

Auditoría: un pasado emocionante y un futuro resiliente

Carlos Puig de Travy



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

BARCELONA - 1914



Carlos Puig de Travy (Barcelona, 1958) es doctor en economía, empresario, economista, auditor y asesor de empresas. Presidente de Auditoría y Consultoría de Crowe Spain. Decano del Col·legi d'Economistes de Catalunya.

Doctor por la Universidad Ramón Llull con la mención Sobresaliente «Cum Laude» en la Facultad Internacional de Comercio y Economía Digital de La Salle. Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Barcelona. Auditor de cuentas inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC). Experto contable inscrito en el Registro de Expertos Contables del Consejo General de Economistas de España.

Su trayectoria profesional comenzó en 1983 con su incorporación a Touche Ross, una de las 8 grandes firmas de Auditoría que posteriormente se integró en Deloitte. En esta compañía desarrolló sus primeros pasos como auditor alcanzando nivel gerencial dentro de la misma. Posteriormente, en 1987 asumió el cargo de Controller General en el segundo mayor grupo industrial del país. En este cometido tuvo la responsabilidad de toda la dirección de Planificación Contable del grupo y la asistencia al CEO y a la Presidencia en temas de Información Corporativa. En 1990 fundó una compañía de auditoría de carácter local que ha ido desarrollándose y creciendo y en la actualidad está incorporada a la red internacional Crowe, la 8ª firma de Auditoría a escala mundial. Crowe cuenta en España con una amplia red de profesionales repartidos en 9 oficinas. Ha ostentado durante varios años los cargos de presidente de la firma en España y CEO de la división de auditoría y consultoría.

Auditoría: un pasado emocionante y un futuro resiliente

Excmo. Sr. Dr. Carlos Puig de Travy

Auditoría: un pasado emocionante y un futuro resiliente

Discurso de ingreso en la Real Academia Europea de Doctores, como Académico de Honor, en el acto de su recepción el 13 de mayo de 2024

por el

Excmo. Sr. Dr. Carlos Puig de Travy
Doctor en Economía

Y contestación del Académico Numerario

Excmo. Sr. Dr. José Daniel Barquero Cabrero
Doctor en Ciencias Sociales y Humanas,
Doctor en Ciencias Jurídicas y Económicas
y Doctor en Administración y Alta Dirección de Empresas

COLECCIÓN REAL ACADEMIA EUROPEA DE DOCTORES



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

BARCELONA - 1914

www.raed.academy

© Carlos Puig de Travy

© 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 cualquier medio o préstamo público.

Producción Gráfica: Ediciones Gráficas Rey, S.L.

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

ISBN: 978-84-09-61177-5

D.L: B 9600-2024

Impreso en España –Printed in Spain- Barcelona

Fecha de publicación: mayo 2024

⊗ PRESENTACIÓN Y AGRADECIMIENTOS

Excmo. Señor Presidente, Excmos. Señores Académicos, Excmas. e Ilmas. Autoridades, familiares, amigos y amigas, señoras y señores.

Es difícil poder expresar con palabras la enorme emoción y satisfacción que en estos momentos siento, así como también el respeto, admiración y agradecimiento que profeso hacia la Real Academia Europea de Doctores, una Real Academia centenaria, que reúne un amplio colectivo de prestigiosos doctores europeos de diversas disciplinas académicas como son: las ciencias sociales, las de la salud, las ciencias humanas, las experimentales y las de carácter tecnológico. Todos estos ilustres doctores unidos bajo esta comunidad académica figuran altamente comprometidos a contribuir con sus aportes a la ciencia y, por ende, al desarrollo y progreso de nuestra sociedad.

Ser admitido dentro de este ilustre colectivo de doctores representa uno de los mayores honores que he recibido durante mi amplia carrera profesional y académica. Por ello me siento altamente comprometido y dispuesto, ante esta Real Academia, a dedicar mi tiempo y mi esfuerzo en favor de la ciencia y aportar cuanto más me sea posible en el terreno de las ciencias sociales, especialmente en lo que respecta a las disciplinas profesionales de la auditoría y la contabilidad.

Alguien dijo una vez *“si quieres cambiar tu vida, intenta dar las gracias. Cambiará tu vida poderosamente”*. Además, el agradecimiento es una de las cualidades más hermosas de las personas

de bien y practicarlo siempre es una gran experiencia. Hoy me dispongo a hacerlo y manifestar mi más profundo agradecimiento a los miembros de esta ilustre Real Academia por haberme aceptado como uno de sus pares y en especial a su presidente el Excelentísimo Sr. Dr. Alfredo Rocafort Nicolau y a mis acompañantes el Dr. Jose Daniel Barquero, que procederá a la contestación de mi discurso y a mis padrinos la Dra. Montserrat Casanovas y el Dr. Oriol Amat, todos ellos economistas.

Quisiera también recordar y agradecer al REA del Consejo General de Economistas por todo lo que esta institución me dio ya que tuve el orgullo de presidirla durante 12 años. A través de ella pude llegar a conocer en profundidad la auditoría, sus practicantes y también a sus supervisores. También estoy muy orgulloso y agradecido por formar parte de CROWE, una familia de profesionales altamente preparados y con el propósito firme de ayudar a las empresas, instituciones y a la sociedad en general. No puedo dejar de mencionar también al Col·legi d'Economistes de Catalunya y a los economistas catalanes que representan a esta magnífica profesión tan necesaria en los actuales tiempos de incertidumbre en los que es necesario poner luces en las sombras, soluciones a los problemas y, en general, favorecer al bienestar social ante las amenazas que se le presentan.

Es de obligado cumplimiento agradecer siempre el apoyo que me ha dado toda mi familia, mi esposa, hijos, hijos políticos y nietos, que no es sólo algo importante, sino que lo es todo para mí, aquello que nunca falla y cuando las cosas tienden a complicarse ellos siempre están allí. Que suerte teneros y saber y notar que siempre estamos unidos.

Finalmente, mi agradecimiento a todas las personas que hoy habéis querido acompañarme y compartir conmigo este importante acto académico

ÍNDICE

PRESENTACIÓN Y AGRADECIMIENTOS	7
DISCURSO DE INGRESO	11
1. INTRODUCCIÓN.....	11
2. ORÍGENES DE LA AUDITORÍA Y SU RELACIÓN CON LA CONTABILIDAD.....	15
3. LA EDAD MEDIA Y MODERNA.....	25
4. LOS INICIOS DE LA AUDITORÍA INDEPENDIENTE.....	33
5. LOS INICIOS EN LOS EE. UU. DE AMÉRICA: UN HITO RELEVANTE.....	37
6. LOS ORÍGENES EN ESPAÑA	41
7. LA PRIMERA LEY DE AUDITORÍA EN ESPAÑA	49
7.1 Aspectos principales de la 1ª ley de auditoría de cuentas.....	50
7.2 El primer reglamento de la ley de auditoría de cuentas	52
7.3 Conclusiones de la 1ª ley y reglamento de auditoría	53
8. LA IMPORTANCIA DE LAS ASOCIACIONES DE AUDITORES.	55
9. LOS TÉRMINOS DE AUDITORÍA Y AUDITOR.....	59
10. LA NATURALEZA Y ALCANCE DE LA AUDITORÍA.....	63
11. LOS INFORMES DE AUDITORÍA	71
12. LA FIGURA DEL AUDITOR ACTUAL.....	77
13. EL REGULADOR DE LA AUDITORÍA EN NUESTRO PAÍS.....	83
14. LAS CORPORACIONES DE DERECHO PÚBLICO REPRESENTATIVAS DE LOS AUDITORES	85
14.1 Definición y funciones	85
14.2 Las Corporaciones: entorno y situación actual.....	86
15. EL PRESENTE DE LA AUDITORÍA: DÓNDE NOS ENCONTRAMOS.....	91
15.1 El contexto internacional.....	91
15.2 La situación actual del mercado de auditoría en España.....	97
15.3 El “gap de expectativas”	101

16. EL FUTURO DE LA AUDITORÍA Y DE LOS AUDITORES.....	107
16.1 Los nuevos retos y las oportunidades	107
16.2 ¿Qué hay que cambiar?.....	115
16.3 Aspectos fundamentales dónde se enmarca el modelo de negocio futuro	120
16.4 Propuestas de futuro.....	125
16.5 Síntesis de la propuesta.....	127
CONCLUSIONES.....	129
REFERENCIAS.....	141
DISCURSO DE CONTESTACIÓN.....	153
Publicaciones de la Real Academia Europea de Doctores.....	177



❧ 1. INTRODUCCIÓN

Descubrir los orígenes históricos de temas que se remontan a la prehistoria no es una tarea fácil, pero afortunadamente en el caso de la auditoría y la contabilidad otros autores han realizado la investigación y existen publicaciones académicas de gran valor al respecto. Del estudio de ellas pueden extraerse las siguientes conclusiones que enmarcan el posterior desarrollo de mi exposición:

- La contabilidad y la auditoría son tan antiguas como la misma humanidad, sus orígenes se remontan a la prehistoria y se van desarrollando a medida que las civilizaciones van avanzando. Podemos afirmar que forman parte de nuestra historia económica y de la historia general de la humanidad.
- En cuanto a su origen no es posible separar el inicio de una u otra disciplina. De hecho, la mayoría de los autores expresan con rotundidad que la auditoría tiene su origen en la contabilidad y que nacen ambas de forma conjunta como una única disciplina que con el tiempo se ha ido diferenciando.
- En las civilizaciones antiguas la auditoría revistió diversas formas en función de las diferentes necesidades de cada pueblo y, en sus primeros pasos, fue una disciplina muy rudimentaria. La razón es obvia ya que las actividades económicas de los pueblos primitivos eran muy simples y de poca complejidad.

- Los practicantes en los inicios tampoco se diferenciaban entre auditores y contables; en muchos casos poseían denominaciones diferentes, así podíamos encontrarnos con los escribas en Mesopotamia y Egipto, los epodos o poletas en Grecia o los quipu-camayú para los Incas. De hecho, podemos decir que todos ellos realizaban ambas tareas englobadas bajo la actividad general de suministrar información y ejercer control sobre determinadas actividades económicas, por rudimentarias o simples que fueran, pero que, en todo caso, representaban valor para sus propietarios, ya fueran públicos o privados.

Podemos afirmar que en su origen la contabilidad y la auditoría tuvieron vidas paralelas o incluso partían de una raíz común de la que creció un solo árbol y que con el tiempo generó dos copas diferentes, dependientes de un mismo tronco y raíz.

La auditoría existe desde hace muchos años, unos dicen que los primeros auditores eran los escribas egipcios que controlaban los ingresos y gastos de los faraones y otros dicen que existen desde los inicios de la humanidad, pero lo cierto es que la auditoría de cuentas moderna, que abarca el periodo desde los años 60 o 70 del siglo anterior hasta hoy, no tiene nada que ver con la que existía en épocas anteriores.

Otro aspecto importante es el hecho de que el sector ha ido evolucionando para responder a las necesidades que el mercado demanda; estas necesidades a veces no son cubiertas o en otros casos no son razonables o simplemente imposibles de cubrir y, todo ello origina lo que se ha llamado el gap o brecha de expectativas entre lo que los auditores hacen y lo que el mercado demanda.

Abordamos un análisis de la historia de la auditoría para comprender y explicar la situación actual y también para dar unas

nociones sobre su futuro en base a su evolución pasada. Nos estamos centrando en un periodo muy extenso, que empieza en la prehistoria, pasa por diversas épocas, destacando la época de la creación de las primeras organizaciones profesionales de auditores, para acabar en la situación actual y su futuro.

Nuestro repaso de la historia de la auditoría se centra en describir los cambios que se han ido produciendo a lo largo del tiempo, que vienen influidos, en la época moderna, por la evolución del marco regulatorio, tanto contable como de auditoría. El marco regulatorio de la actividad ha ido creciendo en los últimos cuarenta años de forma muy importante en extensión y complejidad que ha venido provocado por los cambios en la economía que exigen una mayor transparencia en la información financiera y de sostenibilidad y una mayor dosis de seguridad sobre esta información.

La realidad actual es muy cambiante y está plagada de incertidumbres y volatilidad, lo que ha desembocado en un entorno económico de constantes cambios que han afectado también a la auditoría. Estos cambios vienen dirigidos desde el ámbito europeo, aunque también influye la totalidad del contexto internacional, generando la necesidad de una mejora continua en la actividad de la auditoría.

Esta situación ha afectado al sector, provocando cambios más o menos profundos en su composición, en la forma de gestionar las firmas y despachos de auditoría y también en la supervisión de la actividad. En estos últimos años la auditoría ha pasado de ser un sector autorregulado a un sector con supervisión pública y sujeto a una regulación muy exigente.

La auditoría, además de ser una actividad profesional, cubre una función social que radica en el objetivo de ofrecer segu-

ridad y confianza y, para ello, los auditores deben emitir una opinión profesional sobre sí los estados financieros están libres de errores significativos y cumplen con el marco de información aplicable.

Esta función social ha sido el eje principal que ha marcado la evolución de la auditoría desde sus inicios hasta la actualidad. Además, la función social del auditor ha ido ampliándose a través del tiempo y el alcance de la auditoría de cuentas es mayor que en el pasado. Los trabajos que hoy se requieren de los auditores, fuera del contexto de la auditoría de cuentas, son cada vez mayores, ya que el auditor se ha convertido en un profesional capaz de prestar otros servicios distintos al de la auditoría y que proporcionan un enorme valor añadido a las entidades auditadas y a la sociedad en general.



❧ 2. ORÍGENES DE LA AUDITORÍA Y SU RELACIÓN CON LA CONTABILIDAD

Cuando exploramos los orígenes de la auditoría, nos enfrentamos a una serie de preguntas fundamentales: ¿cómo surgieron los primeros auditores? ¿Qué impulsó la necesidad de tener auditores? ¿Quiénes sentaron las bases de esta disciplina de las ciencias sociales? Acompáñenme a dar respuesta a estas preguntas.

Los primeros vestigios de los auditores surgen en los primeros pueblos en dónde se empiezan a llevar a cabo recuentos de sus bienes y a desarrollar controles sobre los mismos (Emilio Giromella Masgrau, 1978).

En las comunidades neolíticas, alrededor de los años 5.000 o 6.000 a.C., los hombres que las poblaban, que ya eran pastores y agricultores, empezaron a formar poblados estables. Estos pueblos se encontraron con la necesidad de hacer frente a una organización más sofisticada y compleja, que requería el inicio de una diversificación en el trabajo y la gestión del excedente. La gestión del excedente ya fuera agrícola, ganadero o minero, exigía por un lado su almacenamiento y control y, por otro, el intercambio de estas mercaderías, que fue el origen del comercio entre los diferentes pueblos. No olvidemos que, en aquellos tiempos, el bronce y los objetos fabricados con este material representaban un símbolo de poder y riqueza, que eran atesorados y depositados en almacenes, algunos de ellos bajo tierra y, es evidente, que estaban debidamente custodiados y bajo un riguroso control.

En estos primeros tiempos la escritura no existía, pero los pueblos tenían la necesidad de interactuar sobre determinados temas entre ellos, es decir comunicarse y escuchar, para después evaluar lo escuchado y tomar decisiones¹. Esto no es más que un proceso de toma de datos para luego llevar a cabo un análisis de estos, validarlos y hacerlos fiables, para poder ejecutar las acciones que se precisen sobre los productos, objetos o materias controladas².

Luego apareció la escritura y las personas que antes sólo conocían la forma de trabajo sobre cifras también se formaron en la lectura y escritura. Pero no por ello se les llama “escribas” a los funcionarios encargados del control de los bienes y recursos económicos de las primeras civilizaciones. Este vocablo viene del latín “scriba” que significa contar, así que se primó en su denominación su función de contadores, en lugar de la de concededores de la escritura. Nosotros en la actualidad utilizamos las palabras auditor o contador como sinónimos y especialmente en América Latina la denominación más utilizada es la de “contador público”, destacando también su función de interés público.

Aunque la actividad económica de estos pueblos primitivos era muy rudimentaria, surgió la necesidad de llevar a cabo recuentos físicos y controles sobre estos valiosos bienes, marcando así

1 En Cataluña los primeros auditores se les denominaba “oidors”. La comunicación de datos económicos mediante la palabra fue anterior a la escrita y también lo fue la de signos o grafismos.

2 En estas sociedades antiguas, además de la ganadería y la agricultura, ya se dan las actividades mineras, es decir ya empiezan con la explotación de los recursos naturales y nos encontramos con la metalurgia del cobre alrededor del 3.000 a. C., después sobre el 1700 a. C. la del bronce y, por último, la del hierro unos años más tarde. También podríamos decir que se dieron los primeros pasos para lo que podríamos llamar la primera producción mercantil de los pueblos. Se producían determinados bienes en cantidades superiores a su consumo interno y surgía un excedente que era objeto de intercambio vía el comercio.

los primeros pasos hacia lo que hoy conocemos como auditoría. La interacción y la comunicación eran esenciales para tomar decisiones, iniciando un proceso de recopilación y análisis de datos que es inherente a la propia actividad de auditoría.

En estos primeros tiempos, las personas que desarrollaban estas disciplinas no eran claramente distinguibles entre auditores y contables. Además, utilizaban denominaciones como escribas, epodos, poletas o quipu-camayu y realizaban funciones de suministrar información y ejercer control sobre actividades económicas, por simples que fueran. Estos primeros individuos encargados de estas tareas, aunque no se les llamara auditores en aquel entonces, podrían considerarse como los primeros auditores de la humanidad.

En la antigüedad es cuando se ponen los primeros fundamentos de la auditoría y de la contabilidad que principalmente fue propiciado por los requerimientos de los reyes o personas influyentes de estas comunidades que requerían un control de los bienes públicos (excedentes) o de los de su propiedad. Pero ¿qué pueblos eran estos? Podemos destacar civilizaciones antiguas como la Mesopotámica, Egipcia, Fenicia, hindú, China, las Precolombinas, Grecia, Roma, entre otras, dónde surgieron diferentes prácticas contables y auditoras.

Así, en Mesopotamia, cuna de la civilización, alrededor de los ríos Tigris y Éufrates, vivieron diferentes pueblos que aportaron muy diversas culturas. Nos encontramos con sumerios, asirios y los mismos persas. La Baja Mesopotamia fue posiblemente la primera cultura potente de nuestro mundo y a la que los sumerios aportaron un enorme saber y, entre este, la administración de la actividad económica y los primeros pasos de la tributación, que requería la fiscalización para asegurar el cobro de los impuestos.

En la civilización sumeria, el templo era el centro de la economía, allí se administraba, se recaudaban los tributos, se almacenaba, se comerciaba y también se otorgaban los préstamos. En los templos se celebraban igualmente las reuniones entre los diversos agentes económicos de la época (agricultores, artesanos, funcionarios, etc.). En una grandiosa civilización como ésta se hizo necesaria la administración de la riqueza y su control, la cual era llevada a cabo por funcionarios, ya sean contables, escribas o tesoreros. Aquí fue donde empezaron a realizarse los primeros registros, principalmente en tablillas, y, consecuentemente, los primeros informes.

La auditoría en esa época hacía referencia únicamente al proceso de verificación de esos registros, es decir, de la adecuada contabilización de las transacciones que figuraban en los mismos y no podemos decir que fuera una tarea de enorme complejidad, aunque sí laboriosa. En Mesopotamia el escriba era el que llevaba todos estos diferentes registros y además era de las pocas personas que sabía leer y escribir, manejar correctamente las matemáticas y conocer las leyes. En mi opinión, ellos fueron los que forjaron los primeros pasos de la actividad contable y auditora.

Si nos vamos a otras de las grandes civilizaciones antiguas, nos topamos con las culturas precolombinas: los aztecas y los mayas. Algunos de estos pueblos dominaban las matemáticas, la lectura y la escritura y llegaron a dominar amplios territorios y ejercer un gran dominio sobre el resto de los pueblos limítrofes. Queda muy claro que estos pueblos utilizaban los números para el control de su economía y que tenían un sistema tributario que quedaba bajo el control de unos funcionarios llamados "Calpixque". Podríamos decir que eran recaudadores y a su vez auditores. Lo que no está demostrado es que tuvieran un ordenamiento contable desarrollado. Puede que su forma de comer-

cio fuera una de las razones de ello por estar basado totalmente en el trueque y no se utilizaba la moneda en los intercambios de mercancías.

Se puede afirmar que hay bastantes vestigios de actividades contables en las culturas precolombinas y recojo una cita del Profesor González Ochoa *“En relación con las culturas precolombinas de América, los mayas controlaban y registraban todos los aspectos de la vida social, incluyendo las actividades económicas en sus famosos “Libros pintados o códices”. Los incas, por su parte, aunque no conocieron la escritura ni la numeración gráfica, sin las cuales la administración de un imperio como ese parecía imposible, idearon el sistema denominado quipu, basado en cuerdas en las que las anotaciones se hacían mediante nudos. Este sistema alcanzó tal desarrollo, que mediante diferentes posiciones y formas de nudos y colores de las cuerdas se realizaban las más complicadas operaciones aritméticas, sirviendo como apoyo en el registro y control de la vida económica de la sociedad. También la cultura azteca tenía un adecuado sistema de numeración vigesimal que les permitía llevar la contabilidad del Estado, y aunque no llegaron a poseer la escritura fonética, manejaban un sistema de signos y jeroglíficos con el cual podían hacer toda clase de anotaciones”* (González Ochoa et al., 2015, p. 9).

También se puede afirmar sin reparos que se dan pasos contables y de auditoría en las civilizaciones asiáticas y en este caso tomo al profesor Muñoz *“Este interés por el registro de operaciones económicas también aparece en las culturas asiáticas y precolombinas de América. En especial, en el período más antiguo en China, denominado Chang Yin (siglos XVI-XII a.d.n.e) aparece la escritura china; aunque se practicaba el comercio, este todavía no había pasado de la fase del trueque. Sin embargo, no es hasta la época de los Cho (siglos XII-VII a.d.n.e) que la necesidad de registrar y controlar la actividad económica tuvo verdadera importancia”* (Muñoz, 1990).

Por otro lado, los egipcios realizaban sus escrituras en papiros, y en éstos fue donde hicieron los escribas sus primeras anotaciones contables. Los escribas eran personas instruidas y muy cultas que además formaban un amplio cuerpo funcional del estado, de los templos y también servían a los grandes señores. Fue un colectivo muy bien reconocido socialmente y se les otorgó gran poder³. La contabilidad se desarrollaba principalmente en los templos, donde se llevaban los principales registros públicos, entre ellos los del grano, los de los impuestos, pero también de operaciones financieras, ya que eran los bancos de la época concediendo incluso préstamos con intereses. También trasladaron los escribas a sus papiros el control de los costes de la mano de obra y materiales de las construcciones de las grandes pirámides.

Si vamos a Europa nos encontramos con los griegos. Los pueblos helenísticos también aportaron, al igual que para otras ramas del saber, su ciencia para el desarrollo de la auditoría y de la contabilidad. Fue principalmente en las ciudades griegas donde se inició el importante desarrollo del comercio y de la utilización del dinero. Si bien, ellos no inventaron la moneda o mejor dicho el dinero⁴, son los que le dieron su principal desarrollo con su utilización masiva para llevar a cabo las transacciones de intercambio; y es justo aquí cuando se hizo necesario un desarrollo amplio de la contabilidad y la auditoría.

3 Incluso hijos de faraones, alejados de la línea sucesoria, eran instruidos para el ejercicio de esta importante actividad.

4 El uso o creación del dinero fue instaurado por primera vez en Mesopotamia donde también se inventó la rueda, dos hitos muy importantes para la humanidad. Pero su difusión fue realizada en primer término por los griegos y luego su uso fue multiplicado por la civilización romana y a partir de aquí fue extendida su aplicación a todo el mundo civilizado que estuvo en contacto con ambos imperios. De hecho, el término moneda viene del templo de Juno Moneta, al lado del cual se estableció un asentamiento para su acuñación.

Podemos también atribuir aportaciones a estas disciplinas a los fenicios y a los hebreos, pueblos que crearon el alfabeto fonético, que constituye un importante avance en la comunicación lingüística de los pueblos y que contribuyó también enormemente a favorecer el desarrollo de los sistemas contables. Los primeros son los que lo difundieron con motivo de sus importantes viajes comerciales por el mediterráneo y los segundos se les atribuyen los primeros censos que figuran en el Libro de los Números del Pentateuco. También podemos destacar que Salomón constituyó un Tribunal de Cuentas, cuyos miembros se denominaban “legistas” que entre sus funciones estaba la rendición de cuentas.

Los templos griegos también fueron la cuna de la contabilidad helenística, ya que allí se concentraban los tesoros que principalmente procedían de las donaciones de los fieles y que se anotaban de forma rigurosa en un diario llamado de efemérides. Estos tesoros de los templos no se mantenían estáticos, sino que se utilizaban para la concesión de préstamos (tanto al estado como a los particulares) y a través de estas prácticas se llegó a un importante desarrollo de lo que hoy llamamos el sistema bancario; posteriormente aparecieron los bancos y como consecuencia los banqueros. De hecho, los banqueros de la época, además de utilizar el diario de efemérides, crearon el libro de cuentas de clientes. En este registro se anotaban todos los datos necesarios de los préstamos otorgados a los diferentes prestatarios y de su evolución.

También los grandes aristócratas contribuyeron al desarrollo de la contabilidad y la auditoría, ya que eran las herramientas necesarias para el control de sus negocios. Como ellos no tenían conocimientos contables les encargaron estas tareas a especialistas y, de paso, podían librarse de estos trabajos y así poder tener el tiempo necesario para practicar la vida aristocrática de

la época. Los gobiernos de las ciudades griegas también debían llevar el control de sus finanzas, recordemos que estaban en una sociedad democrática y se tenía que rendir cuentas, además de fiscalizar los arbitrios. La contabilidad de lo público tomó las enseñanzas del sector privado y en los papiros o tabillas de cera se anotaban los presupuestos y el gasto público; la fragilidad de estos documentos contables ha hecho que se perdieran muchos de esta época.

En Grecia, como consecuencia de todo este desarrollo, fue donde aparecieron las primeras leyes contables de importancia (p. ej. las leyes de Solón), que regulaban los aspectos administrativos, las bases de los usos contables y que obligaban a llevar libros a los comerciantes. También en Grecia, es donde se han podido encontrar pruebas de la existencia de documentación de carácter contable y ello es debido a la gran actividad contable y auditora que llevaron a cabo los pueblos helenísticos. Ellos se caracterizaron por una enorme preocupación en el registro y control contable de sus actividades económicas, fundamentalmente por la necesidad de tener una organización económica avanzada y también por la predisposición de estos pueblos a mantener la ética en los negocios⁵.

Después de Grecia, la auditoría y la contabilidad fueron desarrolladas por el Imperio Romano, el que recogió toda la herencia contadora de los griegos. La gran magnitud del Imperio Romano y sus amplias necesidades de recursos para financiar su expansión hicieron que la organización y control sobre la recaudación de los tributos, así como el control de las transacciones comerciales, fueran unas actividades de suma importancia, que debían ser llevadas a cabo por personas con profundos co-

5 Puede que, en los tiempos actuales, dónde el fraude y los ciberataques toman un porcentaje importante del PIB mundial, convendría retomar estos valores griegos en el mundo de la economía y de los negocios.

nocimientos contables y de auditoría. La época del emperador Augusto fue muy prolífica para el desarrollo de la contabilidad y la auditoría, tarea que fue seguida también con rigor por el emperador Claudio, persona de gran cultura. Como profesionales para el desempeño de estas tareas encontramos figuras como los “*numerator*” y los “*spectator*”; los primeros eran más contables y los segundos más auditores⁶.

En la civilización romana abundan muchas pruebas de la existencia de la contabilidad y de la práctica de controles sobre los registros contables. De hecho, al ser la agricultura una actividad esencial para la supervivencia del imperio, a las grandes empresas agrícolas se les obligó a llevar una contabilidad detallada de sus operaciones, que era practicada por personas de alta cualificación, aunque en los primeros tiempos no eran ciudadanos romanos.

Durante el período de la República se instauró la necesidad de empezar a desarrollar funciones de custodia y control sobre los caudales públicos, que se realizaban de forma independiente de las funciones ejecutivas, así que empezaron a crearse funcionarios que verificaban la correcta utilización de los fondos públicos. Las tareas de gestión de los fondos recaían en los cónsules romanos (función que les delegaba el senado), pero existían unos tesoreros que ejecutaban los pagos, los contabilizaban y así de esta forma podían rendir cuentas. Como prueba de ello podemos referirnos a la existencia de unas tablillas del año 85 a. C. que recogen el siguiente texto (traducido al español) “*Revisado por Coecero, esclavo de Fafinio, el 5 de octubre, en el consulado de Lucio Cinna*”

⁶ Según Filgueira Ramos (2017) en la historia romana es posible encontrar indicios sobre la existencia de los Colegios Profesionales formados por “Numerators” y “Spectators”, que fueron Contadores y Auditores respectivamente. También introduce en su libro el profesor Filgueira que podría decirse que los inicios de la contabilidad por partida doble ya se daban en el Imperio Romano.

y *Cneo Papiro*". Hay que destacar que en la Roma de estos primeros tiempos la práctica de la auditoría y de la contabilidad era desarrollada mayormente por personas que no pertenecían a clases influyentes, tal como podemos apreciar de la lectura de esta tablilla en la que el revisor (auditor) era un esclavo.

También hay constancia de libros específicos que se diseñaron para el control de las actividades económicas. El más importante era el "*Codex accepti et expensi*" un libro de doble entrada donde, por un lado, se registraban las cantidades recibidas o ingresos (los *acceptum*) y por otro las entregadas o gastos (los *expensum*). En este libro se registraban todas las transacciones anotando el importe, la fecha y la naturaleza; pero previamente se anotaban en un diario llamado "adversaria", que hacía las funciones de una especie de libro auxiliar de caja. Fueron los banqueros los que más prodigaron y desarrollaron este tipo de libros, usando además otros como los llamados "*Kalendarium*" o libro de préstamos o los "*Liber rationum*" o libro de cuentas, en el que cada cliente tenía su cuenta, una especie de registro auxiliar que en caso de litigio debía exponerse ante la autoridad pertinente y constituía la fuente principal de base probatoria ante los pretores, que eran las personas encargadas de dictaminar en este tipo de controversias.

