



RAD Tribuna Plural. La revista científica

REVISTA 1 - *Número 1/2014*

Globalización y repliegue identitario, *Ángel Aguirre Baztán*. El pensament cristià, *Josep Gil Ribas*. El teorema de Gödel: recursivitat i indecidibilitat, *Josep Pla i Carrera*. De Königsberg a Göttingen: Hilbert i l'axiomatització de les matemàtiques, *Joan Roselló Moya*. Computerized monitoring and control system for ecopyrogenesis technological complex, *Yuriy P. Kondratenko, Oleksiy V.Kozlov*. Quelques réflexions sur les problèmes de l'Europe de l'avenir, *Michael Metzeltin*. Europa: la realidad de sus raíces, *Xabier Añoveros Trias de Bes*. Discurs Centenari 1914-2014, *Alfredo Rocafort Nicolau*. Economía-Sociedad-Derecho, *José Juan Pintó Ruiz*. Entrevista, *Jaime Gil Aluja*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 404.

REVISTA 2 - *Número 2/2014* Monográfico Núm. 1

I Acto Internacional: Global Decision Making.
2014: à la recherche d'un Humanisme renouvelé de El Greco à Nikos Kazantzakis, *Stavroula-Ina Piperaki*. The descent of the audit profession, *Stephen Zeff*. Making global lawyers: Legal Practice, Legal Education and the Paradox of Professional Distinctiveness, *David B. Wilkins*. La tecnología, detonante de un nuevo panorama universitario, *Lluís Vicent Safont*. La salida de la crisis: sinergias y aspectos positivos. Moderador: *Alfredo Rocafort Nicolau*. Ponentes: Burbujas, cracs y el comportamiento irracional de los inversores, *Oriol Amat Salas*. La economía española ante el hundimiento del sector generador de empleo, *Manuel Flores Caballero*. Tomando el pulso a la economía española: 2014, año de encrucijada, *José María Gay de Liébana Saludas*. Crisis económicas e indicadores: diagnosticar, prevenir y curar, *Montserrat Guillén i Estany*. Salidas a la crisis, *Jordi Martí Pidelaserra*. Superación de la crisis económica y mercado de trabajo: elementos dinamizadores, *José Luís Salido Banús*.

Indicadores de financiación para la gestión del transporte urbano: El fondo de comercio, El cuadro de mando integral: Una aplicación práctica para los servicios de atención domiciliaria, Competencias de los titulados en ADE: la opinión de los empleadores respecto a la

contabilidad financiera y la contabilidad de costes. Teoría de conjuntos clásica versus teoría de subconjuntos borrosos. Un ejemplo elemental comparativo. Un modelo unificado entre la media ponderada ordenada y la media ponderada. Predicting Credit Ratings Using a Robust Multi-criteria Approach.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 588.

REVISTA 3 - Número 3/2014

Taula rodona: Microorganismes i patrimoni. Preàmbulo, *Joaquim Gironella Coll*. L'arxiu Nacional de Catalunya i la conservació i restauració del patrimoni documental, *Josep Maria Sans Travé, Gemma Goikoechea i Foz*. El Centre de Restauració Béns Mobles de Catalunya (CRBMC) i les especialitats en conservació i restauració, *Àngels Solé i Gili*. La conservació del patrimoni històric davant l'agressió per causes biològiques, *Pere Rovira i Pons*. Problemàtica general de los microorganismos en el patrimonio y posibles efectos sobre la salud, *Maria dels Àngels Calvo Torras*. Beyond fiscal harmonisation, a common budgetary and taxation area in order to construct a European republic, *Joan-Francesc Pont Clemente*. El microcrédito. La financiación modesta, *Xabier Añoberos Trias de Bes*. Extracto de Stevia Rebaudiana. *Pere Costa Batllori*. Síndrome traumático del segmento posterior ocular, *Carlos Dante Heredia García*. Calculadora clínica del tiempo de doblaje del PSA de próstata, *Joaquim Gironella Coll, Montserrat Guillén i Estany*. Miguel Servet (1511-1553). Una indignació coherent, *Màrius Petit i Guinovart*. Liquidez y cotización respecto el Valor Actual Neto de los REITs Españoles (Las SOCIMI), *Juan María Soriano Llobera, Jaume Roig Hernando*. I Acte Internacional: Global decision making. Resum. Entrevista, *Professor Joaquim Barraquer Moner*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 376

