

Evolución de la auditoría de cuentas en España: situación actual y perspectivas de futuro

Estefanía Palazuelos Cobo

Departamento de Administración de Empresas
Universidad de Cantabria
estefania.palazuelos@unican.es

Lucía Sañudo Martín

Facultad de CC. EE. y Empresariales
Universidad de Cantabria
lucia.saudó@alumnos.unican.es

Javier Montoya del Corte

Departamento de Administración de Empresas
Universidad de Cantabria
javier.montoya@unican.es

RESUMEN:

Este trabajo se enmarca dentro del proceso de reforma al que ha sido sometida la regulación legal de la auditoría de cuentas en España en los últimos años. El objetivo que se plantea es analizar la evolución de determinadas variables relevantes relacionadas con el ejercicio de esta actividad profesional, de tal manera que se contribuya a explicar su situación actual y sus perspectivas de futuro. Para conseguirlo, se revisa la información divulgada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en sus Boletines Oficiales para el período 2004-2013. Los principales resultados obtenidos evidencian las enormes dificultades experimentadas por el sector en los diez últimos años, hasta llegar a una situación actual marcada por la existencia de algunos interrogantes que plantean importantes incertidumbres de cara a su desarrollo en el futuro. Estos resultados son de interés para varios colectivos implicados, entre los que destacan los organismos reguladores, las Corporaciones representativas de auditores, los futuros auditores y otros investigadores.

Palabras clave: Auditoría, Auditor individual, Mercado de auditoría, Auditoría obligatoria y voluntaria, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

ABSTRACT:

This paper falls within the framework of the reform process that has been subjected to the regulation of the auditing in Spain in recent years. The aim is to analyze the evolution of certain relevant variables related to the exercise of this profession, so as to help explain their current situation and their future prospects. To achieve this, we revise the information disclosed by the Institute of Accounting and Auditing in their

Official Bulletins for the period 2004-2013. The main results show the huge difficulties experimented by the sector in the last ten years, reaching a current situation characterized by the existence of some questions that posed significant uncertainties facing its development in the future. These results are of interest to various groups involved, most notably regulators, corporations representing auditors, future auditors and other researchers.

Keywords: Auditing, Individual auditor, Audit market, Mandatory and voluntary audit, Institute of Accounting and Auditing.

1. INTRODUCCIÓN

A finales de 2014, el Ministerio de Economía y Competitividad del Gobierno de España propone la actualización de la regulación legal de la auditoría¹, a fin de poder adaptarla a las directrices marcadas por la Unión Europea (UE). En este sentido, algunas de las medidas recogidas en la nueva Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, cuya entrada en vigor está prevista para junio de 2016, han encontrado la firme oposición de los profesionales habilitados para el ejercicio en este país, principalmente bajo la voz de las Corporaciones que les representan: el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) y el Registro de Economistas Auditores + Registro General de Auditores (REA+REGA). Mario Alonso Ayala, Presidente de la primera, afirma rotundamente: “La ley no satisface a las Corporaciones de auditores; ni a los profesionales; ni a otros reguladores; ni a los partidos políticos; [...] ni siquiera al propio Consejo de Estado” (El Economista, 2015).

El objetivo de este trabajo es analizar la evolución de determinadas variables relevantes relacionadas con el desarrollo de la auditoría en España, entre las que destacan las diferentes categorías de auditores existentes, la facturación por la prestación del servicio y la naturaleza obligatoria o voluntaria de los trabajos que se realizan. Dentro del marco de reforma de la regulación legal que está aconteciendo, se espera que el examen de estos y otros aspectos relacionados contribuyan a explicar en mayor medida la situación actual de la auditoría en España y sus perspectivas de futuro, tema de enorme relevancia y preocupación a día de hoy para el conjunto de la profesión auditora (Puig de Travy, 2015).

Con esta finalidad, se lleva a cabo un trabajo de campo consistente en revisar la información contenida en los Boletines Oficiales emitidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en los últimos diez años disponibles (2004-2013). En cada uno de ellos, en cumplimiento de las funciones que tiene encomendadas, este organismo pone a disposición pública una serie de datos estadísticos que sirven para evaluar la situación de la auditoría en España. En total, se extraen 320 observaciones referentes a ocho variables, que constituyen la base para guiar el análisis de resultados efectuado.