El desmoronamiento del imperio romano y las sucesivas invasiones bárbaras afectaron al desarrollo de las civilizaciones, lo que supuso un gran retroceso en muchos aspectos de aquellas sociedades, que también afectó a las actividades de auditoría. Esta época oscura duró hasta el inicio de la sociedad feudal que retomó nuevamente estas disciplinas a los efectos de poder administrar sus recursos y desarrollar sus negocios.



❖ 3. LA EDAD MEDIA Y MODERNA

En la Edad Media se instauró un nuevo orden social y económico, en el que la Iglesia desempeñó un papel fundamental en el desarrollo del conocimiento y del progreso de las sociedades de la época. La iglesia católica en el siglo VIII tenía amplias posesiones y administraba grandes patrimonios, funciones que eran llevadas a cabo por unos profesionales de alta cualificación, llamados “*escribanos*”. Estos profesionales fueron los que retomaron las antiguas enseñanzas contables y desarrollaron la contabilidad de la época, principalmente en Francia e Italia.

También los Reyes y las diferentes ciudades y municipios empezaron a tener la necesidad de conocer más ampliamente sus finanzas y tomaron muy en serio las actividades contables (registro de transacciones) y de auditoría (entendida como censura o revisión de los registros contables). No podemos olvidar que se desarrolló también la actividad bancaria para otorgar financiación a los Reyes, a las ciudades y al comercio.

Un hito importante que afectó tanto al desarrollo económico y al conocimiento en general como a la contabilidad fue la aparición en 1.202, del *Liber Abacci*, que fue un libro histórico escrito por Leonardo de Pisa. Este libro describe una gran variedad de métodos de cálculo, pero una de sus aportaciones más importantes fue que introdujo en Europa los llamados números indo-arábigos, lo que contribuyó a dar el primer paso para el uso generalizado de nuestro sistema decimal. La aparición del sistema decimal y también el uso de un sistema de medida para fijar el valor (moneda) fue lo que propició de una manera importante el desarrollo de la contabilidad y la auditoría.

Durante el siglo XIII se produjo un gran cambio en la forma de estructurar las compañías dedicadas al comercio internacional en Italia, lo menciona Roover Raymond (1942) en su obra *“The Commercial Revolution of the Thirteenth Century”*. Las compañías pasan a montar sedes en los diferentes países y acaban con la figura del mercader itinerante, asentándose en los lugares de origen y controlando su negocio a través de representaciones, sucursales o delegaciones. Este hecho hizo que se desarrollaran de forma paralela a la empresa y la banca, la contabilidad y la auditoría. En esta época empiezan a despuntar las grandes familias italianas que fueron las que empezaron a operar su contabilidad con la partida doble, así como también lo hicieron los banqueros italianos de la época; la nueva contabilidad empezó su camino.

Entre los siglos VI y IX en Constantinopla se emitió una moneda de oro llamada Solidus, que fue ampliamente utilizada en las transacciones internacionales. Esta moneda sirvió de medida estándar para poder asentar las transacciones en los libros y registros contables, lo que supuso un gran avance. Thompson Baldiviezo (2020) indica: *“...con la utilización de esta moneda, razón por la cual, no es raro que ciudades italianas alcanzaran un alto conocimiento y desarrollo máximo de la contabilidad”*.

Italia fue el país pionero en la innovación y el desarrollo contable de estos años, pero también podemos decir que lo fue en la figura del revisor, dónde podemos reseñar varios antecedentes. Hay que indicar que en estos años los revisores eran contratados con el objeto de que descubrieran fraudes o errores, siendo este cometido la función esencial de los auditores de estas primeras épocas. Hay constancia que el municipio de Venecia ideó un sistema de pago a sus revisores en función de los fraudes y errores detectados. También el Abad del cabildo catedralicio de Milán en el año 1164 firmó un contrato de retribución de sus

revisores, los cuales ya habían formado una asociación, probablemente la primera conocida, aunque no ha permanecido y no constituía una corporación en el sentido de las que se instauraron mucho después, principalmente en la Gran Bretaña y que hoy perduran. Por último, también se conoce que el municipio de Pisa contrató un encargo de auditoría con el revisor Leonardo Fibonacci (Gironella, 1978).

El término auditor surge en la Inglaterra del siglo XIII. El Ayuntamiento de Londres en 1299 nombró a un auditor para verificar sus cuentas. También hay constancia que Eduardo I de Inglaterra potenció la figura del auditor para la revisión de las cuentas públicas, así como para la revisión del testamento de su esposa Leonor.

En esta época la contabilidad se llevaba de forma muy elemental y que puede resumirse como un asentamiento de operaciones en los registros, y se hacía con la única finalidad de que éstas fueran recordadas, controladas y poder dar fe de ellas. Este sistema fue útil y suficiente hasta que en Europa la actividad comercial adquiere un desarrollo y complejidad tales, que hace necesario la creación de un nuevo sistema de registro contable que proporcione mucha más información y lo haga de una forma más estructurada y comprensible. Esta necesidad es la que nos marca un punto de inflexión importante en el mundo de la contabilidad y de la auditoría.

Paralelamente el desarrollo económico en Europa, impulsado principalmente por el aumento del tráfico comercial, un factor determinante fue la realización de desarrollos contables significativos en este período, que podría considerarse como uno de los más importantes vividos en la historia económica. La Iglesia, los monarcas, la nobleza, los municipios y los comerciantes se encontraron cada vez más necesitados de confiar en la contabilidad

y apoyarse en la auditoría, como una técnica que les brindaba seguridad en cuanto a la realidad y veracidad de la información contable. A medida que la actividad económica y el comercio se volvieron más complejos e intensos, surgió la demanda de instrumentos contables y de información financiera más sofisticados para satisfacer las crecientes necesidades de gestión.

El período que abarcó desde el siglo XIII hasta la edad moderna, presenció una evolución significativa marcada inicialmente en Europa y, en particular, en Italia, considerada la cuna del Renacimiento. Otros países como Francia e Inglaterra también realizaron contribuciones importantes en los primeros años del siglo XIV. Durante el Renacimiento, se revitalizaron muchos aspectos que provenían del Imperio Romano, incluyendo la contabilidad, que, junto con otras disciplinas, había sido descuidada durante los primeros años de la Edad Media.

La razón fundamental de que estos desarrollos surgieran principalmente en Italia radica en el hecho de que los mercaderes italianos comenzaron a expandir el comercio con los países de Oriente, extendiéndolo posteriormente por toda Europa y Asia. Este período se caracterizó por el crecimiento en la magnitud y volumen del comercio, lo que llevó a la creación de las primeras sociedades mercantiles y al desarrollo del sistema de financiación bancaria, en la medida de que un solo comerciante no podía abarcar todos los compromisos generados por el aumento del comercio.

El desarrollo del tráfico comercial, la formación de sociedades mercantiles y la necesidad de gestionar negocios más complejos condujeron a la creación de un nuevo sistema de registro de operaciones en los libros y a la provisión de información detallada. La Iglesia, los Estados y los Municipios también experimentaron un crecimiento económico, lo que generó la necesi-

dad de gestionar sus recursos con mayor diligencia y seguridad. Este contexto propició el surgimiento de un nuevo enfoque contable, que se consolidó en el siglo XV con el advenimiento de la partida doble.

La partida doble supuso un antes y un después en la contabilidad y muchos la han catalogado como un gran logro de la humanidad, al igual que la rueda, el telégrafo, la máquina de vapor u otros muchos avances conseguidos por el hombre. Con la partida doble se pudo disponer, entre otros, de información sobre los activos y pasivos, de la determinación del resultado, de un diario, de un mayor y, con todo ello, posibilitar la confección del balance de comprobación a diferentes fechas, es decir, no sólo a final de año sino también a fechas intermedias.

Fue Benedetto Cotrugli, un comerciante, economista y humanista nacido en la actual Croacia, quien describió por primera vez la partida doble en su obra *“Libro de L’Arte de la Mercatura”*. Sin embargo, no fue hasta 1494 que Luca Paciolo, un franciscano y reconocido matemático, publicó en Venecia en el año 1494 el primer tratado de contabilidad que revolucionó la disciplina. El tratado de Luca Paciolo sobre la contabilidad de doble entrada o partida doble se tituló *“Summa de Aritmética, Geometría, Proportioni et Proporcionalità”*.

Que en 1494 Luca Pacioli escribiese su tratado, no quiere decir que no existiera o no se aplicara anteriormente la partida doble y, de hecho, ya muchos comerciantes genoveses y venecianos la aplicaban antes de 1494. Para destacar algunos de ellos podemos mencionar a los Medici en Florencia o el banquero Francesco di Marco Datini natural de Prato.

En otros países europeos, los grandes señores feudales ingleses se vieron imposibilitados para poder administrar sus grandes

patrimonios, ya que ni poseían el tiempo para esta dedicación (el ocio, la vida social y placentera y las guerras consumía totalmente su tiempo) ni los conocimientos o la preparación adecuada para ello. La contabilidad y los auditores les vino a prestar un servicio totalmente esencial para el mantenimiento y la gestión de sus patrimonios. La figura de estos auditores fue muy valorada y respetada en las casas feudales. Una vez demostrada la enorme utilidad que otorgaba la contabilidad y sus practicantes a los terratenientes (ya sean reyes, señores feudales e Iglesia), los comerciantes vieron que estos mismos beneficios los podrían obtener ellos para la gestión de sus negocios. En este momento es cuando la contabilidad y sus practicantes adquieren una gran importancia en Inglaterra, proceso parecido que también vino a darse en Francia. De todas formas, el mercantilismo favoreció de forma generalizada a la implantación de la contabilidad en la mayoría de los países europeos. Del colectivo de los contables de estas épocas, destacan los auditores, que constituyen la élite de los contables.

Estos primeros auditores de la época mercantilista se caracterizaban por prestar servicios de teneduría de libros, de revisores para descubrir errores o algún fraude, pero bajo las órdenes de los propietarios de los negocios y no para la protección de los intereses de terceros que no manejan o administran los patrimonios. En este sentido, la auditoría como la entendemos hoy en día carecía de significación y no existía en estas épocas.

En Italia, se crearon los primeros colegios o asociaciones de auditores, como Il Collegio dei Raxonati en Venecia en 1581 y la Academia dei Ragionieri en Bolonia y Milán en 1658. Estos colegios establecieron reglas estrictas para la entrada, requerían experiencia previa y realizaban exámenes de enorme dificultad. A pesar de su importancia, su función estaba más orientada a apoyar la corrección de la contabilidad que a realizar revisiones

independientes de ella. Estas organizaciones sucumbieron por ser demasiado elitistas y por ser su propuesta de valor poco adecuada.

El mercantilismo podemos decir que originó una importante evolución en la parte contable, sin embargo, la auditoría independiente, tal como la conocemos hoy, no comenzó a emerger hasta los inicios de la revolución industrial en Europa, marcando un cambio importante en su significado y relevancia.



❖ 4. LOS INICIOS DE LA AUDITORÍA INDEPENDIENTE

La época contemporánea de la contabilidad y la auditoría está marcada por eventos históricos significativos como la Revolución Industrial, destacando a Gran Bretaña a la cabeza y la Revolución Ideológica liderada por Francia. Estos importantes eventos sentaron las bases del desarrollo económico y social en Europa, transformando la profesión auditora de manera espectacular. Simultáneamente, contribuyeron al avance de la contabilidad, convirtiéndola en una disciplina técnica avanzada para cumplir con las demandas del nuevo orden económico.

Es ampliamente aceptado por diversos autores (Gironella, 1978; Pereda Sigüenza, 1991; Luliana Grigorescu, 2014; Duréndez, 2004) que el cambio fundamental en los revisores de la época, pasando de contables a auditores independientes, ocurrió con el desarrollo de las economías europeas durante la Revolución Industrial. Este cambio surgió por la necesidad de instaurar una nueva figura de profesional, la del auditor independiente, principalmente en Gran Bretaña, para luego extenderla a la mayoría de los países europeos y también a los Estados Unidos.

Gran Bretaña se convirtió en la primera potencia económica del mundo gracias a la Revolución Industrial del siglo XVI-II. Antes de la aparición de las grandes sociedades anónimas, la actividad económica se basaba en capitales de individuos o familias que gestionaban directamente sus negocios sin la necesidad de auditorías independientes. Sin embargo, con el surgimiento de las sociedades anónimas, el gobierno de las empresas

y la propiedad se separaron, surgiendo diversos grupos de interés, como minoritarios, acreedores y la hacienda pública. Estos nuevos actores requerían una información clara y fidedigna sobre las acciones de los gestores, lo que impulsó el desarrollo de la auditoría independiente.

La creación masiva de sociedades en Gran Bretaña, bajo regulaciones rudimentarias y a veces con poca solidez financiera, llevó a numerosos fracasos empresariales en la década de los años veinte. La situación condujo a la promulgación de la primera ley de sociedades en 1844, proporcionando un marco regulatorio que garantizaba la protección de los accionistas y otras partes interesadas. Esta ley marcó el inicio de la necesidad de auditores para gestionar quiebras y proporcionar información periódica a los accionistas. La profesión de los auditores independientes surgió de aquellos profesionales contables con experiencia en la detección de errores y fraudes y evolucionó hacia una función más independiente.

A medida que la legislación de sociedades se desarrollaba, se establecieron obligaciones sobre la contabilidad y la revisión de cuentas. La Ley de Sociedades de 1862 reconoció oficialmente la profesión de auditor y la de 1879 impuso a las sociedades la obligación de mantener registros contables ordenados para prevenir fraudes. La Bolsa de Londres, fundada en 1801, también contribuyó a la necesidad de auditorías para proporcionar información auditada de las empresas cotizadas.

En este contexto, se crearon asociaciones de auditores en Edimburgo, Glasgow, y Aberdeen entre 1854 y 1867, que se unieron para formar en 1951 la corporación de auditores denominada "*The Institute of Chartered Accountants of Scotland*". En Inglaterra y Gales, entre 1870 y 1877, se establecieron cinco sociedades de auditores que se unieron en 1880 para formar "*The*

Institute of Chartered Accountants in England and Wales". Estas instituciones obtuvieron la carta real por parte de la Reina Victoria, otorgando así un reconocimiento estatal de interés público a estas corporaciones. En el resto de los países de Europa también se instauraron las primeras asociaciones de auditores, así lo fue en Francia en 1891, en Italia 1893, en Holanda 1895 y en Alemania 1896. En España la creación de estas asociaciones fue más tardía y en los Estados Unidos la primera asociación se fundó en 1886.

La figura del auditor independiente se consolidó en Gran Bretaña, adquiriendo un papel cada vez más importante. El constante desarrollo económico aumentó la necesidad de intervención del auditor en las sociedades mercantiles.



❧ 5. LOS INICIOS EN LOS EE. UU. DE AMÉRICA: UN HITO RELEVANTE

La era colonial en los Estados Unidos se destacó por la falta de un sistema monetario propio, lo que dificultaba la contabilidad de los comerciantes que tenían que manejar registros con diversas unidades monetarias. Además, la mayoría de los negocios eran llevados a cabo por empresarios individuales o pequeñas sociedades colectivas, por lo que la contabilidad era bastante simple, orientada a uso interno y confidencial. Además, no existía un sistema bancario desarrollado, ya que los préstamos se basaban en la confianza, y la ausencia de sociedades anónimas limitaba en gran medida el comercio, que estaba mayormente vinculado a la metrópoli.

Después de la independencia de los Estados Unidos, se inició un periodo de desarrollo económico notable, surgiendo la necesidad de mejorar la información financiera de los negocios. La formación de las sociedades y su financiación con fondos de terceros llevaron a un aumento en la complejidad de la contabilidad. Entre 1781 y 1795, se crearon 147 sociedades, aunque predominantemente eran de carácter familiar o individual. La autorización de la creación de sociedades anónimas en 1819 fue un hito crucial para el desarrollo de la contabilidad y la auditoría en los Estados Unidos.

Durante estos años, la actividad de auditoría, tal como la entendemos hoy, no era conocida ni regulada. La banca no confiaba en los informes contables y basaba sus préstamos en otros criterios. Sin embargo, después de la Guerra Civil

estadounidense (a partir de 1865), la situación cambió drásticamente. Los bancos demandaban más información económico-financiera, las empresas emitían bonos y obligaciones y los primeros auditores empezaron a aparecer. Todo esto fue un proceso gradual pero intenso que avanzaba sin ningún freno, ya que era obvio que la contabilidad y la revisión de cuentas, tal como ya se daba en la Gran Bretaña, iba a encauzarse también en los Estados Unidos. De hecho, los británicos empezaron a invertir en América, veían grandes oportunidades, y para controlar sus inversiones empezaron a enviar a sus auditores a los Estados Unidos. Así, podemos decir que las primeras auditorías en este país fueron practicadas por los *Chartered Accountants* británicos, ya que los contables estadounidenses no conocían esta práctica profesional.

La primera asociación de contables se fundó en Nueva York en 1882, pero no fue hasta 1886 que se estableció la primera asociación de auditores, la *American Association of Public Accountants* (AAPA). En 1896, se logró el reconocimiento legal de la profesión mediante la “*Act to regulate the profession of Public Accountants*”, que otorgaba el título de Contadores Públicos Certificados a aquellos que superaban un examen de alta dificultad. Esta asociación en la actualidad se denomina “*American Institute of Certified Public Accountants*” (AICPA).

A partir de 1917, se empezaron a desarrollar los principios contables en colaboración con la Bolsa de Nueva York, dando lugar a los “*Generally Accepted Accounting Principles*” (GAAP). Tras la crisis de 1929, en 1934 se creó la “*Securities and Exchange Commission*” (SEC), encargada de regular las Bolsas y promulgar las normas de auditoría. En ese contexto, en ese mismo año se publicó el libro “*Audits of Corporate Accounts*”, que influyó significativamente en la contabilidad y la auditoría.

A finales de la década de los 60, se produjeron una serie de escándalos, principalmente debidos al aprovechamiento de las debilidades de los principios contables de la época por parte de los gestores y de los administradores de las empresas. En esos años los principios contables eran promulgados por un comité denominado “*Accounting Principles Board*” (APB) perteneciente a la “*American Institute of Certified Public Accountants*”. Fruto de estos escándalos, de las críticas sobre su actuación y de la competencia por parte de otras instituciones contables de los EE. UU. como la “*American Accounting Association*” (AAA), la AICPA entró en un proceso de reflexión sobre si el APB debía seguir con su cometido y creó un comité especial para ello (Comité Wheat). Este comité publicó su informe en marzo de 1972 y el Comité ejecutivo del AICPA decidió seguir sus recomendaciones y procedió a crear (junto con otras tres instituciones) en junio de 1972 el “*Financial Accounting Foundation*” (FAF), una fundación privada que sería la encargada de recoger los fondos para la financiación de dos comités, uno para la elaboración de las normas contables (FASB) y otro consultivo y de asesoramiento (FASAC).

Por otro lado, en 1972 la AICPA creó el “*Auditing Standards Executive Committee*” (AudSEC) que a partir de esta fecha fue el comité encargado de la emisión de las normas de auditoría. Este comité sustituyó a otro anterior. Las nuevas normas recibieron el nombre de “*Statements on Auditing Standards*” (SAS). El SAS núm. 1 fue la compilación de las 54 normas publicadas por el anterior comité (CAP) y se publicó en 1973.

En enero de 1973 el “*Financial Accounting Standard Board*” (FASB) abrió sus puertas como comité encargado de la emisión de los principios contables en los Estados Unidos, siendo reconocido por la SEC, con lo cual gozaba de la autoridad necesaria

para su labor. El 1 de julio de 1973 inició sus actividades, desapareciendo consecuentemente el anterior comité (APB).

Como hemos podido ver los Estados Unidos crearon la AICPA, una asociación de auditores de las más poderosas del mundo y paralelamente el FASB, un órgano emisor de normas contables de gran prestigio. Estos organismos hacen que los EE. UU. sea un país de alta consideración en temas de auditoría y contabilidad, o mejor dicho de la información corporativa, consolidándose como un referente a escala mundial.



❧ 6. LOS ORÍGENES EN ESPAÑA

Comenzaremos a partir de los primeros indicios de las actividades de auditoría propiamente dicha, es decir, de la revisión independiente de estados contables.

La práctica de la auditoría existe en España desde los primeros documentos o registros contables que requerían revisión. Por lo tanto, podemos afirmar que la auditoría existía incluso antes de la formación de España como nación. De todas formas, nos enfocaremos en mayor medida a describir los hitos y pasos más recientes que han marcado el camino hasta la catalogación de la auditoría como actividad y el reconocimiento de los auditores, que fue a través de la primera ley de auditoría en el año 1988.

En los Códigos de Comercio de 1829 y 1885, no se encuentran antecedentes legislativos sobre auditoría, ya que en esas fechas el entorno económico estaba dominado por pequeños comerciantes y los legisladores no consideraron necesario abordar esta cuestión. España ha sido históricamente un país de pequeñas y medianas empresas, al igual que lo es Italia y Portugal. La primera mención legislativa a la revisión de cuentas aparece en el artículo 34 del Real Decreto de 17 de febrero de 1848, que se refiere a las compañías mercantiles por acciones y establece la obligación de presentar un balance para su verificación al jefe político. Asimismo, el artículo 14 de la Real Orden de 12 de diciembre de 1857 señala que el Gobierno Civil exigirá copia de los balances generales y los comprobará con los libros de contabilidad. Estas disposiciones fueron posteriormente derogadas.

Un hito importante fue la creación en 1850 de las Escuelas de Comercio, de las cuales surgieron los Titulares Mercantiles. Estos profesionales, expertos en contabilidad, empezaron a establecer sus colegios profesionales (por ejemplo, el Colegio de Madrid en 1881) y siempre tuvieron en mente la creación de la actividad de auditoría de cuentas independiente, y siguieron muy de cerca las tendencias que se iban produciendo en la Gran Bretaña, Francia e Italia. En su I Congreso Nacional de 1891, se presentó una petición a las autoridades para la creación de un Cuerpo Colegiado encargado de intervenir y reconocer con fe pública las operaciones contables con efectos en centros administrativos y judiciales. Aunque no era una petición para crear una corporación de auditores fue la primera expresión de interés por la actividad de auditoría.

A lo largo del tiempo se realizaron varios intentos de regulación legal de la auditoría independiente en España, pero todos fracasaron. El fracaso de estos intentos se debió al escaso interés por parte de los políticos españoles y al lobby de empresarios y hombres de negocios que se oponían a la intervención de auditores externos en sus empresas. Sin embargo, estos fracasos no llevaron a los Titulares Mercantiles a renunciar a su objetivo de crear una corporación oficial de auditores y legalizar la auditoría de cuentas en España. Alvarado Riquelme (1998) sostiene que estos intentos fallidos reflejaban la enorme y creciente demanda social por este tema.

En 1912, un grupo de cinco profesores mercantiles fundó el Instituto de Contadores de España, reconocido por el Ministerio de Fomento el 15 de marzo de 1913. La pertenencia a este Instituto se obtenía mediante oposición y con condiciones muy restrictivas. Este fue el primer intento de formar una corporación oficial de auditores, pero lamentablemente desapareció al no obtener el apoyo de los colegas de profesión.

Posteriormente, se crearon otras instituciones de auditores, todas ellas impulsadas por los Titulares Mercantiles. El primer ejemplo fue el Colegio de Contadores de Bilbao en 1927, seguido por el Colegio de Contadores Jurados de Cataluña en 1934, el Colegio de Contadores Jurados de Madrid en 1936, y ese mismo año, el Colegio de Contadores Jurados de Vigo. Los colegios de Cataluña y Vigo fueron disueltos durante la guerra civil.

Estos colegios tenían limitaciones significativas para ejercer la presión necesaria sobre los políticos para la creación de un cuerpo de auditores a nivel nacional. Eran colegios provinciales con pocos miembros y recursos. Después de la guerra civil, se produjo un acontecimiento importante para alcanzar este objetivo. El 15 de diciembre de 1942, se creó por orden del Ministerio de Industria y Comercio el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España. En el artículo 2º, apartado B) de sus estatutos, se le otorgó la facultad para crear el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. El 18 de diciembre de 1943, se presentó una solicitud para la creación del Instituto, y el 16 de abril de 1945, se aprobaron sus estatutos. Los fundadores de este Instituto fueron el Consejo Superior y los Colegios de Contadores de Bilbao y Madrid, junto con varios miembros (profesores mercantiles) admitidos en 1944 mediante un concurso por méritos. En 1950, se celebró el primer concurso-oposición para la entrada de nuevos miembros. Así, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España se estableció como una organización profesional a nivel nacional que agrupaba a auditores.

También es relevante mencionar la creación en 1943 de la primera Facultad de Ciencias Políticas y Económicas de Madrid, que otorgó sus primeros títulos el 3 de octubre de 1947 a destacados profesores como Fabián Estapé o José Luis Sampedro. Ese mismo año se fundó la Asociación Nacional de Economis-

tas para reunir a este nuevo colectivo profesional. A pesar de que la formalización de la profesión y sus estudios es reciente, los expertos en economía existían desde el siglo XVIII y se realizaban estudios de economía, aunque estaban subordinados a la facultad de derecho.

La Asociación Nacional de Economistas fue la génesis del primer Colegio, denominado Colegio Nacional de Doctores y Licenciados en Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales (1953), que posteriormente en 1959 se llamó Colegio Nacional de Economistas. En 1971, se produjo una escisión en este Colegio, dando lugar a la creación de los Colegios de Barcelona, Bilbao y Valencia, los cuales, en ese mismo año, dieron paso a la formación del Consejo General de Economistas de España. En 1971, estos colegios ya contaban con 2.357 colegiados.

Es notable destacar que el primer presidente del Consejo fue un auditor, específicamente un coronel Auditor, quien también había sido Decano del Colegio Nacional. Don Rafael Díaz-Llanos fue una figura de gran prestigio que impulsó la creación del Cuerpo de Economistas del Estado, con exclusividad para los licenciados en Ciencias Económicas.

En 1982, el Consejo Nacional de Economistas estableció el Registro de Economistas Auditores (REA), que fue la segunda corporación de auditores independientes creada en España (José-María Casado Raigón, *Economistas en el tiempo*, Editorial Aranzadi, 2012). Paralelamente, el Consejo Superior de Colegios de Titulares Mercantiles de España creó en 1985 el Registro General de Auditores (REGA), que fue la tercera corporación de auditores en el país y que luego se integró en el REA.

Volviendo a las regulaciones, no fue hasta 1951 cuando se promulgó una ley que hacía referencia al examen por parte de un

profesional de la contabilidad de las sociedades. El artículo 108 de la Ley de Régimen Jurídico de Sociedades Anónimas de 17 de julio de 1951 establece que el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, la propuesta de distribución de beneficios y la memoria deben someterse al examen e informe de los accionistas censores de cuentas, quienes propondrán su aprobación o formularán reparos por escrito. Sin embargo, este fue un intento inicial y poco enfocado de la práctica de la auditoría, ya que se limitaba a verificar la exactitud y veracidad de las cuentas presentadas mediante la comprobación de su coincidencia con los libros y registros contables, siendo un trabajo de escasa utilidad y alcance, que distaba mucho de la concepción moderna de auditoría de cuentas.

Durante el periodo que va desde 1951 hasta 1988 (fecha de la primera ley de auditoría en España), se presentaron otros proyectos legislativos relacionados con la auditoría, como la Ley de 26 de diciembre de 1958 reguladora del régimen jurídico de las Sociedades de Inversión Mobiliaria, el Decreto-Ley 7/1964 de 30 de abril sobre Bolsas Oficiales de Comercio, la Ley 211/1964 de 24 de diciembre sobre la emisión de obligaciones, el Decreto-Ley 1506/1967 de 30 de junio sobre el Reglamento de las Bolsas de Comercio, y la Ley 13/1980 titulada General de la Cultura Física y del Deporte de 31 de marzo. En 1981, otra norma, el Real Decreto que regulaba los aplazamientos de cuotas a la Seguridad Social, también requería la intervención de los auditores. En todos estos casos, se exigían verificaciones contables o revisiones, pero en la misma línea que el artículo 108 de la Ley de 1951, es decir, eran simples certificaciones que acreditaban la coincidencia de las cuentas presentadas con los libros de contabilidad, alejándose de la concepción moderna de la auditoría, que ya estaba presente en otros países de nuestro entorno. Todos estos intentos tenían escasa eficacia y valor para los usuarios de la información financiera.

La reforma del Código de Comercio de 1973 tampoco supuso un gran avance para el desarrollo de la profesión auditora, ya que solo incluyó la obligación de que la auditoría debía ser realizada por un experto con titulación universitaria, pero no incluía la obligación a auditar. Esta medida llevó a la exclusión de los censores, que no poseían esta titulación, de la actividad auditora y de los trabajos que requerían las legislaciones mencionadas.

Asimismo, es importante señalar que el Real Decreto-Ley 871/77 de 26 de abril, sobre el estatuto de los economistas, otorgó a estos profesionales las competencias necesarias para llevar a cabo los trabajos de revisión y verificación contable establecidos por las diferentes legislaciones.

A pesar de la falta de legislación, la práctica de la auditoría existía en España, y había auditores con la preparación suficiente para llevarla a cabo y se practicaba principalmente debido a ciertas imposiciones, siendo el caso más característico el de las filiales españolas de grupos extranjeros, que requerían auditorías debido a la obligatoriedad establecida en los países de la sociedad matriz, principalmente en Estados Unidos, Reino Unido o Alemania. Estas auditorías eran realizadas principalmente por las denominadas Big 8 (hoy Big 4). Sin embargo, la falta de regulación no favoreció la actividad y, de hecho, en las décadas de los 60 y 70, la auditoría no se percibía como una necesidad social.

