

La actividad del auditor: realidad y horizonte desde la perspectiva del CGE-REA

VALENTÍN PICH ROSELL

Presidente del Consejo General de Economistas de España (CGE)

RESUMEN

El presente artículo tiene como objetivo mostrar en cifras la actividad de auditoría en España, las principales áreas de desarrollo y los retos en las que la profesión está involucrada, el compromiso con la formación continua, el reto que supone el relevo generacional, y su figura como auditor colaborador en las auditorías públicas.

El constante crecimiento de la preocupación por los aspectos, medioambientales, sociales y de gobierno (ESG por sus siglas en inglés) de instituciones, empresas y ciudadanos se ha ido trasladando al marco normativo a nivel de Estado y Unión Europea, en los últimos años, junto con una necesidad de una mayor transparencia en la información de naturaleza no financiera que se recoge bajo el nombre de Sostenibilidad. Para alcanzar de forma eficaz y transparente los objetivos que la normativa europea se ha marcado, se cuenta con la figura del verificador de la información de sostenibilidad función que el auditor de cuentas va a desempeñar.

En el marco de la Auditoría Pública, la actividad del auditor de cuentas colaborador formado y conocedor del marco de las normas de auditoría del sector público, se hace necesario para un control interno eficaz y conforme a la legislación, con el alcance necesario que el Control Interno requiere.

PALABRAS CLAVE

Transparencia

Sostenibilidad

Formación

Relevo

Auditoría Pública

ABSTRACT

The aim of this article is to show in figures the audit activity in Spain, the main areas of development and the challenges in which the profession is involved, the commitment to continuous training, the challenge posed by generational change, and its figure as a collaborating auditor in public audits.

The constant growth of concern for environmental, social and governance (ESG) aspects of institutions, companies and citizens has been transferred to the regulatory framework at the level of the State and the European Union, in recent years, together with a need for greater transparency in information of a non-financial nature that is collected under the name of Sustainability. In order to effectively and transparently achieve the objectives set by European regulations, there is the figure of the verifier of sustainability information, a function that the auditor will perform.

Within the framework of Public Auditing, the activity of the collaborating auditor trained and knowledgeable about the framework of public sector auditing standards is necessary for an effective internal control in accordance with the legislation with the necessary scope that Internal Control requires.

KEYWORDS

Transparency

Sustainability

Formation

Relief

Public Audit

I. Introducción

Antes de comenzar mi exposición, no puedo por menos que agradecer al Tribunal de Cuentas, institución que se configura en la Constitución como el supremo órgano fiscalizador de la gestión económico-financiera del sector público en nuestro país, la deferencia que ha tenido conmigo al invitarme a participar en esta prestigiosa publicación.

Si bien el propósito de este artículo, como reza su título, es exponer la realidad y el horizonte de la actividad del auditor de cuentas, me van a permitir que retroceda hasta cuatro años después de la aprobación de nuestra Constitución, momento en el que España era un proyecto de país con enormes retos por delante, entre otros muchos, la integración en la Unión Europea, la apertura de nuestra economía al exterior y la atracción de inversiones.

Pero en concreto con respecto a esto último, resultaba necesario mejorar nuestra credibilidad dotándonos de instrumentos que nos permitieran aumentar nuestra solvencia. Y es ahí precisamente donde la auditoría de cuentas juega un papel determinante, en cuanto que contribuye a la transparencia y fiabilidad de la información económico-financiera de las empresas, transmitiendo confianza a los mercados.

Es en el año 1982 —seis años antes de la publicación en el BOE de la primera ley de auditoría de cuentas— cuando, consciente de esta necesidad, el Consejo General de Economistas, en cuanto corporación de derecho público al servicio de la sociedad, decidió crear un órgano especializado con objeto de contribuir al desarrollo de esta actividad y facilitar a sus miembros la más completa información y la mejor formación de cara a alcanzar las más altas cotas de calidad en el ejercicio profesional.

Desde aquellos tiempos hasta hoy, hemos recorrido un largo camino repleto de acontecimientos que han permitido al Registro de Economistas Auditores (REA) —órgano especializado en auditoría de cuentas del Consejo General de Economista de España— consolidarse a través de las numerosas acciones llevadas a cabo durante todos estos años, hasta el punto de que nos hemos convertido en la organización más representativa del sector, con más de 6.000 auditores y más de 800 firmas.

Nuestro afán de servicio a la sociedad en general nos ha permitido encarar momentos de especial dificultad como el que ahora estamos viviendo, en el que nuestros profesionales han ayudado a muchas pymes a sobrevivir; no obstante, nos queda mucho futuro por delante, muchos retos que afrontar y muchas aportaciones que hacer a la sociedad, al igual que hicimos hace cuarenta años cuando nuestro país requirió de nuestros servicios. Así pues, en un contexto tan complejo como el actual, en el que resulta completamente necesario adaptarse de forma permanente al entorno, nuestro trabajo resulta clave para garantizar la fiabilidad de la información financiera del tejido empresarial de nuestro país.

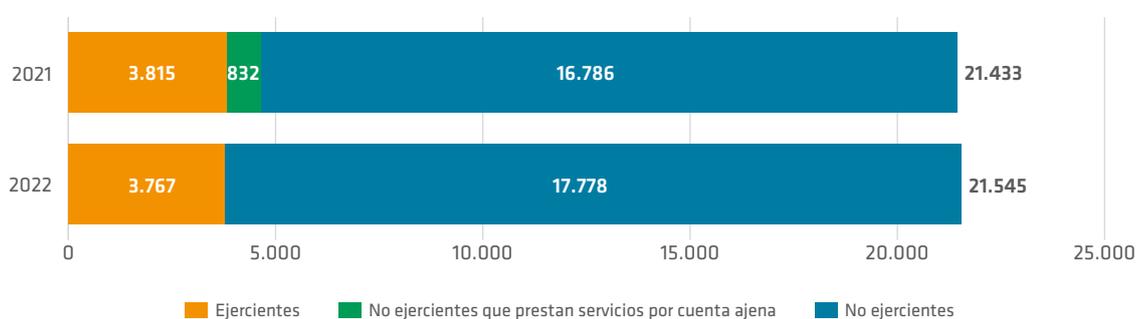
Debemos tener muy presente que vivimos momentos de grandes cambios, muchos de los cuales pivotan sobre dos ejes: la digitalización y la sostenibilidad. En cuanto a la digitalización, la experiencia de la COVID nos obligó a innovar más aún y con más celeridad de lo que ya estábamos haciendo y también a introducir la tecnología en nuestros despachos de forma intensiva, proceso este en el que desde el CGE-REA acompañamos a los economistas

auditores, mediante un grupo de trabajo específico que emite información periódica destinada a ayudarles en la introducción de mejoras tecnológicas y, al mismo tiempo, que sean de utilidad para dar cumplimiento a la normativa aplicable a la auditoría de cuentas.

II. Una visión general del sector

A continuación, y tomando como fuente el estudio que anualmente publica el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, quiero compartir con los lectores estos gráficos que son muy elocuentes en cuanto a datos del año 2022 en relación con los del año anterior.

NÚMERO DE AUDITORES



A 31 de diciembre de 2022, el número de personas físicas inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas ascendía a 21.545 personas, siendo ligeramente superior al registrado en diciembre del año anterior (21.433).

El número de personas inscritas en el ROAC asciende a 21.545, de las que 15.907 son hombres (73,83 %) y 5.638 mujeres (26,17 %).

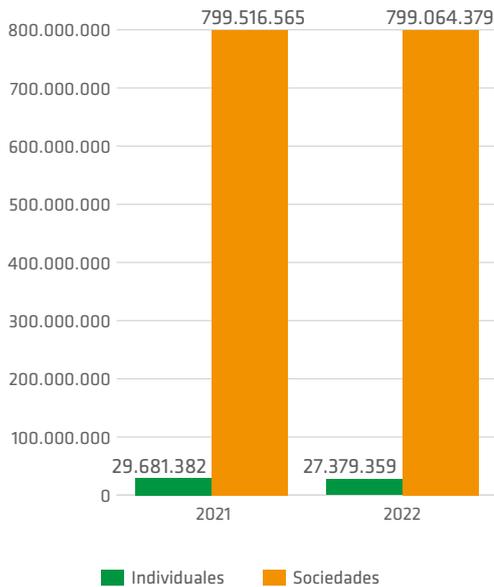
Del total de personas inscritas, la mayoría, el 82,52 %, se encuentra en situación de no ejerciente, mientras que el 17,48 % (3.767 personas) ejercen la actividad de auditoría de cuentas.

NÚMERO DE SOCIEDADES



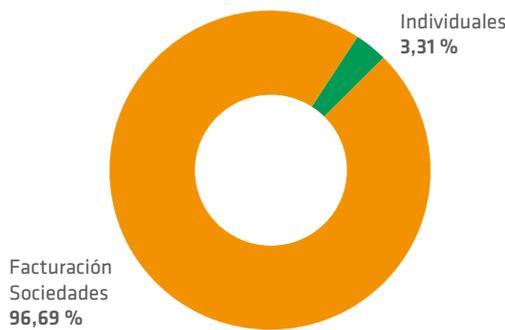
El número de sociedades inscritas en el ROAC se ha reducido en 2 en el último año. Continúa la tendencia, aunque pequeña en número, de aumento en el número de sociedades «no adscritas».

FACTURACIÓN TOTAL (EN EUROS)



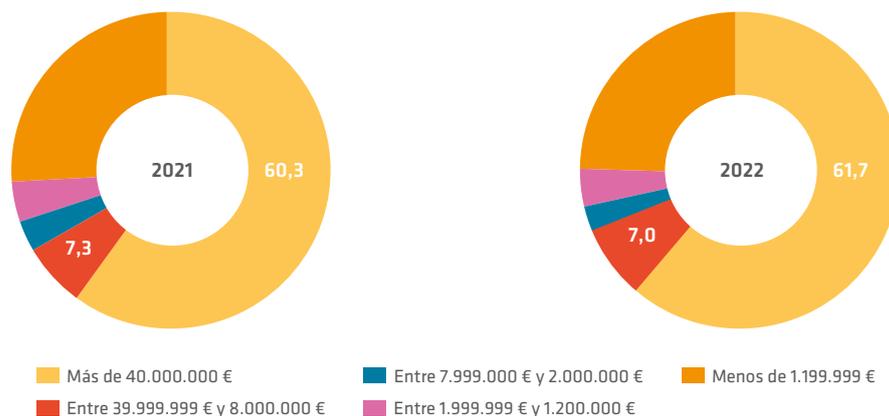
En términos globales, el sector de la auditoría de cuentas ha mantenido el nivel de facturación del ejercicio precedente. En 2022, la cifra de facturación total es de 826.443.738 euros, ligeramente por debajo de la cifra récord de 2021 (829.197.947 euros).