REVISTA 4 - Número 4/2014

Sessió Acadèmica: La simetria en la ciència i en l'univers. Introducció, evocació del Dr. Jaume Vallcorba Plana, *David Jou Mirabent i Pilar Bayer i Isant*. La matemàtica de les simetries, *Pilar Bayer i Isant*, l'Univers

i les simetries trencades de la física, *David Jou Mirabent*. Sessió Acadèmica: La financiación de las grandes empresas: el crédito sindicado y el crédito documentario. Los créditos sindicados, *Francisco Tusquets Trias de Bes*. El crédito documentario. Una operación financiera que sustituye a la confianza en la compraventa internacional, *Xabier Añoveros Trias de Bes*. Sessió Acadèmica: Vida i obra d'Arnau de Vilanova. Introducció, *Josep Gil i Ribas*. Arnau de Vilanova i la medicina medieval, *Sebastià Giralte*. El *Gladius Iugulans Thomatistas* d'Arnau de Vilanova: context i tesis escatològiques, *Jaume Mensa i Valls*. La calidad como estrategia para posicionamiento empresarial, *F. González Santoyo*, *B. Flores Romero* y *A.M. Gil Lafuente*. Etnografía de la cultura de una empresa, *Ángel Aguirre Baztán*. L'inconscient, femení i la ciència, *Miquel Bassols Puig*. Organización de la producción: una perspectiva histórica, *Joaquim Bautista Valhondo* y *Francisco Javier Llovera Sáez*. La quinoa (*Chenopodium quinoa*) i la importancia del seu valor nutricional, *Pere Costa Batllori*.

El Séptimo Arte, *Enrique Lecumberri Martí*. "Consolatio" pel Dr. Josep Casajuana i Gibert, *Rosmarie Cammany Dorr*, *Jaume Gil Aluja* i *Josep Joan Pintó Ruiz*. The development of double entry: An example of the International transfer of accounting technology, *Christopher Nobes*. Entrevista, *Dr. Josep Gil Ribas*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 460

REVISTA 5 - Número 1/2015

Sessió Acadèmica: Salut, economia i societat. Presentació, *M. dels Àngels Calvo Torras*. Descripción y valoración crítica de los diferentes sistemas sanitarios en Europa, *Joaquim Gironella Coll*. Efectos económicos en el sistema público de salud del diagnóstico precoz de las enfermedades, *Ana María Gil Lafuente*. Estar sano y encontrarse bien: El reto, *Rosmarie Cammany Dorr*. What is the greatest obstacle to development? *Alba Rocafort Marco*. Aceleradores globales de la RSE: Una visión desde España, *Aldo Olcese Santoja*. Zoonosis transmitidas por mascotas. Importancia sanitaria y prevención, *M. dels Àngels Calvo Torras* y *Esteban Leonardo Arosemena Angulo*. Seguretat alimentària dels aliments d'origen animal. Legislació de la Unió Europea sobre la fabricació de pinsos, *Pere Costa Batllori*. Panacea encadenada: La farmacología alemana

bajo el III Reich y el resurgir de la Bioética, *Francisco López Muñoz*. Laicidad, religiones y paz en el espacio público. Hacia una conciencia global, *Francesc Torralba Roselló*. Inauguración del Ciclo Academia y Sociedad en el Reial Cercle Artístic de Barcelona. Entrevista, *Dr. José Juan Pintó Ruiz*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 356

REVISTA 6 - Número 2/2015

Sessió Acadèmica: Subrogación forzosa del acreedor. Presentación, *José Juan Pintó*. La subrogación Forzosa del acreedor: Concepto, Naturaleza, Finalidad y Efectos, *Alfonso Hernández Moreno*. La utilización de la subrogación forzosa en la práctica: Aspectos relevantes y controvertidos, *Francisco Echevarría Summers*. Methods of Modeling, Identification and Prediction of Random Sequences Base on the Nonlinear Canonical Decomposition, *Igor P. Atamanyuk, Yuriy P. Kondratenko*. Rien n'est pardoné!. *Stravroula-Ina Piperaki*. Seguretat alimentària dels aliments d'origen animal. Legislació de la Unió Europea sobre la fabricació de pinsos II. Pinsos ecològics, *Pere Costa Batllori*. The relationship between gut microbiota and obesity, *Carlos González Núñez, M. de los Angeles Torras*. Avidesa i fulgor dels ulls de Picasso, *David Jou Mirabent*. Problemática de la subcontratación en el sector de la edificación, *Francisco Javier Llovera Sáez, Francisco Benjamín Cobo Quesada y Miguel Llovera Ciriza*. Jornada Cambio Social y Reforma Constitucional, *Alfredo Rocafort Nicolau, Teresa Freixes Sanjuán, Marco Olivetti, Eva Maria Poptcheva, Josep Maria Castellà y José Juan Pintó Ruiz*. Inauguración del ciclo "Academia y Sociedad" en el Reial Cercle Artístic de Barcelona: Nuevas amenazas. El Yihadismo, *Jesús Alberto García Riesco*. Presentación libro "Eva en el Jardín de la Ciencia", *Trinidad Casas, Santiago Dexeus y Lola Ojeda*. "Consolatio" pel Dr. Jaume Vallcorba Plana, *Xabier Añoveros Trias de Bes, Ignasi Moreta, Armand Puig i Tàrrach*. Entrevista, *Dr. David Jou Mirabent*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 400