Es relevante mencionar un hecho significativo que impulsó la auditoría en España como una necesidad social que fue la recomendación realizada en 1980 por el Banco de España a todas las entidades financieras (bancos y cajas) de contratar a auditores independientes para la revisión de sus cuentas anuales. Posteriormente, la Dirección General de Seguros y la CNMV

(creada en 1988) hicieron lo mismo. Los bancos también promovieron la realización de auditorías en los grupos industriales bajo su control, al igual que el Estado para sus grandes empresas públicas.

A partir de 1970, se empezó a generar una mayor conciencia sobre la auditoría y la información financiera en general, tanto por parte de los gobernantes como de la sociedad en general. Destaca la creación del Plan General de Contabilidad de 1973 como uno de los primeros signos de cambio. También se llevaron a cabo varios proyectos legislativos con el objetivo de adoptar regulaciones similares a las de otros países europeos en contabilidad y auditoría, basadas principalmente en las Directivas Europeas. Entre estos proyectos legislativos podemos citar el “Borrador de Anteproyecto de la Ley de Sociedades Anónimas” de 1979, el “Anteproyecto de Ley sobre Auditorías” de 1983 y el “Anteproyecto de Ley de Reforma Contable y de Auditoría” de 1986. Según Larriba y Serrano Moracho (1999) *“todos estos proyectos intentaban establecer un derecho contable autónomo, siguiendo la experiencia francesa, pero por diversas razones fracasaron”*.

Es relevante mencionar el “Anteproyecto de Ley sobre Auditorías” de 1983, promovido por el Ministerio de Economía y Hacienda cuando ejercía como ministro el Sr. Boyer. Aunque se anunció que sería aprobado antes de finales de 1984, no prosperó y no se volvió a hablar del tema después de esa fecha. Este anteproyecto proponía la creación de un órgano supervisor llamado “Instituto de Auditores de España”, la catalogación de la auditoría como una actividad profesional, la obligatoriedad de la auditoría para ciertas sociedades mercantiles, la creación de un registro de auditores y la introducción de aspectos clave para el desarrollo de la actividad, como la independencia y las normas profesionales.

No se dio el hito más importante para el desarrollo de la auditoría en España hasta nuestra adhesión a la Comunidad Económica Europea, hoy Unión Europea (UE) en 1986. La UE, consciente de la globalización económica, buscaba unificar normativas dentro del espacio común europeo. En el ámbito de la auditoría, las regulaciones clave fueron la Octava Directiva (84/253/CEE) y la Directiva (89/48/CEE) de reconocimiento mutuo de titulaciones, incluida la de los auditores.

Como Estado Miembro de la Unión Europea, España está sujeta a las Directivas de la UE. Esta necesidad de adaptación a la legislación europea llevó a la denominada Reforma Mercantil, que transformó la regulación mercantil, contable y de auditoría en España a través de diversas normativas, entre las cuales destacan la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas y otras leyes y decretos que afectaron la normativa contable y mercantil. Esta reforma tuvo un impacto profundo al mejorar la transparencia de la información proporcionada por las empresas y brindando una mayor protección a los usuarios de dicha información. Es importante señalar que la primera ley aprobada fue la de auditoría, por delante de otras como la propia ley de anónimas, lo que puso muy patente el reconocimiento de la importancia de esta actividad.

Esta nueva etapa en la normativa mercantil española, alineada con las Directivas Europeas, contribuyó significativamente a la transparencia y fiabilidad de la información financiera de las empresas, generando las condiciones de credibilidad necesarias para un desarrollo económico sostenible.



❖ 7. LA PRIMERA LEY DE AUDITORÍA EN ESPAÑA

Como hemos dicho la primera Ley de Auditoría en España se originó como respuesta a la necesidad de adoptar la VIII Directiva Comunitaria. Dada la importancia de esta ley para la auditoría en nuestro país, es relevante examinar su proceso de creación, desde el “Anteproyecto de Ley” hasta su aprobación definitiva el 23 de junio de 1988.

En el verano de 1987, tras el intento fallido de 1983, surgió inesperadamente un nuevo Anteproyecto de Ley de Auditoría. El anteproyecto nació con la premura de ser aprobado en julio de ese año, aunque finalmente debió retrasarse y fue aprobado por el Consejo de Ministros en septiembre de 1987.

El Proyecto de Ley llegó al Congreso en octubre de 1987, con cierto retraso y posiblemente debido a la indecisión del Gobierno sobre si debía modificar ciertos aspectos del anteproyecto fruto de la falta de consenso con el sector. En el Congreso, el proyecto fue presentado por el Ministro de Hacienda, señor Solchaga, dando inicio al debate político y la presentación de enmiendas por parte de los distintos Grupos Parlamentarios, que también veían el proyecto con importantes carencias y denotaba también una falta de consenso político.

Se presentaron tres enmiendas a la totalidad por parte de los Grupos Parlamentarios de Coalición Popular y Mixto, así como de las Agrupaciones del PDP y del Partido Liberal. Estas enmiendas fueron rechazadas por el Pleno del Congreso y se

presentaron 177 enmiendas parciales que fueron discutidas en la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda del Congreso, con poca repercusión sobre el texto final.

Tras discutir el articulado de la Ley, la Comisión aprobó definitivamente el Proyecto de Ley el 13 de abril de 1988. El proyecto pasó al Senado, que lo devolvió con pocas modificaciones a la Cámara Baja, donde fue aprobado el 23 de junio de 1988, convirtiéndose en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas. Esta ley entró en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE) el 15 de julio de 1988.

Esta Ley, que facilitó la organización de la actividad de auditoría de cuentas en España, presentó ciertos aspectos bastante criticados. Entre ellos, se destacó la falta de discusión y participación durante su proceso de elaboración, así como la crítica a su excesivo intervencionismo y a su poca o ninguna consideración con relación a una posible o moderada autorregulación del sector. Además, se cuestionó la normativa sobre la independencia y la responsabilidad del auditor, así como ciertos aspectos que podrían llevar a la vulneración del secreto profesional de los auditores.

7.1 Aspectos principales de la 1ª ley de auditoría de cuentas

La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas en su exposición de motivos aborda la necesidad de la transparencia en la información económico-contable de las empresas y destaca la importancia del papel de la auditoría en el contexto de las Directivas Comunitarias.

La ley se presenta como la primera contribución legislativa en este ámbito y aborda temas importantes como la definición de la auditoría de cuentas, destacando su función de emitir un informe sobre la fiabilidad de los documentos contables audi-

tados y con un alcance que va más allá de la mera concordancia de saldos con los registros contables. Subraya que la auditoría es un servicio que no solo beneficia a la empresa auditada, sino también a los terceros interesados.

Los aspectos claves se incluyen en sus cuatro capítulos: De la Auditoría de Cuentas, Del Ejercicio de la Auditoría de Cuentas, De las Infracciones y Sanciones, y Del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

El capítulo I se centra en la definición de la auditoría de cuentas, su alcance, el contenido del informe del auditor y la obligación de la entidad auditada de proporcionar la información necesaria.

El capítulo II regula el ejercicio de la auditoría de cuentas, estableciendo los requisitos para acceder al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), la independencia del auditor, la responsabilidad y la obligación de seguir normas de técnicas de auditoría.

El capítulo III aborda el régimen sancionador, clasificando las infracciones y estableciendo las correspondientes sanciones, con énfasis en la potestad sancionadora del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

El capítulo IV se centra en el ICAC, otorgándole amplias competencias sobre la actividad de auditoría de cuentas.

La ley también incluye disposiciones adicionales, transitorias y finales, destacando: la enumeración de las empresas obligadas a someterse a la auditoría de cuentas, las normas transitorias para la inscripción en el ROAC y la aplicación provisional de las normas existentes.

7.2 El primer reglamento de la ley de auditoría de cuentas

El 20 de diciembre de 1990, el Consejo de Ministros, haciendo uso de la autorización conferida por la disposición final tercera de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobó el Reglamento que desarrollaba la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre). Este Reglamento entró en vigor el 26 de diciembre de 1990, un día después de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, y también fue publicado en el Boletín del ICAC – BOICAC nº3 de diciembre de 1990.

En el contexto de 1990, surgió la preocupación sobre la necesidad de reformar la Ley de Auditoría, ya que esta fue la primera ley de la Reforma Mercantil, seguida por un conjunto de leyes y reglamentos que alteraron significativamente la regulación societaria existente en ese momento. Sin embargo, se determinó que, dado que la Ley tenía solo un par de años, no era necesario modificarla, y se optó por su desarrollo reglamentario.

El Reglamento aprobado constaba de siete capítulos, setenta y seis artículos, once disposiciones adicionales y cuatro transitorias. Aunque más extenso que la Ley, principalmente repetía sus disposiciones y realizaba algunas precisiones de poca profundidad y utilidad.

En el reglamento se abordan también las funciones de las Corporaciones, los principios y normas de contabilidad, y el procedimiento para la cancelación de las inscripciones de sanciones en el ROAC.

7.3 Conclusiones de la 1ª ley y reglamento de auditoría

La Ley de Auditoría de Cuentas de 1988 era la respuesta dada para la adaptación a la normativa comunitaria, pero su proceso de elaboración y ciertos aspectos de su contenido generaron amplios debates y bastantes críticas.

En julio de 2018, cuando la Ley cumplió 30 años se celebró una reunión con los presidentes del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y representantes del Consejo General de Economistas y del REA para conmemorar este importante acontecimiento. En esta reunión se destacó y reconoció la importante contribución de esta primera ley al reconocimiento de los auditores y de la actividad de la auditoría de cuentas en nuestro país.

En términos generales, la ley sentó unas buenas bases para la práctica de la auditoría en España, pero la crítica apuntó a que había ciertas áreas de mejora (posteriormente se introdujeron algunos cambios que ya se dijeron al inicio y que eran totalmente imprescindibles) y a la falta de consenso en cuanto al papel que debían desempeñar las Corporaciones de auditores y al excesivo papel que se le otorgaba al organismo supervisor (Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas-ICAC).

El Reglamento, aunque extenso, principalmente repitió las disposiciones de la Ley y proporcionó precisiones adicionales de escaso calado y utilidad.

Fue una ley que cambió y favoreció de forma importante el sector de la auditoría de nuestro país. Si bien era obligatorio instaurarla por requerimientos de la UE, su importancia radica

en que era absolutamente necesaria para avanzar en la transparencia de la información corporativa de las empresas y fue el instrumento que cumplió con este cometido con muchas más luces que sombras. El sector guarda buen recuerdo de ella y reconoce su utilidad destacando que estuvo vigente, aunque con bastantes actualizaciones posteriores hasta el año 2015, es decir, 27 años.



❧ 8. LA IMPORTANCIA DE LAS ASOCIACIONES DE AUDITORES

Como se ha mencionado en los países más avanzados, se establecieron asociaciones de contadores y/o auditores que, a lo largo del tiempo, contribuyeron al desarrollo de las actividades contables y de auditoría. Desde sus inicios, estas asociaciones promulgaron normas tanto de contabilidad como de auditoría. En el ámbito de la auditoría, establecieron normativas para guiar el trabajo de los auditores, desarrollaron las normas éticas que regulaban la conducta de los profesionales y establecieron normas generales que afectaban a la organización de las firmas de auditoría, así como a los controles de calidad internos que debían implementar. Sin su participación el desarrollo y fomento de la auditoría no hubieran sido posibles.

Estas asociaciones, también conocidas como de “*accountants*”, término que abarca a auditores y contadores altamente calificados, han desempeñado también un papel significativo en el desarrollo de la contabilidad, o más recientemente, en el desarrollo de los marcos de información no financiera o de sostenibilidad, es decir, a todo el conjunto de normas que rigen la presentación de la Información Corporativa.

Inicialmente eran de alcance nacional, pero comenzaron a enfrentarse a la globalización, lo que también les impactó. Como respuesta, surgieron organismos internacionales que en la actualidad desempeñan un papel crucial en la elaboración de normativas contables y de auditoría. Estos organismos internacionales han ganado cada vez más influencia en el desarrollo

de la normativa, y las organizaciones nacionales de auditores han transferido progresivamente sus funciones a ellas, aunque participando activamente en sus comités y grupos de trabajo.

La internacionalización de la economía, especialmente después de la Segunda Guerra Mundial, llevó a la creación de empresas multinacionales. Los auditores se encontraron ante la necesidad de ofrecer servicios en diversos países, lo que demandó condiciones de homogeneidad y coordinación que trascendían de las fronteras geográficas. Se empezaron a realizar congresos internacionales, siendo el primero de ellos en 1906, que fueron proliferando a lo largo del tiempo y que destacó el Congreso de París de 1967 donde se formó un grupo de trabajo que condujo a la creación del “*International Coordination Committee for the Accountancy Profession*” (ICCAP) en 1972.

En 1977, la ICCAP se transformó en la IFAC, que es la organización mundial más importante de la profesión contable y auditora del mundo, cuya misión principal es la de servir al interés del público. La IFAC, con más de 175 miembros en 130 países, desempeña un papel fundamental en el establecimiento de normas profesionales de alta calidad y en la convergencia internacional de estas normas.

Simultáneamente se fundó en Londres en el año 1973 el “*International Accounting Standards Committee*” con la finalidad de proceder a la elaboración de normas contables para su aplicación a escala mundial. Este comité fue creado por una decena de asociaciones de auditores de diferentes países y empezó su andadura con una dedicación parcial de sus miembros. Ante la cada vez mayor necesidad de poseer un cuerpo normativo contable de alta calidad y a escala internacional, se produjo una reestructuración del comité pasando a tener una dedicación completa y poseer más recursos y medios para hacer su

labor. En el año 2000 se creó el “*International Accounting Standards Committee*” (IASC), que en 2001 evolucionó a la “*IFRS Foundation*”, responsable de emitir las normas sobre información financiera carácter internacional, nombre que posee en la actualidad. Esta organización tiene diferentes comités y el comité emisor de normas contables se denomina “*International Accountig Standards Board*” (IASB) y sus normas se denominan “*International Financial Reporting Standars*” (IFRS) o en Español “*Normas Internacionales de Información Financiera*” (NIIF). Estas normas son utilizadas por las compañías cotizadas de más de 140 países y por compañías no cotizadas en más de 100 países.

A nivel regional, existen organismos como Accountancy Europe, ACCA, EFAA y CAPA, que son muy importantes pero que no tienen la misma relevancia que la IFAC o el IFRS Foundation. A nivel público, la OCDE, la UE, IOSCO o el PIOB entre otros, también intervienen en cuestiones contables y de auditoría.

En el contexto español, la Unión Europea ejerce una influencia directa a través de sus directivas y reglamentos sobre contabilidad y auditoría, que son preceptivos para todos los Estados Miembros.

En resumen, la evolución de la auditoría y la contabilidad ha llevado a la creación de marcos de información financiera y normas de auditoría a nivel internacional, que ha sido posible gracias a poder contar con organizaciones como IFRS e IFAC que han desempeñado un papel crucial en su desarrollo y aplicación. También conviene recalcar que las organizaciones profesionales de auditores han desempeñado una importante labor que abarca un periodo de 170 años desde la primera asociación fundada en Edimburgo en 1954.

❧ 9. LOS TÉRMINOS DE AUDITORÍA Y AUDITOR

Según el Diccionario de la Lengua Española “auditoría” se define como el empleo de auditor, tribunal o despacho del auditor. Sin embargo, esta definición no aclara completamente el origen del término, por lo que es necesario remontarnos a sus raíces. La palabra “auditoría” proviene del inglés “to audit”, que significa verificar o inspeccionar. A su vez, el término inglés “audit” tiene sus raíces en las palabras latinas “audire” (oír), “auditio” (acto de oír o audición de una lectura pública o declaración) y “auditus” (facultad de oír).

La palabra surgió en las sociedades antiguas con formas de gobierno público, donde las cuentas se aprobaban después de ser leídas y escuchadas públicamente. Esto garantizaba a los ciudadanos que las cuentas habían sido verificadas o auditadas, ya que, en ese tiempo, poca gente sabía leer o escribir.

Algunos autores sostienen que auditoría también puede derivar de la antigua práctica de controlar la descarga de los bultos de barcos mercantes, donde se cantaba la carga a medida que se descargaba, auditando así el cargamento.

En cuanto a auditor, según el Diccionario de la Lengua Española, proviene del latín y se traduce como oyente. Aunque una de sus acepciones es revisor de cuentas colegiado. La definición de auditor como oyente o persona que oye tal como hemos mencionado surge cuando las cuentas públicas se leían en voz alta para su aprobación. En la Gran Bretaña de los siglos XII y

XIII, auditor empezó a utilizarse para designar a quienes revisaban las cuentas de las haciendas públicas.

Una definición contemporánea del auditor viene en la Norma Internacional de Auditoría 200 que utiliza el término para referirse a la persona o personas que realizan la auditoría, generalmente el socio a cargo u otros miembros del equipo del encargo.

Es esencial destacar la relación entre los términos auditor y contable. Inicialmente, estas figuras eran una sola y a medida que la contabilidad y la revisión de cuentas se separaron, surgió la rama de profesionales dedicados a la revisión, hoy conocidos como auditores. A pesar de esta especialización, no debemos olvidar que los auditores siguen siendo una rama dentro de la figura más general de los contables o mejor dicho de los “*accountants*” término más amplio que el vocablo contable español.

Hemos dicho que en los inicios se utilizó indistintamente el término auditor o contable, pero es importante señalar la diferencia entre contabilidad y auditoría. Mientras la contabilidad se centra en el registro, clasificación y resumen de sucesos económicos para proporcionar información financiera, la auditoría implica la revisión y examen de esta información con el objetivo de emitir una opinión profesional. A pesar de compartir orígenes y estar estrechamente relacionadas, son actividades distintas y por lo tanto con prácticas distintas y sus practicantes desarrollan su trabajo con arreglo a objetivos diferentes.

Los auditores deben conocer los principios y los procesos contables que reflejan los sucesos económicos en los estados financieros. Sin embargo, su papel va más allá, ya que deben asegurarse, mediante técnicas de revisión, de que estos sucesos estén

adecuadamente reflejados de acuerdo con los marcos de información aplicables. Esto incluye el conocimiento de normas y metodologías de revisión, así como el cumplimiento de normas de actuación profesional establecidas.

Estas consideraciones son solo una breve introducción, ya que su verdadero significado se entiende y configura a través de la exposición de la naturaleza y alcance de la auditoría y de la descripción del trabajo del auditor y sus responsabilidades.



❧ 10. LA NATURALEZA Y ALCANCE DE LA AUDITORÍA

Hasta aquí hemos abordado la evolución de la auditoría desde sus inicios hasta el siglo XX. Sin embargo, no hemos explorado en profundidad la naturaleza y los objetivos de la auditoría. A medida que examinamos el ámbito, la función y, en general, la naturaleza de la auditoría, observamos que se han experimentado cambios muy importantes a lo largo del tiempo, adaptándose la auditoría a las circunstancias económicas en las que se desenvuelve cada época.

Ya hemos mencionado que, en los primeros tiempos, la auditoría estaba principalmente destinada a controlar y proteger los bienes patrimoniales por encargo de líderes como Faraones, Reyes, la Iglesia y posteriormente, los Estados. Estas auditorías iniciales eran realizadas por escribas, eclesiásticos o funcionarios, y su objetivo era detectar posibles hurtos, errores y garantizar la integridad de los activos.

Durante la etapa moderna, previa a la Revolución Industrial, las empresas eran pequeñas y controladas por sus propietarios, lo que no requería la contratación de auditores independientes. Sin embargo, con la llegada de grandes compañías durante la Revolución Industrial en Inglaterra, donde los gestores y propietarios ya no eran el mismo grupo, surgió la necesidad de auditoría externa e independiente.

La metodología se centraba en examinar y cotejar todas las transacciones con la documentación correspondiente, con un

enfoque en el balance y, en menor medida, en la cuenta de resultados. A medida que avanzaba el siglo XX, la auditoría se abrió camino en el mercado y dejó de ser exclusiva de las grandes corporaciones, extendiéndose también a empresas de menor tamaño por obligación legal o de forma voluntaria. La auditoría se convirtió en una disciplina más sofisticada, y los profesionales debían mantenerse actualizados para responder a los continuos avances.

La crisis de 1929, los escándalos financieros, la Segunda Guerra Mundial y otros eventos importantes influyeron en la evolución de la auditoría. En respuesta a deficiencias en los procedimientos de auditoría, se publicaron las primeras normas de auditoría en Estados Unidos en 1939. Estas normas incluyeron procedimientos específicos para áreas como la de existencias y de las cuentas a cobrar, y enfatizaron la responsabilidad del auditor en la revisión del control interno de las compañías auditadas.

Durante la segunda mitad del siglo XX, la auditoría avanzó en cuanto a sus enfoques metodológicos. Se introdujeron nuevos procesos de trabajo, técnicas analíticas y de muestreo, y se desarrollaron normas de auditoría mucho más específicas y exigentes.

En respuesta al Gap de Expectativas de los años 80, provocado por los escándalos financieros y deficiencias en los controles internos de las sociedades auditadas, se modernizaron los sistemas de control interno y se emitieron nuevas normas de auditoría. A nivel internacional, conviene decir que la IFAC comenzó a publicar normas internacionales de auditoría en 1977.

En resumen, la auditoría moderna se define como un proceso sistemático para obtener y evaluar objetivamente evidencias

sobre afirmaciones relacionadas con actos económicos que se plasman en la información corporativa de las sociedades auditadas.

Después de revisar la evolución del objetivo de la auditoría en el tiempo es relevante enfocarnos en lo que es la auditoría en la actualidad, describiendo su naturaleza y alcance. Actualmente, contamos con definiciones que capturan el verdadero alcance y naturaleza de la auditoría, y a continuación repasaremos lo que diversos autores han expresado al respecto.

Comencemos con las definiciones de auditoría y auditor proporcionadas por Pereda Sigüenza (1991):

“Auditoría: Actividad que implica examinar y verificar, tanto documental como físicamente, un patrimonio (puede ser físico o jurídico, público o privado, con o sin ánimo de lucro), con el objetivo de emitir una opinión sobre la situación económica u organizativa, considerando su repercusión en el aspecto económico. Tanto la verificación y el examen como la opinión pueden ser retrospectivos, actuales o prospectivos.

Auditor: Profesional independiente en el ámbito técnico-contable, altamente cualificado y legalmente habilitado, reconocido adecuadamente para llevar a cabo la auditoría”.

Otra definición más genérica de auditoría la encontramos en Cañibano (2006), quien la define como *“examinar y verificar informaciones, registros, procesos, circuitos”* con el propósito de *“expresar una opinión sobre la solvencia y fiabilidad de éstos”.*

Estas definiciones abarcan diversas clases de auditoría, según su finalidad, el campo de actuación o los instrumentos utilizados. Sin embargo, nos enfocaremos específicamente en la auditoría

financiera o de estados financieros, también conocida como auditoría de cuentas según la Ley 19/1988.

Los profesores Alvin et al. (1996) señalan que *“la auditoría implica la acumulación y evaluación de la evidencia acerca de las informaciones cuantificables de una unidad económica para determinar e informar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios preestablecidos. La auditoría debe ser realizada por una persona cualificada e independiente”*. Esta definición destaca la importancia de la existencia de información verificable, criterios para evaluarla y la cuantificación de la información.

Al referirnos a la legislación española, específicamente a la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, el Artículo 1 la define como *“la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo a un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros”*. Esta definición resalta la necesidad de un marco normativo y la emisión de un informe con efectos frente a terceros, subrayando la responsabilidad del auditor y su carácter de interés público.

Es interesante notar que la ley cataloga la auditoría como una actividad profesional en lugar de una profesión per se. La auditoría se considera una disciplina profesional que puede ser llevada a cabo por profesionales de diversas disciplinas (economistas, ingenieros, abogados, etc.), y no requiere la existencia de un colegio profesional o una titulación universitaria específica. Esta distinción entre profesión y actividad profesional ha generado controversias, pero la ley española la define claramente como una actividad, al igual que también lo hace la Directiva 2006/43/CE.

La Directiva 2014/56/UE define la Auditoría Legal como *“la auditoría de los estados financieros anuales o consolidados cuando sea exigida por el Derecho de la Unión, el Derecho nacional aplicable a pequeñas empresas, o cuando sea realizada voluntariamente a solicitud de pequeñas empresas que cumplan con los requisitos legales equivalentes a una auditoría según el Derecho nacional”*. Esta definición destaca la obligatoriedad en ciertos contextos y la necesidad de que la auditoría cumpla con normativas específicas.

La auditoría de cuentas ha evolucionado a través del tiempo de manera muy significativa. A mi criterio los tres ejes de dicha evolución han sido los siguientes:

- **Procedimientos.** En sus inicios la tarea del auditor de cuentas consistía en verificar todas las operaciones contabilizadas de la empresa examinada para determinar su corrección, realidad y exactitud. Al crearse los grandes grupos de sociedades -los trust- este enfoque fue imposible, por cuestiones de tiempo y de coste, y los procedimientos de auditoría se orientaron a verificar por muestreo únicamente una parte de todas las operaciones efectuadas, de tal forma que, el alcance del muestreo tenía que ser representativo de la población total a examinar.

Esta nueva manera de operar se la denominó “enfoque de cobertura”. No obstante, para poder abordar el trabajo de esta forma el auditor de cuentas tenía previamente que estudiar, revisar y evaluar la eficacia de los procedimientos de contabilidad y la extensión y efectividad de las medidas de control interno aplicadas por la empresa en cuestión, en orden a constatar lo que la empresa hacía bien y lo que no lo hacía tan bien, para dirigir sus procedimientos de

verificación a aquellas áreas en las que podía existir riesgo de incorrección material.

A medida que la realidad de las empresas se volvió más compleja y con mayor número de transacciones, el auditor planificó su trabajo incidiendo muy intensamente en las áreas de mayor riesgo y modificando así la estructura de cobertura que antes realizaba. Esta forma de proceder se la denomina “enfoque de riesgo”, que es el que se practica en la actualidad.

- **Información.** Con el tiempo, los gobiernos requirieron que no se verificase solamente el balance, sino lo que actualmente se denominan las cuentas anuales, motivo por el cual a través de los años se obligó a que dichas cuentas anuales incluyesen una variada información sobre muchos aspectos y facetas, a saber: políticas contables, suministro de detalles de ciertos epígrafes contables, información sobre su situación fiscal, contratos en vigor, disponibilidad de todos sus activos, cumplimiento de las cláusulas pactadas de las pólizas de préstamo obtenidas, etc., temas en los que el auditor de cuentas tuvo que entrar, a fin de que su informe de auditoría cubriese, además de los documentos contables verificados (estados contables), también toda la información incluida en la memoria de las cuentas anuales. Ya en el siglo XXI se incorpora, sin discusión alguna, la información de sostenibilidad que está destinada a ser otro eje principal de la información corporativa.
- **Independencia y ética profesional.** Los requerimientos legales actuales no se preocupan únicamente de los aspectos técnicos del trabajo de los auditores de cuentas, sino también de otras cuestiones, entre las cuales sobresalen el concepto de independencia y el de ética profesional,

implicando una regulación muy amplia y profunda de esta actividad que marca el rumbo a los profesionales que la practican. La integridad, objetividad e independencia son requisitos que deben estar siempre presentes en la actuación de los auditores. El concepto de independencia es de vital importancia y el auditor de cuentas debe ser independiente de su cliente en temas como son el parentesco, las relaciones económicas y también no debe estar influido con cuestiones personales o emocionales, en orden a poder actuar con objetividad y sin estar sometido a sesgo alguno. Se persigue objetividad e imparcialidad en su tarea y comportamiento. Y de ética ya no es necesario profundizar, el término es tan elocuente que no precisa aclaración alguna -la ética es la brújula que guía a los auditores en su desempeño profesional-.

En resumen, la auditoría, al igual que la contabilidad, ha evolucionado con el tiempo y se ha adaptado a las circunstancias y requisitos de cada época ampliando cada vez más su alcance para responder a las nuevas necesidades del mercado. La auditoría y su alcance siempre están a debate y van generando nuevas expectativas de los usuarios.



❧ 11. LOS INFORMES DE AUDITORÍA

Ahora permítanme proporcionar una visión general de lo que implica un informe de auditoría, con el único propósito de introducir su naturaleza, bases, requisitos de redacción y contenido.

Podemos encontrar informes de auditoría que se ajustan a esta actividad de examinadores independientes con una antigüedad de más de cien años y que el marco general de estos primeros informes no difiere significativamente del que tenemos en la actualidad.

En sus primeros días, los informes de los auditores independientes, principalmente en Gran Bretaña, podían clasificarse en dos tipos: certificaciones (informes cortos) y otros informes más extensos redactados con cierta libertad, que incluían más información. En los Estados Unidos, se adoptó la práctica británica y también se emitieron estos dos tipos de informes. Nos referimos a los primeros informes emitidos por auditores independientes a finales del siglo XIX.

Queremos destacar un informe de auditoría que tuvo un impacto significativo en el desarrollo de la auditoría de cuentas. Este fue el informe del primer grupo industrial estadounidense que decidió auditar y publicitar sus estados financieros en 1903, era el grupo encabezado por la United States Steel Corporation y el auditor fue Price Waterhouse & Co. Este informe es notable por su riqueza de redacción, su terminología avanzada y su contenido explicativo, tanto del objetivo y alcance del

trabajo del auditor como por hacer referencia a unos estados financieros consolidados.

Pasemos a clarificar lo que debe ser y representar un informe de auditoría. En primer lugar, es un elemento esencial e imprescindible de la auditoría. A través del informe, el auditor comunica las características principales del trabajo realizado y las conclusiones a los terceros interesados. Aunque hay una variedad de informes de auditoría, nos centraremos en los relacionados con la información financiera histórica, que deben prepararse de acuerdo con un marco de información financiera establecido.

Al principio, los auditores emitían informes con bastante libertad, incluso con formatos y contenidos totalmente diferentes. Sin embargo, los profesionales se dieron cuenta de que tanto las normas de actuación como los informes deberían ser homogéneos para hacerlos comparables y evitar generar falsas expectativas o problemas de interpretación. Imaginemos por un momento que cada uno de los cientos de miles de auditores independientes que emiten informes en la actualidad lo hiciera según su criterio. Esto conduciría a una variedad tan extensa de informes como auditores, dificultando su interpretación por parte de los usuarios. Por tanto, una de las cualidades que deben cumplir los informes es la uniformidad, tanto en su formato como en sus reglas de emisión y de redacción.