Entre las evidencias obtenidas, cabe destacar principalmente las siguientes: la gran mayoría de inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) figuran como no ejercientes; se produce un notable descenso de los auditores ejercientes a

¹ A lo largo del presente trabajo, la alusión simplificada a “auditoría” y “auditor” debe entenderse dentro del contexto relativo a la auditoría de cuentas o financiera, externa e independiente, como actividad profesional regulada actualmente en España a través del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (2011).

título individual, en favor de los que trabajan en el seno de una sociedad de auditoría y de los no ejercientes; la mayor parte de los auditores ejercientes están adscritos a alguna Corporación, que tras la última unión están bastante equilibradas en el número de profesionales que representan; existe un considerable número de personas formándose a nivel práctico para ser auditores en el futuro; la facturación de las sociedades de auditoría denota una elevada concentración del mercado de auditoría, fundamentalmente focalizado en el grupo de las Big-4 (Deloitte, Ernst & Young, KPMG y PricewaterhouseCoopers); y hay un claro predominio de las auditorías de carácter obligatorio sobre las que se realizan de forma voluntaria.

Estos resultados ponen de manifiesto las enormes dificultades experimentadas por el sector de la auditoría en los diez últimos años, hasta llegar a una situación actual marcada por la existencia de algunos interrogantes que plantean importantes incertidumbres de cara a su desarrollo en el futuro. Todo ello es de interés y tiene importantes implicaciones, tanto en el ámbito profesional como en el académico.

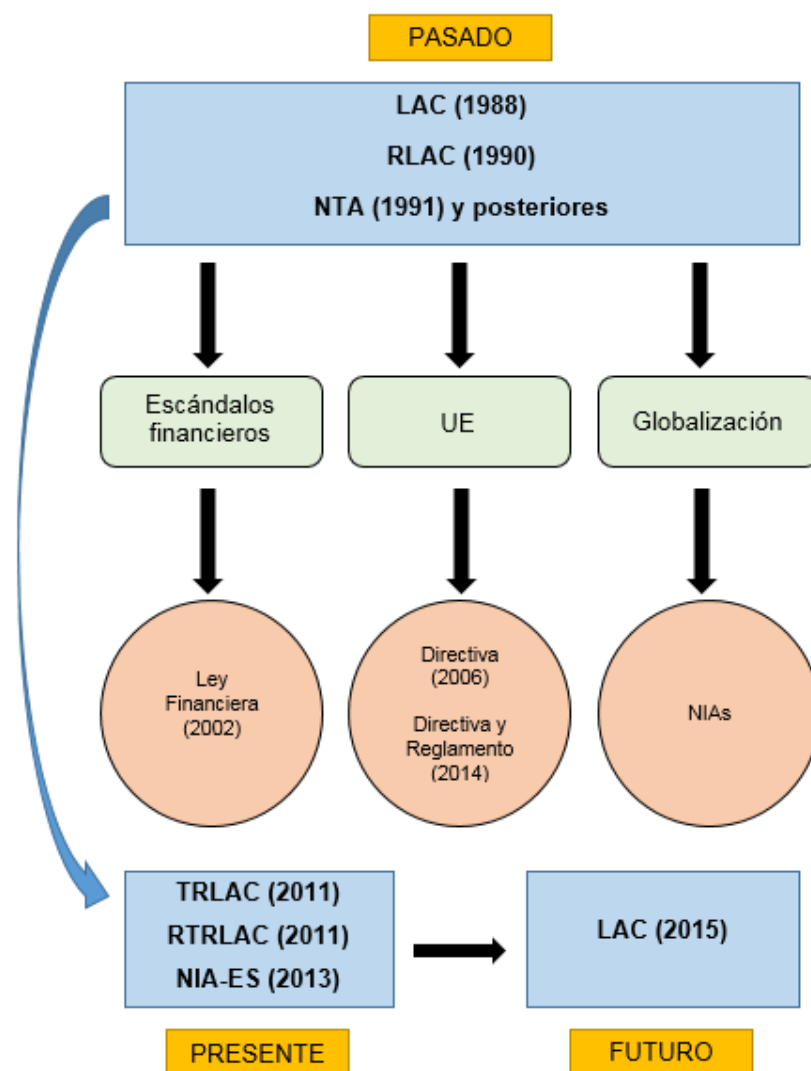
Lo que resta de trabajo se estructura como sigue. Tras esta introducción, se describe brevemente el marco teórico del estudio realizado y se plantean de forma más concreta los objetivos que se persiguen. A continuación, se describe más ampliamente la metodología de investigación utilizada. En el quinto apartado, se analizan y discuten los resultados obtenidos. Finalmente, se presentan las principales conclusiones alcanzadas y se referencia la bibliografía utilizada.

2. MARCO REGULATORIO DE LA AUDITORÍA EN ESPAÑA

La auditoría comienza a regularse formalmente en España en el año 1988. Desde ese momento, se define como una actividad profesional que debe contribuir a la transparencia y fiabilidad de la información financiera divulgada por las empresas. De esta manera, los profesionales que ejercen en este sector se convierten en agentes que asumen una función de marcado interés público. Esto se debe a que el resultado de su trabajo de revisión y verificación trasciende el ámbito de la propia empresa, llegando a terceros interesados que consultan sus opiniones para la toma de sus propias decisiones económicas (España, 1988). Por tanto, la auditoría es entendida como una actividad que cubre una necesidad social, debido a la enorme cantidad de personas y organismos que confían en la adecuada actuación de los profesionales que la ejercen (Gonzalo Angulo, 2010). Esto hace que la auditoría, desde su origen hasta la actualidad, sea una de las actividades profesionales más reguladas y controladas en este país (Martínez García, 1992; Gonzalo Angulo, 1995; Europapress, 2014).