REVISTA 7 - **Número 3/2015** Monográfico Núm.2

II Acto Internacional: Congreso Internacional de investigación “Innovación y Desarrollo Regional”. Conferencia Inaugural: Lecciones de la crisis financiera para la política económica: austeridad, crecimiento y retos de futuro, *Aznar Alarcón, P., Gay de Liébana Saludas, J.M., y Rocafort Nicolau, A.*

Eje Temático 1. Gestión estratégica de las organizaciones: Diseño, operación y gestión de un modelo de negocio innovador, *Medina Elizondo, M. y Molina Morejón, M.* Matriz insumo producto como elemento de estrategia empresarial, *Towns Muñoz, J.A., y Tuda Rivas, R.* Valoración sobre la responsabilidad social de las empresas en la comarca lagunera, *De la Téjera Thomas, Y.E., Gutiérrez Castillo, O.W., Medina Elizondo, E., Martínez Cabrera, H., y Rodríguez Trejo, R.J.* Factores de competitividad relacionados con la internacionalización. Estudio en el estado de Coahuila, *González Flores. O., Armenteros Acosta, M del C., Canibe Cruz, F., Del Rio Ramírez, B.* La contextualización de los modelos gerenciales y la vinculación estratégica empresa-entorno, *Medina Elizondo, M., Gutiérrez Castillo, O., Jaramillo Rosales, M., Parres Frausto, A., García Rodríguez, G.A.*

Gestión estratégica de las organizaciones. Los Estados Unidos de Europa, *Barquero Cabrero, J.D.* El análisis de la empresa a partir del Valor Añadido, *Martí Pidelaserra, J.* Factors influencing the decision to set up a REIT, *Roig Hernando, J., Soriano Llobera, J.M., García Cueto, J.I.*

Eje Temático 2: Gestión de la Innovación y desarrollo regional: Propuesta metodológica para la evaluación de ambientes de innovación empresariales. Aplicaciones en el estado de Hidalgo, México, *Gutiérrez Castillo, O.W., Guerrero Ramos, L.A., López Chavarría, S., y Parres Frausto, A.* Estrategias para el desarrollo de la competitividad del cultivo del melón en la comarca lagunera. *Espinoza Arellano, J de J., Ramírez Menchaca, A., Guerrero Ramos, L.A. y López Chavarría, S.* Redes de Innovación Cooperativa en la región lagunera. *Valdés Garza, M., Campos López, E., y Hernández Corichi, A.*

Ley general de contabilidad gubernamental. Solución informática para municipios menores de veinticinco mil habitantes, *Leija Rodríguez, L.* La innovación en la empresa como estrategia para el desarrollo regional, *González Santoyo, F., Flores Romero, B., y Gil Lafuente, A.M.* Aplicación de la Gestión del conocimiento a la cadena de suministro de la construcción. La calidad un reto necesario, *Llovera Sáez, F.J., y Llovera Ciriza, M.*

Eje Temático 3. Gestión del capital humano y cultura organizacional: Influencia del capital humano y la cultura emprendedora en la innovación como factor de competitividad de las pyme