Si observamos los informes de auditoría emitidos a partir de la década de 1930, podemos percibir características comunes y un contenido mínimo esencial. Este contenido mínimo incluye un título, la identificación de los destinatarios, un párrafo introductorio que establece claramente que se ha realizado una auditoría, la identificación de los estados financieros auditados y su fecha, la identificación de la compañía objeto de la audi-

toría, una explicación del trabajo realizado por el auditor o de las normas sobre las que se basa, y una conclusión basada en las evidencias obtenidas. Esta conclusión es la opinión del auditor y es tan esencial que durante muchos años se ha utilizado tanto la palabra "informe" como "opinión" como sinónimos para referirse al informe del auditor. Finalmente debe indicarse el nombre, la firma del auditor y la fecha en la que se emite. En España también debe incluirse el número de identificación en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).

Es importante destacar que el último paso de la auditoría es la emisión del informe y la expresión de la opinión del auditor. En auditoría, hablamos de opinión del auditor en lugar de una afirmación de certeza absoluta, ya que las conclusiones del auditor se basan en normas, pero también en su criterio profesional, hechos que unido a que la contabilidad está plagada de estimaciones no sería lógico y, por tanto, sería erróneo emitir certificaciones de certeza absoluta. El auditor emite su opinión en base a la evidencia necesaria y suficiente obtenida para ello y no en una evidencia total y absoluta, puesto que ello no es posible.

Un aspecto que ha generado controversia es el uso de "en mi (nuestra) opinión" en el informe del auditor, ya que puede implicar que, a pesar de un trabajo correcto, los estados financieros podrían no presentarse razonablemente. La auditoría por tanto no puede ofrecer seguridad total debido a limitaciones inherentes, como la naturaleza de la contabilidad y las limitaciones en el trabajo del auditor, en el que es imposible revisar la totalidad de las transacciones de la entidad auditada; la contabilidad no da en ningún caso una certeza absoluta.

Otra característica relevante es la dependencia que tiene la información financiera del control interno de la entidad y de su supervisión por parte de la dirección y de los órganos de go-

bierno. Si la dirección elude estos controles, el auditor puede haber realizado su trabajo adecuadamente, pero la información financiera puede resultar engañosa o falsa. En tales casos, la responsabilidad recae en los órganos de gobierno y la dirección y no en el auditor.

En cuanto al verdadero alcance y objetivos de la auditoría, ha habido discusiones, y surge el “Gap de Expectativas”, pero a pesar de estas limitaciones, la auditoría proporciona un alto nivel de seguridad y satisfacción a los usuarios, siendo uno de los controles esenciales sobre la información empresarial.

El informe de auditoría en España ha ido variando desde el establecido en la 1ª Ley y en las primeras normas técnicas de auditoría al establecido en la actualidad por la Ley 22/2015 y las NIAS-ES. Podemos afirmar que el informe actual tiene: a) una estructura perfectamente definida en cuanto a su contenido, dado que sus títulos o denominaciones lo acreditan; b) pretende ser en determinados aspectos más comunicativo con el público en general, en especial en lo relativo a las responsabilidades del auditor en relación con su trabajo; c) introduce menos lenguaje técnico o jerga de los auditores, aunque, obviamente, continúa existiendo; d) es mucho más amplio que el modelo anterior intentando que el lector comprenda más aspectos relacionados con su opinión profesional; y e) recoge asuntos de gran interés para que, aquellas personas que lo lean, entiendan los aspectos clave de las cuentas anuales auditadas de la empresa o entidad afectada.

El último aspecto comentado es una novedad en dicho informe, pues a través de la sección de “Cuestiones Clave de Auditoría” para las Entidades de Interés Público (EIP) o de “Aspectos más Relevantes de la Auditoría” (AMRA) para los trabajos de auditoría de entidades que no son de interés público (que son

la mayoría), se incluyen, entre otros, la exposición de aquellos temas que el auditor considera relevantes como el riesgo de error material en las cuentas anuales auditadas, las áreas en las que existen estimaciones importantes realizadas por la dirección que son difíciles de valorar y también aspectos que, por su naturaleza u otros condicionantes, puedan tener un gran impacto en las cuentas anuales auditadas.

Pero esto no es todo, ya que una vez identificadas, descritas y bien explicadas todas las cuestiones clave que, a juicio del auditor, deben ser objeto de exposición en esta sección especial del informe de auditor, el auditor debe detallar específicamente los procedimientos de auditoría que ha aplicado en cada una de ellas y la conclusión a la que ha llegado en cuanto a su razonabilidad. Por tanto, sin duda alguna, esta nueva sección del informe de auditoría es una sección muy relevante de éste, motivo por el cual algunos estudiosos y expertos opinan que introduce una vía para que los lectores conozcan más profundamente determinados aspectos de las cuentas anuales de la empresa auditada.

En suma, para decirlo claramente y sin ambages, se trata realmente de un nuevo informe de auditoría, con unas pretensiones elevadas para intentar disminuir el denominado “gap de expectativas” en auditoría, entendiendo como tal la diferencia entre lo que el público en general entiende que debe proporcionar el auditor con su trabajo y lo que el auditor realmente proporciona.



❧ 12. LA FIGURA DEL AUDITOR ACTUAL

Los primeros auditores independientes, tal como los concebimos hoy, surgieron durante la Revolución Industrial en Gran Bretaña. En esa época, el colectivo comenzó a asociarse y formar organizaciones de auditores, conocidas como “*Professional Audit Organizations*” (PAO) que eran principalmente de carácter nacional. Con el tiempo, al reconocer el impacto global en su actividad, decidieron unirse en una entidad supranacional, la IFAC, para representarse a escala internacional y promover la homogeneidad en su desempeño profesional.

Esta introducción es relevante porque a través de la IFAC podemos cuantificar el colectivo y comprender su importancia intrínseca. La IFAC cuenta con alrededor de 3 millones de profesionales en sus filas, aunque se estima que solo un tercio de los contables está afiliado a ella. Esto lleva a una estimación de alrededor de 9 millones de contadores calificados a nivel mundial. Esta cifra destaca la magnitud y relevancia global de este colectivo, que genera aproximadamente 600 mil millones de dólares de actividad económica. Estados Unidos lidera el sector con alrededor de 240 mil millones de dólares seguido de Europa con aproximadamente 200 mil millones de dólares⁷.

Es crucial señalar que estas cifras no solo incluyen a contadores en general, sino también a auditores, que forman parte del paraguas de los contables. Las mayores firmas y redes de

⁷ España es un país con poca dimensión en cuanto a la actividad de la profesión contable y auditora. Las auditoras facturan alrededor de unos 3.300 millones de euros y toda la actividad de consultoría en España se sitúa alrededor de los 10.000 millones de euros.

auditores, según el International Accounting Bulletin (2019), generan ingresos anuales de alrededor de 200 mil millones de dólares y emplean a 1,6 millones de personas. Estas cifras solo representan las grandes entidades, lo que subraya la importancia económica del colectivo de auditores a nivel global, que se asemeja al PIB de algunos países o de comunidades autónomas importantes.

Además, estudios de la IFAC o de Accountancy Europe, indican que los países con una mayor proporción de contables en relación con la población total experimentan mejores índices de calidad de vida, bienestar social y estabilidad económica, así como menores niveles de fraudes y corrupción.

Centrarnos ahora en la figura del auditor. En Europa los auditores tienen diferentes nombres por ejemplo en Alemania son los *Wirtschaftsprüfer*, en Francia los *Commissaire aux Comptes*, en Reino Unido los *Chartered Accountant*, en Bélgica los *Reviseur d'Entreprises*, en Italia los *Revisore Ufficiale dei Conti*, etc. y en España los "Auditores de Cuentas" y en la Directiva 2014/56/UE se denomina a los auditores "Auditor legal". Una característica importante de los auditores es que se agrupan en corporaciones nacionales, como también lo hacen otras profesiones; pero estas juegan un papel mucho más importante, ya que no sólo tienen la función de ayudar, formar e informar, sino que están constantemente aportando metodología y normativa para el desarrollo de su actuación profesional.

El auditor ante todo es un profesional y, por ello, está condicionado a las exigencias que la sociedad impone a los profesionales. La sociedad ha impuesto condiciones más exigentes a los profesionales que a otros miembros de la sociedad y reprocha más intensamente los delitos cometidos por profesionales y también sus negligencias y errores. Cualquier situación anóma-

la de estos profesionales genera en la sociedad una disminución automática de la confianza que depositan en ellos, que tiene efectos sobre toda la profesión y produce un daño de muy difícil reparación. El prestigio en los profesionales es una labor de años, cuesta ganarlo, es fácil de perder y difícil de recuperar. Los auditores lo sabemos muy bien y, en ocasiones, cuando se han dado determinados escándalos económicos, independientemente de que se tuviera o no una participación en ellos, la sociedad se preguntaba ¿dónde estaban los auditores? La sociedad exige de los auditores un nivel de responsabilidad que va más allá de lo que pueda estar regulado en las leyes, reglamentos o normas de actuación y, ello, es debido a la necesidad que tienen de ganarse un atributo fundamental para su colectivo que es la “confianza pública”.

Esta confianza pública no se otorga mediante el análisis y la valoración de la calidad de su trabajo por parte de los usuarios, ya que difícilmente estos tienen los conocimientos necesarios para ello, como tampoco los tiene un enfermo sobre el tratamiento recibido de su médico. Así, se requiere, además de realizar el trabajo de forma rigurosa, eficaz y diligente, que en definitiva es lo que genera los resultados esperados, que deba desarrollar su actividad con altos niveles de conducta ética y moral.

En los auditores además existe otro problema añadido que no tienen otros profesionales y que se deriva de que los usuarios finales de su informe son en principio una serie de personas con las que el auditor no tiene relación directa, no los conoce, lo que aún amplía más el problema. El médico y el abogado tratan con su cliente, pueden mostrarle un trato correcto además de prestarles el servicio adecuado y de calidad y el cliente puede percibirlo directamente. Para los auditores el tema es un poco más complejo y, por ello, deben mostrar al público, de forma contundente y clara, que son unos profesionales altamente cua-

lificados, leales, honrados, íntegros y justos, y que buscan en todo momento desarrollar su trabajo con un comportamiento ético ejemplar, que implica una obligación personal de autodisciplina y diligencia y llevar a cabo toda la labor con la debida independencia.

Concretando podríamos decir que el auditor debe practicar la virtud moral en donde, no sólo debe actuar con la razón, sino que debe cultivar la inteligencia que es un concepto más amplio y que le proporcionara la sabiduría necesaria para alcanzar la verdad y le permitirá establecer su juicio profesional con la garantía necesaria. Virtudes como la paciencia, la templanza, la humildad, la honradez y la prudencia deben ser practicadas por el auditor, además de saberse conocedor que debe abstraerse de sí mismo, ya que su actuación debe ir encaminada al beneficio de los demás.

Además de las virtudes morales, el auditor debe practicar los valores éticos. La ética es una obligación para el auditor y exige una responsabilidad individual para que, en todo momento, su comportamiento se rija por la honestidad y una conducta intachable. Los auditores están sometidos a particulares “Códigos Éticos o de Conducta”, que son especialmente rigurosos y extensos⁸. Estos códigos consisten en el establecimiento de una serie de principios generales y unas normas o reglas de actuación específicas, que sirven de guía para la aplicación en nuestra práctica diaria de estos principios generales.

Llegados a este punto vamos a intentar concretar un poco más el perfil del auditor. El auditor tiene que actuar bajo dos perspectivas: a) una como persona de cualidades relacionales am-

8 Principalmente en Europa seguimos el Código de Conducta de la IFAC y en los EE.UU el Código de Conducta profesional del AICPA.

plias y que demuestre su personalidad y profesionalidad para que sea aceptado, ello implica actuar con buen comportamiento y conducta intachable, y b) otra en la que su trabajo deba ser ejecutado con absoluta diligencia, que exige unos conocimientos y experiencia adecuados, a los efectos que sus opiniones sean también aceptadas y respetadas y estén conformes a lo que la práctica profesional exige en cada momento. Así, podemos decir que la profesionalidad del auditor está ligada a actuar con responsabilidad, tener un comportamiento adecuado siguiendo los códigos de conducta, ejercer su actividad en libertad y no estar sujeto a presiones o amenazas, respetar las leyes y regulaciones específicas de su actividad profesional, tener la preparación y, en definitiva, actuar en todo momento con respeto a la profesión y a lo que esta representa y favoreciendo su desarrollo y prestigio social.

Los auditores en la actualidad se pueden catalogar como personas altamente responsables, preparadas y con la capacitación necesaria para el desarrollo de su trabajo, con enormes habilidades para las relaciones humanas y para la generación de confianza, prudentes y organizados (son características necesarias para su trabajo), ágiles y proactivos y con la capacidad para desarrollar un adecuado asesoramiento y apoyo a sus clientes, pero siempre dentro del marco de su independencia.

El ser justos, ecuánimes e íntegros, además de responsables y cualificados constituye el perfil del auditor de hoy en día. Únicamente queremos hacer un apunte más que hace referencia al enorme cambio que está viviendo la actividad hoy, principalmente debido a la tecnología y a las características del entorno (VUCA dicen los Ingleses), que hace que los despachos de auditores se transformen y adquieran nuevos perfiles profesionales para el desarrollo de su actividad como pueden ser matemáticos, físicos, ingenieros, informáticos, etc. y que se exija más

resiliencia, más aceptación y predisposición a la innovación y al cambio. Además, deben orientarse a la mejora continua y a una forma de gestión mucho más participativa y encaminada a la creación de valor y a lo que hoy se denomina el pensamiento integrado. Los despachos deben hacer partícipes de la estrategia y de su ejecución a todo el capital humano que los integran, para así contribuir de forma más eficiente a la generación de valor. Por otro lado, la innovación y la propensión al cambio garantizarán la sostenibilidad de las firmas de auditoría. Una máxima se desprende de lo que se da en los tiempos en que vivimos “*Los cambios no generan problemas por realizarlos anticipadamente o de forma temprana, sino que generalmente se fracasa cuando llegan tarde*”. Un buen consejo que se debe llevar a la práctica y que muchos pensadores lo avalan.



⊗ 13. EL REGULADOR DE LA AUDITORÍA EN NUESTRO PAÍS

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) fue creado por la Ley de Auditoría de Cuentas reemplazando al Instituto de Planificación Contable que existía desde 1976 que se centraba exclusivamente en cuestiones contables. Con la nueva ley el ICAC adquirió competencias no solo en contabilidad, sino también en la auditoría de cuentas. Su marco legal se estableció principalmente en la Ley 19/1988 (LAC), el Real Decreto 302/1989 y el Reglamento de la LAC (RLAC), junto con otras leyes y disposiciones aplicables a los Organismos Autónomos del Estado.

El Real Decreto 302/1989, del 17 de marzo, aprobó el Estatuto y la estructura orgánica del ICAC. En él se definió al ICAC como un Organismo Autónomo de la Administración del Estado, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, con personalidad jurídica y capacidad propia para cumplir con sus fines. Sus funciones abarcan el marco regulatorio contable, la auditoría de cuentas, la planificación contable y la supervisión y disciplina de la actividad de la auditoría de cuentas.

El artículo 3º del Real Decreto 302/1989 establece que los órganos rectores son el Presidente y el Comité Consultivo. El Comité Consultivo, presidido por el presidente del ICAC, consta de diez vocales, cuatro nombrados por el Ministerio y el resto por las Corporaciones. El ICAC cuenta con una Secretaría General y tres Subdirecciones Generales: la de Normalización y Técnica Contable, la de las Normas Técnicas de Auditoría y la de Control Técnico.

Posteriormente, se fueron introduciendo cambios en la estructura y funciones del ICAC. Entre ellos, el Ministerio de Economía y Transformación Digital asumió la dependencia del ICAC y se crearon el Comité de Auditoría de Cuentas y el Consejo de Contabilidad como órganos rectores. Posteriormente se estableció un Comité Consultivo de Contabilidad.

El Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) se rige por la LAC, estableciendo tres categorías para personas físicas: ejercientes, prestando servicios por cuenta ajena y no ejercientes. También incluye una sección para las sociedades de auditoría. La inscripción en el ROAC no habilita para otras actividades, y el ICAC es responsable de su gestión.

Las funciones actuales del ICAC, según la Ley de Auditoría, incluyen la autorización e inscripción en el ROAC, la adopción de normas éticas y técnicas, la formación continuada de auditores, la inspección y disciplina, la supervisión del mercado de servicios de auditoría, y la participación en la cooperación internacional en auditoría.

El ICAC tiene amplias facultades para ejercer su supervisión como son: acceder a información de los auditores, realizar inspecciones e investigaciones y aplicar sanciones en caso de incumplimientos. La Ley establece la diferencia entre investigaciones e inspecciones, siendo las primeras como consecuencia de indicios de posibles incumplimientos y las segundas para evaluar los sistemas de control de calidad internos de los auditores.



⊗ 14. LAS CORPORACIONES DE DERECHO PÚBLICO REPRESENTATIVAS DE LOS AUDITORES

14.1 Definición y funciones

La definición de las Corporaciones de auditores se encuentra especificada en el artículo 104 del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas. Según este artículo, se consideran corporaciones de derecho público representativas de auditores aquellas entidades que cumplen con los requisitos siguientes:

- En sus estatutos debe figurar como única o una de las actividades de sus miembros la auditoría de cuentas.
- Al menos el 10 por ciento de los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas debe pertenecer a la corporación.
- Al menos el 15 por ciento de los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en la situación establecida en el artículo 27.a), deben ser miembros de la corporación.

Estas exigencias, que han estado presentes desde los inicios de la regulación de la actividad, han limitado el número de corporaciones. En los inicios, solo se reconocieron tres corporaciones representativas de auditores: el Consejo General de Economistas de España (CGE), el Consejo Superior de Colegios Oficia-

les de Titulares Mercantiles de España (CSTM) y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE).

Con la unificación de los Consejos de Economistas y Titulares Mercantiles en 2013, se procedió a la automática unificación del REA y REGA, creando la Corporación REA. En la actualidad, solo existen dos Corporaciones representativas de auditores: el Consejo General de Economistas (con el REA) y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

Las funciones de estas corporaciones se detallan en el artículo 105 del RLAC: a) Elaborar, adaptar y revisar normas de auditoría, ética y control de calidad interno; b) Proponer y realizar exámenes de aptitud profesional; c) Organizar cursos de formación y actividades de formación continuada; d) Impulsar la colaboración en la formación práctica; e) Elaborar normas deontológicas y códigos de conducta; f) Verificar la observancia de prácticas internas y procedimientos; g) Proponer procedimientos sancionadores al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas; h) Colaborar con el Instituto en cuestiones relacionadas con la auditoría de cuentas, incluyendo el control de calidad cuando lo acuerde el Instituto. Además, pueden realizar otras funciones previstas en sus Estatutos para cumplir con la normativa vigente.

14.2 Las Corporaciones: entorno y situación actual

Estas asociaciones fueron pioneras en introducir la auditoría de manera más abierta en el país, sacándola de la exclusividad de unas pocas firmas internacionales. La ley de auditoría en España, al reconocer oficialmente a estas asociaciones de auditores como Corporaciones de derecho público, transformó su papel y les asignó responsabilidades específicas.

Además de las funciones legales atribuidas, las corporaciones realizan funciones corporativas, como servir al desarrollo de la práctica de la auditoría, proporcionar apoyo técnico a los auditores, preservar el prestigio de la actividad y acercar la auditoría a la sociedad. También fomentan la cooperación con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y otras instituciones para la colaboración público-privada en las auditorías del sector público.

Diferentes autores han expresado opiniones sobre la situación del sector al abordar la primera legislación sobre auditoría y cómo la división de los auditores en tres corporaciones afectó el modelo de supervisión establecido por la ley. La ley de auditoría en España, promulgada en 1988, les proporcionó un muy pequeño papel en la supervisión de la actividad.

Desde 1988 hasta hoy ha habido varios intentos de unificación de las Corporaciones, y solo uno de ellos tuvo éxito en 2013, cuando el REA y el REGA se constituyeron como un único órgano especializado dependiente del Consejo General de Economistas. Los demás intentos de unificación de las Corporaciones han fracasado por diversas razones, y a continuación se exponen una serie de hechos al respecto:

- Al principio, los colectivos del ICJCE y del REGA eran muy similares, pero no podemos decir que sus relaciones fueran muy estrechas, por no decir que eran algo distantes. El REA en 1982 era una Corporación totalmente diferente a las otras dos (ICJCE y REGA), tanto por su esquema organizativo como por el colectivo que lo formaba, mucho más preparado y vinculado a la verdadera práctica de la auditoría de la época. En estas fechas no había conversaciones entre ellas para ningún acuerdo de unificación.

- En 1983 se inició un primer intento de regulación mediante un proyecto de ley de auditoría promovido por el Gobierno. El proyecto contemplaba la creación del Instituto de Auditores de España que unificaría a los auditores bajo su tutela. Sin embargo, la iniciativa gubernamental no prosperó, y desde 1984 hasta 1988, que surgió la 1ª Ley, no se dieron intentos de unificación entre las Corporaciones. El ICJCE, gobernado en aquel entonces por el Sr. Magín Pont (diputado de las Cortes Españolas), estaba enfocado hacer prevalecer sus privilegios y quería liderar la adaptación a la Directiva comunitaria, lo que resultó en desacuerdos y enemistad con los otros dos registros.
- La Ley 19/1988 se creó con un sector dividido en tres corporaciones y sin posibilidad de unificación entre ellas. Muchos auditores pensaron que se había perdido la oportunidad de autorregularse. Algunos creían en la posibilidad de unificación, mientras que otros veían muchas dificultades en ello. Por otro lado, la Directiva 2006/43/CE exigía un órgano supervisor independiente, lo que demostró que la autorregulación total no era factible. Pero sí se podía haber logrado una mayor participación en el control y supervisión de la actividad si hubieran estado unidas o con unas relaciones más estrechas.
- A lo largo de los años, se habló mucho de la unificación, pero las conversaciones entre las Corporaciones revelaron diferencias importantes. Varios intentos de negociación ocurrieron, pero las divergencias y enfrentamientos persistieron, frustrando cualquier avance hacia la unificación.
- En 2011, se firmó un acuerdo entre las tres Corporaciones para formar el “Instituto de Auditores de España”. Sin

embargo, el proceso se estancó, y en 2013, con un cambio en la presidencia del ICJCE, se abandonó la iniciativa.

- Hasta la fecha, no ha habido ninguna otra aproximación seria de unificación de las dos Corporaciones que hoy existen.

Las Corporaciones actuales son el “Consejo General de Economistas” (CGE) a través de su órgano especializado REA Auditores y el “Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España” (ICJCE).



⊗ 15. EL PRESENTE DE LA AUDITORÍA: DÓNDE NOS ENCONTRAMOS

15.1 El contexto internacional

Los auditores y sus firmas constituyen un sector de gran dimensión e importancia, basta con señalar que las 29 principales firmas de auditoría generan ingresos anuales por valor de 205 mil millones de dólares y cuentan con aproximadamente un millón seiscientas mil personas en sus filas. Además, existen otras asociaciones de auditores “*networks*”, donde sus 22 primeras generan un volumen de 30 mil millones de dólares y emplean a unas 270 mil personas. Estas cifras se refieren exclusivamente a las grandes firmas y redes, por lo que se debe tener en cuenta la contribución de los pequeños y medianos auditores, que representan al menos entre un 10% y un 15% del total del mercado.

Lamentablemente, el mercado no presenta una distribución equitativa, ya que existe una alta concentración en las denominadas Big 4, que absorben entre el 60% y el 70% del mercado, dependiendo de cada país. Esta concentración se consolidó en las décadas de los 80 y 90 mediante procesos significativos de fusión y absorción entre las llamadas “8 grandes”, reduciendo estas compañías a solo 4 firmas líderes. Estas grandes firmas facturan individualmente entre 25 y 40 mil millones de dólares a nivel mundial, otorgándoles una posición dominante, debido a los considerables recursos que poseen que les confiere una ventaja competitiva sobre las firmas de nivel medio⁹, las PYMES de auditoría y los auditores individuales.

⁹ La quinta compañía en tamaño que es BDO factura alrededor de 8.500 millones de dólares (según el International Accounting Bulletin), pero el resto de las firmas medianas que están entre la 6^a y 15^a posición facturan entre mil y cinco mil millones de dólares.

Es crucial reflexionar sobre las implicaciones de esta concentración. ¿Qué sucedería si en lugar de 4 firmas hubiera solo 2 ó 3? Podría darse el caso que, debido a conflictos de intereses o falta de independencia, las grandes empresas no pudieran disponer de uno de estos 4 grandes auditores y el resto por su poca dimensión no pudiera ser capaz de llevar a cabo la tarea. A pesar de que esta cuestión ha sido objeto de debate, no se ha abordado de manera efectiva, resultando en niveles altos de concentración que parecen difíciles de revertir sin una intervención regulatoria. Los políticos deben reconocer esta situación, ya no valen más estudios y recomendaciones que no conducen a nada; la concentración aumenta cada año de manera evidente y ha de ponerse solución.

Cualquier economista podría afirmar que la competencia aporta calidad, desarrollo sostenible, innovación y otros beneficios. Entonces, ¿por qué el sector de la auditoría debería renunciar a estos principios? ¿Qué intereses impiden el cambio necesario? Es claro que las Big 4 luchan por crecer y mantener su posición privilegiada, lo cual es comprensible. Sin embargo, la economía actual no puede regirse únicamente por la libertad de mercado; la regulación y la supervisión deben desempeñar un papel fundamental para eliminar riesgos, desigualdades y abusos.

Los políticos deben actuar y considerar modificaciones regulatorias para reducir este importante riesgo de mercado. Las propias compañías auditadas, a través de sus comités de auditoría, deben tomar conciencia del problema e implementar acciones que fomenten la participación de otros auditores, como la “Gestión Compartida de Auditoría” o la “Coauditoría”. Las palabras de Andrea Coscelli son reveladoras (traducción libre de ellas): *“Este año, la CMA publicó su informe final con recomendaciones para abordar problemas serios de competencia en el mercado de auditoría del Reino Unido”* y agregó: *“... la débil com-*

petencia significa que no está funcionando bien” (Competition and Markets Authority Report (CMA), 2019).

Dada la creciente y alta interdependencia de nuestro país con Europa, nos centraremos ahora en los acontecimientos que pasan en nuestro continente. En Europa, se realizan constantemente estudios, encuestas, informes y libros verdes sobre la auditoría y la información corporativa en general.

Los informes anuales de competencia de la Unión Europea señalan la concentración en el sector como un elemento de riesgo sistémico. En 2019, la Dirección General de Estabilidad Financiera, Servicios Financieros y Mercados de Capital (DG FISMA) inició un estudio para analizar el impacto de la Directiva y el Reglamento Europeo publicados en 2014 sobre la auditoría. Este estudio se enfocó en evaluar si estas regulaciones tuvieron efectos positivos en los auditores y sus prácticas, si aumentó la transparencia y la utilidad de la información financiera, si mejoró la calidad, la competencia y la independencia, y si los desafíos asociados eran significativos. También se buscó obtener la opinión de los principales actores involucrados, como son los auditores, comités de auditoría, usuarios y reguladores, así como las recomendaciones para abordar futuros cambios. Las conclusiones no fueron lo positivas que deberían ser y se confirmó que no se había avanzado con la nueva regulación en el tema de la concentración del sector.

Además, el sector se ve afectado por cambios constantes en la normativa contable y de auditoría. ¿Estas nuevas regulaciones realmente generan una mayor estabilidad económica y proporcionan más utilidad a los usuarios de la información financiera? Un análisis profundo de los cambios recientes en estas regulaciones podría arrojar respuestas no completamente positivas.

También es preocupante que, desde el punto de vista político, la información financiera se perciba más como una carga administrativa que como un instrumento para el desarrollo económico y la estabilidad. Dentro del concepto global de información financiera, la auditoría de cuentas se considera una de las actividades que genera “cargas administrativas” para las empresas. A menudo, se evalúa únicamente el costo, sin reconocer los enormes beneficios que aporta, tanto internamente a las empresas como a los otros grupos de interés.

La avidez regulatoria europea hace que los auditores se enfrenten a mayores requerimientos legales y normativos. Esto implica inversiones significativas de tiempo y recursos en tareas burocráticas que desvían la atención de lo que debería ser prioritario que es “mejorar la eficacia de la auditoría”. Los nuevos escándalos, particularmente en el Reino Unido (Carrillion) y Alemania (Wirecard), han llevado a cambios legislativos en algunos países como Gran Bretaña, Suecia o Dinamarca, que buscan fortalecer y hacer más efectiva la auditoría financiera. Sin embargo, es necesario defender la posición de los pequeños y medianos auditores, ya que ellos no acostumbran a estar relacionados con estos escándalos y, por el contrario, se ven afectados de manera desproporcionada por la actual creciente carga regulatoria.

Es alentador observar un cambio de paradigma en algunos entornos europeos, reconociendo la importancia de las pequeñas y medianas empresas (PYMES) en la economía. Este cambio implica mejorar la regulación y crear un entorno propicio para el desarrollo de las PYMES, incluyendo lo relacionado con los servicios profesionales para que sean adecuados y orientados a sus necesidades. La auditoría, junto con otros servicios contables, jugará un papel clave en este cambio, promoviendo la participación de pequeños y medianos auditores en el sector.

La auditoría conjunta, la auditoría compartida, el crecimiento de las firmas de nivel medio y la colaboración entre pequeños despachos de auditores serán tendencias que veremos desarrollarse en los próximos años.

Un error muy común que los políticos y reguladores incurren es centrar la regulación únicamente en objetivos relacionados con las grandes empresas, olvidando a menudo a las PYMES que sufren en consecuencia regulaciones excesivas y fuera de lugar. Debido a esta situación, uno de los objetivos principales del REA es defender activamente los intereses de los pequeños y medianos despachos de auditores, proteger su actividad y así poder contribuir a ofrecer valor añadido de las PYMES en nuestro país.