La facturación mencionada anteriormente se distribuye entre 27.379.359 euros facturados por los **auditores individuales** (lo cual supone una **reducción del 7,76 %**) y 799.064.379 euros facturados por las **sociedades de auditoría** (que supone un mínimo **decrecimiento del 0,06 %**).



Lo que sí se sigue manteniendo año tras año es la **concentración de la facturación en las sociedades de auditoría**, que supone en 2022 el 96,69 % de la facturación total del sector.

DISTRIBUCIÓN DE LA FACTURACIÓN DE SOCIEDADES EN 2022

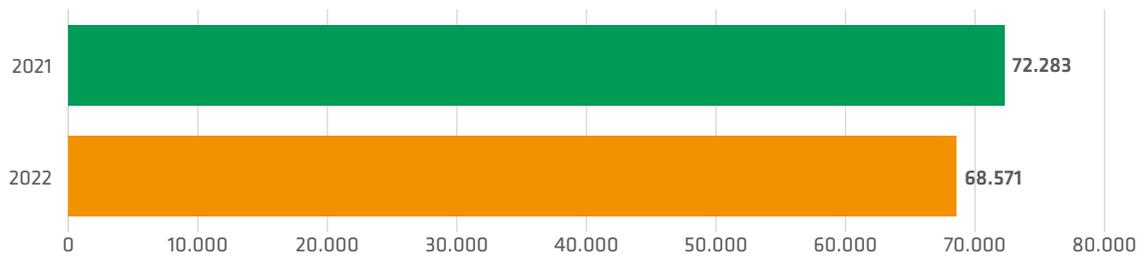


En lo referente a la facturación de sociedades de auditoría, **hay 4 sociedades (un 0,30 % del total) que facturan más de 40 millones de euros, lo que supone el 61,72 % del total de facturación.**

Añadiendo las otras 4 sociedades que facturan entre 8 millones de euros y 40 millones de euros, se añade otro 7,05 % de la facturación, alcanzándose así el 68,77 % del total facturado en 2022 (579,546 millones de los 799,064 millones totales).

TRABAJO E INFORMES EMITIDOS DECLARADOS

NÚMERO TOTAL DE INFORMES



POR TIPO DE TRABAJO



Fuente: «La situación de la auditoría en España 2022», ICAC.

«Los datos cumplimentados y remitidos a este Instituto de acuerdo con esos modelos, y que están referidos al período comprendido entre el 1 de octubre de 2021 y el 30 de septiembre de 2022, han sido la base sobre la que se ha elaborado el presente informe sobre la auditoría en España. No obstante, en aquellos casos en los que se dispone de información más actualizada, se ha recogido con referencia a fecha 31 de diciembre de 2022».

III. Informe corporativo de Sostenibilidad

La sociedad y la economía en general demandan una mayor información que la tradicionalmente proporcionada en las cuentas anuales referida a la información financiera, y existe una necesidad de obtener la relativa al comportamiento empresarial responsable con los desafíos sociales y ambientales, todos ellos imprescindibles para la toma de decisiones.

Por ello, el pasado enero de 2023, entró en vigor la nueva Directiva (UE) 2022/2464 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de diciembre de 2022 sobre presentación de información en materia de sostenibilidad por parte de las empresas, que tiene como objetivo mejorar el marco de presentación y verificación de dicha información sobre sostenibilidad, y que modifica la Directiva 2013/34/UE, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y el Reglamento (UE) n.º 537/2014.

Esta nueva Directiva se aplicará en fases a partir del año financiero 2024, cuyos informes se publicarán en 2025:

- Las empresas ya sujetas a la Directiva sobre divulgación de información no financiera deberán presentar en 2025 información sobre el ejercicio 2024 en base a la nueva directiva.
- Las grandes empresas no sujetas actualmente a la Directiva sobre divulgación de información no financiera deberán presentar en 2026 información sobre sostenibilidad relativa al ejercicio 2025.
- Las pymes cotizadas, excepto las microempresas, deberán presentar en 2027 información sobre el ejercicio 2026.

La nueva Directiva (UE) 2022/2464 extiende su aplicación a todas las grandes empresas y todas las empresas cotizadas en los mercados regulados de la UE, excepto microempresas y deben destacarse los siguientes puntos que desarrolla:

- En primer lugar, aclara el principio de doble materialidad;
- especifica con mayor detalle la información que las empresas deben divulgar e introduce nuevos requisitos de información;
- requiere la aplicación de estándares europeos de sostenibilidad (desarrollados por EFRAG y adoptados por la CE mediante Actos delegados);
- elimina la posibilidad de presentar un informe separado del informe de gestión por lo que deberá figurar como parte de dicho informe de gestión; y,
- por último, exige la verificación de la información sobre sostenibilidad.

El 15 de noviembre de 2022 el EFRAG aprobó el primer borrador de 12 de normas que la Comisión europea adoptará previsiblemente a mediados de 2023, y el 31 de octubre de 2023 se prevé la publicación por parte de este organismo de un segundo conjunto de normas sectoriales.

En los considerandos de la Directiva 2022/2464/UE, se señala que la verificación de la información sobre sostenibilidad por los auditores de cuentas o sociedades de auditoría que auditan los estados financieros contribuye a garantizar la vinculación y la coherencia entre

la información financiera y de sostenibilidad, y da a los Estados miembros la opción de que también los prestadores independientes de servicios de verificación acreditados puedan verificar esta información, opción ésta que ha sido ejercida por España. Además, autoriza que los informes de verificación puedan ser realizados por más de un auditor de cuentas o expertos verificadores, mediante un informe y un dictamen conjuntos.

El plazo de transposición de la Directiva (UE) 2022/2464 al derecho interno finaliza el 6 de julio de 2024. Dicha transposición ha sido llevada a cabo mediante el articulado del *Anteproyecto de ley por la que se regula el marco de información corporativa sobre cuestiones medioambientales, sociales y de gobernanza* (APL), que modifica:

- el Código de Comercio aprobado mediante Real Decreto de 12 de agosto de 1885;
- el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio;
- la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y su reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, con el fin de establecer el régimen jurídico aplicable a la presentación de la información sobre sostenibilidad y regular la actividad de verificación de dicha información.

En lo que respecta a la divulgación de información no financiera, España incorporó esta obligación al ordenamiento interno a través de la *Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad*, que, a pesar de que la directiva que se trasponía no lo requería, exigía la obligación de verificación del Estado de Información No Financiera (EINF) por un prestador de servicios de verificación independiente.

El APL traspone a nuestro ordenamiento jurídico los aspectos relativos a la elaboración y verificación de la información de sostenibilidad, contenido de la información sobre sostenibilidad y del informe de verificación, normativa a aplicar y régimen de supervisión.

En lo que respecta al ámbito de la verificación de la información sobre sostenibilidad, la Directiva (UE) 2022/2464 prevé un enfoque progresivo, empezando por la obligación de emisión de un informe basado en un encargo de verificación limitada para, posteriormente, pasar a la emisión de un informe basado en un encargo de verificación razonable, cuando la Comisión adopte normas respecto a esta cuestión.

Con independencia del sujeto que lleve a cabo la verificación de la información sobre sostenibilidad, esta actividad deberá, por mandato de la Directiva (UE) 2022/2464, estar sujeta al cumplimiento de requisitos equivalentes a los establecidos para la actividad de auditoría de cuentas para garantizar la igualdad de condiciones entre todas las personas y empresas a las que los Estados miembros autoricen a llevar a cabo la verificación de la información sobre sostenibilidad. En particular, deben establecerse requisitos equivalentes en materia de formación y examen, formación continua, sistemas de control de calidad, ética profesional, independencia, objetividad, confidencialidad y secreto profesional, designación y cese, organización del trabajo, investigaciones y sanciones, y comunicación de irregularidades.

Es importante destacar que el Anteproyecto establece los requisitos de autorización para auditores y verificadores, debiéndose inscribir en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) como sociedades de verificación las sociedades de auditoría de cuentas siempre que las personas físicas que realicen los trabajos y firmen los informes de verificación estén autorizadas para ejercer la actividad de verificación en España, y las personas jurídicas que hayan obtenido la acreditación de la ENAC como prestadores independientes de servicios de verificación, siempre que las personas físicas que realicen los trabajos y firmen los informes de verificación estén autorizadas para ejercer la actividad de verificación en España.

Adicionalmente, la nueva disposición transitoria cuarta de la LAC establece que podrán solicitar su inscripción como verificadores de la información sobre sostenibilidad en el ROAC:

- Los auditores de cuentas que figuren inscritos antes del 1 de enero de 2024 en el ROAC y que estén sujetos a la obligación de formación continuada (esto es, los auditores ejercientes y los no ejercientes que colaboren de forma activa con un auditor de cuentas) y quienes a 1 de enero de 2024 estén en proceso de obtener la autorización y se inscriban en el ROAC antes del 1 de enero de 2026.
- Las personas físicas incluidas en las relaciones de personal a su servicio que los prestadores de servicios de verificación hubieran utilizado en su proceso de acreditación en la Entidad Nacional de Acreditación, iniciado antes del 1 de enero de 2024, siempre que ese proceso hubiera finalizado antes de 1 de enero de 2026.
- Las personas físicas que hubieran firmado, antes del 1 de enero de 2024, informes de verificación de información no financiera.
- Los auditores de cuentas que a 1 de enero de 2024 estuvieran autorizados por la autoridad competente de otro Estado miembro para realizar la actividad de auditoría de cuentas y quienes a 1 de enero de 2024 estén en proceso de obtener dicha autorización y se inscriban en el Registro de su Estado miembro de origen antes del 1 de enero de 2026.

La actividad de verificación de la información sobre sostenibilidad se realizará con sujeción a esta Ley, a su reglamento de desarrollo, así como a las normas de verificación de la información sobre sostenibilidad, las normas de ética e independencia y las normas de control de calidad interno de los verificadores y las sociedades de verificación.

Las normas de verificación de la información sobre sostenibilidad constituyen los principios y requisitos que deben observar los verificadores y sociedades de verificación en la realización del trabajo de verificación de la información sobre sostenibilidad y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable e independiente.

Las normas técnicas de verificación tendrán por objeto la regulación de los aspectos no contemplados en las normas de verificación adoptadas por la Unión Europea.