industriales, *Canibe Cruz, F., Ayala Ortiz, I., García Licea, G., Jaramillo Rosales, M., y Martínez Cabrera, H.* Retos de la formación de empresarios competitivos de la región lagunera, México. Competencias estratégicas gerenciales y su relación con el desempeño económico en el sector automotriz de Saltillo. *Hernández Barreras, D., Villanueva Armenteros, Y., Armenteros Acosta, M. del C., Montalvo Morales, J.A. Facio Licera, P.M., Gutiérrez Castillo, O.W., Aguilar Sánchez, S.J., Parres Frausto, A., del Valle Cuevas, V.* Competencias estratégicas gerenciales y su relación con el desempeño económico en el sector automotriz de Saltillo, *Hernández Barreras, D., Villanueva Armenteros, Y., Armenteros Acosta, M. del C., Montalvo Morales, J.A.* Identificación y diseño de competencias laborales en las áreas técnicas de la industria textil en México. *Vaquera Hernández, J., Molina Morejón, V.M., Espinoza Arellano, J. de J.* Self-Perception of Ethical Behaviour. The case of listed Spanish companies, *García López, M.J., Amat Salas, O., y Rocafort Nicolau, A.* Descripción y valoración Económico-Sanitaria de los diferentes sistemas sanitarios en el espacio europeo, y de las unidades de hospitalización domiciliaria en las comunidades autónomas de España, *Gironella Coll, J.* El derecho público en el Quijote. Derecho de gentes y derecho político, *Añoveros Trias de Bes, X.*

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 558

REVISTA 8 - Número 4/2015

Sessió Acadèmica: l'Aigua, una visió interdisciplinària. Presentació, *M. dels Àngels Calvo Torres*. El agua: Características diferenciales y su relación con los ecosistemas, *M. dels Àngels Calvo Torres*. L'Aigua en l'origen i en el manteniment de la vida, *Pere Costa Batllori*. Planeta oceàno, pasado, presente y futuro desde una visión particular. Proyecto AQVAM. Aportación sobre el debate del agua. Fausto García Hegardt. Sesión Académica: Ingeniería y música. Presentación, *Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra*. Las comunicaciones móviles. Presente y futuro, *Ramon Agustí*. Sessió Acadèmica: Debat sobre la religió civil. Presentació, *Francesc Torralba Roselló*. La religió verdadera, *Josep Gil Ribas*. La religión civil, Ángel Aguirre *Baztán*, La religión en la que todos los hombres están de acuerdo, *Joan-Francesc Pont Clemente*. Aportació al debat sobre la religió, *Josep Gil Ribas*. El camino hacia la libertad: el legado napoleónico en la independencia de México, *Enrique Sada Sandoval*.

Los ungüentos de brujas y filtros de amor en las novelas cervantinas y el papel de Dioscórides de Andrés Laguna, *Francisco López Muñoz y Francisco Pérez Fernández*. La lingüística como economía de la lengua. *Michael Metzeltin*. Situación de la radioterapia entre las ciencias, *Santiago Ripol Girona*. Conferencia “Las Fuerzas Armadas y el Ejército de Tierra en la España de hoy”, *Teniente General Ricardo Álvarez-Espejo García*. Entrevista, *Dr. Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 410

REVISTA 9 - Número 1/2016

Sessió Acadèmica: Unitats canines d'odorologia. Usos actuals i noves perspectives, *M. dels Àngels Calvo i Lluís Pons Anglada*. La odisea de la voz. La voz y la ópera. Aspectos médico-artísticos. *Pedro Clarós, Marcel Gorgori*. Sessió Acadèmica: La bioeconomía, nou paradigma de la ciència. Presentación, *M. dels Àngels Calvo*, liEconomía ecològica: per una economía que faci les paus amb el planeta, *Jordi Roca*. Capital natural *versus* desarrollo sostenible, *Miquel Ventura*, Sesión Académicas Multidisciplinaria: Accidente nuclear de Chernóbil. El accidente de la central nuclear de Chernóbil. Controversias sobre los efectos sobre la salud 30 años después, *Albert Biete*. Los efectos sobre el medio animal, vegetal y microbiano, *M. dels Àngels Calvo*, El cost econòmic de l'accident de Txernòbil: una aproximació, *Oriol Amat*. La visión del ingeniero en el accidente y actuaciones reparativas posteriores, *Joan Olivé*. Chernóbil y Fukushima: La construcción diferencial mediática de una misma realidad, *Rosmarie Cammany*. El virreinato de la Nueva España y la Bancarrota del Imperio Español, *Enrique Sada Sandoval*. Mistakes and dysfunctions of “IRR” an alternative instrument “FYR”, *Alfonso M. Rodríguez*. El derecho y la justicia en la obra de Cervantes, *Xabier Añoveros Trias de Bes*. Arquitectura motivacional para hacer empresa familiar multigeneracional, *Miguel Angel Gallo*. La vida de Juan II de Aragón (1398-1479) tras la operación de sus cataratas, *Josep M. Simon*. PV Solar Investors Versus the kingdom of Spain: First state victory, at least 27 more rounds to go, *Juan M. Soriano y José Ignacio Cueto*. Entrevista, Dra. M. dels Àngels Calvo Torras.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica ISSN 2385-345X
Depósito legal: B 12510-2014 Págs.418