Actualmente, se está debatiendo en los países europeos la regulación actual y sus posibles mejoras. Algunos países nórdicos están evaluando los beneficios de la auditoría en las PYMES y si fuera conveniente reducir los límites que fijan la obligación de auditar. A nivel internacional, la IFAC y otras organizaciones europeas otorgan una importancia especial a las PYMES. Dada la relevancia de las PYMES como motor de la economía en Europa, la transparencia y la auditoría de estas compañías está en el centro de la discusión. Es esencial debatir sobre cómo ofrecer un producto de aseguramiento que satisfaga las necesidades de las PYMES, evitando requisitos diseñados para las empresas más grandes.

También se están llevando a cabo debates a nivel internacional y europeo sobre la información corporativa. Se está revisando el marco actual de informes de información financiera para determinar si responden a las necesidades de los usuarios. También es destacable el crecimiento significativo que ha experimentado en estos últimos años la llamada información de sostenibili-

dad y los Informes Integrados (IR). Estos debates resultarán en cambios que afectarán a la figura del auditor, especialmente en lo que respecta a la sostenibilidad, que representa un nuevo ámbito de actuación de los auditores y que será de igual importancia que la información financiera.

El aseguramiento de la información financiera y la de sostenibilidad, dada la creciente complejidad de la economía requerirá un más alto nivel de especialización, lo que lleva a otro tema de debate sobre la necesidad de que las firmas de auditoría sean multidisciplinarias y amplíen la variedad de las categorías profesionales en sus equipos.

La tendencia actual en la información corporativa, con impacto en la auditoría, apunta hacia una mayor globalización. Esto implica una mayor homogeneidad en las regulaciones, supervisión y en el alcance del trabajo de los auditores. Esta tendencia conlleva una mayor intervención pública, con organismos internacionales teniendo un papel más destacado en detrimento de las instituciones nacionales. Es relevante mencionar también que las normas internacionales de auditoría emitidas anteriormente por la IFAC ya están desarrolladas por un organismo con mayor independencia con respecto a los auditores, que es el nuevo IAASB ubicado en Delaware.

En términos de regulación, se observa en Europa una tendencia hacia una mayor intervención de la ESMA (Autoridad Europea de Valores y Mercados) en la supervisión de los mercados y de COESA (Comité de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores) en la supervisión de los auditores europeos. Los organismos globales, como la IFIAR, también están adquiriendo un papel más relevante en la supervisión internacional de la auditoría. Además, las instituciones de los EE. UU., como la SEC (Comisión de Valores y Bolsa) y el PCAOB (Consejo de

Supervisión de la Contabilidad de Empresas Públicas), seguirán influyendo en Europa y en otros mercados internacionales. Finalmente, es crucial señalar que los servicios de auditoría tienen un peso cada vez menor dentro de las sociedades de auditoría a nivel internacional. Según la revista *International Accounting Bulletin* (2020), en 2019, las 29 compañías de auditoría más grandes del mundo facturaron un total de 204 mil millones de dólares, de los cuales solo 70 mil millones correspondieron a servicios de auditoría (34%). En cambio, los servicios de consultoría superaron a los de auditoría, ascendiendo a 73 mil millones de dólares (36%). Estos cambios reflejan una tendencia hacia la consultoría como una disciplina en crecimiento, mientras que la auditoría se mantiene como una práctica madura en un entorno económico dinámico y cambiante (VUCA). Este panorama sugiere la necesidad de adaptarse a nuevas prácticas profesionales y servicios tecnológicos para seguir siendo relevantes en el mundo empresarial actual.

15.2 La situación actual del mercado de auditoría en España

Empecemos presentando el actual colectivo de auditores en nuestro país basándonos en los datos publicados por el ICAC. He tomado el informe publicado el año 2021, aunque hay otros más recientes, ya que en ese año aparecían datos de honorarios y en los siguientes informes por regulación relativa a competencia ya no figuran. De todas formas, los datos del sector son bastantes estables en el tiempo y las conclusiones que se extraen, al ser muy generales, no deberían variar mucho si utilizásemos otros más recientes. Según el informe anual de ese periodo podemos afirmar que contamos con un extenso grupo de auditores compuesto por 3.857 auditores en ejercicio, ya sea de forma individual o en sociedades de auditoría, y 1.420 sociedades de auditoría. En el período de octubre de 2019 a

septiembre de 2020, solo 751 auditores individuales y 1.169 de las 1.420 sociedades de auditoría tuvieron facturación.

Es importante señalar que el sector emplea a 17.679 profesionales, de los cuales 5.558 son auditores y 12.121 son profesionales no inscritos en el ROAC. De estos, 1.731 son contratados por auditores individuales y 15.948 por sociedades de auditoría, con un promedio de 2 empleados por auditor individual y 14 en las sociedades.

En cuanto a la facturación¹⁰, el 97% del total se concentra en las sociedades de auditoría, alcanzando una cifra de 673 millones de euros, mientras que solo el 3% restante corresponde a auditores individuales, con una cifra de 22 millones de euros. La actividad de auditoría regulada presenta ingresos de 695 millones de euros, mostrando la realización de solo 58.604 trabajos, de los cuales el 26% son auditorías de carácter voluntario.

Destaca que el 87% de las auditorías se realizan para pequeñas y medianas empresas, lo cual sugiere que un porcentaje similar de las auditorías deberían ser realizadas por auditores de ese tamaño para evitar posiciones dominantes y sin lógica en este sector, cosa que no es así y ni por asomo se parece. Además, las grandes firmas, conocidas como las Big 4, dominan el mercado y concentran una parte significativa de la facturación.

¹⁰ Sólo son las cifras relativas a la actividad regulada que son las que se declaran al ICAC. Para dar una idea más global de la dimensión del sector conviene decir que en el ranking de diario Expansión correspondiente al ejercicio 2020, en el que solo figuran las primeras compañías, el total de cifra de negocio de estas era de 3.334 millones de euros. Es decir, el total de la actividad de auditoría regulada asciende a 673 millones de euros y solo las cuarenta de firmas más grandes del sector facturan cinco veces y media más. Esta circunstancia pone de manifiesto que la actividad de la auditoría regulada no es, ni mucho menos, el principal Core Business de las firmas ni tampoco es ni será lo que guíe sus estrategias y sus retos de futuro.

En el ámbito de la concentración del mercado, se observa que un grupo de 8 sociedades de auditoría con una facturación mayor o igual a 8 millones de euros (representan sólo el 0,6% del total de sociedades de auditoría) generan casi el 70,5% del total facturado. De estas, las 4 grandes firmas (las Big 4 que representan solo el 0,3%) acaparan el 63,4% del mercado. Esta concentración dificulta el crecimiento de las firmas medianas lo que trae como consecuencia que se va ampliando paulatinamente la brecha entre las grandes y el resto de las sociedades de auditoría.

En términos de rotación obligatoria para las entidades de interés público, se ha observado que las Big 4 mantienen su posición dominante en este segmento, a pesar de la introducción de esta medida. Además, se destaca la disminución tanto de los auditores individuales como de las auditorías realizadas por ellos, evidenciando un cambio hacia la preferencia de que el auditor sea una sociedad de auditoría lo que constituye una pérdida gradual de una parte del talento auditor. No es necesario profundizar mucho para descubrir cual es la principal razón que impulsa esta tendencia y llegar a la conclusión que es la excesiva regulación que recae sobre este colectivo que en muchos casos es innecesaria y desproporcionada para el tipo de encargos que llevan a cabo.

También conviene precisar que la edad media del colectivo auditor es de 58 años y la de acceso de 37 años, según un estudio del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de 2017. La necesidad de rejuvenecer el sector y atraer talento joven se convierte en un desafío crucial. Además, la falta de paridad de género es evidente, con un predominio del 79,2% de auditores hombres frente al 20,8% de mujeres entre los auditores ejercientes socios, aunque hemos de decir que esta circunstancia no se da en el resto de los profesionales que trabajan en las firmas, siendo

en este caso mucho más equilibrado e incluso en muchos despachos con una mayoría de mujeres.

Con relación a los honorarios de auditoría, se destaca que no son proporcionales al nivel de preparación y responsabilidad requeridos. La media del precio por hora ha disminuido a lo largo del tiempo, llegando a ser de 65,42 euros en el período 2016/2017, cifra que es fácil concluir sobre su insuficiencia. El nivel de los honorarios es un aspecto importante relacionados con el ejercicio de la actividad, ya que el adecuado posicionamiento del servicio en cuanto a su precio es un condicionante para el mantenimiento de la calidad, la eficacia y la sostenibilidad futura de la auditoría.

Hace más de una década ya había afirmado -Puig de Travy (2010)- que *“...nos encontramos con una normativa cambiante y cada vez más exigente, el alcance del trabajo del auditor siempre está a debate, la tecnología nos impacta y supone un reto y a la vez una oportunidad, debemos atraer talento y luego aplicar políticas y medidas para mantenerlo, aparecen nuevos riesgos y debemos aplicar medidas para controlarlos y, por último, los otros servicios que pueden vender los auditores suponen una fuente importante de crecimiento”*. En base a esta cita y lo dicho anteriormente podemos resaltar una serie de reflexiones sobre el actual mercado español de la auditoría:

- El sector ya no se rige única y exclusivamente por la práctica de la auditoría y menos por la regulada, sino que está adquiriendo paulatinamente una mayor importancia otras líneas de negocio, principalmente la consultoría. Esto lleva a concluir que las firmas para ser sostenibles han de apostar por la multidisciplinariedad e ir incluyendo nuevos perfiles profesionales en sus filas.

- Uno de los mayores retos es la captación y mantenimiento del capital humano, el talento es la base de las firmas. Unido a este reto, la utilización de las nuevas tecnologías sigue siendo otro factor esencial destacando entre ellas las herramientas de análisis masivos de datos y la inteligencia artificial.
- La concentración del sector va en línea creciente y es preciso un cambio de rumbo si se quiere acometer un proceso real de apertura. Para ello han de intervenir los reguladores, los supervisores y todos los agentes económicos (auditores, empresas auditadas, grupos de interés, etc.). Hay soluciones que se pueden implementar, pero falta la voluntad de llevarlas a término y, en ocasiones, el confort hace que prevalezca el statu quo poniéndose frenos importantes al cambio. Las preguntas al respecto son ¿cuánto tiempo ha de esperarse para acometer los cambios necesarios para la apertura del sector? ¿qué tiene que ocurrir para ello, más escándalos, más concentración, que se dé el riesgo sistémico anunciado? Hay que fomentar el rol de los pequeños y medianos auditores, apoyarles y acompañarlos en su crecimiento.

En resumen, el sector de la auditoría en España se enfrenta a desafíos significativos, desde la concentración del mercado hasta la necesidad de su rejuvenecimiento y la adaptación a las nuevas demandas y a las tecnologías.

15.3 El “gap de expectativas”

Numerosos autores han explorado el denominado “*gap de expectativas*” o “brecha de expectativas”. Por lo tanto, no es

un tema ajeno desde el punto de vista académico, y existe una amplia literatura que aborda la verdadera dimensión de este concepto y sus implicaciones. Aunque podría parecer un tema contemporáneo, no lo es, de hecho, las primeras referencias datan de casi 50 años atrás, cuando Carl Liggio, auditor de Arthur Young & Company (hoy EY), lo definió como *“la diferencia entre los niveles de rendimiento esperados según la visión del contador independiente y del usuario de los estados financieros”*.

Es esencial proporcionar una definición inicial de este concepto en el contexto de la auditoría. Se podría comenzar diciendo que es la discrepancia entre lo que los usuarios esperan del trabajo del auditor y lo que realmente reciben después de la realización de las tareas de auditoría. Sin embargo, esta definición aborda solo un aspecto del problema. También es crucial considerar la percepción que los propios auditores tienen de su trabajo, que puede diferir de lo que los usuarios esperan o desean. En este sentido, Humphrey (1993) centraba la brecha entre la percepción de los usuarios y la de los auditores como otra forma de ver el problema al tener en cuenta las dos partes involucradas. Otra definición interesante es la de ACCA (2018), que sugiere que la brecha es la diferencia entre lo que los usuarios creen que hacen los auditores y lo que creen que deberían hacer.

Para comprender este concepto, es fundamental establecer el contexto en el que la auditoría cumple su función y determinar su razón de ser. Los auditores tienen asignada una función de interés público, lo que implica que el servicio que brindan no solo concierne a la entidad auditada o a sus accionistas, sino que también interesa a un grupo amplio de usuarios. Todos estos usuarios esperan soluciones, respuestas y, en última instancia, un valor añadido del trabajo del auditor, lo que

genera expectativas y, por lo tanto, una brecha si estas no se ven satisfechas. Surge entonces la cuestión de hasta qué punto esta función de interés público de los auditores les condiciona u obliga a abordar esta brecha y en qué medida la regulación debe proporcionar la respuesta, marcando así el alcance de su actuación.

“Es relevante señalar que ha habido y sigue habiendo confusión o desinformación entre los usuarios sobre las responsabilidades de los administradores de las compañías y las de los auditores con respecto a la información financiera, específicamente a las cuentas anuales que son objeto de auditoría” (García Benau y Humphrey, 1996). La división de responsabilidades entre administradores y auditores es esencial y debe ser el marco en el cual los usuarios comprendan el desempeño de los auditores y expresen sus opiniones sobre si el alcance del trabajo del auditor es adecuado o si debiera ampliarse para cerrar la mencionada brecha de expectativas. Lo que no puede generar confusión es el marco de responsabilidad del auditor, ya que está claramente delimitado por la regulación.

Es evidente, y así lo afirman la mayoría de los autores, que a medida que aumenta el tamaño de la brecha la percepción sobre los auditores empeora afectando directamente a su credibilidad y prestigio.

A lo largo de la historia, y más recientemente con casos de escándalos incluso en nuestro país (Pescanova, Bankia, etc.), se evidencia uno de los componentes de esta brecha llamado el gap de actuación. La sociedad reclama que estos casos debieran haberse detectado de manera más anticipada y precisa mediante un mayor alcance en los informes de los auditores, especialmente en lo que respecta a fraudes, gestión continuada, riesgos e incertidumbres. Las reacciones contundentes ante es-

tos escándalos indica que son motores de cambio para la evolución del desempeño de la actividad. Por otro lado, en ocasiones puede apreciarse cierta lentitud en el colectivo auditor para dar respuesta a estos requerimientos y ello genera el Gap.

El desafío futuro consiste en anticiparse y adoptar una actitud proactiva para reducir el gap razonable de manera oportuna y plantea preguntas importantes sobre qué medidas deben tomarse, qué exigen los usuarios y cómo se pueden satisfacer.

El análisis del gap de expectativas se presenta como un enfoque pragmático para abordar la reducción de la brecha y sus efectos en la actividad auditora. La subdivisión propuesta por ACCA en tres tipos de gap (conocimiento, desempeño y evolución) facilita la comprensión del problema y permite abordar cada uno por separado, distribuyendo las responsabilidades entre los principales actores involucrados.

Otra vertiente importante del Gap se observa en los constantes fallos de información de las denominadas “Blue Ships”, que últimamente ha contado con flagrantes casos en el Reino Unido y Alemania (Carillion y Wirecard) que han llevado a una profunda reflexión por parte de la UE sobre la fiabilidad y transparencia de la información corporativa de las entidades de interés público.

La calidad de la información corporativa se basa en tres pilares interconectados: la gobernanza empresarial, las auditorías legales y la supervisión y control del cumplimiento por parte de las autoridades. La Comisión Europea llevó a cabo una consulta para recibir aportes sobre estos tres pilares y sus posibles desarrollos con el objetivo de mejorar la transparencia de la información corporativa. Se plantean cuestiones cruciales como el marco general de la UE sobre información corporativa, la

interacción entre los tres pilares, el funcionamiento del gobierno corporativo, la eficacia del marco de auditoría de la UE, la supervisión de los auditores y los informes corporativos.

Todas estas cuestiones para mejorar la calidad de la información corporativa tienen implicaciones significativas para el sector de la auditoría. Si bien no sabemos el alcance de los cambios que se plantearán es claro que se espera un mayor escrutinio y posiblemente requisitos adicionales para los auditores.

En resumen, la brecha de expectativas en auditoría es un concepto complejo que ha evolucionado con el tiempo. La auditoría, como función de interés público, se enfrenta regularmente al desafío de satisfacer las expectativas de un amplio grupo de usuarios, y el tamaño de la brecha de expectativas puede afectar la percepción y credibilidad de los auditores. La subdivisión de la brecha en conocimiento, desempeño y evolución facilita la comprensión y abordaje de este problema. Además, los cambios en la regulación de la información corporativa en la Unión Europea pueden tener implicaciones significativas para la profesión de auditoría en un horizonte cercano.



❖ 16. EL FUTURO DE LA AUDITORÍA Y DE LOS AUDITORES

“Tratar de predecir el futuro es como intentar conducir por un camino rural por la noche sin luces mientras miras por la ventana trasera”.

Peter F. Drucker

16.1 Los nuevos retos y las oportunidades

Para comprender los futuros desafíos es esencial analizar las tendencias en las demandas de los usuarios y, evaluar cómo satisfacerlas de una manera razonable, contando que hay que brindar la seguridad necesaria proporcionando el máximo valor añadido posible y todo ello, contando que la calidad es un activo a proteger.

Cortés (2021) señala que *“En los últimos tiempos los auditores se enfrentan a constantes desafíos en su trabajo, como clientes globales, regulaciones rigurosas, a nuevas áreas de verificación más allá de los informes financieros anuales y a situaciones complejas, como la auditoría casi sin presencia física debido a la pandemia de la COVID-19”.*

La auditoría siempre está a debate por ser una actividad esencial para transmitir confianza en los mercados y especialmente en el contexto actual, donde se vuelve imprescindible agregar transparencia a la información de sostenibilidad y a considerar la visión futura de la empresa. Por lo tanto, el enfoque futuro de la auditoría debe ir más allá de analizar la información financiera retrospectiva, abordando también la verificación de la

información de sostenibilidad y la capacidad de alertar sobre posibles riesgos futuros mediante métodos de análisis preventivo.

Para profundizar en los desafíos y las oportunidades actuales, es lógico analizar hechos y circunstancias recientes que han afectado al sector, incluidas las dificultades:

1. Falta de atracción de nuevos profesionales.

Resolver este problema requiere la participación de todos los actores influyentes, incluidos legisladores, supervisores, corporaciones profesionales y universidades. La gestión efectiva del capital humano es crucial, implicando una mayor atención y esfuerzo en el planteamiento del “viaje del empleado”.

2. Agrupación de pequeños despachos.

Se cuestiona si los pequeños despachos pueden cumplir con las demandas actuales y futuras o si se puede requerir un tamaño mínimo para ser eficiente y cumplir con los niveles de calidad necesarios. La tendencia del mercado respalda la idea de que el crecimiento es un elemento importante para la sostenibilidad.

3. La excesiva concentración del mercado de auditoría en España.

El continuo dominio de las grandes compañías de auditoría genera varios efectos no deseados sobre el sector. El primero es que expulsa a los pequeños auditores lo que genera una pérdida significativa de una rama del talento auditor. La otra es la relacionada con las leyes económicas sobre la competencia que nos dicen que a mayor competencia mejor se desarrolla y se sirve al mercado.

4. La falta de reconocimiento de la importante labor de los auditores.

Las sucesivas pérdidas de confianza fruto de los escándalos provoca un reto encaminado a ofrecer más transparencia sobre el verdadero desempeño de los auditores y que se sitúe al auditor en el lugar que merece y en su condición de profesional de una actividad de interés público. Al actual presidente del ICAC, D. Santiago Durán, en una entrevista el pasado 25 de febrero de 2021 en el marco de una jornada de economistas auditores en Galicia se le preguntó: *¿Cómo podemos trasladar esta importancia del auditor en la economía a la sociedad para que obtenga ese reconocimiento que ahora mismo no llega a trascender? Y contestó: “Es, en parte, complicado, ya que es más impactante un gran escándalo financiero que una noticia sobre que a determinada empresa le va bien. Todos los que participamos en la información financiera tenemos que ser capaces de transmitir el trabajo que hacen los auditores. Hay que hacer un ejercicio de transparencia: ¿son capaces los auditores de transmitir todo lo que hacen? ¿son lo suficientemente transparentes? ¿son capaces de hacer llegar a las corporaciones la importancia de su trabajo? Más que en formación o actividades internas con asociados, hay que pensar cómo transmitirlo hacia fuera. Hay que hacer un esfuerzo de transparencia y comunicación”.*

5. La necesidad de una mayor reacción o cambios por parte de los auditores.

El mundo económico evoluciona rápidamente y exige una mayor innovación y, en definitiva, una auditoría más avanzada¹¹. El propio informe de auditoría siempre ha constituido un elemento de discusión y han surgido innumerables procesos de reflexión para su mejora. Los usuarios han

11 Grant Thornton ACCA (2018) considera que los motores de cambio para los auditores para la próxima década son la innovación en la conectividad, la inteligencia artificial y en general en los métodos de comunicación de los auditores.

expresado reiteradamente que quieren conocer con mayor profundidad lo que envuelve a las evaluaciones que hace el auditor para llegar a sus conclusiones y paralelamente quiere obtener mayor seguridad sobre el futuro de las entidades auditadas y sobre las nuevas informaciones sobre sostenibilidad. Un tema esencial y complejo es la reflexión sobre la propuesta de valor de los auditores y podemos introducir una serie de preguntas ¿las compañías auditadas podrían recibir más o están exigiendo más? ¿es necesaria una mayor colaboración entre la dirección y los auditores? Los proveedores de capital siempre quieren más de la auditoría ¿en qué aspectos se puede evolucionar? El mundo económico avanza en muchas direcciones y es altamente complejo ¿los auditores evolucionan en el mismo sentido y siguen el mismo ritmo? ¿el mercado percibe falta de reacción en los auditores? ¿la velocidad de los cambios es la adecuada? No se cuestiona la capacidad de los auditores y se les reconoce un alto nivel, pero por el contrario se discute su nivel de proactividad. Un tema que requiere de diferente orientación hace referencia con la cantidad de información que reciben los usuarios y la que previsiblemente recibirán de forma creciente y ampliada en el futuro. Esta nueva información corporativa puede competir en utilidad, celeridad, versatilidad y rigor con la que actualmente es objeto de revisión por parte de los auditores. Aunque hoy en día pueda considerarse que los auditores están centrados de forma importante en la información financiera debe tenerse muy en cuenta que la nueva información actuará como motor de cambio para los auditores. Puede que en el futuro la utilidad de los estados financieros o incluso de los informes anuales de sostenibilidad sea compartida o superada por otras informaciones más enfocadas a las necesidades particulares de los usuarios para sus tomas de decisión y, en consecuencia, el valor del aseguramiento de las informaciones tradicionales disminuya.

6. La multidisciplinariedad como factor de calidad.

Los usuarios de la información corporativa están demandando cada vez más información y de carácter más variado. Las firmas son conscientes de este hecho y se han ido adaptando a esta nueva situación para así dar respuesta a las necesidades actuales de información. Ello ha motivado un proceso de continua especialización pasándose de las firmas de auditoría tradicionales a firmas con un alto nivel de multidisciplinariedad. Esta multidisciplinariedad ha traído como consecuencia un incremento en la gama de servicios, tanto los relacionados con la auditoría como otros distintos de la auditoría provocando la preocupación por el posible impacto que provoca sobre la independencia del auditor. Debido a ello se abre una discusión sobre la necesidad de “firmas puras” o si con las adecuadas salvaguardas se puede paliar la situación y preservar la independencia del auditor y convencer al público que no hay conflicto de interés. A mi entender la pregunta adecuada es ¿son las firmas puras o las firmas multidisciplinarias las que ofrecen más calidad y una mayor sostenibilidad. Es decir ¿las firmas puras ofrecen la solución adecuada a la calidad, la competencia, el conflicto de interés, la captación de talento y el gap de expectativas o por el contrario la dan las firmas multidisciplinarias?

La IFAC, ACCA y el Instituto de Auditores de Australia y Nueva Zelanda (2019) emitieron un informe que tenía por objeto exponer las evidencias que existen sobre la calidad que aportan las firmas multidisciplinarias y que las hacen más aconsejables¹².

12 El informe constataba lo siguiente: a) El modelo de las firmas multidisciplinarias está mejor preparado para ofrecer una mayor calidad puesto que conforman una profesión más ágil, mejor preparada, con una amplia gama de perfiles y, en definitiva, contribuyen a un mejor desarrollo de las habilidades de sus empleados, b) Los usuarios de hoy demandan una información mucho más amplia que requiere de la prestación de nuevos

Otro tema diferente es la consideración sobre qué servicios pueden prestar estos expertos a las compañías auditadas para evitar problemas de independencia y qué salvaguardas introducir en su caso. Lo primero es hacernos una idea de lo que estamos hablando y determinar cuál es la raíz de la cuestión. Lo fundamental es ubicar a quien se prestan y qué se presta. En UK en las Big 4 el peso de los otros servicios de auditoría prestados a clientes de auditoría es del 20%, el 10% de servicios distintos de auditoría a clientes de auditoría y el 70% de servicios distintos a clientes de no auditoría (ACCA, 2018). Con estos datos podemos afirmar que estamos hablando de un porcentaje muy reducido de servicios distintos que se presta a clientes de auditoría (10%).

Otra circunstancia que hay que tener en cuenta es que, a parte de la regulación que haya sobre los servicios que puedan prestarse por parte de los auditores, las firmas de auditoría están tomando acciones específicas. Así, KPMG no presta otros servicios a sus clientes del FTSE 350 y otras

servicios de calidad y las firmas multidisciplinares están preparadas para ofrecerlos, c) En Nueva Zelanda se hizo una encuesta a usuarios de la auditoría y el 51% de ellos estaban a favor de que las firmas de auditoría les prestasen otros servicios y entre ellos los de asesoramiento contable en transacciones y la planificación fiscal, d) Una encuesta que llevó a cabo el Instituto de Auditores de Escocia (ICAS) y el FRC (regulador de UK) a directivos y comités de auditoría mostraba que si hay expertos de no auditoría en la firma de auditoría se tiene una visión más amplia, un conocimiento mayor de negocio y se agrega valor, y e) Hay que tener en cuenta que la participación de expertos es una constante en la auditoría de hoy. Así se indica que en los EE.UU el 90% de las auditorías utilizan expertos, cinco de promedio y al menos de dos disciplinas diferentes. La CMA (regulador de la competencia en UK) reconoce que entre el 10% y el 20% del trabajo de una auditoría del FTSE 350 está en manos de expertos. El mismo IFIAR (supervisor internacional de auditoría) en un informe de 2015 reconoció estar a favor del uso de expertos en las firmas de auditoría ya que aportaban valor. Por último, decir que este informe es muy esclarecedor sobre la importancia que tienen las firmas multidisciplinares para la adecuada ejecución de la auditoría ya que aportan mayor conocimiento a los equipos de auditoría y un mayor valor a los usuarios. Es evidente que hablar en el mismo lenguaje sobre los negocios de las compañías auditadas y tener conocimiento y experiencia en su campo de actividad, es decir, en su Core Business ofrece gran valor.

firmas están pensando en dividir sus prácticas profesionales potenciando la independencia de los auditores y reduciendo las vinculaciones.

La conclusión a la que hoy puede llegarse es que hay una discusión abierta sobre el tema que hay que controlar y resolver, pero que en todo caso hay que hacerlo con la debida cautela antes de regular en un sentido o en otro ya que podrían derivarse efectos adversos dependiendo de la regulación que se establezca. Las firmas ya están evaluando la situación, mejorando sus políticas y controles sobre la independencia o incluso considerando acciones más contundentes. Los reguladores están supervisando a los auditores y controlando los casos de falta de independencia sin que haya un riesgo generalizado y extensible a todo el colectivo sobre el que haya que actuar. Los problemas de independencia en los auditores PYMES tienen otro calado y los conflictos de intereses sobre servicios a prestar pueden resolverse muy acertadamente mediante salvaguardas y sin necesidad de introducir ningún tipo de medidas de carácter adicional a las existentes. Aquí se llama otra vez a la atención sobre la necesidad de pensar a “pequeña escala”, es decir, no regular para las grandes afectando a las pequeñas y medianas sin necesidad para ello ya que produce efectos de segunda vuelta muy negativos, por no decir perversos, sobre la composición del sector.

Un tema importante para tener en cuenta es que la multidisciplinariedad aporta de por sí mucho valor y ventajas a las firmas como son la capacidad de crecer, la atracción de talento, las ventajas de compartir experiencias entre profesionales de diferentes perfiles, una mayor conexión con sus clientes, mayor innovación, mejor disposición y capacidad de reacción ante las crisis, etc.

La multidisciplinariedad es una realidad en las firmas de auditoría y lo es en las firmas de todos los tamaños. Las expectativas de futuro potencian más este modelo que no las firmas puras sobre las que pocos abogan.

Se ha llevado a cabo un análisis de los puntos débiles de la auditoría que implican retos de futuro y que abren amplias vías de desarrollo y nuevas oportunidades para crecer y ser sostenibles en el tiempo. Ha habido muchos retos en el pasado, muchos hay en la actualidad y otros muchos traerá el futuro ya que la auditoría y sus practicantes constituyen un sector ágil, resiliente, proactivo, con enormes posibilidades de ofrecer nuevos servicios de valor añadido y con los conocimientos, capacidades y habilidades necesarias para tener éxito y ser sostenibles. Se está viviendo en tiempos de cambios continuos, con necesidades imperiosas de incorporar las nuevas tecnologías, con grandes presiones para responder a las nuevas expectativas, con la necesidad de llevar a cabo cambios profundos en la gestión del capital humano para atraer nuevo talento y mantenerlo, con la obligación de incrementar la calidad y la efectividad de la auditoría, etc. Para acometer estos retos y afrontar el futuro con garantías, la gobernanza de las firmas debe ser muy proactiva y fomentar una cultura de cambio que permita su transformación para adaptarse a las nuevas realidades que vayan surgiendo.