Según la disposición transitoria primera de la LAC, las menciones en la Ley a la opinión en relación con la verificación de la información sobre sostenibilidad se entenderán realizadas a la conclusión emitida como resultado de un encargo de verificación limitada, en tanto no

se haya producido la aprobación, entrada en vigor y aplicación de las normas de verificación razonable.

El Anteproyecto establece el contenido del informe de verificación, debiendo constar la identificación de la entidad, los destinatarios del informe y, en su caso, quienes encargaron el trabajo, una descripción de la información anual individual o consolidada presentada sobre sostenibilidad y la fecha y el periodo que abarca, el marco normativo de presentación, una descripción del alcance de la verificación de la información sobre sostenibilidad y normas de verificación aplicadas, y por último, la declaración de que no se han prestado servicios distintos o concurrido situaciones o circunstancias que hayan afectado a la independencia del verificador.

Además, deberá incluir la opinión sobre:

- Si la información cumple con las normas de presentación adoptadas por la Unión Europea;
- cuál ha sido el proceso de la entidad para la identificación de la información sobre sostenibilidad;
- los requisitos de elaboración de la información en el formato electrónico de presentación y de marcado de la información conforme al art. 49 bis del Código de Comercio y al art. 262 bis del TRLSC; y
- la conformidad de la información con los requisitos de información del Reglamento 2020/852 del PE y del Consejo, sobre inversiones sostenibles.

La opinión podrá revestir cuatro modalidades: favorable, con salvedades, desfavorable o denegada.

En su disposición final sexta del APL, figura su entrada en vigor, que será el día siguiente de su publicación en el BOE.

Las modificaciones introducidas por la ley se aplicarán de forma progresiva:

- Para los ejercicios económicos que comiencen a partir del 1 de enero de 2024, a grandes empresas que sean EIP con más de 500 trabajadores y grupos cuya matriz sea Entidad de Interés Público (EIP) con más de 500 trabajadores;
- para los ejercicios económicos que comiencen a partir del 1 de enero de 2025, a grandes empresas y grupos distintos a los anteriores; y, por último;
- para los ejercicios económicos que comiencen a partir del 1 de enero de 2026, a pequeñas y medianas empresas cotizadas que no sean microempresas.

En relación a las normas de verificación, se producirá una situación transitoria. Hasta que se publique la nueva normativa actualmente en desarrollo, en la revisión de los estados de información no financiera (a partir de la entrada en vigor de la nueva ley, sobre la información de sostenibilidad) se podrán seguir aplicando las normas que se vienen aplicando desde la ley 11/2018; en el caso de los auditores por lo general estos venían siguiendo la norma internacional ISAE 3000, emitida por la IFAC. La ISAE 3000 es la norma aplicable a los

encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica. Esta norma incluye dos tipos de aseguramiento: el «encargo de seguridad razonable» y el «encargo de seguridad limitada».

En este sentido, el REA emitió en 2019 una guía orientativa, la «Guía de Actuación nº 14 sobre el Informe de verificación independiente del Estado de Información No Financiera (EINF)», que está basada en la mencionada ISAE 3000, con el enfoque de aseguramiento limitado.

Actualmente se encuentra en borrador una nueva norma elaborada por la IFAC, que es quien finalmente se va a encargar de publicar estas normas de verificación, según lo acordado por la CE.

El 24 de abril de 2023, el IAASB¹ anunció que estaba previsto aprobar el Proyecto de Norma (ED) del nuevo estándar propuesto para la verificación de la información sobre sostenibilidad, la ISSA 5000 (*Proposed International Standard on Sustainability Assurance «General Requirements for Sustainability Assurance Engagements»*), que incluye requisitos generales para los compromisos de verificación de la información sobre sostenibilidad. Se espera que la consulta pública sobre el ED se abra a finales de julio o principios de agosto de 2023 y se extienda hasta diciembre de 2023.

La consulta tiene como objetivo emitir una primera publicación, acompañada de una estrategia de divulgación integral y global, que permita al IAASB obtener una amplia y temprana información sobre el desarrollo de la ISSA 5000, para así garantizar la emisión de la norma final en 2024.

Cuando esté completa, la ISSA 5000 será un estándar adecuado tanto para ofrecer una garantía (seguridad o «*Assurance*») limitada como razonable de la información de sostenibilidad reportada. El estándar permitirá hacer frente a encargos de información de sostenibilidad preparada bajo múltiples marcos, que podrá ser utilizada en cualquier encargo de verificación sobre información de sostenibilidad.

Mientras tanto, el IESBA también tiene previsto emitir una consulta pública sobre estándares de ética sobre sostenibilidad a finales de este año.

Durante el proceso de consulta, el IAASB se seguirá coordinando con el IESBA² a medida que se avance en su proyecto para desarrollar estándares de ética e independencia para la elaboración de informes y verificación de la sostenibilidad. Esta coordinación garantizará que los esfuerzos colectivos del IESBA y el IAASB proporcionen un paquete integrado de estándares de ética y verificación de información de sostenibilidad para finales de 2024.

El *Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad*, modificó la *Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, como consecuencia de la aprobación de la Directiva (UE) 2022/2464*. En su exposición de motivos y de acuerdo con la directiva 2022/2464, se indica que todas las empresas incluidas en su ámbito de aplicación estarán obligadas a elaborar y presentar

1. Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés).

2. Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA, por sus siglas en inglés).

información en materia de sostenibilidad y será la Comisión Europea la encargada de aprobar las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (NEIS), cuyas primeras normas, en principio, está previsto que se aprueben en breve. En su tarea, la Comisión recibirá el asesoramiento técnico del EFRAG³, del que forma parte el ICAC.

El contenido de las NEIS requiere de un conocimiento técnico específico sobre las áreas medioambientales, aspectos sociales y de gobernanza; por ello, se ha considerado esencial que en el seno del ICAC se instrumente un mecanismo a través del cual pueda formarse la posición española respecto al contenido de estas NEIS, en el que estén representadas todas las partes interesadas en el futuro proceso de elaboración de las NEIS tal y como actualmente ocurre en relación con la normativa contable y de auditoría en los Comités del ICAC.

En este sentido, con el nuevo artículo 59.4 de la LAC se crea en el ámbito del ICAC el Comité Consultivo de Sostenibilidad, dependiente del Consejo de Información Corporativa, órgano de asesoramiento del Consejo de Información Corporativa en materia de información corporativa sobre sostenibilidad, del que formarán parte representantes de los supervisores españoles, preparadores de la información corporativa sobre sostenibilidad, usuarios de la información, representantes de los Ministerios competentes por razón de la materia y auditores de cuentas, todos ellos expertos en sostenibilidad, con objeto de contribuir a una adecuada formación de la posición española en Europa, Comité este del que, obviamente, forma parte el Consejo General de Economistas.

El Consejo General de Economistas de España cuenta con el Comité de Sostenibilidad y Resiliencia (CSyR), que si bien fue constituido hace dos años, tiene su antecedente en la Comisión de Responsabilidad Social Corporativa e Informes Integrados, constituida en el seno de REA Auditores en 2014. Este Comité publica de forma continuada información y notas técnicas sobre diferentes temas de interés en el ámbito de la Sostenibilidad.

Además, con la colaboración del CSyR, el CGE organiza actos y jornadas, como la celebrada el pasado 9 de enero sobre los aspectos principales de la Nueva Directiva sobre sostenibilidad, la que se realizó el 29 de mayo sobre elaboración y verificación de Estados de Información No Financiera, o la celebrada el pasado 7 de junio en la sede del PIOB⁴ sobre «La sostenibilidad y el auditor de cuentas. La Comisión de Auditoría en asuntos ESG».

Actualmente, el CSyR está inmerso en el curso de formación de «Economista experto en elaboración de informes en materia de sostenibilidad», en el que se imparten los conocimientos necesarios para poder elaborar estados de información no financiera de acuerdo con la legislación actualmente vigente en España, así como según las nuevas normas europeas de información corporativa en materia de sostenibilidad (ESRS).

El programa tiene como finalidad formar a los economistas en todos los ámbitos necesarios relacionados con esta temática, con el objeto de capacitarlos para el desarrollo profesional y la

-
3. Grupo Asesor Europeo de Información Financiera es una asociación privada establecida en 2001 con el impulso de la Comisión Europea (EFRAG, por sus siglas en inglés).
 4. La Public Interest Oversight Board (PIOB) es un organismo internacional que supervisa la International Federation of Accountants (IFAC) y busca a mejorar la calidad y el interés público enfoque de las normas de la IFAC en las áreas de auditoría, educación y ética.

prestación de este tipo de servicios. El suministro de este tipo de servicios abarca tanto el punto de vista del apoyo en la elaboración de los estados de información no financiera o informes sobre sostenibilidad, como para servir de base para la verificación de dicha información.

Además, el CGE-REA realiza comunicaciones frecuentes con información específica sobre EINF y Sostenibilidad, y alimenta su web con información de ayuda para los auditores que se han de enfrentar a esta nueva información, estando a disposición de nuestros miembros para ayudarles a implementar correctamente esta nueva normativa, algo que sin duda supondrá un gran reto y también una gran oportunidad para los auditores y economistas en general.

IV. Formación continuada: Aspecto primordial para los auditores de cuentas

La formación continua en la actividad de auditoría de cuentas es esencial para un adecuado ejercicio de la práctica profesional. Asimismo, en España, como es bien sabido, los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) deberán seguir cursos y realizar actividades de formación continuada.

De acuerdo con la normativa de auditoría en vigor actualmente, los auditores de cuentas inscritos en el ROAC, en situación de ejercientes, y los auditores de cuentas no ejercientes que se encuentren colaborando activamente con un auditor de cuentas en tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas, deberán realizar actividades de formación continuada por un tiempo equivalente, al menos, a 120 horas en cada período de 3 años, con un mínimo de 30 horas anuales. De ese tiempo, al menos, 20 horas de formación continuada en cada año y 85 horas en cada período de 3 años deben realizarse en materias relativas a auditoría de cuentas y contabilidad.

Tradicionalmente desde la Corporación venimos recomendando realizar 40 horas al año, para equilibrar el número de horas a realizar en el trienio.

De acuerdo con la normativa en vigor, el incumplimiento de la obligación de realizar las actividades de formación será considerado como infracción grave y, por tanto, estará sujeto al régimen sancionador establecido.

Las actividades de formación continuada deben ir encaminadas a la actualización permanente del modo que sea más idóneo para alcanzar una mejora en su aplicación práctica. Las actividades formativas deben considerar el carácter multidisciplinar del trabajo de auditoría y deben abarcar aspectos de auditoría, contables y financieros que contribuyan a que el auditor conozca en profundidad el negocio de la entidad auditada, así como sus procedimientos y áreas de riesgo.