REVISTA 10 - NÚMERO 2/2016 *Homenajes Núm. 1*

Presentación a cargo del Académico Numerario Excmo. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente, Discurso de ingreso de la Académica de Honor Excm. Sra. Dra. Rosalía Arteaga Serrano. Trabajo aportado por la nueva Académica de Honor: *Jerónimo y los otros Jerónimos*. Presentación a cargo del Académico Numerario Excmo. Sr. Dr. Pedro Clarós Blanch. Discurso de ingreso de la Académica de Honor Excm. Sra. Dra. Leslie C. Griffith. Trabajos aportados por la nueva Académica de Honor: *Reorganization of sleep by temperatura in Drosophila requires light, the homeostat, and the circadian clock, A single pair of neurons links sleep to memory consolidation in Drosophila melanogaster, Short Neuropeptide F Is a Sleep-Promoting Inhibitory Modulator*. Presentación a cargo del Académico Numerario Excmo. Sr. Dr. Josep-Ignasi Saranyana Closa. Discurso de ingreso del Académico de Honor Excmo. Sr. Dr. Ernesto Kahan. Trabajo aportado por el nuevo Académico de Honor: *Genocidio*. Presentación a cargo del Académico Numerario Excmo. Sr. Dr. Juan Francisco Corona Ramon. Presentación del Académico de Honor Excmo. Sr. Dr. Eric Maskin. Trabajos aportados por el nuevo Académico de Honor: *Nash equilibrium and welfare optimality, The Folk theorem in repeated games with discounting or with incomplete information. Credit and efficiency in centralized and decentralized economies*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica ISSN 2385-345X
Depósito legal: B 12510-2014 Págs.384





El Dr. Emili Gironella Masgrau es Profesor Mercantil por la Escuela Profesional de Comercio de Sabadell, Licenciado y Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universitat de Barcelona. Censor Jurado de Cuentas, Economista Auditor y Auditor de Cuentas.

Ha dedicado su actividad profesional a la auditoría y a la elaboración de informes periciales. Es socio en la sociedad de auditoría Gironella Velasco Auditores, S.A. Es el auditor que lleva más años en activo en España (más de 46 años).

Ex presidente de la Agrupación Territorial en Cataluña del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (Colegio de Censores Jurados de Cuentas de Cataluña en la actualidad). Fue vocal del Comité de Normas y Procedimientos del Registro de Economistas Auditores. Fue Coordinador de la Graduaturn y Master en Auditoría de Cuentas impartida por la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de la Universitat de Barcelona.

El Colegio de Economistas de Cataluña le otorgó en 2007 la distinción de Economista del año, versión despacho profesional. Profesor de las asignaturas Auditoría y Análisis de Estados Financieros en la Universitat Pompeu Fabra (UPF) durante 17 años.

Ha escrito tres libros e infinidad de artículos sobre contabilidad, auditoría y finanzas, algunos de los cuales, por su novedad, han sido seguidos y enseñados a generaciones de auditores de cuentas. Ha sido también profesor de auditoría durante muchos años en infinidad de instituciones en toda la geografía española, además de conferenciante activo en congresos, seminarios, colegios profesionales, jornadas técnicas y cámaras de comercio.

“Los datos generados a partir de un conjunto de indicadores de calidad de la auditoría bien elegidos podrían centrar de nuevo la atención de los inversores en elementos como la solidez o la debilidad de una auditoría y en las características de las auditorías de calidad. Podrían alertar a los inversores sobre la calidad de una auditoría en lo que respecta a un determinado encargo, o incluso una firma de auditoría en concreto, proporcionarles el contexto necesario para comprender lo que supone una auditoría de alta calidad y permitir a los analistas facilitar a los inversores información adicional sobre la calidad de las auditorías tanto a nivel del encargo como de la firma. También podría aportar información a los inversores a la hora de ejercer su derecho de voto para ratificar la elección de un auditor por parte de un comité de auditoría. Al tener estos efectos, los indicadores de calidad de la auditoría podrían incrementar en última instancia la presión por la diferenciación en el mercado de las auditorías en términos de calidad y, por lo tanto, impulsar mejoras globales en este aspecto.”

Frederic Borràs Pàmies

1914 - 2014

Colección Real Academia Europea de Doctores



**Generalitat
de Catalunya**