“La auditoría debe evolucionar y los auditores deben ser conscientes de ello. Los usuarios de sus informes esperan y exigen cada vez más de los auditores y de su trabajo. También las entidades auditadas quieren que los auditores les ofrezcan una visión más proactiva que les ayude a identificar y evaluar riesgos de todo tipo y no sólo los derivados de la información financiera retrospectiva. La tecnología debe ser una ayuda para ello, pero también debe llevarse a cabo un proceso de reflexión sobre el alcance y enfoque de la labor

de los auditores. La innovación, la calidad y la independencia y la gestión del capital humano son los actuales motores de cambio en la práctica profesional” (Puig de Travy, 2018). Lo que sí es evidente es que este futuro es cada vez más cercano y avanza a una velocidad muy rápida lo que hace imprescindible actuar de forma inmediata.

En resumen, la auditoría en España se enfrenta a desafíos significativos relacionados con la concentración, el reconocimiento insuficiente, adaptación a cambios económicos y tecnológicos, y la multidisciplinariedad. Superar estos retos requiere una acción coordinada de diversos actores en el sector.

16.2 ¿Qué hay que cambiar?

“Empecemos diciendo que los auditores seguirán existiendo, aunque serán diferentes. Es necesario y altamente provechoso profundizar en el análisis del futuro de la auditoría y de los auditores, ya que contribuye a su construcción y a la identificación de aspectos que deben abordarse para mejorar y fomentar el desarrollo sostenible de esta actividad. La labor de los auditores debe centrarse en ajustar el modelo de negocio a las circunstancias cambiantes de nuestro mundo. A través del debate y la reflexión, junto con el análisis de la situación actual y las necesidades de los grupos de interés, se puede esbozar el futuro previsible y anticipar los cambios necesarios con garantías. La realidad es que el mundo necesita la profesión contable, y esta misma profesión contribuye a su transformación” (Puig de Travy, 2019).

A continuación, se apuntan diversas perspectivas sobre el futuro de la auditoría a través de estudios, documentos, reflexiones y opiniones de diversas instituciones, expertos y firmas de auditoría.

Un informe de PWC (2014) titulado “La auditoría del futuro y el futuro de la auditoría”, que sigue siendo relevante a pesar de haber sido elaborado hace diez años indicaba que las áreas de cambio deberían ir sobre los siguientes aspectos: a) Mayor profundidad y alcance significa más confianza y se pide una mayor intervención del auditor; b) Se ha de ir hacia una información completa y fiable, también útil y entendible, y evitar presentaciones no lógicas que generan opacidad y resta transparencia. Una actuación de mayor valor de los auditores debe orientarse bajo una nueva óptica que contemple tanto el presente como el futuro de la entidad, es decir, debe versar sobre una información más completa e integrada, concepto que evita dispersiones e incoherencias; c) El Control Interno y la Evaluación de Riesgos, son elementos clave de la auditoría del futuro. Es evidente que las crisis y los escándalos ponen de manifiesto que el control y la gestión de riesgos de las compañías no son lo eficientes que deberían ser y aquí los auditores pueden ayudar reforzando la transparencia y dictaminando si la entidad posee lagunas o debilidades de control¹³; d) Mayor alcance implica más conocimiento y una responsabilidad mejor definida por lo que exige definir bien la responsabilidad del auditor y contar con profesionales muy preparados para ello.

El discurso que pronunció la Sra. Mairead McGuinness, Comisaria de la Comisión Europea de Servicios Financieros, Estabilidad Financiera y Mercado de Capitales, ofrece tres aspectos relevantes sobre el futuro de la auditoría. Estos incluyen la preocupación por los fallos en la información cor-

¹³ Por otro lado, las entidades están sometidas a todo tipo de riesgos y los gobernantes deben gestionarlos y reportar sobre ellos. El auditor también tiene un campo de actuación. Hoy ya se reporta en el informe de auditoría las cuestiones clave o los aspectos relevantes, pero hay que analizar si el modo, el alcance y el contenido en el que se está haciendo es el más adecuado y completo.

porativa, la importancia de la auditoría como control externo y la necesidad de supervisar y transparentar el trabajo de los auditores.

El Sr. Tom Seidenstein, presidente del IAASB (organismo emisor de las normas de auditoría de la IFAC), aborda la importancia de la información de sostenibilidad y su verificación en el futuro de la auditoría. Se destaca el compromiso del IAASB en la creación de nuevos estándares de sostenibilidad adaptados, con énfasis en la necesidad de aseguramiento razonable y al marco de información de sostenibilidad.

El informe de Forbes Insights, en colaboración con KPMG, titulado “AUDIT 2025: THE FUTURE IS NOW”, revela que las organizaciones buscan mejoras en áreas como gestión de riesgos, protección contra fraudes y visión de tendencias futuras, desafiando a los auditores a adaptarse a nuevas necesidades y riesgos mediante tecnologías más avanzadas.

El informe de Grant Thornton en colaboración con ACCA, “El futuro de la Auditoría: Los retos de la profesión en el siglo XXI”, destaca la necesidad de flexibilidad en la aplicación de técnicas de auditoría, la adaptación de la profesión a la era digital y la importancia de mejorar la atractividad de la profesión auditora.

Es muy clarificador el Comunicado de la IFAC “*Contadores profesionales: ahora es el momento de asumir nuestro papel como agentes de cambio*” de fecha 7 de setiembre de 2021 publicado en la sección “*Contribuir a la economía global*”. Este comunicado de la presenta ideas futuristas y se enfoca especialmente en el papel futuro de los auditores en relación con la ESG (Environment, Social and Governance). A continuación, se destacan los puntos más relevantes del comunicado:

- Los auditores deben poseer un profundo conocimiento de los estándares éticos y profesionales, así como de los marcos regulatorios existentes. Además, deben actualizar regularmente sus habilidades para adaptarse a los cambios dinámicos del mercado, especialmente dada la creciente complejidad del entorno y las nuevas tecnologías. Se espera que tengan una visión integral del negocio, abarcando no solo aspectos financieros y contables, sino también cuestiones ambientales, sociales y de gobierno corporativo (ESG).
- La demanda de información sobre sostenibilidad está en aumento, ya que las empresas deben demostrar no solo su rentabilidad, sino también un impacto positivo en las personas, la comunidad y el medio ambiente. La calidad de la información proporcionada en los nuevos informes corporativos es crucial para respaldar la eficiencia del mercado de capitales. Los contadores profesionales, especialmente los auditores, deben adaptarse a la progresión y estandarización global de la información en las áreas de ESG para aumentar su relevancia.
- Los contadores profesionales tienen la oportunidad de desempeñar un papel más proactivo en la toma de decisiones y asumir la responsabilidad de ser ambiciosos y visionarios. No es el momento de conformarse con roles tradicionales, sino de comprender la responsabilidad como agentes de cambio. Los auditores deben participar activamente en conversaciones diversas para enfrentar los cambios y aprovechar las oportunidades presentadas por los desafíos.

Una variedad de documentos de la entidad “Accounting Today”¹⁴ subrayan la importancia de que los auditores adopten un enfoque estratégico, sean curiosos en la comprensión del negocio de sus clientes y utilicen tecnologías para mejorar la eficiencia. También se destaca la influencia de la inteligencia artificial y la automatización en la profesión contable, con énfasis en la importancia de mantener la interacción personal con los clientes.

En otro informe de PWC¹⁵ sobre el futuro de la auditoría, se exploran seis temas clave: la necesidad de información más allá de la histórica, la atención a una gama más amplia de partes interesadas, la inclusión de información no financiera en la auditoría, un enfoque diferenciado para empresas grandes y pequeñas, la remodelación tecnológica y el impulso de la calidad en la auditoría.

Finalmente, la IFAC¹⁶ presenta un informe titulado “*Plan de acción para la transformación de un despacho profesional: Un camino al futuro*”, que destaca la necesidad de que los despachos contables y de auditoría, especialmente los pequeños y medianos, se transformen rápidamente. Se abordan áreas como la adaptación al cambio, la adopción de tecnología, la gestión del talento y el desarrollo de un modelo operativo y servicios de asesoramiento.

En conjunto, todos estos informes presentan las perspectivas que proporcionan una visión integral y actualizada sobre los desafíos

14 Accounting Today bajo los títulos “*Fast Forward: The future of the audit is here already*” y “*Changes Ahead: Technology is radically reshaping the future of auditing*”.

15 Informe de PWC bajo el título “*The Future of Audit: Perspectives on how the audit can evolve*”.

16 Informe de la IFAC titulado “Plan de acción para la transformación de un despacho profesional: Un camino al futuro”, traducción realizada por el ICJCE.

y oportunidades que enfrenta el futuro de la auditoría y de los auditores. En resumen, estos documentos resaltan la importancia de la transformación en la profesión contable y de auditoría subrayando la necesidad de adaptarse a las demandas cambiantes del mercado, adoptando tecnologías emergentes y centrándose en el desarrollo del capital humano de las firmas de auditoría para así ofrecer servicios de alta calidad y de gran valor añadido.

16.3 Aspectos fundamentales dónde se enmarca el modelo de negocio futuro

Ya hemos destacado los desafíos y oportunidades a que se enfrentan los auditores, así como las perspectivas de diversas instituciones y expertos sobre la auditoría actual y sus expectativas. Ahora conviene sintetizar las cuestiones fundamentales que orientarán el futuro de los despachos y firmas de auditoría.

En primer lugar, es importante señalar que las firmas y despachos no son modelos estándar o idénticos; varían debido a diversas circunstancias como la ubicación geográfica, el tamaño, los objetivos, el estilo de gestión, las estructuras de gobierno, el ámbito territorial y la gama de servicios que prestan o desean prestar. Por lo tanto, no se puede hablar de un único modelo de firma, sino que existen y seguirán existiendo firmas con diferentes características, tamaños y condiciones para ejercer sus actividades.

Antes de describir los aspectos fundamentales que deben contemplarse en las firmas de auditoría para su desarrollo futuro, es crucial formular una serie de preguntas para determinar el modelo de negocio al que se quiere dirigir. En este sentido, se ha tomado como referencia las preguntas planteadas en el documento *“Five questions for accounting firms”* de Accounting Today:

1. ¿Cuál es nuestro enfoque hacia la tecnología? La tecnología no debe considerarse solo como un gasto general, sino como una inversión estratégica que influye en cada decisión impulsando oportunidades.
2. ¿Cuál es nuestro plan estratégico a corto, medio y largo plazo? Debemos enfatizar la necesidad de establecer planes a lo largo del tiempo y ajustarlos según el cambio rápido del entorno.
3. ¿Cómo abordamos la evolución del mercado? Hay que tener en cuenta la importancia de adoptar eficiencias digitales para liberar tiempo y enfocarse en servicios de asesoramiento de mayor valor añadido.
4. ¿Cómo manejamos la escasez de personal? Este aspecto se destaca como una pregunta crucial que nos lleva a cambios importantes en la gestión del capital humano y la necesidad de repensar la contratación y las trayectorias de nuestros profesionales.
5. ¿Cuáles son las áreas más importantes de servicios a ofrecer? La importancia de seleccionar conscientemente las prácticas profesionales a desempeñar es una tarea esencial para ser resilientes. Se debe mantener un conocimiento actualizado de las necesidades de los clientes.

Después de responder estas preguntas para enfocar el modelo de negocio, ya podemos entrar en enumerar los aspectos fundamentales que deben considerarse para un adecuado desarrollo del modelo de negocio de los despachos y firmas profesionales:

- Se ha de evolucionar hacia la gestión empresarial y tener una visión de empresa, abordando temas como dirección

financiera, marketing, comunicación y la gestión de los todos recursos, especialmente del capital humano.

- Hay que disponer de un enfoque claro de firma, definiendo los servicios y sus precios, con opciones que van desde servicios sencillos y masivos hasta servicios más especializados y de mayor valor añadido.
- La generación de valor añadido debe afrontarse como característica imprescindible en todos los servicios profesionales, orientándose a la satisfacción de las necesidades de los clientes. Nos decía Sam Walton *“Sólo existe un jefe: el cliente. Y él puede despedir a todos en una compañía simplemente gastando su dinero en otra parte”*.
- La multidisciplinariedad es un reto para responder a la globalización que aporta la capacidad de ofrecer apoyo en diversos ámbitos a los clientes. Hay que tener muy en cuenta que los clientes enfocan sus esfuerzos en su Core Business y requieren de sus asesores para cubrir el resto de sus necesidades.
- La Ética debe contemplarse como un elemento, que dirige los principios de integridad, objetividad, competencia y confidencialidad. Los clientes requieren de un asesor en el que puedan confiar.
- La gestión del capital humano se erige como el factor clave para el éxito y la sostenibilidad, abordando, entre otros, la formación, gestión del talento, liderazgo compartido y la búsqueda de la excelencia. Hay que dedicar muchos recursos y establecer un adecuado *“employee journey”* con un plan de carrera transparente y bien definido.

- La calidad no puede obviarse y debe establecerse como componente esencial en la prestación de servicios, especialmente en la auditoría, con énfasis en la aplicación del juicio profesional y en el control y supervisión adecuados.
- La rentabilidad debe contemplarse también como objetivo, requiriendo eficiencia mediante la optimización de procesos y la reducción continua de costos. Una empresa sin rentabilidad no puede subsistir ante las necesidades continuas de inversión y desarrollo que se requieren.
- Adaptación al cambio como imperativo estratégico. Ello implica tener organizaciones con flexibilidad y resiliencia para enfrentarse a los cambios constantes del mercado. Una frase célebre de JFK decía *“El cambio es ley de vida. Cualquiera que mira sólo el pasado o al presente se perderá el futuro”*. Debido al mundo en que vivimos y al entorno actual tan volátil, es lógico pensar que si queremos que todo siga como está, es necesario que todo cambie.
- Tecnología debe contemplarse como un medio para lograr el resto de los objetivos estratégicos, con una visión de actualización y reconversión constante. Elon Musk dijo que *“La IA es como una especie de genio mágico que puede otorgar cualquier deseo sin límites”*, opinión que nos indica que debemos navegar por las aguas de los avances tecnológicos, porque si no lo hacemos, otros conseguirán logros que nos apartarán del mercado.
- El control del riesgo, especialmente en la auditoría, es un tema que debe estar en la gobernanza de las firmas y que asegura su viabilidad. Hoy los riesgos pueden ser de

tal magnitud que pueden acabar con la vida de nuestros despachos en un visto y no visto. Así, hemos de instaurar procedimientos de análisis y evaluación constantes de riesgos, tanto internos y externos.

- Todo lo relacionado con la ESG (medio ambiente, social y gobernanza) debe estar en nuestro radar como una nueva fuente de servicios y de gran calado. La sostenibilidad es un factor principal hoy en día en los negocios y los asesores deben estar preparados para brindar esta clase de servicios. Además, también deben instaurar el concepto en sus propias firmas o despachos si quieren sobrevivir. La ministra Teresa Ribera decía *“El verdadero riesgo es no integrar los criterios ESG en las estructuras empresariales”*.
- La necesidad de crecimiento ya sea orgánico o inorgánico, ha de considerarse como un factor decisivo para mejorar la competitividad y asegurar la sostenibilidad.

Los aspectos anteriores son los que deben guiar el marco general en el que deben situarse los despachos o firmas profesionales en el futuro, independientemente de su tamaño, su propósito y, en general, de su alcance y campo de actuación. Todas estas cuestiones son las que se deben tener en cuenta a la hora de establecer el modelo de negocio futuro y la estrategia para llevarlo a cabo independientemente de la diversidad de visión y misión de empresa que se tenga. En unos casos habrá algunos aspectos que serán más importantes y que deberán potenciarse y en otros puede que se centren en otros diferentes, pero en todo caso sobre todos hay que prestar la debida atención.

El modelo aquí presentado se le denomina *“AV Accounting Firm”* (dónde AV significa Added Value). Para su aplicación

se propone la “técnica del embudo” que consiste en ir introduciendo las diferentes proporciones de los elementos en el embudo hasta alcanzar el resultado final. Paulatinamente y en función de las circunstancias se irán añadiendo más proporción de los diferentes elementos u otros nuevos para irlos adaptando a la realidad de cada momento.

16.4 Propuestas de futuro

La visión de lo que debería ser un modelo futuro para empresas de servicios profesionales consiste en:

- Las empresas deben enfocarse más en lo que interesa a la gerencia de sus clientes, a los inversores y a todos los grupos de interés. Los enfoques tradicionales están en constante amenaza ya que no proporcionan el valor requerido, en especial la práctica de la auditoría puede ofrecer mucho más de lo que ha ofrecido en el pasado, ya que dispone de información relevante de sus clientes que puede ser utilizada para ayudar a la gestión.
- Se espera que la consultoría se desarrolle significativamente para responder a las nuevas necesidades del mercado. La flexibilidad y la resiliencia serán esenciales, ya que se anticipa que habrá muchos cambios en pocos años por el desarrollo creciente de la tecnología.
- Las empresas de servicios deben ser más innovadoras, eficientes y buscar formas de colaboración que brinden ventajas competitivas. Se enfatiza la necesidad de propuestas de valor más sofisticadas, basadas en una mayor especialización y conocimiento de los negocios de los clientes.

- La gestión del capital humano se vuelve esencial, orientándola a la captación, retención y desarrollo de talento que aumente las capacidades de la empresa. Se busca un ambiente de trabajo deseado y necesario para el desarrollo sostenible.
- En cuanto a la práctica profesional de la auditoría, se prevé que sea menos formal y más orientada a los intereses de la empresa auditada y del inversor. Se destaca la necesidad de una auditoría más efectiva y centrada en la generación de valor.
- La regulación también debe cambiar para facilitar el nuevo rol que se espera de los auditores, fomentando la calidad, la independencia y un mayor campo de actuación.
- La captación de talento es esencial, compitiendo con otras industrias por perfiles “STEM”. Las tecnológicas están siendo más atractivas para los nuevos profesionales y capitalizan su interés, por lo que las firmas de auditoría deberían trabajar profundamente para generar el interés de este colectivo.

En especial conviene dejar claro que la gobernanza de las empresas de servicios ha de estar enfocada a actuar sobre una serie de imperativos básicos como son: la ética, el escepticismo profesional, el cumplimiento de la regulación, la tecnología, la mejora continua, la calidad, el mantenimiento y desarrollo de las relaciones con los clientes y demás grupos de interés y, todo ello, poniendo el foco en los desafíos y retos que trae el futuro.

16.5 Síntesis de la propuesta:

- Las empresas de servicios y la auditoría deben adaptarse a la incertidumbre y al cambio, siendo ágiles y abiertas a hacer cosas diferentes.
- La gestión debe invertir en el capital humano, centrándose en habilidades técnicas y blandas, favoreciendo la innovación y el cambio.
- Se propone un modelo de negocio orientado al cliente y al mercado, con agilidad y proactividad.
- Los auditores deben tener un conocimiento profundo de los estándares éticos y regulatorios.
- La información sobre sostenibilidad es fundamental, y la estandarización global de ella aumentará la relevancia de las empresas de auditoría.
- La innovación es necesaria en las empresas de servicios profesionales para ir ampliando paulatinamente su campo de actuación y aprovechar las oportunidades que surgen en un mundo en constante cambio.



❖ CONCLUSIONES

Introducción

La auditoría en España juega un papel importante en el ámbito económico proporcionando seguridad sobre la información corporativa a los agentes económicos. Este nivel de seguridad es imprescindible para la toma de decisiones económicas de inversión y desinversión, y también lo es para el conjunto de los grupos de interés involucrados alrededor de las entidades auditadas (empleados, dirección, administradores, entes públicos y reguladores, clientes y proveedores, analistas financieros, sindicatos, etc.).

El rol de los auditores de cuentas no es estático, sino que es altamente cambiante y ha evolucionado a ritmos muy acelerados en los últimos años, proyectando a su vez grandes cambios de cara al futuro. La auditoría de cuentas ha ido asumiendo cada vez una mayor importancia para los usuarios de la información financiera y corporativa de las empresas.

España fue uno de los países europeos desarrollados que más se demoró en regular la auditoría de cuentas. El motivo es muy claro, en el marco anterior a la democracia no se tenía entre sus objetivos generales la preocupación por la información y la transparencia empresarial, ni tampoco lo era para los empresarios de la época que no veían con buenos ojos que unos externos fiscalizaran sus cuentas. Hubo que esperar hasta la entrada de España en la Comunidad Económica Europea para regular la auditoría de cuentas, dado que las Directivas de la Unión Europea lo exigía.

Los escándalos generan cambios regulatorios

Debemos destacar la influencia negativa, o positiva, según se mire, que generaron los grandes escándalos económicos o financieros producidos internacionalmente (Bank of Credit and Commerce International-BCCI), Enron, WorldCom, Tyco International y Parmalat, como los más conocidos), y también nacionales (PSV, Banesto, Grupo Torras, Ibercorp, Gescartera, Forum Filatélico, etc.) que provocaron una gran alarma económica y social. Estos pusieron al descubierto la gran facilidad que tenían las grandes empresas de manipular y tergiversar sus cuentas anuales mediante la aplicación de la llamada “contabilidad creativa” o “ingeniería contable de guante blanco” (el profesor Oriol Amat es un gran estudioso de este tema). También denotó la incompetencia o poca diligencia de algunos auditores de cuentas, de los supervisores de los mercados, de los analistas financieros y de las empresas de rating, que no se habían enterado durante años de lo que sucedía en algunas de estas grandes corporaciones. Estas situaciones fueron provocando que la opinión pública dudase de la calidad del trabajo de los auditores y también del desempeño del resto de los agentes económicos.

Estos escándalos tenían que ser un revulsivo para cambiar las cosas, para mejorarlas de cara al futuro para que no pudieran volver a repetirse. Entre estos cambios, obviamente, estaba la promulgación de unas nuevas normas de auditoría y también se reforzó el resto de la regulación mercantil a nivel internacional.

No obstante, en el año 2007 y siguientes se produjeron nuevos escándalos como consecuencia de la incompetencia y de la deshonestidad de actuación de los administradores de grandes corporaciones, tanto nacionales como extranjeras, siendo el caso más emblemático la quiebra del banco de inversión norteamer-

ricano Lehman Brothers, Carrilion, etc. y, en España, los casos Bankia o Pescanova, provocando la crisis financiera mundial de todos conocida, con las consecuencias nefastas de cierre de empresas, despido de trabajadores, contracción de la demanda y mucho más. Nuevamente, como es lógico y obvio, estos hechos provocaron una nueva desconfianza en relación con la información financiera de las empresas, que se hizo extensible a los auditores de cuentas, a los que mucha gente acusaba de mala praxis, de deshonestidad y de mirar para otro lado.

La Unión Europea tuvo que intervenir de nuevo y, para ello, inicio un proceso de reflexión sobre la calidad y la eficacia de la auditoría de cuentas.

Todo ello prueba, de una manera patente, que cada vez que existen escándalos la Unión Europea se mueve y después promulga nuevas leyes, en este caso relativas a la auditoría de cuentas y a las empresas, para intentar resolver situaciones que, en buena lógica, debieran resolverse cuando no existen dichos escándalos y situaciones de alarma social y hacerlo sosegadamente y con tranquilidad.

La situación actual

Es bien conocida la expresión formulada por un senador norteamericano para describir el efecto o incidencia de la crisis financiera del 2007, al manifestar “the party is over” (la fiesta ha acabado).

Esta crisis financiera tuvo, indudablemente, una fuerte incidencia en muchos países no sólo en los EE. UU., por múltiples razones, incluidos diversos países de la Unión Europea, entre ellos España. Recordemos que se inició en septiembre de 2007 por el desplome de la burbuja inmobiliaria y su consecuencia,

como es de todos conocida, provocó una gran crisis económica con cierre de empresas, una época prolongada de desempleo, bajo consumo, falta de crédito para las empresas, alta morosidad, etc., es decir, generando en el mundo empresarial la clásica situación de “sálvese quien pueda”.

La Unión Europea después de muchos estudios e investigaciones decidió promulgar la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo. Se entendía que era absolutamente necesario reformar ampliamente la profesión de auditoría para actualizar muchos aspectos que la crisis financiera y económica posterior había provocado en su trabajo, en su organización y en muchas facetas que la afectaban. Habían transcurrido solamente ocho años entre esta y la anterior directiva.

La trasposición de la nueva directiva europea a la legislación española se efectuó bastante rápidamente a través de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas, sustituyendo a la primera ley 19/1988, por lo que hubo una diferencia de 27 años entre ambas. Todo un récord, en los tiempos que corrían.

El motivo por el cual el gobierno español decidió acelerar la promulgación de la nueva ley de auditoría de cuentas fue el interés del ministro con competencias en la materia (en esos momentos Luis de Guindos) debido, fundamentalmente, al escándalo del caso Bankia, y también a los fraudes perpetrados en las empresas también españolas Pescanova y Gowex -que eran mucho menores, aunque posiblemente más dolosos-, por lo que el interés fue, específicamente, por el caso Bankia y por la repercusión o alarma social de dicho escándalo en la sociedad.

De ello se deriva como conclusión relevante que la promulgación de la nueva ley de auditoría de cuentas, independientemente de que, por supuesto, era una trasposición de la re-

gulación europea, también era un interés gubernamental (por tanto, político) por el escándalo de dicha entidad crediticia, lo cual es ya un clásico de modus operandi y afectación final para la profesión de auditoría de cuentas.

Los escándalos sonados de grandes empresas por fraudes, irregularidades varias y gestión desastrosa de sus negocios por parte de sus administradores, ha sido el factor más importante que ha incidido sobre los cambios normativos y lo han sido con más relevancia que los originados por las crisis económicas, porque estos últimos forman parte de los ciclos económicos, y aunque su efecto en la población es fuerte, duran varios años y no gustan a nadie, todo el mundo los llega a aceptar casi por inevitables.

Es importante destacar la enorme evolución que ha tenido el informe de auditoría llegando a que hoy tiene una estructura perfectamente definida, es más comunicativo, introduce menos lenguaje técnico o jerga de los auditores y es mucho más amplio intentando que el lector comprenda más la opinión del auditor e incluye aspectos clave de la empresa auditada que son de gran utilidad. En suma, para decirlo claramente y sin ambages, se trata realmente de un nuevo informe de auditoría, con unas pretensiones elevadas para intentar disminuir el denominado “gap de expectativas” en auditoría, entendiendo como tal la diferencia entre lo que el público en general entiende que debe proporcionar el auditor con su trabajo y lo que el auditor realmente proporciona, siendo este un hecho reiterativo que no tiene ni tendrá fin.

El futuro: lleno de retos y oportunidades

Los aspectos medioambientales, sociales y de buen gobierno están presentes e impactan en todos los agentes económicos, por lo que la economía actual debe ser vista bajo la óptica de

la sostenibilidad. Por ello, la ESG también impacta en la auditoría y, sus estrategias de futuro deberán tener presente la “sostenibilidad”.

El viaje hacia el nuevo paradigma de la sostenibilidad requiere llevar a cabo un proceso de transformación continua, destacado la necesaria la transformación digital de los negocios. La transformación, para ser sostenible, incluida la tecnológica/digital, emerge como el principal reto de los auditores y requiere estar alineados con la cultura del cambio en toda la organización. Los auditores deberán establecer e implementar sus estrategias para llevar a cabo estas importantes transformaciones que impactarán de forma considerable en sus modelos de negocio. Lo que se venía haciendo hasta ahora no es garantía de continuidad, por lo que los auditores estarán un proceso de reflexión continua que desembocará en cambios reiterados en la forma de desempeñar su actividad.

Otro de los retos se centra en conocer las tendencias en las demandas de los usuarios y responder a ellas. Coincidió con la manifestación de Helen Marca (ACCA), Rick Ellis (CA ANZ, instituto de Canadá) y Kevin Dancey (IFAC) que indicaba “los usuarios de los informes de auditoría están demandando más información sobre una gama más amplia de temas, y quieren un acceso oportuno a la información a través de una variedad de plataformas. Las firmas de auditoría han aceptado el reto y se han adaptado a las nuevas tendencias adicionalmente a la de seguir garantizando la integridad de la información financiera” (ACCA, 2023). Cumplir las expectativas de los usuarios ofreciendo la seguridad requerida y proporcionando el mayor valor añadido posible, es el camino.

La auditoría debe seguir evolucionando y los auditores deben ser conscientes de ello y propiciar esta evolución. Los usuarios

de sus informes requieren más intervención de los auditores y un mayor alcance de su trabajo. Por otro lado, las propias entidades auditadas son conscientes del enorme valor y utilidad de la auditoría y requieren a los auditores para que les ofrezcan un servicio más profundo y proactivo en lo que respecta a identificar y evaluar los riesgos de todo tipo a los que están sometidos y no sólo los derivados de la información financiera retrospectiva. La tecnología debe ser una ayuda para ello, pero también debe llevarse a cabo un proceso interno de reflexión sobre el alcance y enfoque de la labor que como auditores desempeñan. Lo que sí es evidente es que el futuro avanza a una velocidad tan rápida que hace imprescindible actuar de forma inmediata o de otra forma el sector puede verse muy afectado. Han de ser agentes de cambio y anticiparse, abandonando las posturas meramente reactivas que no potencian la posición prestigiosa que debe ostentar la auditoría y los profesionales que la practican.

Camino hacia un futuro sostenible de la auditoría

Los pilares para afrontar el futuro y ser sostenible son los siguientes:

- La transformación es necesaria y ha de acometerse con rapidez, constituyéndose en un proceso continuo, orientado a la mejora de la calidad y al ofrecimiento de servicios del mayor valor añadido posible. Estos servicios deben ir enfocándose paulatinamente a lo que, desde un punto de vista de razonabilidad, los usuarios demandan. No todos los requerimientos que se planteen pueden ser respondidos con la garantía y el rigor necesarios, por lo que deberán posponerse hasta que se den las condiciones para su respuesta o simplemente ser descartados y no ser atendidos. La constante respuesta al “Gap de expectativas” de

los usuarios siempre estará presente y formará parte de la necesaria evolución y transformación del sector.