En el CGE-REA la formación de los auditores siempre se ha considerado como una actividad estratégica, cuyo objetivo es contribuir al mantenimiento de la competencia profesional de los economistas auditores.

La competencia profesional es la capacidad de desempeñar una función según un estándar definido y por eso va más allá del conocimiento de principios, normas, conceptos, hechos,

y procedimientos; es la integración y aplicación de la competencia técnica, las habilidades profesionales y los valores, ética y actitudes profesionales.

Resulta esencial desarrollar y mantener la competencia profesional necesaria para proporcionar servicios de alta calidad a las entidades auditadas, empleadores y otros interesados, y de este modo fortalecer la confianza de la sociedad en la actividad de auditoría.

El cambio es una característica significativa del entorno en el que trabajan los auditores, en el que se les requiere desarrollar y mantener la competencia profesional a lo largo de sus carreras. Las presiones para el cambio provienen de diferentes fuentes incluyendo las expectativas públicas, la globalización, los avances en tecnología, la complejidad del negocio de las entidades auditadas, los cambios en la sociedad y el incremento en regulaciones y supervisión. Como resultado, el aprendizaje continuo es parte integral del desarrollo profesional continuo ya que los auditores necesitan buscar activamente la formación, capacitación, conocimientos y habilidades que necesitan para anticipar y adaptarse a los cambios en los procesos, la tecnología, las normas profesionales, los requisitos regulatorios, las demandas de los empleadores y otras áreas.

A continuación, entraremos de forma más detenida en algunos de los cambios que se prevén, que evidentemente tendrán su reflejo en la formación para auditores que impartirá el CGE-REA en el corto y medio plazo.

También hemos conocido la Resolución de 20 de abril de 2022, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las normas de control de calidad interno, «Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías de estados financieros» (NIGC1-ES) y «Revisiones de la Calidad de los Encargos» (NIGC2-ES), resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Gestión de Calidad 1 y 2, respectivamente; así como la Norma Técnica de Auditoría «Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros» (NIA-ES 220 Revisada), resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría NIA 220 (Revisada). Esta normativa ha implicado e implicará acciones formativas importantes en el corto plazo.

El Reglamento de auditoría de cuentas ya exige nuevos requerimientos tecnológicos que entraron en vigor el 1 de julio de 2022 y que tienen que ver con la necesidad de que el auditor utilice aplicaciones y soluciones informáticas para su propia contabilidad con mayores exigencias; medidas de protección de los sistemas informáticos (ciberseguridad, back office, etc.); medidas informáticas para el tratamiento de datos personales; aplicaciones informáticas para la elaboración de archivos electrónicos; procedimientos de digitalización de papeles de trabajo; autenticidad de la documentación; proceso de compilación de papeles de trabajo; salvaguarda y conservación de la documentación, etc. Al hilo de lo anterior, en el ámbito tecnológico los despachos de auditoría tendrán que digitalizarse, y, entre otras cuestiones, los auditores tendrán que formarse en el manejo de herramientas informáticas para tratar grandes volúmenes de datos, instrumentos para analizar dichos datos, predicción de datos a futuro y otros aspectos relacionados. Las empresas de auditoría deberán continuar invirtiendo recursos en tecnologías que amplíen el uso de datos en la auditoría, lo que incluye explorar nuevas herramientas y aprovechar los nuevos enfoques de aprendizaje. En definitiva, la utilización de la tecnología para ganar en eficiencia.

Además, como ya he comentado anteriormente con más detalle, actualmente en España existe un Anteproyecto de Ley por el que se regula el marco de información corporativa sobre cuestiones medioambientales, sociales y de gobernanza.

La directiva señala en sus considerandos, que la verificación de la información sobre sostenibilidad por los auditores de cuentas o sociedades de auditoría que auditan los estados financieros contribuirá a garantizar la vinculación y la coherencia entre la información financiera y de sostenibilidad, lo que es especialmente importante para los usuarios de la información sobre sostenibilidad.

Los verificadores tendrán las mismas obligaciones y requisitos de independencia, organización, control y supervisión por el ICAC que los auditores de cuentas; también requisitos de formación continua; inscripción en el ROAC en una sección específica de verificadores de información sobre sostenibilidad; formación teórica; formación práctica, y un examen de acceso al ROAC.

A los efectos de lo previsto en el artículo 8.7 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, los verificadores inscritos en la sección de verificadores y sociedades de verificación de la información sobre sostenibilidad del Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en situación de ejercientes, y los verificadores no ejercientes que se encuentren colaborando activamente con una sociedad de verificación en tareas directamente ligadas a la actividad de verificación de la información de sostenibilidad, cualquiera que sea la vinculación contractual, deberán realizar actividades de formación continuada en las materias a que se refiere la letra b) del artículo 9.2 bis de la Ley 22/2015, de 20 de julio, por un tiempo equivalente, al menos, a treinta horas en un período de tres años, con un mínimo de ocho horas anuales.

No obstante, se establecerá un régimen transitorio de formación continuada a realizar por los verificadores que se inscriban de acuerdo con la disposición transitoria anterior, que resumidamente es el siguiente:

- Quienes soliciten su inscripción como verificadores hasta el 30 de septiembre de 2024, deberán que realizar 30 horas entre el 1 de octubre de 2024 y el 30 de septiembre de 2027, con un mínimo de 8 horas anuales.
- Quienes soliciten su inscripción como verificadores entre el 1 de octubre de 2024 y el 30 de septiembre de 2027 deberán realizar 30 horas entre el 1 de octubre de 2024 y el 30 de septiembre de 2027, pudiendo esta ser acreditada en su totalidad tras la inscripción como verificador.
- Quienes soliciten su inscripción como verificadores a partir del 1 de octubre de 2027 deberán realizar 30 horas en el periodo de tres años antes de la fecha de su petición, de las que al menos 12 horas deben justificarse como realizadas en los doce meses anteriores a la referida fecha. Adicionalmente, estos verificadores, en el periodo comprendido entre su inscripción y el final del correspondiente periodo de cómputo anual, deberán realizar un mínimo de horas igual a la prorrata que tal intervalo represente sobre las obligatorias mínimas en un año y también del cómputo trienal sobre las horas obligatorias mínimas en tres años.

Las materias a las que se debe referir esta formación serán sobre los requisitos jurídicos y normas relativas a la preparación de la información anual individual y consolidada sobre

sostenibilidad, análisis de sostenibilidad, procesos de diligencia debida aplicados en relación con las cuestiones de sostenibilidad, y las normas de verificación de la información sobre sostenibilidad.

Otro aspecto relevante de un futuro próximo lo constituye la propuesta de Norma Internacional de Auditoría para Auditoría de Estados Financieros para entidades menos complejas (NIA para EMC). Se publicó un borrador por parte del IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) que fue sometido a consulta. Las entidades más pequeñas, menos complejas, realizan una contribución fundamental a la economía mundial y representan la mayoría de las auditorías a nivel mundial. Se trata de abordar la complejidad, la comprensibilidad, la escalabilidad y proporcionalidad de las NIA y las necesidades de las EMC y los usuarios de sus estados financieros. En el caso de que este estándar vea la luz, deberá de ser objeto de una oferta formativa lo suficientemente amplia y detallada para que los auditores dominen esta norma, y que las auditorías que se realicen sean eficientes y de calidad.

El IAASB ha emitido un documento para el debate sobre el fraude y el principio de empresa en funcionamiento en la auditoría de los estados financieros para explorar las diferencias entre la percepción de los usuarios del papel del auditor y la responsabilidad del auditor en una auditoría de estados financieros. Los auditores externos que se encargan de auditar los estados financieros de la entidad, al emitir un informe a los usuarios e informar sobre determinados aspectos a los responsables del gobierno de la entidad, deben cuestionar a la dirección en relación con el riesgo de fraude, las estimaciones de la dirección y las hipótesis incluidas las relativas al principio de empresa en funcionamiento. La aplicación de las normas NIA-ES 240 y NIA-ES 570 adquiere especial importancia, para lo cual deberán reforzarse las actividades de formación continuada de los auditores para enfatizar la aplicación de estas normas y reforzar el escepticismo profesional que los auditores deben aplicar en este contexto, en el que pueden surgir dudas respecto a la continuidad de las entidades auditadas dependiendo del impacto que la crisis haya tenido en su sector de actividad, así como existir mayores presiones o incentivos para el fraude en los estados financieros.

En el ámbito de la ética y la independencia, dado que son aspectos fundamentales en el adecuado desarrollo de la actividad de auditoría, el REA tendrá que continuar prestando servicios de formación sobre esta materia que es tan importante para los auditores.

Por último, hay que mencionar que, por término medio, las directivas europeas cambian cada 10 años, por lo que la actual Directiva de Auditoría, que es de 2014, podría ser objeto de modificación en un futuro no lejano. La actual Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas está basada en la citada Directiva de 2014, por lo que, si ésta fuera objeto de modificación, sería necesaria la oportuna transposición a la normativa española, y esto sin duda sería objeto de una adecuada cobertura formativa.

V. Relevo generacional en auditoría de cuentas

En otro orden de consideraciones, la auditoría tiene un problema con las nuevas generaciones que se observa en la paulatina caída de profesionales que se incorporan al sector y es necesario buscar fórmulas para atraer y retener talento universitario para asegurar el

relevo generacional. Existe un cambio de paradigma de lo que desean nuestros jóvenes y una reducción de la población que dificulta el relevo de auditores de cuentas, tan necesario para acometer los nuevos retos que se presentan, y debemos seguir repensando todos nuestros procesos con el objetivo de hacer más atractivo nuestro sector de la auditoría al talento más joven.

En la apuesta de las pymes de auditoría por el relevo generacional es necesario hacer frente a los nuevos retos que plantea esta actividad profesional y entre otros, la Directiva de Sostenibilidad —mencionada anteriormente—, las nuevas normas de gestión de la calidad y la digitalización de los despachos.

Es significativo el descenso de aspirantes presentados al examen de acceso de auditores al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC), un 63 % menos de 2011 a 2021 —de 1.780 en 2011 a 658 en 2021—. Por ello, los economistas auditores hacemos hincapié en la retención y la captación por parte las pequeñas y medianas firmas de auditoría del talento existente, así como en la necesidad de fomentar una mayor incorporación de nuevos aspirantes a esta actividad profesional, lo que constituye un elemento clave para dinamizar el mercado de la auditoría. Un relevo generacional que para los economistas auditores va de la mano de las nuevas propuestas normativas en materia de sostenibilidad.