- La auditoría debe avanzar, pero este proceso no sólo depende de los propios auditores, sino que necesita la colaboración de todos los agentes económicos que se relacionan con la información corporativa de las entidades, a saber: los legisladores, reguladores, supervisores que actúan sobre la actividad y también los académicos. Esta necesidad viene motivada por el hecho diferencial de ser un sector altamente regulado, supervisado y de marcado interés público.
- La colaboración público-privada, pública-pública (entre administraciones e instituciones públicas) y privada-privada (entre los auditores y sus corporaciones y entre el sector y los usuarios) es totalmente esencial para progresar. Además, se ha de llevar a cabo, no sólo a nivel nacional, sino colaborando principalmente con la Unión Europea, siguiendo su normativa y sus recomendaciones, pero sin perder de vista el resto del entorno internacional. La globalización en la auditoría es un hecho incuestionable, puesto que muchas compañías se mueven en un contexto transnacional.
- El camino a seguir debe pasar por establecer como elemento central de la organización el capital humano. La tecnología, los recursos financieros y el resto de los medios materiales de las firmas y despachos de auditores han de establecerse y orientarse con el propósito de fomentar el desarrollo de este recurso esencial, ya que de él depende el futuro. La gobernanza de las firmas debe orientarse bajo el objetivo de disponer de equipos profesionales preparados, multidisciplinarios, con una combinación de habilidades

(por supuesto incluidas las blandas), con liderazgos compartidos y con clara orientación a la calidad y a los valores éticos. Esta forma de actuar es y será la clave del éxito.

- La tecnología es una parte esencial de todo este proceso y, de hecho, se constata que las máquinas y las herramientas tecnológicas irán apoyando a la evolución del trabajo de los auditores, ya sea sustituyendo algunas tareas automatizables o complementado el desarrollo de otras. Pero el criterio profesional del auditor no podrá ser sustituido por la inteligencia artificial. La figura humana en la auditoría es y seguirá siendo la parte esencial para el desarrollo de la actividad y, en general, de los todos los servicios profesionales.

Aspectos fundamentales del modelo de negocio del futuro

No se puede hablar de un modelo estándar e igual para todos los auditores, sino que este depende del territorio dónde se actúe, del tamaño de la firma, del propósito que se establezca o de los objetivos a conseguir, del estilo de gestión, del ámbito de actuación territorial, de las prácticas profesionales que se desempeñan, etc. Lo que sí se puede es determinar los aspectos fundamentales sobre los que debe basarse el modelo de negocio futuro a establecer.

Para construir un modelo de negocio es necesario establecer una gobernanza adecuada y una variedad de servicios, siendo la multidisciplinariedad una de las mejores vías para ser sostenibles. Al estar el mundo económico globalizado, los clientes operan cada vez más en los mercados internacionales y, en consecuencia, los asesores deben responder a los retos de carácter transnacional. La ética es un concepto fundamental y debe ser asumida por todos los profesionales y la empresa ha de fomen-

tarla. La gestión del capital humano deberá contemplar medidas para la formación y capacitación de los empleados, para fomentar el liderazgo, para la evaluación del desempeño y, en general, para la búsqueda de la excelencia.

La calidad es imprescindible en la auditoría ya que el servicio se basa en ofrecer seguridad. Conseguir la calidad en la auditoría es un factor esencial. La tecnología no es un fin sino un medio para conseguir los objetivos estratégicos y su transversalidad hace que sea un elemento esencial del modelo de negocio. También lo es el control de los riesgos que debe estar en el día a día del desempeño de los despachos. Por último, los temas de medioambiente, sociales y de gobernanza (ESG) se erigen como una nueva fuente de servicios y deben formar parte de su catálogo, pero no podemos olvidar que las auditoras también son empresas y se debe responder también a estas obligaciones que impone la ESG.

Más concretamente el futuro de la propia práctica profesional de la auditoría vendrá condicionado por varios aspectos como son: a) la auditoría cambiará, será menos formal, más orientada a la propia empresa auditada y al inversor y convergerá hacia las mayores expectativas de los usuarios, tratando de conseguir una auditoría más efectiva y con un mayor campo de actuación, b) se tiene que dar más apoyo a las áreas de gestión de los riesgos de los clientes y, en especial, en la prevención y detección de fraudes, en las predicciones de futuro y en aspectos importantes de su gestión, c) la regulación cambiará para facilitar y promover el nuevo rol de los auditores que hasta ahora ésta ha sido muy exigente y ha llevado a que la auditoría sea menos atractiva y que el auditor se ocupe de formalidades y descuide su oferta de valor, y d) la práctica de la auditoría deberá competir con las empresas de carácter tecnológico en la atracción de los perfiles “STEM”, estas últimas están siendo más atractivas y lideran su captación.

Como resumen decir que la gobernanza de las empresas de auditoría ha de tener una serie de imperativos básicos como son: la ética, el escepticismo profesional, el cumplimiento de la regulación, la tecnología, la mejora continua, la calidad, el desarrollo de relaciones más cercanas con los clientes y demás grupos de interés y, todo ello, poniendo el foco en la respuesta a dar a los desafíos y retos que traerá el futuro y que estos se asuman teniendo como fin la generación de valor.

Conclusión final

El futuro de la auditoría en España, además de lo ya resaltado, debe añadir a su lista de prioridades la solución de un gran problema endémico, a saber:

Estructuración de la formación para ser auditor de cuentas.

La formación actual está muy alejada de una adecuada praxis en este ámbito. En todos los países de centro y sud América existen unos estudios universitarios de formación para los auditores y en España no existen tales estudios universitarios, por lo que las personas que normalmente quieren dedicarse a esta actividad son graduados en Administración y Dirección de Empresas (ADE) o en Economía. Dichos estudios universitarios persiguen otros objetivos y no están pensados para formar específicamente para una primera entrada en el mercado laboral de los auditores de cuentas, lo que implica que los nuevos empleados vienen con una no adecuada formación para acometer las etapas iniciales. Si tuvieran una formación adecuada universitaria, se podrían dedicar directamente, nada más iniciar su andadura profesional, a una mayor especialización que les conduciría a un progreso más rápido y a una mejor y más atractiva carrera profesional.

❖ REFERENCIAS

- ACCA (2023). Closing the expectation gap in audit. <http://bit.ly/3Y9uD74>
- Accountancy Europe (2014, abril). *Reforma del Mercado de la Auditoría*. <https://www.icjce.es/pdf/comunicacion/internacional/FEE.pdf>
- Accountancy Europe (2018, junio). *El papel del auditor en la lucha contra la delincuencia financiera*. <https://www.icjce.es/adjuntos/auditor-role.pdf>
- Accounting Today (2021, octubre). *Changes Ahead: Technology is radically reshaping the future of auditing*. <https://bit.ly/3LaS0dX>
- Accounting Today (2022, junio). *Fast Forward: The future of the audit is here already*. <https://www.accountingtoday.com/report/the-audit-of-the-future>
- Accounting Today (2022, junio). *Five questions for accounting for accounting firms*. <https://www.accountingtoday.com/list/five-questions-for-accounting-firms>
- Alonso, A., Artesani, F. E., Casanovas, M., Costa, J. C, Elvira, O., García, M. J., Lloret, P., Muñoz, A., Puig de Travy, C. y Santandreu, P. (2015). *Manual de Análisis de Empresas Cotizadas ACCID y EC-CGE 2015*. <https://www.marcialpons.es/media/pdf/9788416115716.pdf>
- Alonso, M. (2013). *Claves para la gestión de Firmas y Despachos Profesionales*. Almuzara.
- Alvarado Riquelme (1998). Orígenes e historia de la auditoría en España. La independencia del auditor. Tesis Docto-

- ral. Universidad Complutense de Madrid. alvarado riquelme 1998 - Búsqueda (bing.com)
- Alvin A., Arens A., James K. y Loebbecke J. (1996). Auditoría un enfoque integral. Editorial Prentice Hall Hispano Americana.
- Barnier, M. (2010). *Where are we with Audit Policy*. Speech by Commissioner Barnier at the European Parliaments plenary session. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/speech_20_1962
- Betrian, J. (2001). Entrevista dada en la *Revista COEV*, 202. <https://multimedia2.coev.com/Economistes/econo202/art1.htm>
- Borràs, F. (2013). *Descubra la Auditoría: La vida en una Big Four*. Almuzara.
- Bustos Contell, E. y Labatut Serer, G. (2017). El antes y después del nuevo informe de auditoría.
- Cañibano, L. (2006). Partida Doble nº178/2006. El concepto de imagen fiel y su aplicación en España. Partida Doble nº178/2006. <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/134586>
- Casado Raigón, J. M. (2012). *Economistas en el tiempo*. Editorial Aranzadi.
- Casals Creus, R., Gassó Vilafranca, J. M. y Soria Sendra, C. (1987). *Fundamentos de Auditoría*. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid.
- Comisión Europea (CE) (1996a). Estudio sobre la Función, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la Unión Europea (informe MARC). https://europa.eu/documents/comm/green_papers/pdf/com96_338_es.pdf
- Comisión Europea (CE) (1996b). Libro Verde de la Comisión de 24 de julio de 1996 titulado: Función, posición y respon-

- sabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea. <http://bit.ly/3meLFU2>
- Comisión de las Comunidades Europeas (2000). *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo: La estrategia de la UE en materia de información financiera -El camino a seguir*. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2000:0359:FIN:ES:PDF>
- Competition and Markets Authority Report (CMA) (2019). <http://bit.ly/3ylPOZI>
- Comunicado (2014) conjunto del REA del CGE y del ICJCE de fecha 28 de julio, que llevaba por título “Comunicado sobre la situación de la auditoría de cuentas”. <http://bit.ly/3Y-j1dDR>
- Comunicado (2021). *Contadores profesionales: ahora es el momento de asumir nuestro papel como agentes de cambio*. IFAC.
- Consejo General Economistas-REA Auditores (2016). *Presente y futuro de la auditoría de cuentas en España-10 claves*. REA+REGA Corporación de Auditores. <https://bit.ly/3SA6aqs>
- Consejo General Economistas-REA Auditores (2022). *La Auditoría de Cuentas en España, una historia paralela*. REA Auditores. <https://rea.economistas.es>
- Cortés, M. (2021). La nueva era de la auditoría entre en escena. <https://auditoria-auditores.com/articulos/articulo-auditoria>
- Cotrugli, B. (2016). *Libro de l'arte de la mercatura*. Edizioni Ca' Foscari. <https://bit.ly/3IXGCAw>
- Cuesta Bravo, T. (2014). *El mercado de auditoría en España - Análisis de su estructura y evolución*. Universitat Politècnica de València. <http://hdl.handle.net/10251/47156>
- Delgado Giménez, J. M. y Pérez López, J. A. (2018). Situación actual del mercado de auditoría en España. *Revista Técnica*

- Contable y Financiera de Wolters Kluwer*, 11 <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/496257>
- Duréndez, A. (2004). *La auditoría de cuentas en España: un estudio empírico sobre la función, utilidad y comprensión del informe de auditoría*. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=84188>
- Filgueira Ramos, C. (2017). Manual Contable NIIF. Ediciones Universidad Alberto Hurtado. <https://ediciones.uahurtado.cl/wp-content/uploads/2022/12/Manual-Contable-NIIF.pdf>
- García Benau, M. A. y Humphrey, C. (1996). *La Auditoría y el Fraude: algunas consideraciones internacionales*. <https://www.jstor.org/stable/42781146>
- García Benau, M. A. (2016). *El marco normativo internacional de la auditoría y su repercusión en España*. *Revista Española de Control Externo*, 18(52). <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5502065>
- García Benau, M. A., Zorio, A. y Novajarque, J. (2013). European policies on auditing in times of crisis. *Revista Gallega de Economía*, 22(1). <https://doi.10.15304/rge.22.1.1277>
- Gassó, J. M., (2002). Artículo cinco días bajo el título “*El instituto se refunda para intentar unificar a los auditores*”. <http://bit.ly/3kBaCso>
- Gironella Masgrau, E. (1978). Nacimiento de la Auditoría independiente. *Revista Técnica Contable*, 30(350), 59-61. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5868512>
- Gironella Masgrau, E. (2002). *Los Informes de Auditoría de Cuentas Anuales en Estados Unidos. Análisis de su evolución histórica*. Instituto de Auditores-Censores. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=172768>

- González Ochoa, Y., Sarduy Quintanilla, A. y Marín Bermúdez, Y. (2015). Evolución Histórica de la Contabilidad. *Revista Cubana de Ciencias Económicas* (EKOTEMAS), 1, 1-11. <http://ekotemas.anec.cu>
- Grant Thornton-ACCA (2018). *El futuro de la Auditoría: Los retos de la profesión en el siglo XXI*. Grant Thornton con la colaboración de ACCA. <https://bit.ly/3KOpD4O>
- Grigorescu, I. I. (2014). *Evolución y perspectivas de la auditoría financiera en Rumania y España: un estudio comparativo*. (Tesis doctoral) Universitat de Lleida. <http://bit.ly/41uOjFx>
- IFAC (2020). *Plan de acción para la transformación de un despacho profesional: Un camino al futuro*. IFAC. <http://bit.ly/3kHropY>
- Kingman J. (2018). *Independent Review of the Financial Reporting Council* (FRC). Crown. <https://bit.ly/3ERQ6L0>
- Labatut Serer, G. (2017, abril). *Los nuevos informes de auditoría incorporan grandes cambios, ¿serán entendidos por los usuarios*. <https://bit.ly/3Yfh06B>
- Larriba Díaz-Zorita, A. y Serrano Moracho, F. (1999). La Ley de Auditoría Española, su Significación y Bases para una Posible Reforma. *Revista de Contabilidad*, 2(4), 49-107. <https://revistas.um.es/rcsar/article/view/385211Lefebvre>
- Libro Blanco de la Auditoría de Cuentas en España. (1997). Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, 1997.
- Melé, D. (2004). ¿Cómo se originan los escándalos financieros? *Revista Universidad de Jaén*. http://www.ujaen.es/huesped/xii-confe/Comunicaciones/Domenec_Mele.pdf
- McGuinness, M. (2021). Discurso. Corporate reporting in the Capital Markets Union after Wirecard. <http://bit.ly/3J9zelx>

- Muñoz, R. (1990). *Apuntes para una historia de la contabilidad*. Universidad Central de las Villas, Cuba. <https://www.jstor.org/stable/42779916>
- Pereda Sigüenza, J. M. (1991). *Manual de Auditoría y Cuentas Anuales*. Ed. Centro de Estudios Ramón Areces.
- Pont Mestres, M. (1991). *Al servicio de la profesión auditora*. Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Instituto de Censores Jurados de Cuentas España.
- Puig de Travy, C. (2010). La nueva ley abre nuevos caminos para el desarrollo del sector. *Revista partida Doble*, 244. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3279138>
- Puig de Travy, C. (2010). Estructura de los informes de auditoría y consejos para interpretarlos (I). *El Economista.es*. <http://bit.ly/3EOdetN>
- Puig de Travy, C. (2010). La reforma de la ley mejorará la auditoría en España. *Expansión*. <https://www.expansion.com/2010/03/29/opinion/1269892015.html>
- Puig de Travy, C. (2018). El nou informe d'auditoria: més útil per els usuaris. *Revista Tècnica del CEC*. https://www.coleconomistes.cat/MAILS/DOCS/2018_12_DESEMBRE.pdf
- Puig de Travy, C. (2018). Responsabilidad Social Corporativa e Informes Integrados (II). ¿Cómo será una firma de auditoría en 25 años?. *Revista Economistas*, 33. <https://rea.economistas.es/Contenido/REA/NewsREA/News33-WEB.pdf>
- Puig de Travy, C. (2018). Las empresas no son solo números. *Cinco Días*. <http://bit.ly/3mfSiFQ>
- Puig de Travy, C. (2018). Los Auditores de ayer y hoy también lo serán mañana. *Revista Técnica Contable y Financiera de Wolters Kluwer*, 11, 8-12. <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/496257>

- Puig de Travy, C. (2019). Hablemos de auditoría y auditores. *Revista Técnica Contable*, 183. <https://bit.ly/3mfGvav>
- Puig de Travy, C. (2019). Los contables pueden cambiar el mundo. *Cinco Días*. <http://bit.ly/3mwtGJ4>
- Puig de Travy, C. (2021). El REGLAMENTO de la Ley de Auditoría de Cuentas. *Técnica Contable y Financiera*, 39. Wolters Kluwer <https://bit.ly/3mog4zD>
- Puig de Travy, C. (2021). La auditoría una actividad de continuo cambio. *Técnica Contable y Financiera*, 44. Wolters Kluwer. <http://bit.ly/3SLUwJ5>
- Puig de Travy, C. y Rico Pérez, E. (2021). Entrada en vigor del nuevo Reglamento de Auditoría. *Revista Economistas*, 37. Consejo General de Economistas. <https://bit.ly/3kQ255f>
- PWC (2014). *La auditoría del futuro y el futuro de la auditoría*. PWC. <http://bit.ly/3IY5sij>
- PWC (2019). *The future of audit: perspectives on how the audit can involve*. PWC. <https://rea.economistas.es/wp-content/uploads/site>
- REA (2016). *Presente y futuro de la auditoría en España*. 10 Claves. <https://bit.ly/3F5Blo6>
- REA (2018). *Visión de los profesionales*. <https://rea.economistas.es/wp-content/uploads/site>
- Rejón, M. (2022). *Los desafíos de la auditoría para 2022*. <https://manuelrejon.com/los-desafios-de-la-auditoria-para-2022/>
- Revista Comptabilitat i Direcció. Prevenció i detecció del frau en l'empresa. ACCID nº23. <https://accid.org/es/revista-de-contabilidad-y-direccion-num-23/>
- Revista *Técnica Contable y Financiera* (2014, setiembre), 25. Wolters Kluwer. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/revista?codigo=25776>

Revista *Técnica Contable y Financiera* (2016, setiembre), 47.
Wolters Kluwer. <https://tienda.wolterskluwer.es/p/tecnica-contable-y-financiera>

Revista *Técnica Contable y Financiera* (2017, septiembre), 58.
Wolters Kluwer. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/revista?codigo=25776>

Revista *International Accounting Bulletin* (2020, febrero) nº 606. Laferty.

Revista News REA Auditores. Registro de Economistas Auditores, CGE de la nº1 al nº40.
<https://rea.economistas.es/newsrea/>

Revista News REA. (2018). Especial septiembre.
<https://rea.economistas.es/newsrea/>

Revista Partida Doble (2003, marzo). nº 142. Wolters Kluwer.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/revista?codigo=1014>

Rodríguez Alcocer, L. M. (2021). *Novedades en la revisión de la NIA 315. Revista Técnica Contable y Financiera de Wolters Kluwer*, 44.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8059326>

Roover Raymond, A. (1942). The commercial revolution of the thirteenth century. *Bulletin of the Business Historical Society*, 16(2), 34-42.
<https://bit.ly/3kM3bPq>

Seidenstein, T. (2021). Discurso. Información Corporativa, 42. *Revista del Registro de Economistas Auditores CGE*. <https://bit.ly/3kABhWA>

Stevens, M. (1982). *Las ocho grandes*. Ed. Planeta.

Thompson Baldviezo, J. M. (2020). *Historia de la contabilidad*. <https://www.promonegocios.net/contabilidad/historia-contabilidad.html>

- Unión Europea (2014). UE: Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas. <https://www.boe.es/doue/2014/173/L00349-00496.pdf>
- Unión Europea (2010). UE: Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de la crisis, Bruselas, 13.10.2010 COM (2010) 561 final. DO C 248/16 de 28.5.2011. <https://bit.ly/3yaXfCB>
- Unión Europea (2006). UE: Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo. DO L 157/87. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2006-81064>
- Unión Europea (1984). UE: Directiva 84/253/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1984, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables. DO L 126. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-1984-80234>
- Vera Juan, S. (2015). *La mala praxis en el mundo corporativo: el caso Enron*. [Tesis doctoral]. Universidad Pontificia de Comillas. <https://bit.ly/3INPXtq>
- Yubero Hermosa, M. P. (2015). *La auditoría en España: un estudio empírico*. [Tesis doctoral]. Universidad CEU San Pablo. <http://hdl.handle.net/10637/7069>



Discurso de contestación

Excmo. Sr. Dr. José Daniel Barquero Cabrero

Excelentísimo Señor Presidente,
Excelentísimos Señores Académicos,
Excelentísimas e ilustrísimas Autoridades,
Distinguidas Señoras y Señores.

Es un honor para la Real Academia Europea de Doctores, con unos antecedentes históricos que se remontan al año 1914 y en los que este año celebramos las efemérides del 110 aniversario, dar la bienvenida y recibir en su seno al Excelentísimo Señor Doctor Carlos Puig de Travy. Quien en este solemne acto se incorpora como Académico de Honor, significando que con el mismo galardón que hoy la academia lo acoge, le precedieron siete premios Nobel, de los cuales dos lo fueron en la especialidad de Carlos, la de economía, se trata pues de los insignes compañeros el Dr. Maskin (PN 2007) y el Dr. Pissarides (PN 2010).

El Dr. Carlos Puig de Travy es el actual Decano del Col·legi d' Economistes de Catalunya (en adelante CEC), Presidente y CEO de la división de Auditoría y Consultoría de CROWE, con anterioridad fue Presidente del Registro de Economistas Auditores (REA) y está considerado uno de los impulsores de la auditoría en España. Con él, sin temor a equivocarnos, podemos afirmar que la actividad auditora adquirió rango de ciencia aplicada a un arte como queda demostrado en sus libros y artículos.

También es justo reconocer que es una honra muy especial para mí, como Académico de número y quien fuera a su vez Secretario General de esta Real Corporación, responder a su discurso de ingreso por encargo expreso del propio Presidente de la Academia, mi querido amigo y catedrático el Excelentísimo Señor

Presidente Dr. Alfredo Rocafort Nicolau a quien esta academia le debe grandes logros y también un economista ilustre colegiado en el CEC.

Hoy la Real Academia recibirá a Carlos Puig de Travy como académico, pero lo hacemos sus nuevos compañeros también con cierta nostalgia o añoranza. Es decir, con sentimientos encontrados, pues por una parte nos enorgullece su ingreso, pero por otra parte nos entristece el alma. Ustedes se preguntarán ¿por qué? y es que todos sus compañeros hemos reconocido que su traje académico, si el que hoy lleva puesto no es de Carlos, pues perteneció a un gran hombre, si a un gran economista, compañero de esta Real Corporación, admirado y querido por todos y dada la amistad de Carlos con el profesor pionero en el análisis económico en los medios de comunicación, el eterno profesor el Excmo. Sr. Dr. José María Gay de Liébana y Saludas, gran profesional y mejor persona, en un gesto hermoso de homenaje póstumo Carlos lo lleva hoy puesto en su honor, homenaje sentido al que sus compañeros como no puede ser de otra forma nos unimos con una gran nostalgia. Veo entre el público a Meme, la querida mujer del Profesor a quien José María le gustaba decir que sus éxitos se los debía a ella y solo a ella.

El Dr. Carlos Puig de Travy se ha entregado durante toda su vida profesional a una gran vocación, al ejercicio profesional de la economía y la auditoría, así como a la docencia y la investigación aplicada al ámbito altamente especializado de la educación universitaria donde ha realizado numerosos aportes a la ciencia de nuestro país.

En cuanto a su trayectoria empresarial no deja indiferente a nadie, actualmente dirige la división de auditoría y consultoría de Crowe la cual ha liderado con gran éxito durante los últi-

mos años, incluyendo consultoría estratégica, de organización y corporativa. También compagina esta actividad con labores institucionales a través de la pertenencia a órganos rectores de diversas instituciones empresariales y educativas al más alto nivel en nuestro país.

Su trayectoria profesional comenzó en 1983 con su incorporación a Touche Ross, una de las 8 grandes firmas de auditoría que posteriormente se integró en Deloitte. En esta compañía desarrolló sus primeros pasos como auditor alcanzando nivel gerencial dentro de la misma.

Posteriormente, en 1987 asumió el cargo de Controller General en el segundo mayor grupo industrial del país. En este cometido tuvo la responsabilidad de toda la dirección de Planificación y Reporting del grupo y la asistencia a CEO y la Presidencia en temas de Información Corporativa.

En 1990 fundó una compañía de auditoría de carácter local (PLM Auditores, S.L.) que ha ido desarrollándose y creciendo y en la actualidad está incorporada a la red internacional Crowe (antes Horwath), la 8ª firma de Auditoría a escala mundial. Crowe cuenta en España con una amplia red de profesionales repartidos en sus oficinas de Barcelona, Madrid, Coruña, Vigo, San Sebastián, Murcia, Valencia, Sevilla y Lérida. Ostenta los cargos de presidente y CEO de la división de auditoría y consultoría.

Dentro de la faceta institucional ha representado diferentes cargos en entidades de gran prestigio y representación de la sociedad civil como son:

- Decano del Col·legi d'Economistes de Catalunya.

- Presidente de la Corporación de auditores REA del Consejo General de Economistas de España.
- Miembro del Consejo Directivo del Registro de Expertos Contables dependiente del Consejo General de Economistas de España y del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.
- Conseller de la Junta Directiva del Col·legi d' 'Economistes de Catalunya.
- Secretario General de la Junta Directiva de l'Associació catalana de Comptabilitat i Direcció (ACCID).
- Conseller de la Comisión de Auditoría del Col·legi d' Economistes de Catalunya.
- Miembro de la Comisión de Contabilidad del Col·legi d' 'Economistes de Catalunya.
- Miembro del Patronato Fundación del Instituto de Tecnología y Construcción de Cataluña (ITeC).
- Miembro del Patronato de la Fundación Municipalista de Impulso Territorial (FMIT).
- Miembro del Plenario del Consejo Catalán de la Empresa (Generalitat de Catalunya).
- Miembro del Plenario del Consejo Económico y Social de Barcelona (CESB).
- Miembro del Pleno del Consejo General de Colegios de Economistas de España.
- Miembro de la Comisión Permanente del Consejo General de Colegios de Economistas de España.
- Miembro del Consejo Asesor de Foment del Treball.
- Miembro del Consejo Asesor de la Universidad Abad Oлива (CEU), y Vocal del Consejo Social de la ESERP Business & Law School.

- Presidente del Registro de Auditores de Sistemas de Información (RASI – en la actualidad ECN), cargo que dejó en 2018.
- Fue miembro del Comité de Normas y Procedimientos del REA durante seis años para posteriormente asumir su presidencia desde el año 2002 al 2007.
- Ha sido miembro del Comité de Normativa y Ética Profesional del Col·legi d' Economistes de Catalunya bajo las presidencias de personas tan representativas como Joaquim Muns, Joan Tugores y Antoni Argandoña.
- Ha formado parte del Tribunal de acceso al ROAC, de la Comisión de Auditoría del ICAC y de varios grupos de trabajo y comités para la elaboración de las Normas de Auditoría en España.
- Fue vocal de la Comisión de Normas Técnicas de Auditoría Pública de FIASEP.

Durante el tiempo que ha asumido responsabilidades en el REA, ha participado en los procesos de elaboración de diferentes modificaciones de la ley de 19/1998 de Auditoría de Cuentas, de la ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas y de sus respectivos reglamentos. También ha participado en el desarrollo de las normas técnicas de auditoría y de las actuales NIA.ES. Dentro de su propia labor en la corporación REA ha instaurado las Jornadas anuales del Sector Público, la Jornada de Pequeños Despachos de Auditores y potenciado el AuditMeeting que se ha convertido en el primer Congreso Anual de Auditores en España. También durante su mandato se crearon, entre otras, la Comisión de Responsabilidad Social Corporativa e Informes Integrados y la Comisión de Tecnología. Un hito importante en el transcurso de su presidencia fue la unificación en una misma corporación profesional de los Titulares Mercantiles miembros del REGA y de

los economistas miembros del REA, que en principio formó la Corporación REA+REGA y que, en la actualidad, una vez transcurrido un período transitorio inicial, ha asumido la denominación de REA. Con esta unificación, la Corporación REA se constituye como la primera corporación de auditores de España, teniendo bajo sus filas a aproximadamente el 60% de los auditores del país. Otro hito importante en el cual participó activamente fue en la configuración y creación del Registro de Expertos Contables (REC), organismo fundado por el Consejo General de Economistas y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, del cual se le asignó el número 7 de la institución.

En el Col·legi d'Economistes de Catalunya a lo largo de más de 30 años, ha colaborado en múltiples tareas entre las cuales podemos destacar: la elaboración de los principios deontológicos del Col·legi, la elaboración del Reglamento para el Registro de Sociedades de Economistas y del Reglamento del Proceso Disciplinario. Junto con Joan Amat (recientemente fallecido), presidente de la sección del REA Cataluña y Ex Decano del Col·legi, instauraron la Jornada Técnica de Auditoría que congrega anualmente un gran número de los profesionales del sector en Cataluña.

También es importante destacar la labor que desempeñó en su calidad de presidente del REA y colaborando con la Fundación FIASEP, en la instauración del 1er Congreso de Auditoría Pública cuya primera edición se celebró en Toledo en el año 2004, siendo hoy un referente nacional e internacional en el ámbito de la fiscalización y del control del Sector Público.

A lo largo de su carrera profesional ha recibido diferentes premios y distinciones por su trayectoria, destacando que en 2015

fue galardonado con el 3er premio como la persona más influyente en temas de Contabilidad en Europa, por la prestigiosa revista de la profesión contable y auditora “International Accounting Bulletin”.

Tampoco pasan desapercibidas sus afiliaciones profesionales a través de las ha dejado profunda huella en la profesión y en base a las mismas ha sido reconocido: Miembro del Registro de Economistas Auditores (REA), Colegiado en el Col·legi d' Economistes de Catalunya, Colegiado en el Colegio de Economistas de Madrid, Miembro del Registro de Economistas Contables (EC), Miembro del Registro de Expertos en cumplimiento Normativo y Digitalización (ECN), Miembro del Registro de Expertos Contables (REC), Miembro de Honor del Consejo Superior Europeo de Doctores y Doctores Honoris Causa, del que es presidente del área de auditoría, Honorary Degree de la Fundación Universidad ESERP Business and Law School.

Su actividad académica, científica y de investigación se traduce en la publicación de numerosos artículos en revistas altamente especializadas, especializadas en materia contable, auditoría y consultoría. Asimismo, ha participado como coautor en diversas publicaciones y libros. Presentando, prolongado y epilogando, además, distintas publicaciones en el ámbito económico-financiero.

Es conferenciante habitual en Congresos, Seminarios y Jornadas nacionales e internacionales en el ámbito de la auditoría y la contabilidad. Ha sido profesor de másteres de auditoría de diversas universidades de toda España. Algunas publicaciones académicas y referencias en las que ha participado son las siguientes:

LIBROS:

- Coautor de “Manual de Análisis de Empresas Cotizadas” ISBN: 978-84-16115-71-6.
- Coautor de “Manual de Banca, Finanzas y Seguros” Ediciones Gestión 2000, S.A. Colección Universitaria ESERP. ISBN: 84-8088-176-3.
- Coautor de “El auditor ante situaciones de posible insolvencia” del ACCID ISBN: 978-84-611-1120-6-
- Coautor de “La figura del Experto Contable: Situación actual y perspectivas” ISBN: 978-84-16583-19-5.
- Participación en la Guía “Normas Técnicas de Auditoría Pública. Documento N°1 Marco general Auditoría del Sector Público” de FIASEP.
- Prólogo del libro “Informes especiales del auditor sobre trabajos relacionados con la auditoría de cuentas” de Gabriel Gutiérrez Vivas. ISBN: 978-84-608-6633-6.
- Prólogo del libro “Las Normas Internacionales de Información Financiera” de Antonio Pulido Editorial Garceta. ISBN: 978-84-1545-208-9.
- Prólogo del libro “Praxis del Administrador y Mediador Concursal” del Col·legi d’Economistes de Catalunya. ISBN: 978-84-16583-93-5.
- Ha escrito el epílogo del libro “Descubra la Auditoría, La vida en una Big Four” de Frederic Borràs. <https://www.auditorsensors.com/es/presentacion-del-libro-descubra-la-auditoria>
- Presentación de “Informe de Auditoría de Cuentas Anuales. Problemática en su preparación según las Normas

Técnicas” de Gabriel Gutiérrez Vivas. Editorial Fundación Asesores Locales. ISBN: 978-84-61481620.

- Presentación de “El Informe de Auditoría de Cuentas según las normas internacionales revisadas y adaptadas a España” de Gabriel Gutiérrez Vivas. ISBN: 978-84-697-5159-6.
- Presentación del libro “Contabilidad Financiera, un enfoque actual” de Carlos Mallo. ISBN: 978-84-283-3024-4.

ARTÍCULOS:

Algunos de sus artículos han visto la luz en los siguientes enlaces:

- <https://www.eleconomista.es/legislacion/noticias/6631742/04/15/El-necesario-consenso-para-la-reforma-de-la-Ley-de-Auditoria-.html>
- <http://www.economistaslaspalmas.org/index.php/noticias/2788-tribuna-de-carlos-puig-de-travy-en-cinco-dias>
- https://cincodias.elpais.com/cincodias/2015/11/03/economia/1446578292_413435.html
- <https://economistas.es/noticias/tribuna-de-opinion-del-presidente-del-rea-del-consejo-general-de-economistas-carlos-puig-de-travy-las-empresas-no-son-solo-numeros/>
- <https://rea.economistas.es/noticias/tribuna-de-opinion-del-presidente-del-rea-del-consejo-general-de-economistas-carlos-puig-de-travy-hay-competencia-en-el-sector-de-la-auditoria-en-espana/>
- <https://rea.economistas.es/noticias/tribuna-de-opinion-del-presidente-del-rea-del-consejo-general-de-econo->

mistas-carlos-puig-de-travy-los-audidores-de-ayer-y-hoy-tambien-lo-seran-del-manana/

- <https://www.eleconomista.es/ecokey/buen-gobierno/noticias/8701790/10/17/El-proposito-del-informe-integrado-es-suministrar-una-informacion-muy-beneficiosa-a-los-grupos-de-interes.html>
- https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/07/27/companias/1532714749_206934.html
- [http://economistasmurcia.org/coldata/upload/publicaciones/GESTION%2062\(1\).pdf](http://economistasmurcia.org/coldata/upload/publicaciones/GESTION%2062(1).pdf)
- http://www.economistasleon.com/revistas/1343649616_1.pdf
- <https://rea.economistas.es/noticias/presidente-del-rearega-del-consejo-general-economistas-carlos-puig-travy-participara-manana-la-jornada-buen-gobierno-corporativo-organizada-col%C2%B7legi-d/>
- <http://www.coleconomistes.cat/informatiu/anteriors/informatiu148.pdf>
- https://accid.org/wp-content/uploads/2018/11/Exper-to_contable_versus_auditor.pdf
- <http://fr.zone-secure.net/20363/929521/#page=9>
- http://www.coleconomistes.cat/MAILS/DOCS/2018_12_DESEMBRE.pdf
- http://revistas.laley.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAC1OQU7DQAx8Db5EQi2gBA4-0NJDVYRQGIVc3Y21WbFki-0sze_ZFiyN5BmPxvM9scwdnw0dSUxanabgq54rE8ozGB-0Vm5vGPRU8AjmbKL4kh3eXPWTu6IgNWDKKS-vWkKRnWc24AB3Szxvl4MICGlck2MnEEPoeNx-

LMsv7-qFeQmbRYsBD8DwawxD88Fpgf35SDB-
pOsbxRJnHDO3nGlnNQo3UaS8XIt6SnM3yRGcvl-
VvR_tuMZ281hu--eIY6fpfv-mnIN_wWz0MSE_
gAAAA==WKE

- http://revistas.laley.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAC1OQU7DQAx8Db5EqgpqCTn4QEsPCIRQGIVc3Y21WbFki-0sze_ZFiyN5Bm-PxvM9scwdnw0dSUxanabgq54rE8ozGB0V65vaN-QUPQM4mik_J4eqyh8wdHbEGS0axZcV7SNKz-bGZcgg7p541y8GQhjRsS7GRiCH2Pu49lmd7dd-PUkFm0GPAQPI_GMAQ_vBbYn59Ug25TLG-US-dzwTp6x5RzUajvGUjHygvR0hi8yY7nciv7PXnjGdnd-43nePEMfP0n1_TbmG_wKTqPPy_gAAAA==WKE

ENTREVISTAS:

Sus entrevistas generando noticia por diversas actividades son innumerables, pero en justo homenaje hemos seleccionado algunas de las más representativas.

- <http://asocex.es/entrevista-a-carlos-puig-de-travy>
- www.economistascoruna.org/es/entrevistas/descargaDocumento/id_publicacion/50
- http://revistas.laley.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAC1O0U7DMAz8GvxSCY1p0PHgB7bxgEAIddHevdRKI0IzbDesf082sHSS73w63_fEMjs-G3qSILU5TTE0PTcmVGYwOiq2N61_rFgDeZso7bLHu8seCzs6YguWjVLHig-QpWfZzL-gAHfLPO5UYyGIeNyToZGKIY87t6izXK7u1ysoL-FoNeIiBR2MYyhjeKuzPT6pRtznVN8okfvigwN-hxiWq0zWOtmPiW9HSGLzJjudyq_s9eecbu-fCyd0-Qxs_afX9NuYb_AnInNAD-AAAWKE

HA SIDO NOTICIA:

Algunos enlaces de interés sobre Carlos los podemos encontrar a continuación:

- https://cincodias.elpais.com/cincodias/2009/12/10/economia/1260428191_850215.html
- <http://www.expansion.com/2010/12/09/empresas/1291851551.html>
- <https://www.ibercampus.es/en-30-anos-se-multiplican-por-4-las-auditorias-hoy-concentradas-37113.htm>
- <https://elderecho.com/carlos-puig-travy-reelegido-presidente-del-registro-economistas-audidores-del-consejo-general-economistas>
- <https://rea.economistas.es/cust-notas/carlos-puig-de-travy-reelegido-presidente-del-registro-de-economistas-audidores-del-consejo-general-de-economistas-de-espana/>
- <https://www.elmundofinanciero.com/noticia/78109/empresas/crowe-spain-desea-duplicar-su-presencia-en-espana-.html>
- https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/carlos-puig-de-travy-nuevo-presidente-del-registro-de-economistas-audidores_vr38SrwujitTqvuPI-gcWi4/
- <http://auditoria-audidores.com/articulos/articulo-auditoria-carlos-puig-de-travy-nuevo-presidente-de-crowe-horwath-spain/>
- <http://www.expansion.com/2009/12/11/empresas/1260570405.html>
- <http://josedanielbarquero.es/?p=17501>

- <http://www.coleconomistes.cat/Paginas/Ficha.aspx?IdMenu=dc4a4bfe-384e-458c-9d7e-71e83a2120b0&Idioma=ca-ES>
- <https://www.europapress.es/economia/noticia-economia-carlos-puig-travy-nuevo-presidente-registro-economistas-audidores-20091211172643.html>
- <http://lawyerpress.com/tag/carlos-puig-de-travy/>
- <https://auditoreseuskadi.wordpress.com/2016/11/24/carlos-puig-de-travy-presente-y-futuro-de-la-auditoria-de-cuentas-foro-auditoria-2016/>
- <https://www.diarioabierto.es/372989/carlos-puig-travy-integrated-reporting-ayuda-las-empresas-reflexionar-es-trategia>
- <https://www.lavanguardia.com/vida/20170922/431467559448/economia--los-auditores-piden-favorecer-la-concurrencia-de-operadores-en-el-sector-y-una-mejora-de-la-ley-de-auditoria.html>
- <https://eserpblog.com/etiqueta/carlos-puig-de-travy/>
- <http://www.finanzas.com/noticias/mercados/bolsas/20171214/cincuenta-firmas-auditoras-controlan-3743340.html>
- https://ec.economistas.es/cust-informarec/httpsec-economistas-eswysija-page1controlleremailactionviewemail_id140user_id0wysijapsubscriptions-copy-copy-copy/
- <https://www.economiadehoy.es/tag/auditores>
- https://www.icjce.es/adjuntos/revista_audidores_24.pdf
- <http://www.sector-ejecutivo.com/2011/02/carlos-puig-de-travy-presidente-del.html>
- <https://rea.economistas.es/iii-congreso-nacional-de-auditoria-sector-publico/>

Permítanme que me refiera no sólo a aspectos profesionales, también a sus orígenes. A su infancia la cual fue marcada a fuego por la influencia de sus padres Doña Maria Teresa de Travy y de Canals, una gran señora de refinada elegancia y amabilidad innata, que transmitía una cercanía genuina, persona de gran cultura pero con una gran capacidad para conectar con los demás a nivel humano y emocional, un ejemplo de cómo la sofisticación puede coexistir con la sencillez; así como también de su padre Don José María Puig i López, de quienes aprendió tempranamente que la forma más segura de avanzar en la vida es con dedicación a la familia, con esfuerzo, con el trabajo y con respeto a los demás.

Cuando apenas llegaba a la cintura de sus padres, nuestro académico ya le pedía dos cosas a su padre, una era el poder acompañarle a navegar y la otra acompañarle para aprender el mundo de los negocios en la empresa metalúrgica de la familia. Su padre fue empresario, ingeniero de profesión, pero tuvo que decidir de muy joven entre seguir con la tradición familiar empresarial (la que finalmente escogió) o la dedicación al arte en la que se introdujo estudiando en la Escuela Massana, donde ciertas jóvenes promesas en la posguerra querían mostrar sus ideas a la sociedad; fue durante un tiempo un gran escultor y pueden verse hoy algunas de sus obras en Iglesias Catalanas, principalmente en Vilanova, su ciudad natal. De su padre aprendió del trabajo diario, pero sobre todo de cómo vivir la vida equilibrando trabajo, bienestar social para sus empleados y generando beneficios para la empresa.

Carlos destacó por ser un gran lector y líder escolar, por lo que no fue raro que se entregará a la aventura con los años de escribir. En el colegio era aficionado a los números, habilidad que conserva hasta hoy, de ahí probablemente su dedicación a la contabilidad y la auditoría.

Pronto ese niño se hizo joven y empezó a descubrir esa Barcelona del entorno del Tibidabo, donde coincidió en unos magníficos veraneos con significativas familias, entre otras los Andreu y también la familia Amat, forjándose una amistad que permanece y sigue acrecentándose con toda la familia. Carlos posee un recuerdo profundo de la amistad que mantuvo con Joan Amat y ahora percibo que proyecta ese sentimiento hacia el ahora continuador de la Saga, Oriol Amat. En las conversaciones que siempre tenemos y que hablamos de nuestra juventud, Carlos siempre me relata aquellas famosas reuniones y fiestas que organizan sus padres y otras familias de la burguesía catalana en aquellos años 60.

Recuerda de su juventud también, no solo la montaña del Tibidabo donde disfrutaba con su padre de la moto sino del eterno mar de Barcelona donde eran socios del Real Club Marítimo de Barcelona y en el que navegaba en aquel primer barco de su padre un velero que se llamaba “la estrella del mar”. Posteriormente, los veraneos de la familia se desplazaron a Arenys de Mar, una de las más importantes cunas de la vela ligera en Cataluña, de la que recuerda que su primera embarcación fue un Optimist un barco de iniciación a la vela, el número 76 de España, hoy van por más de doscientos mil embarcaciones de este tipo.

Durante la década de los 80, Carlos acaba su carrera de licenciado en económicas en la Universidad de Barcelona, esos años fueron una década de transformación económica para España, marcada por importantes cambios políticos y sociales. Tras la muerte de Francisco Franco en 1975, España comenzó a transitar hacia un sistema democrático y a abrirse al mercado internacional.

En los primeros años de la década, España enfrentaba una serie de desafíos económicos, incluyendo altas tasas de desempleo,

inflación y déficit fiscal. La crisis del petróleo de 1974 también afectó negativamente a la economía española, aumentando los costos de la energía y reduciendo la competitividad de las exportaciones.

Para abordar estos problemas, el gobierno español implementó una serie de reformas económicas a lo largo de la década. Estas reformas incluyeron la liberalización del comercio exterior, la privatización de empresas estatales, la desregulación de los mercados y la modernización del sistema financiero.

A pesar de estos esfuerzos, la economía española continuó enfrentando dificultades durante la década de 1980. El desempleo siguió siendo alto, especialmente entre los jóvenes, y la deuda pública aumentó considerablemente. Sin embargo, hacia finales de la década, comenzaron a verse señales de recuperación económica, impulsadas en parte por el ingreso de España a la Comunidad Económica Europea en 1986.

Ese desempleo no solo no afectó a nuestro académico, sino que pronto perteneció al surgimiento de una nueva élite urbana en los años 1980, formada por una nueva clase social los “yuppie” una abreviatura de “young urban professional” (joven profesional urbano) y se utilizaba para describir a jóvenes adultos que trabajaban en industrias financieras, legales, tecnológicas y de consultoría en las áreas urbanas más prósperas.

Recuerdo que yo tenía unos cuantos años menos que Carlos y que él era el más joven de ese grupo de Yuppies constituido en un auténtico grupo Lobby formado, entre otros, por mi padre el barcelonés Dr. Jose Luis Barquero y el británico Plinio Coll, con quienes además de colaborar profesionalmente, compartían su afición a la lectura de autores como Collen McCullough, Ian Gibson, Jaime Balmes, José Ortega y Gasset,

Arthur Schopenhauer, Baruch Spinoza, Friedrich Nietzsche, Adam Smith y John Mainard Keynes.

Los yuppies se caracterizaban por su entrega incondicional al trabajo, eso los diferenciaba, para ellos el trabajo era lo primero, el resto podía esperar. El estilo de vida de los Yuppies estaba marcado por el consumo y la búsqueda del éxito material. Vestían trajes elegantes, conducían automóviles de alta gama y vivían en apartamentos o casas en vecindarios exclusivos. Además, frecuentaban restaurantes de moda, clubs y otros lugares de entretenimiento de mucho y reputado prestigio.

Este nuevo grupo social era conocido por su enfoque en el trabajo y la ambición profesional. Muchos yuppies estaban dispuestos a trabajar largas horas y a sacrificar su vida personal en busca de ascensos y mayores ingresos. A menudo, se los asociaba con la cultura de la “yuppie-ización”, que enfatizaba el individualismo, la competitividad y el consumismo.

El ascenso de los yuppies coincidió con importantes cambios económicos y culturales en los Estados Unidos y otros países occidentales. La desregulación financiera, la globalización y la revolución tecnológica crearon nuevas oportunidades de riqueza y empleo en sectores como la banca de inversión, la informática y la industria del entretenimiento.

Además, la brecha entre los yuppies y otros sectores de la sociedad, especialmente aquellos afectados por el desempleo y la pobreza, suscitó preocupaciones sobre la desigualdad económica y social.

Aunque la era de los yuppies llegó a su fin en la década de 1990, su legado perduró en la cultura popular y en la percepción pública del éxito profesional y el estilo de vida urbano. En

última instancia, los yuppies representaron una manifestación única de las aspiraciones y los valores de su época, dejando una marca indeleble en la historia.

Carlos es un hombre polifacético, de familia, le gusta la gente y las humanidades en su sentido amplio. Los que le conocemos bien, sabemos de sus fascinantes facetas que pasan por el amor a los perros y en especial a la raza de perros ingleses Jack Russel, que por cierto la primera vez que yo conocí esa raza, a la que me aficiono años después con tres perros que aún tengo, casi nadie la tenía solo él. Si entramos en su faceta de coleccionista, la cual yo comparto, no deja indiferente a nadie, pues no solo colecciona, sino que ese coleccionismo le ha llevado a convertirse en un experto en esos objetos que atesora, tales como su colección de relojes vintage de casi 300 piezas muy seleccionadas o su magnífica colección de cuchillos y navajas con más de 1000 unidades, o bien esas preciosas colecciones de plumas estilográficas, gafas de sol, o “caps” un modelo de gorra deportiva. Nos une con Carlos el coleccionismo, sobre el que hemos compartido horas y horas acudiendo a anticuarios, mercadillos y mercados en busca de ejemplares para ampliar nuestras colecciones o simplemente para disfrutar de la pintura, de la escultura o de los libros. Ir a las casas de la familia Puig, es encontrar una amplia biblioteca de libros posiblemente más de 1500 ejemplares, principalmente de historia y filosofía, que se ven manoseados por su lectura y escogidos con gran esmero. Su despacho en Crowe es muy diferente al de los demás socios, el suyo está repleto de libros, informes y documentos técnicos, pero aquí de temas de auditoría, contabilidad y de “management”.

No quiero dejar de mencionar su faceta más humanística y de compromiso con la profesión y la sociedad en general. Probablemente en alguna medida esta faceta es una consecuen-

cia lógica de sus orígenes, ya que entre sus familiares podemos encontrar familias como los Güell que tanto han hecho por Barcelona y la cultura, o políticos de la talla de Laureano López Rodó entre otros, o investigadores como el Doctor Francesc Duran i Reynals, o también religiosos como Ignasi Salvat i Ferrer que fue provincial de los jesuitas de Cataluña i Presidente de la Conferencia de Provinciales de Europa o Santa Joaquina de Vedruna que podéis verla en la Iglesia de Santa Maria del PI. Pues bien, Carlos forma parte de organizaciones con fines sociales y humanitarios como la Orden de Caballeros de Yuste o el Real Estamento de Gerona, o académicas como la Universidad Abad Oliva CEU o ESERP o profesionales con el Consejo General de Economistas o Foment del Treball, en las cuales siempre se ha destacado por su actitud proactiva y participativa. Una gran parte de su tiempo lo dedica a estos menesteres y podemos decir que es un verdadero activista comprometido con organizaciones sociales, académicas y profesionales y dedicado a promover el bienestar y el progreso de la sociedad a través de iniciativas humanitarias y de impacto social.

El Dr. Puig en su discurso de hoy, “Auditoría: Un pasado emocionante, un presente importante y un futuro resiliente.” ha abordado este tema con profundo conocimiento de causa, rigor científico y académico y centrando su investigación en un fenómeno que afecta al presente y al futuro inmediato, así como a las posibilidades de los países industriales y personas, toda vez que como señala el autor en sus trabajos: “Lo que no está en la mente de los auditores no existe”.

La problemática que ha esbozado en su discurso el beneficiario es de un alcance inabordable, por ello, debemos concretarla en objetivos más reducidos: objetivos empíricos u operativos. Se trata de una combinación de objetivos descriptivos, propios de las investigaciones de las ciencias sociales y de objetivos ex-

plicativos que intentan averiguar alguna de las cuestiones que el beneficiario se ha planteado. En su caso no se trata de una dicotomía explicación/descripción, sino de una complementariedad para aproximarnos a la realidad que analizamos: La Auditoría como parte del mundo de los negocios, de la economía y de la sociedad.

Los objetivos empíricos que se plantea en su trabajo de investigación se han visto cubiertos, pues bajo mi criterio, en base a seis puntos que me permito tratar de condensar:

- I. Analiza los cambios históricos que se han producido, especialmente en los últimos años en cuanto a la contabilidad y la auditoría se refiere, bajo un prisma internacional y español y con un claro sentido de supervivencia y adaptabilidad al mundo de la empresa.
- II. Indaga en la realidad de la empresa, su contabilidad y la auditoría, en sus particularidades y características, así como ponerla en comparación con otras realidades, particularmente las de otros países.
- III. Dibuja el perfil de los auditores y de la auditoría como elementos indispensables bajo el nuevo marco empresarial del siglo XXI en la toma de decisiones, así como las funciones y responsabilidades que dichos profesionales deberían acoger.
- IV. Propone nuevos y significativos aportes a la auditoría y un método de investigación más efectivo para formar a los futuros profesionales en contabilidad y auditoría.
- V. Aplica su método de formación en auditoría y contabilidad con garantías de éxito probadas.

Sobre la metodología utilizada en esta investigación “La realidad social es compleja, multivariada y difícil de comprender, presentándose ante los ojos del investigador o del estudioso como múltiples realidades. Su análisis no puede, por tanto, ser sencillo ni realizarse solamente mediante una sola metodología o perspectiva científica” (García Ferrando et al., 1992:15).

El modelo que plantea es un modelo coherente, unificador e integrador de decisiones que determina y revela el propósito de la organización en términos de objetivos a largo plazo, programas de acción, y prioridades en la asignación de recursos, tratando de lograr una ventaja sostenible a largo plazo y respondiendo adecuadamente a las oportunidades y amenazas surgidas en el medio externo de la empresa, teniendo en cuenta las fortalezas y debilidades de la organización y la importancia de la contabilidad y de la auditoría.

Bajo mi punto de vista no existe un método científico único, universalmente reconocido. Existen características que componen el método científico y que se han de procurar seguir con rigor: objetivos claros, diseño operativo, validez y fiabilidad en la recogida de datos, un análisis riguroso de los mismos y unas conclusiones ajustadas.

¿Qué le ha inclinado al Dr. Puig a utilizar un método / metodología u otro? En primer lugar, el paradigma científico en el que se ha enmarcado. Paradigma entendido como la escuela científica, el marco conceptual, las “gafas” a través de las cuales él ha visto la realidad, elegido unos problemas de auditoría y contabilidad como prioritarios, se ha adherido a unas teorías y rechazado otras. Si tomamos como base la división paradigmática elemental de: positivo o inductivo, interpretativo o crítico, nos enmarcamos en el paradigma interpretativo por cuanto él

ha querido “comprender” la realidad de la auditoría y en el crítico, por cuanto él ha querido “cambiar” la realidad. Aunque nos inclinemos por paradigmas cualitativos, eso no significa que haya renunciado a análisis cuantitativos; no son incompatibles. Lo más importante es que la actitud del investigador y la del Dr. Puig ha sido de comprensión y cambio, no de segmentación de la realidad ni de generalización de las conclusiones de la investigación. Este doble marco paradigmático hace intuir un cierto eclecticismo por lo que se refiere a la metodología que él ha utilizado.

En primer lugar, ha utilizado el método cualitativo, no en su antinomia simbólica cuantitativo-cualitativo, sino del método empírico que pretende comprender la realidad y su evolución hacia la convergencia y que trata de establecer identidades y diferencias y complementos. En ningún caso se excluye el análisis cuantitativo de datos recogidos en la investigación sobre la auditoría y la contabilidad. Con él intenta dar razón de aspectos, componentes y planos específicos del objeto de conocimiento, utilizando los criterios “emic” y “etic”, siguiendo la propuesta de MacIntyre: “a menos que comencemos por una caracterización de una sociedad en sus propios términos, no podemos identificar el objeto que requiere explicación. La atención a las intenciones, motivaciones y razones debe preceder a la atención a las causas la descripción en términos de los conceptos y creencias del sujeto debe preceder a la descripción según nuestros conceptos y creencias” (1976:44).

La realidad directiva y empresarial está centrada en una realidad con significados compartidos intersubjetivamente y expresados en el lenguaje de la auditoría, tanto en el objeto de su discurso, como en el tratamiento de sus conclusiones y significados que no son simplemente creencias o valores subjetivos, sino elementos constitutivos de la realidad. En segundo lugar, ha

utilizado el Dr. Puig el método histórico, no como lo trabaja el historiador construyendo e interpretando el pasado, sino como lo hace el sociólogo cuando se interroga e interroga a la realidad social, acerca del curso sufrido por aquello que estudia, sobre cómo ha llegado a ser como es, e incluso por que ha llegado a serlo. Se trata pues de profundizar en la conciencia de la contingencia de la realidad y permitir percibir la historicidad de los fenómenos de la estrategia en la que él es experto. En tercer lugar, ha utilizado el método comparativo, consecuencia de la conciencia de la diversidad, la variedad de formas y procesos de estructuras y comportamientos sociales, tanto en el espacio como en el tiempo, que lleva a la curiosidad del estudioso.

Por último, ha utilizado el método crítico-racional que “nunca busca simplemente un incremento del conocimiento como tal: su objetivo es la emancipación del hombre” (Horkheimer, 1976:224). En este método asume el valor con los que comulga el investigador, y que se ponen de manifiesto a lo largo de la investigación. La consideración de la racionalidad se pone de manifiesto, sobre todo, en los fines, sin que ello implique ningún contenido dogmático en las conclusiones como así ha sido.

Cada vez más existe una postura a favor de la complementariedad metodológica. Ya no importa hacer una investigación cuantitativa o cualitativa sino hacer una buena y rigurosa investigación, del tipo que sea. Es fundamental responder a los problemas que se plantean. He ahí la justificación de nuevo de su eclecticismo metodológico.

El Excelentísimo Dr. D. Carlos Puig cierra su discurso en esta Real Academia con unas conclusiones y reflexiones finales y deja abiertas líneas de investigación futura sobre la auditoría y contabilidad.

Por último, Señores y Señoras Académicos, creemos que el discurso del Profesor Dr. Puig merece el sincero reconocimiento de esta Real y Docta Corporación.

Muchas felicidades a la familia del Dr. Carlos Puig de Travy que hoy le acompañan: su mujer Maria del Rocio Forns Zea, sus hijos Carlos, Alvaro y Maria Eugenia, sus parejas Camille, Andrea y Pau y sus nietos Carlos y Lucas. Muchas gracias por su atención.

He dicho



**PUBLICACIONES DE LA REAL ACADEMIA
EUROPEA DE DOCTORES**

Publicaciones



Revista RAED Tribuna Plural





El profesor y catedrático **José Daniel Barquero Cabrero** es doctor en el área de las Ciencias Económicas, Jurídicas y Sociales por la Universidad Internacional de Cataluña; Universidad Camilo José Cela de Madrid, Universitat Oberta de Catalunya, Universidad Autónoma de Coahuila de México e interuniversitariamente por las Universidades de Málaga, Huelva, Cádiz y Sevilla. También es Economista colegiado núm. 13.049.

Ha sido galardonado por sus aportes al mundo académico con el título de doctor honoris causa por universidades de América, Europa, Asia y África. Se le impuso por el Gobierno de España, Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación, la Encomienda de la Orden del Mérito Civil. Se le otorgó por la Fundación de Fomento Europeo la Cruz Europea de Oro.

Fundador y Presidente de ESERP Business & Law School (1985-2021) y Profesor-Catedrático en Economía y Empresa en La UOLS-Open University La Salle, así como profesor de doctorado de la Universidad Ramón Llull, La Salle.

Director General de SER- Strategic Economic Relations, desde donde asesora a empresas e instituciones financieras y bancarias españolas. Pte. honorífico del Consejo Superior Europeo de Doctores, académico de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras de España y de la Real Academia Europea de Doctores, instituciones de las que forman parte numerosos premios Nobel.

Miembro de la Comisión de Control en los órganos de Gobierno de La Caixa, del 22 de mayo de 2012 al 16 de junio de 2014. Consejero General de La Caixa del 1 de abril de 2012 al 16 de junio de 2014. Miembro del Consejo de Administración de Torre Sevilla- CaixaBank- de julio 2014 a 2017 y Miembro del Consejo de CaixaBank Consumer Finance del año 2017 hasta el año 2019.

Ha trabajado en EEUU con el pionero mundial de las Relaciones Públicas, el Prof. Dr. Edward L. Bernays Freud, asesor de presidentes de EE. UU y de la Casa Blanca y, en el Reino Unido, con el Prof. Dr. Sir Sam Black, asesor de S.M. la Reina de Inglaterra y empresas líderes.

Sus libros han sido publicados en siete países distintos: **España** (McGraw-Hill, Deusto, Planeta, Universidad de Barcelona); **Reino Unido** (Staffordshire University); **Federación Rusa** (Ediciones Dielo); **México** (Editorial Trillo); **Azerbaiyán** y **Estados Unidos** (Editorial McGrawHill), **Portugal** (Porto Editora).



Ama tu oficio, tu vocación, tu estrella, aquello para lo que sirves, aquello que realmente eres uno entre los hombres, esfuérzate en tu quehacer como si de cada detalle que piensas, de cada palabra que dices, de cada pieza que colocas, de cada martillazo que das, dependiese la salvación de la humanidad.

Joan Maragall de su poema "Elogio del Vivir"

Si estás trabajando en algo que te importa de verdad, nadie tiene que empujarte: tu visión te empuja.

Steve Jobs

Carlos Puig de Travé



1914 - 2024

Col·lecció Reial Acadèmia Europea de Doctors



Generalitat
de Catalunya