En base a estos últimos datos del examen de acceso de auditores al ROAC, en el ICAC se creó un grupo de trabajo para introducir novedades en el modelo del examen cuyas conclusiones principales fueron: realizar exámenes de menor duración; consolidación de ejercicios para las siguientes convocatorias; convocatorias más transparentes; introducir la digitalización en el examen propuesto; facilitar la comprensión en la redacción y aumentar la frecuencia en las convocatorias. Así, y en cuanto al examen práctico, ya en esta convocatoria 2023 se introduce como novedad que esta prueba de aptitud esté repartida en dos bloques independientes entre sí, tal y como se refleja en el Anexo II de la Orden de la convocatoria.

Los pequeños y medianos despachos de auditoría son un apoyo fundamental y básico para millones de pymes en Europa —y por tanto en España—, por el gran valor añadido que prestan, tanto a través de la auditoría como de otros servicios relacionados con la información financiera, y es por ello por lo que el REA tiene que impulsar la formación de sus auditores.

VI. CGE-REA y su apuesta por la Auditoría Conjunta (Coauditoría) en España

En España, como sabemos, ha existido y existe una gran concentración del mercado de la auditoría en un grupo muy reducido de auditores de cuentas, como así se ha puesto reiteradamente de manifiesto en los diferentes estudios que se han publicado al respecto. Por otra parte, la coauditoría o auditoría conjunta, cuyo objetivo, entre otros, es contribuir a la apertura del mercado, es una figura por el momento marginal en nuestro país. También en Europa estudios recientes demuestran que existe una gran preocupación por la concentración y su relación con la apertura del mercado de la auditoría. Por otra parte, la mayoría de los interlocutores que han participado en consultas, encuestas y distintos foros sobre la ma-

teria asignan a la auditoría conjunta un importante papel como herramienta para ayudar a esta apertura.

En definitiva, se puede constatar que la opinión de buena parte de expertos y profesionales de nuestro país es que en España sería necesario un impulso de la figura del auditor conjunto, modalidad esta de la coauditoría que ya está prevista en nuestra normativa desde hace tiempo y que, por otra parte, es obligatoria en los casos previstos por el Reglamento Europeo (UE) nº 537/2014 (RUE), de aplicación en las auditorías de Entidades de Interés Público (EIP), en su artículo 17, esto es, cuando la entidad decide prorrogar por cuatro años más el contrato de auditoría una vez cumplidos los diez primeros.

La opción de contar con un auditor conjunto a los efectos de extender el periodo de contratación de la auditoría cuatro años más en las EIP, que a nivel nacional se incorporó en España mediante la Ley de Auditoría de Cuentas de 2015 (LAC), no ha sido utilizada con carácter general, y, por tanto, no ha sido utilizada para ayudar en la apertura del mercado de auditoría de las EIP como se pretendía. Por otra parte, su utilización en auditorías de entidades no EIP todavía es menor, si cabe, por no decir prácticamente inexistente.

En el estudio llevado a cabo por REA Auditores (CGE) «Auditoría de Cuentas en España. Valor Añadido» (enero 2021), se incluye un apartado relativo a la generación de valor de nuestra actividad profesional, y aborda el tema de la coauditoría, figura que desde el CGE consideramos que, en todo caso, podría ser beneficiosa para la consecución de un sector mejor estructurado, competitivo y eficaz, y que podría ayudar a la apertura del mercado de la auditoría, así como a aumentar la confianza de los inversores en la información financiera de las empresas. Entre los capítulos que forman parte de este estudio cabe destacar el de «características de la coauditoría», en el que se explica qué es y cómo funciona en la práctica esta figura, la normativa aplicable, su coste, sus beneficios y el valor añadido de la misma; y de gran interés es el capítulo sobre «El debate en España» donde se recogen las opiniones de profesionales y expertos de reconocido prestigio nacional e internacional de distintos ámbitos, incluyendo una encuesta sobre la opinión de los auditores españoles respecto a la coauditoría que, en términos generales, es bastante favorable.

VI.1. Experiencia en España. Última modificación artículo 40.1 LAC

En España, la rotación de auditores en EIP, como consecuencia de la incorporación de las obligaciones establecidas por el RUE a nuestra legislación, se produce, básicamente, entre las grandes firmas de auditoría sin que la figura de la auditoría conjunta o coauditoría se esté utilizando de forma generalizada para prorrogar el nombramiento por cuatro años más, siendo su uso marginal.

Esta situación, que la coauditoría no tome impulso, se puede agravar aún más con la última modificación del artículo 40.1 de la LAC, «Contratación, rotación y designación de auditores de cuentas o sociedades de auditoría», ya que, con la nueva redacción, además de permitir que el período total de contratación máximo de diez años se pueda prorrogar hasta un máximo de catorce años si se contrata de forma simultánea a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente, como hasta ahora, también se recoge otra posibilidad que es la prórroga de diez años más si se realiza una convocatoria pública de ofertas, sin incluir en este caso obligación de contratar una auditoría conjunta.

El artículo 40.1 de la LAC, modificado por la disposición final 22 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, establece lo siguiente en relación con la duración del contrato de auditoría en EIP:

1. En relación con la duración del contrato de auditoría, se aplicará lo establecido en el artículo 17 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular lo dispuesto en los apartados 3, 5, 6 y 8. Adicionalmente, la duración mínima del período inicial de contratación de auditores de cuentas en entidades de interés público no podrá ser inferior a tres años, no pudiendo exceder el período total de contratación, incluidas las prórrogas, de la duración máxima de diez años establecida en el artículo 17 del citado Reglamento. No obstante, una vez finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor o sociedad de auditoría, podrá prorrogarse dicho período adicionalmente hasta un máximo de catorce años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente en este período adicional, o hasta diez años si se realiza una convocatoria pública de ofertas para la auditoría legal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16, apartados 2 a 5 del Reglamento de la UE número 537/2014, de 16 de abril (...).

Cuando indico que se puede «agravar» la situación me refiero a que el hecho de que se pueda prorrogar al mismo auditor a través de una convocatoria pública, por 10 años más, y sin tener la obligación de contar con un auditor conjunto, puede provocar la bajada de contrataciones del auditor conjunto a estos efectos.

Dicho lo anterior, el hecho de que siga existiendo la opción de prorrogar los encargos si se opta por la auditoría conjunta, aparte de las ventajas que de por sí puede suponer contar con más de un auditor, requiere un impulso institucional de esta figura desde las altas instancias (ICAC y otros organismos reguladores de las EIP, fundamentalmente) de modo que las propias entidades y grupos de interés sientan la necesidad y conveniencia de optar por la coauditoría.

VI.2. Beneficios de la auditoría conjunta

Me gustaría, a continuación, citar algunos de los beneficios que puede aportar la auditoría conjunta:

- **Apertura del mercado:** distintos estudios al respecto han demostrado que la auditoría conjunta contribuye a reducir los niveles de concentración en el mercado de auditoría. Esta medida permite a pequeños y medianos despachos de auditoría estar presentes en el segmento de las auditorías de grandes empresas, lo que puede contribuir a mejorar a medio plazo la oferta de sociedades de auditoría para las entidades de mayor tamaño, ya que incentiva la competencia y mitiga los riesgos sistémicos que pueden derivarse de la eventual desaparición de una firma grande.
- Ayuda a mejorar la calidad de la auditoría, pues permite un debate de alto nivel sobre asuntos relevantes y mejora la evaluación del riesgo y la planificación. El informe de auditoría firmado por dos firmas de auditoría contribuye a aumentar su credibilidad y la percepción sobre la fiabilidad de las cuentas anuales auditadas, lo cual puede ser en algunos casos un plus que favorezca la demanda de un trabajo de auditoría conjunta.
- Es un medio eficaz para reforzar la independencia del auditor, frenar la amenaza de familiaridad y favorecer el ejercicio del escepticismo profesional.
- Ayuda a conseguir una transición tranquila entre el auditor obligado a rotar y el nuevo auditor una vez finalizado el plazo máximo.

Por lo anterior, parece necesario reflexionar sobre qué medidas o actuaciones podrían ponerse en práctica para animar y convencer a la adopción de la auditoría conjunta. Además, quizá procedería plantearse si en algunos casos debería exigirse a determinadas entidades, aunque no entren dentro del alcance del artículo 17 del RUE.

VI.3. Análisis coste-beneficio de la auditoría conjunta

No cabe duda de que la opción de decantarse por la auditoría conjunta requiere un análisis de coste-beneficio que permita concluir que la medida es adecuada y proporcionada para cumplir los objetivos que se persiguen.

Algunos estudios concluyen que su coste adicional no es tal que pueda suponer un impedimento importante, incluso se indica que puede suponer un menor coste a la hora de sustituir a uno de los dos auditores, pues como apuntaba anteriormente, a la hora de cambiar de auditor y optar por el auditor conjunto, la transición será más «suave».

En cualquier caso, la posible carga adicional que pueda conllevar la auditoría conjunta para la entidad auditada se puede ver compensada por las ventajas que puede proporcionar a la entidad y los usuarios del informe de auditoría, al contar con la experiencia, visión y trabajo de dos firmas de auditoría.

VI.4. Informe del ICAC sobre auditoría conjunta

En diciembre de 2021, a consecuencia, entre otros motivos, de las sugerencias que desde el Consejo General de Economistas (CGE) veníamos haciendo, el ICAC creó un grupo de trabajo, en el que participaron representantes de las dos corporaciones de auditores de España, para el análisis de la situación de la coauditoría en España.

En concreto, desde CGE-REA aportamos informes, artículos y estudios en relación con este tema; entre otros, el informe que publicamos ese mismo año, al que hicimos mención con anterioridad.

Con la documentación recibida de los miembros del grupo creado, el ICAC valoró la situación del mercado de la auditoría y la aceptación de esta modalidad de auditoría. Como resultado de su análisis y valoración, publicó el «Informe sobre Auditoría Conjunta» en el que se analizan los estudios existentes en los que se exponen argumentos a favor y en contra de la implantación de la auditoría conjunta de forma obligatoria, y se consideran sus efectos en aspectos como la calidad de la auditoría, su coste y la concentración del mercado de auditoría.

Las principales conclusiones del informe del ICAC fueron las siguientes:

- La adopción de cualquier tipo de medida sobre la coauditoría requiere la evaluación de sus efectos considerando una doble perspectiva: el impacto en la calidad de la auditoría y el impacto en el funcionamiento del mercado.
- Desde la perspectiva de la calidad, la evidencia empírica disponible no es suficientemente robusta para afirmar que exista un efecto indiscutible sobre la calidad. Sin embargo, señala que algunas investigaciones apoyan la idea de que la auditoría conjunta con ca-

rácter voluntario conduce a una mayor percepción de la calidad en la auditoría por los usuarios del servicio, y por ello están dispuestos a pagar unos honorarios superiores. El peso de los impactos positivos y negativos de la concentración del mercado en la calidad de la auditoría puede depender de los segmentos de mercado.

- La coauditoría puede incrementar la competencia en el mercado y disminuir los elevados índices de concentración existentes. No obstante, incluso en los mercados con coauditoría obligatoria los índices de concentración siguen siendo elevados.
- Otro efecto en el mercado es el potencial incremento de costes. Sin embargo, la horquilla es tan amplia que no es posible determinar la importancia de este incremento.

En su informe, el ICAC concluye que no existe una evidencia suficientemente clara que permita concluir que la implantación de un régimen de auditoría conjunta con carácter obligatorio suponga un incremento de la calidad y, sin embargo, sí supondría un incremento de los costes.

En definitiva, el ICAC entiende que se necesita un análisis más profundo, detallado y específico del impacto de la coauditoría sobre la calidad, la concentración y los costes. Además, para valorar la situación actual y explorar posibles soluciones, considera necesario recabar la opinión de todas las partes afectadas (usuarios, supervisores, auditores y auditados).

VI.5. Plan de trabajo del IAASB

Por su parte, en Europa, como señalé al principio de este artículo, el debate está servido desde hace tiempo, y ahora está cobrando un nuevo impulso ya que el IAASB lo ha incorporado en su agenda para 2024-2027 (Plan de Trabajo del IAASB para 2024-2027) en la que contempla un posible nuevo estándar a desarrollar en dicho periodo. Esperamos que este nuevo proyecto del IAASB anime también a nuestros reguladores para que esta modalidad de auditoría se extienda en nuestro país.

VII. La figura del auditor privado colaborador en el ámbito del Sector Público

Habida cuenta del destinatario de este artículo y sus potenciales lectores, a continuación, me gustaría centrar esta parte de mi exposición en la actividad del auditor de cuentas privado en el ámbito del Sector Público, y que se extiende a distintas actuaciones tales como son las auditorías en ejecución del Plan Anual de Auditorías del Sector Público, las actuaciones del auditor mercantil de componentes del grupo consolidado; y los informes de procedimientos acordados en aplicación del artículo 13.3. bis de la Ley 38/2003 General de Subvenciones y verificación de la cuenta justificativa de las subvenciones.

La figura del auditor privado viene recogida por la disposición adicional segunda de la Ley General de Presupuestos, en la Ley General de la Seguridad Social (artículo 115.1 del Real Decreto Legislativo 8/2025, de 30 de octubre) y en el Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades de Sector Pú-

blico Local. Y ha sido desarrollada en la norma Técnica de relación con auditores en el ámbito del Sector Público del 31 de diciembre de 2020 de la IGAE.

La colaboración tiene su justificación en la insuficiencia de recursos de la IGAE, de la Intervención General de la Seguridad Social, de la Intervención General Delegada o del Interventor de las Entidades Locales.

La norma contempla la extensión del cumplimiento de los requisitos de independencia e incompatibilidad para los auditores públicos a los auditores privados como si se trataran de personal dependiente de la IGAE en cualquier auditoría y cualquiera que sea su alcance. Este aspecto ya se recoge en la disposición adicional segunda de la Ley General de Presupuestos: *«la colaboración de sociedades de auditoría o auditores de cuentas, que deberán ajustarse a las normas e instrucciones que determine aquélla (IGAE). En particular, las relativas a la protección de la independencia y la incompatibilidad del personal auditor susceptible de generar influencia»*.

Adicional a este marco legislativo y a la norma técnica mencionada, el auditor de cuentas privado debe aplicar las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP) que han sido adaptadas a las normas internacionales de auditoría, es decir, las NIAES-SP (Norma Internacional de Auditoría-España-Sector Público) para los trabajos de auditorías de cuentas referidos a cuentas anuales, aprobadas mediante la Resolución de la IGAE de 25 de octubre de 2019, acompañadas de las respectivas normas explicativas, de un glosario de términos y de un Código de Ética para la Auditoría Pública, que complementa las normas sobre incompatibilidad e independencia de la IGAE.

Además, el 22 de mayo de 2023, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) aprobó la Resolución por la que se aprueba la adaptación al Sector Público de las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad y de la Norma Internacional de Auditoría 220 (Revisada), que modifica las normas anteriores de calidad que desde el año 2020 se han venido aplicando a las auditorías de cuentas anuales por la IGAE y por los Órganos de Intervención Local. En la Comisión de Normas del Sector Público constituida para la adaptación de la norma previa de 2019 participó el REA-CGE.

En cuanto a los requisitos para la contratación, el primer aspecto a tener en cuenta es la obligación de justificar la ausencia de medios que debe estar recogida previamente en el Plan Anual de Control Financiero y, por tanto, debe estar identificada con una/s auditoría/s concreta/s. Ya el Informe del Tribunal de Cuentas de 2009 señaló que no puede alegarse *«el carácter reservado de las funciones de control, y también debe acreditarse que no es posible satisfacer la necesidad mediante la cooperación y asistencia de la Diputación Provincial»*.

El propio Tribunal de Cuentas en su informe de la fiscalización relativa a la organización y los resultados del control interno, así como a las actuaciones de control financiero de los ayuntamientos, ejercicio 2020, emitido el 21 de diciembre de 2022, pone de manifiesto la no cobertura de puestos dentro de los órganos de intervención local y esta insuficiencia de medios (ver la tabla siguiente incluida a continuación).

CUADRO 3.
PERSONAL ADSCRITO AL ÓRGANO DE INTERVENCIÓN DE LOS AYUNTAMIENTOS POR TRAMOS DE POBLACIÓN,
EJERCICIO 2020

Tramos de población	N.º Aytos. remiten inform.	Personal adscrito al órgano de intervención o equivalente					
		Puestos reservados a funcionarios de habilitación nacional		Puestos de trabajo de los subgrupos A1 o A2 o equivalente		Puestos de trabajo de los subgrupos C1 o C2 o equivalente	
		Puestos definidos	Puestos ocupados	Puestos definidos	Puestos ocupados	Puestos definidos	Puestos ocupados
Más de 250.000 h.	15	23	18	251	218	475	370
De 50.001 a 250.000 h.	117	86	64	334	254	631	550
De 5.001 a 50.000 h.	901	360	268	650	500	2.251	1.995
De 1.001 a 5.000 h.	1.232	324	282	309	254	1.120	978
De 1 a 1.000 h.	2.633	640	558	409	382	653	599
Total	4.898	1.433	1.190	1.953	1.608	5.130	4.492

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obrantes en la Plataforma de Rendición de Cuentas de las Entidades Locales

De los 99 Ayuntamientos de la muestra obtenida por el Tribunal de Cuentas en su informe, solo ocho ayuntamientos realizaron una valoración previa de los medios personales organizativos y materiales disponibles.

Un segundo aspecto en relación con el pliego de contratación del auditor colaborador, desde el punto de vista de los auditores, es la solvencia técnica o profesional del auditor de cuentas privado, esto es, las condiciones de capacidad, aptitud, y competencia. La dificultad en la concreción de este aspecto se encuentra en que no existe ninguna capacitación legal específica para el ejercicio profesional de la auditoría en el Sector Público.

La autoevaluación de la independencia del auditor privado de acuerdo con la legislación vigente para el Sector Público, el régimen de incompatibilidades y el compromiso con la confidencialidad, así como el deber de ejercer el juicio y escepticismo profesional a lo largo de todo el proceso de la auditoría, también son aspectos recogidos en la Norma Técnica y que deben formar parte del pliego de contratación. El Real Decreto 424/2017 prevé una incompatibilidad específica que debe considerarse en el ámbito local: no es posible haber realizado o estar realizando en el mismo año o en el año anterior otros trabajos para la entidad, sobre áreas o materias respecto de las cuales deba pronunciarse el auditor en su informe. En este mismo sentido, la Ley de Contratos del Sector Público también establece otra prohibición que es la de adjudicar contratos que impliquen supervisión o control a sujetos que realicen las actividades que son objeto de control.

En el contenido de los pliegos de prescripciones técnicas deberán especificarse:

- La sujeción de todas las actuaciones a las normas de auditoría aplicables al sector público (NASP).
- Calendario de ejecución y presupuesto de auditoría.
- Objetivos de la auditoría, tipos de la auditoría y alcance del trabajo.

- Programa correspondiente a cada área en que se divide la auditoría, o necesidad de preparar el programa por el adjudicatario.
- Régimen de papeles de trabajo y su expresa pertenencia a la entidad local.
- Régimen de pagos, de abonos a cuenta, garantías, valoraciones y certificaciones parciales.
- Tipo de relación con el órgano de dirección de la contratación y régimen de supervisión.
- Aspectos de forma y contenido del documento en el que se concrete el trabajo.

Precisamente el Cuaderno Técnico nº 3 del CGE-REA, sobre «Planificación, ejecución y resultados de las auditorías públicas en el Sector Público Local» (páginas 14 a 18), recoge, entre otros aspectos, el proceso de contratación de los auditores y las cuestiones relevantes que han de contener los pliegos de cláusulas administrativas y de prescripciones técnicas.

Todo lo mencionado en los párrafos anteriores pone de manifiesto que la participación privada en el ámbito de la auditoría pública, en la figura del auditor colaborador, va más allá de una opción recogida en las leyes, sino que se encuentra desarrollada a través de las normas a las que el auditor privado está obligado, documentando y comprometiéndose con los requisitos de independencia, incompatibilidad y calidad.

VII.1. Ámbito objetivo de ejecución de las Auditorías Públicas

A nivel estatal la auditoría pública se ejercerá, tal como recoge el artículo 163 de la LGP conforme al Plan Anual de Auditorías, sobre todos los órganos y entidades integrantes del Sector Público Estatal, «sin perjuicio de las actuaciones correspondientes al ejercicio de la función interventora y del control financiero permanente, y de las actuaciones sometidas al ejercicio de la auditoría privada de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, impuestas a las sociedades mercantiles estatales por la legislación mercantil», y conforme al RD 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

Los datos del Inventario de Entes del Sector Público (INVENTE) señalan que, al 26 de junio de 2023, el número de entes públicos en todas las administraciones (estatal, autonómica y local) es superior a 5.000 entes; de los cuales aproximadamente un 37 % asumen la forma jurídica de Sociedades Mercantiles, un 19 % la de Organismos Autónomos u Organismos Autónomos Administrativos, un 17 % son Fundaciones y un 14 %, consorcios. Las sociedades mercantiles y entidades públicas empresariales están sometidas al Plan General de Contabilidad del sector privado, esto es a la Ley de Auditoría de Cuentas y a su Reglamento de desarrollo, de 2015 y 2021, respectivamente, y una parte de ellas son auditadas por auditores inscritos en el ROAC.

Las Entidades Locales (ayuntamientos, diputaciones, cabildos, consejos insulares, comarcas, áreas metropolitanas o mancomunidades) ejercen el control sobre más del 60 % de los entes públicos registrados. Estos datos ponen de manifiesto el peso que la Administración local tiene en la eficiencia y eficacia del Sector Público.

VII.2. Ejecución de del Plan de Auditorías

El Plan Anual de Auditorías, elaborado en base a riesgos, es una herramienta importante para el desarrollo de una actividad de control eficaz y eficiente. La elaboración del Plan en base a riesgos requiere una evaluación previa para identificar aquellos que puedan constituir una amenaza al cumplimiento de los principios de las Administraciones y de sus entes públicos, y de la Ley y el Derecho, y requiere definir sus niveles de tolerancia.

Si acudimos a la definición de riesgo recogida en el artículo 31 del citado RD 424/2017, este es «la posibilidad de que se produzcan hechos o circunstancias en la gestión sometida a control susceptibles de generar incumplimientos de la normativa aplicable, falta de fiabilidad de la información financiera, inadecuada protección de los activos o falta de eficacia y eficiencia en la gestión». Este enfoque recogido en la ley debería producir un mayor desarrollo de las auditorías operativas como revisión independiente, objetiva y confiable sobre si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones del gobierno operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y sobre si existen áreas de mejora.

El Plan Anual de Auditorías también requiere identificar los recursos públicos o privados para su ejecución y debería identificar, en su caso, aquellos riesgos que pudieran quedar fuera de la planificación, por falta de disponibilidad de recursos. Esto último no se contempla, pero no deberían quedar fuera de la auditoría pública la organización, actividades y programas que deban ser auditados en base a riesgos, o al menos trasladar este déficit en auditorías al órgano de gobierno de la administración correspondiente y que no esté limitada a la disposición de recursos de la Intervención.

En la Administración local se establece que el 80 % del presupuesto general consolidado debería estar auditado dentro de un plazo de 3 años, mediante la aplicación de la modalidad de control financiero. Sin embargo, tal como señala el informe del Tribunal de Cuentas para una muestra de 99 ayuntamientos, «solo consta que en 18 ayuntamientos se hayan realizado este tipo de actuaciones en 2020 y 24 ayuntamientos no auditaron las cuentas de sus entidades dependientes cuya realización era obligatoria. Las limitaciones de medios expuestas ponen de manifiesto la dificultad de que se pueda alcanzar el control eficaz que asegure, con medios propios o externos, el control efectivo de, al menos, el 80 % del presupuesto general consolidado del ejercicio mediante la aplicación de las modalidades de función interventora y control financiero y en el transcurso de tres ejercicios consecutivos y en base a un análisis previo de riesgos, el 100 % de dicho presupuesto, que prevé el artículo 4.3 del RCIL».

Curiosamente, el Plan Anual de Auditorías no forma parte de la información a remitir a la IGAE y sí el resumen de resultados de Control Interno.

El propio Tribunal de Cuentas, en el informe de la fiscalización mencionado del ejercicio 2020, emitido el 21 de diciembre de 2022, pone de manifiesto que la remisión en plazo fue del 51 % (con anterioridad al 30 de abril del año siguiente). A junio 2022, seguían sin remitir información el 36 % de los Ayuntamientos, un 87 % no elaboró Plan Anual de Control Financiero, un 55 % no elaboró el resumen anual de resultados del Control Interno y, un 96 % no elaboró planes de acción.

En su informe, el Tribunal de cuentas detectó carencias en los Planes Anuales «tales como la falta de inclusión de las actuaciones de control permanente cuya realización deriva de una obligación legal o de actuaciones de auditoría pública. Además, en algunos de los análisis de riesgo realizados no se concretaron las áreas críticas de riesgo, ni los criterios y elementos tenidos en cuenta para su elaboración, análisis que resulta fundamental para orientar el control».

El mismo informe indica que de los 132 ayuntamientos con población superior a 50.000 habitantes, solo 69 ayuntamientos han realizado auditorías públicas en 341 entes públicos.

La colaboración de auditores privados es necesaria para el cumplimiento de este requisito legal y del objetivo de la ley de desarrollar un control interno eficaz del Sector Público Local. Sin embargo, y recogiendo los datos del mencionado informe del Tribunal de Cuentas, «el 51 % de los ayuntamientos examinados aprobaron normas internas en materia de control interno, de desarrollo y adaptación a lo dispuesto en el RCIL, si bien algunas eran genéricas y reproducían, fundamentalmente, la normativa estatal, y otras solo se referían a la función interventora». Por tanto, un 49 % de los Ayuntamientos no ha desarrollado normas en materia de control Interno, las desarrolladas atribuyen el control interno a la Intervención y no como un proceso en el que participan todos los empleos públicos y participantes en el ejercicio de la función pública, y no permiten identificar y evaluar los riesgos que le son propios.

VII.3. Planificación de la auditoría

Respecto a la actividad preliminar a la planificación de la auditoría, el apartado 5.3.2.1. Actividad Preliminar, de la Norma Técnica de la IGAE sobre la relación con auditores en el ámbito del sector público (NTRASP), dispone que, además de cumplir con la autoevaluación de la independencia y de las situaciones de incompatibilidad del auditor, el auditor colaborador propondrá al responsable de la auditoría, bien directa o indirectamente a través del director de auditoría, la documentación que se considere necesaria solicitar a la entidad auditada, antes de que el responsable de la auditoría envíe el oficio de comunicación de inicio de la auditoría a la entidad auditada.

VII.4. Rendición de cuentas y auditores privados nombrados mercantilmente en componentes de cuentas consolidadas

Una parte fundamental del control del Sector Público es la obligación de rendir cuentas e informar sobre la actividad económica, financiera y presupuestaria abarcando todos los organismos y entes. No obstante, el nivel de cumplimiento en los plazos de rendición de cuentas de entidades locales que publica el Observatorio de rendición del Tribunal de Cuentas respecto a las cuentas del año 2021, excluidas las entidades locales menores, Navarra y País Vasco, es bajo ya que solo remitieron en plazo las cuentas el 59,39 % de los entes públicos. Esta cifra está por debajo del 67,36 % obtenido en 2019 y ligeramente superior al año 2020, año de la pandemia. A 29 de junio de 2023 continúan sin remitir las cuentas de 2019 al Tribunal de cuentas un 11 % de las entidades locales.

Un aspecto novedoso para considerar en las cuentas a remitir del ejercicio 2022 es la obligación de elaborar cuentas anuales consolidadas, recogido en la Orden HAC/836/2021, de 9

de julio, que aprueba las normas sobre consolidación de cuentas anuales en el sector público local, a remitir el 16 de octubre de 2023 por todas las entidades locales, ayuntamientos y órganos supramunicipales con una población mayor a 50.000 habitantes. Si acudimos a los datos del INE, el número de municipios con población superior a 50.000 habitantes al 1 de enero de 2022 asciende a 151 ayuntamientos, que tendrá que asumir esta obligación en su próxima remisión de cuentas. La colaboración por parte del auditor privado como auditor nombrado mercantilmente para distintos entes consolidables va a ser necesariamente estrecha con el auditor público, y se contempla en la Norma Técnica de Relación entre Auditores en el ámbito público de 2020.

Detalle extraído el 29 de junio de 2023 del Observatorio de rendición de cuentas del Tribunal de Cuentas.

OBSERVATORIO DE RENDICIÓN.

EVOLUCIÓN DE LOS NIVELES DE RENDICIÓN POR TIPO DE ENTIDAD

Tipo de entidad local	Ejercicio 2019		Ejercicio 2020		Ejercicio 2021	
	En plazo	A fecha actual	En plazo	A fecha actual	En plazo	A fecha actual
Ayuntamiento	69,47 %	90,92 %	59,53 %	88,57 %	61,14 %	83,51 %
Diputación Provincial	73,68 %	100,00 %	63,16 %	100,00 %	63,16 %	92,11 %
Cabildos y Consejos Insulares	60,00 %	100,00 %	20,00 %	100,00 %	40,00 %	100,00 %
Comarca	80,26 %	97,37 %	76,32 %	97,37 %	84,21 %	97,37 %
Mancomunidad	46,58 %	72,27 %	39,26 %	68,19 %	41,25 %	59,95 %
Área metropolitana	100,00 %	100,00 %	66,67 %	100,00 %	66,67 %	100,00 %
Total	67,36 %	89,21 %	57,68 %	86,74 %	59,39 %	81,41 %
Entidad local menor	52,87 %	83,33 %	47,07 %	81,17 %	48,57 %	71,6 %

Nota: No se incluye información relativa a las Entidades de Navarra y País Vasco.

Los objetivos marcados por el Real Decreto 424/2017, que toman en consideración las Normas Internacionales de auditoría, reconocen que una gestión eficaz y eficiente del Sector Público Local requiere una gestión eficaz y eficiente de la auditoría. El primer paso es la elaboración del Plan Anual en base a riesgos que apoye la asignación eficaz de recursos escasos de auditoría pública. Para ello, es necesario hacer un diagnóstico y tomar en consideración tanto los posibles convenios con otras administraciones como la participación del auditor privado en la ejecución del Plan. Pero, además, y al hablar de control interno del Sector Público, es importante el cambio cultural de trasladar que el control interno lo ejercen todos los empleados públicos y no es exclusivo de la Intervención Estatal, Local o de las Comunidades Autónomas o de los Órganos de Control Externo como el Tribunal de Cuentas. Otro proceso que, en base al resultado de la fiscalización del tribunal de cuentas, requiere no una mejora sino un impulso inicial para involucrar a la administración en Planes de Acción que mejoren esta eficacia y eficiencia, y la transparencia sobre los mismos.

VII.5. Informes de procedimientos acordados en aplicación del artículo 13.3. bis de la Ley 38/2003 General de Subvenciones (LGS) y verificación de la cuenta justificativa de las subvenciones

Una parte importante de la actividad financiera del sector público y, por tanto, de las Administraciones Públicas a todos los niveles (estatal, autonómico y local) se canaliza a través de subvenciones, con el objetivo de dar respuesta a toda una serie de demandas sociales y económicas de personas y entidades tanto públicas como privadas (otras administraciones y organismos públicos, sociedades mercantiles, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro y personas físicas).

En estos casos, la colaboración del auditor de cuentas tiene un carácter de control preventivo y contribuye al reforzamiento del control interno del Sector Público. Tal como señala el artículo 15 b) de la Ley General de Subvenciones, las obligaciones de las entidades colaboradoras son «comprobar, en su caso, el cumplimiento y efectividad de las condiciones o requisitos determinantes para su otorgamiento, así como la realización de la actividad y el cumplimiento de la finalidad que determinen la concesión o disfrute de la subvención».

El auditor de cuentas inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) tiene la competencia respecto a la acreditación del nivel de cumplimiento de los plazos de pago que está regulada en la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en operaciones comerciales. La presentación del Informe de Procedimientos Acordados (IPA) es un requisito obligatorio recogido en el artículo 13.3 bis de la Ley 38/2003 para la obtención de la condición de beneficiario de concesiones. El Reglamento de la Ley General de Subvenciones, en su artículo 22.bis, detalla los procedimientos a ejecutar por el auditor de cuentas para la elaboración del IPA.

Asimismo, y tal como se regula en el artículo 74 del Reglamento de desarrollo de la Ley General de Subvenciones, la cuenta justificativa de la subvención concedida debe ir acompañada de un informe de procedimientos acordados (IPA) emitido por un auditor de cuentas inscrito en el ROAC.

VII.6. Otros informes de procedimientos acordados elaborados por auditores de cuentas

- Informe de Procedimientos Acordados sobre reducción de emisión de gases efecto invernadero (GEI): art. 5 b) de RL 309/2022, Real Decreto 309/2022, de 3 de mayo, por el que se establece el mecanismo de compensación de costes indirectos para los sectores y subsectores industriales a los que se considera expuestos a un riesgo significativo de fuga de carbono durante el periodo 2021-2030.
- Informe de procedimientos acordados-Electrointensivos: Real Decreto 1106/2020, de 15 de diciembre, por el que se regula el Estatuto de los consumidores electrointensivos, artículo 5.c, en el cual se solicita informe de auditor ROAC que certifique el cálculo correcto del valor añadido bruto de cada uno de los últimos tres años, o los datos de proyecciones para instalaciones de menos de un año de existencia.
- Informe de Procedimientos Acordados-Ecoembes:

CUADRO 8.
AUDITORÍAS PÚBLICAS LLEVADAS A CABO EN LOS AYUNTAMIENTOS, POR TRAMOS DE POBLACIÓN,
EJERCICIO 2020

Tramos de población	N.º Aytos. remiten inform.	Auditorías públicas			
		N.º Aytos.	%	N.º EE dptes. auditadas	Importe anual contratos
Más de 250.000 h.	15	13	86,67	115	984.063,71
De 50.001 a 250.000 h.	117	56	47,86	226	1.179.985,76
De 5.001 a 50.000 h.	901	123	13,65	210	977.667,40
De 1.001 a 5.000 h.	1.232	19	1,54	24	61.174,90
De 1 a 1.000 h.	2.633	2	0,08	4	7.840,00
Total	4.898	213	4,35	579	3.210.731,77

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obrantes en la Plataforma de Rendición de Cuentas de las Entidades Locales

CUADRO 1.
NIVEL DE CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DEL ARTÍCULO 218.3 DEL TRLRHL POR PARTE DE LOS ÓRGANOS DE INTERVENCIÓN DE LOS AYUNTAMIENTOS, POR TRAMOS DE POBLACIÓN, EJERCICIOS 2019 Y 2020

Tramos de población	N.º Aytos.	2019		2020			
		Remisión en plazo		Remisión en plazo		Remisión de información a 22/06/2022	
		N.º	%	N.º	%	N.º	%
Más de 250.000 h.	15	15	100,00	15	100,00	15	100,00
De 50.001 a 250.000 h.	125	78	62,40	90	72,00	117	93,60
De 5.001 a 50.000 h.	1.069	622	58,19	683	63,89	901	84,28
De 1.001 a 5.000 h.	1.682	693	41,20	910	54,10	1.232	73,24
De 1 a 1.000 h.	4.715	1.563	33,15	2.205	46,77	2.633	55,84
Total	7.606	2.971	39,06	3.903	51,31	4.898	64,39

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos obrantes en la Plataforma de Rendición de Cuentas de las Entidades Locales

VIII. Conclusiones

- Podemos afirmar que la necesidad de transparencia en relación a la información sobre sostenibilidad resulta incuestionable. El siguiente paso es la necesaria homogeneización y calidad de la misma, en los diferentes sectores e internacionalmente. Este trabajo que se está realizando actualmente por la UE, es imprescindible.
- España se encuentra entre los países más comprometidos y que más ha avanzado en la adaptación de la normativa europea a la española. Los poderes públicos son conscientes de que la calidad de la información sobre sostenibilidad debe ser prioritaria, así como su verificación. Creemos que la decisión de que sea el Instituto de Contabilidad y Auditoría

de Cuentas quien articule la elaboración y la verificación es la solución más acertada para alcanzar su éxito.

- La información que se va a elaborar en los informes de sostenibilidad es novedosa para todos los profesionales, amplia y diversificada. Ello va a requerir la participación de expertos de diferentes materias y con un conocimiento muy riguroso de las mismas. Las entidades deberán contar con economistas cualificados, internos o externos, que son quienes mejor conocen a la empresa y su entorno, por lo que deberían ser ellos quienes coordinaran y dirigieran la información que se pretende.
- Sin duda el papel de los auditores de cuentas es esencial en el proceso de verificación de la información financiera, reconociéndose a nivel nacional e internacional. El rigor en el trabajo, el escepticismo profesional, el conocimiento de las empresas y su independencia son valores que lo avalan. La decisión de que los verificadores deban cumplir unos rigurosos requisitos para su ingreso en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del ICAC y que tengan que cumplir una formación anual obligatoria como ya se exige a los auditores de cuentas refleja la relevancia que el legislador español da a la verificación de esta información. El REA, como registro especializado del CGE, asume este reto para garantizar la gestión de calidad de dichos informes.
- El CGE-REA siempre ha considerado la formación de auditores como una cuestión estratégica. Los tiempos de «cambios» que vivimos hacen que la complejidad de los negocios de las entidades auditadas aumente y que sea necesario poner la vista en las nuevas necesidades de formación a corto y medio plazo. Así, nos encontraremos con aspectos tales como las normas de la gestión de la calidad en las firmas de auditoría; nuevos requerimientos tecnológicos; normativa en información corporativa de sostenibilidad, la propuesta de Norma Internacional de Auditoría para entidades menos complejas; y la coauditoría, entre otros.
- En otro orden de consideraciones, la auditoría tiene un problema con las nuevas generaciones que se observa en la paulatina caída de profesionales que se incorporan al sector de la auditoría, y es necesario buscar fórmulas para atraer y retener talento para asegurar el relevo generacional.
- En base a los últimos datos del examen de acceso de auditores al ROAC, en el ICAC se creó un grupo de trabajo para introducir novedades en el modelo del examen cuyas conclusiones principales fueron: realizar exámenes de menor duración; consolidación de ejercicios para las siguientes convocatorias; convocatorias más transparentes; introducir la digitalización en el examen propuesto; facilitar la comprensión en la redacción, y aumentar la frecuencia en las convocatorias.
- La mayoría de los estudios con los que se cuenta demuestran empíricamente que la coauditoría mejora la calidad de la auditoría, bien sea porque se incrementa el conocimiento técnico, porque se incrementa la independencia del auditor, o porque se dan ambos efectos. Si bien, no debe obviarse que hay estudios que concluyen que no hay efectos apreciables en la calidad del servicio.

- Respecto a los costes de la auditoría conjunta, siguiendo algunos de los argumentos que se pueden ver en el informe realizado por el REA, parece que lo importante no es determinar si hay o no incremento de costes, sino preguntarse qué incremento de costes resulta socialmente aceptable para incrementar la calidad de la auditoría y reducir el alto nivel de concentración existente en el mercado.
- En definitiva, el impulso y la adopción de medidas que favorezcan la coauditoría requiere de un profundo análisis coste-eficiencia donde se sometan a estudio de forma global los beneficios y costes de su introducción. En cualquier caso, no me cabe duda de que esta modalidad supondría una contribución positiva para la mejora de la competencia en el mercado de auditoría y permitiría que las empresas de auditoría de menor dimensión pudieran alcanzar mayores cuotas de mercado.
- La auditoría del Sector Público, no es solo un componente del control interno, sino que es un impulsor independiente y objetivo de este. Al hablar de quién ejerce el control interno en el Sector Público, este debe hacerse extensivo a todos los empleados públicos y todos aquellos que ejercen la función pública en las organizaciones o entes, en las actividades, programas o procesos en los que intervengan. Los órganos de auditoría del Sector Público promueven y extienden la cultura de control interno a través de sus informes y más concretamente a través de sus recomendaciones, además de contribuir al cumplimiento de la legalidad mediante las auditorías de cuentas anuales y de cumplimiento normativo.
- La auditoría pública se enfrenta al mismo reto de la mayor parte de las organizaciones privadas, que es la gestión de recursos escasos o claramente insuficientes. Es en este entorno en el que el auditor colaborador participa de la actividad de los órganos que llevan a cabo las auditorías públicas en las distintas administraciones. La función de auditoría pública en base a riesgos supone marcar como objetivo la eficacia y eficiencia de la función de auditoría.
- Los órganos de gobierno de la Administración debe conocer de forma expresa las auditorías públicas sobre las áreas críticas de riesgo o de cumplimiento normativo no planificadas por falta de recursos, tales como auditorías de cuentas anuales obligatorias u otras de cumplimiento de la legalidad que no llegarán a ejecutarse.
- El escenario actual de auditorías públicas no planificadas, y en consecuencia no llevadas a cabo o fuera de plazos, debe ser gestionado desde un diagnóstico inicial de la disponibilidad de la Intervención General, Delegada o Local, y del modelo de control interno de los órganos y entes públicos para llevar a cabo las auditorías necesarias en base a riesgo.
- En el horizonte de la auditoría pública, la actividad del auditor de cuentas colaborador, formado y conocedor del marco de las normas de auditoría del sector público es imprescindible para un control interno eficaz que contribuya a una mayor transparencia.