Con el propósito de garantizar que los auditores lleven a cabo sus trabajos bajo los debidos parámetros de calidad, la legislación existente desde 1988 regula una serie de cuestiones relativas al ejercicio de esta actividad profesional, como son: el acceso al ROAC, la independencia, la supervisión pública, el régimen disciplinario de infracciones y sanciones o el cumplimiento de una rigurosa normativa para la realización de los trabajos. Esta regulación legal ha estado sujeta, a lo largo de los años, a distintas modificaciones y actualizaciones fruto, principalmente, de tres factores determinantes: los escándalos financieros acontecidos tanto a nivel nacional como internacional; la pertenencia de España al conjunto de Estados miembros de la UE; y la globalización de la economía y del mundo de los negocios en general. En el Gráfico 1 se presenta un esquema en el que se relaciona el pasado, presente y futuro del marco regulatorio de la auditoría en este país con las circunstancias más relevantes que han motivado su evolución a lo largo de las tres últimas décadas.

Gráfico 1. Evolución de la regulación legal y normativa de la auditoría en España



Fuente: Elaboración propia.

Con relación al primero de los factores señalados, cabe mencionar que desde comienzos del presente siglo se han producido en el ámbito mundial sonados escándalos financieros que han ocasionado que se ponga en duda la calidad de los trabajos de auditoría y se pierda gran parte de la confianza depositada en esta función (García Benau y Vico Martínez, 2003). Seguramente, el que más trascendencia internacional tuvo fue el caso Enron en 2001 en Estados Unidos, al provocar la desaparición del mercado de auditoría de la prestigiosa firma Arthur Andersen. La

reacción del legislador estadounidense fue inmediata, emitiendo la Ley Sarbanes Oxley (2002), que reforzaba los sistemas de control interno de las empresas y la independencia de los auditores en favor de una mayor transparencia y de la mejora en el funcionamiento de los mercados (Cortijo Gallego, 2007). Este acontecimiento tuvo implicaciones en muchos países, entre ellos España, donde ese mismo año se aprobó la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero (España, 2002), más conocida como Ley Financiera, siendo su punto más relevante el refuerzo del deber de independencia en el ejercicio de la auditoría (Gonzalo Angulo, 2010). Así, mediante esta ley se actualizó el régimen de incompatibilidades y la rotación obligatoria del auditor firmante junto con todo su equipo de trabajo. Más recientemente, escándalos financieros sucedidos a nivel nacional, como los de Bankia, Pescanova o Gowex, justifican en gran medida el endurecimiento de las disposiciones legales previstas en la nueva Ley de Auditoría de Cuentas (España, 2015).

En cuanto a la segunda circunstancia aludida más arriba, la pertenencia de España a la UE, cabe señalar que las medidas tomadas en el ámbito comunitario repercuten en el marco jurídico español, a lo que no es ajeno la regulación legal y normativa en materia de auditoría. Los casos recientes más relevantes son: por una parte, la Directiva 2006/43/CE, que ocasionó una profunda modificación de la Ley de Auditoría de Cuentas (España, 1988) y originó la aprobación del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (España, 2011) y el Reglamento que lo desarrolla, actualmente en vigor; por otra, la Directiva 2014/56/UE y el Reglamento 2014/537/UE, que son los dos principales elementos impulsores del actual proceso de reforma materializado en la Ley de Auditoría de Cuentas (España, 2015).

Por último, el tercer factor al que se hace referencia en el Gráfico 1 es el relativo al proceso de globalización, que en el ámbito de la auditoría genera la búsqueda de una armonización internacional cada vez mayor. En este sentido, es ineludible citar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), a través de las que la International Federation of Accountants (IFAC) pretende lograr auditorías de mayor calidad que sean, además, comparables a nivel mundial. En España, estas normas fueron traducidas y adaptadas al marco jurídico nacional, dando como resultado las NIA-ES, aplicables a los trabajos de revisión y verificación de las cuentas anuales formuladas a partir del 1 de enero de 2014.

Es evidente, por todo ello, que en los últimos años este país se ha enfrentado, y sigue haciéndolo en el momento actual, a un importante proceso de reforma del marco de regulación legal y normativa de la auditoría. Muchas de las disposiciones y medidas introducidas, en especial las relacionadas con la independencia, la supervisión pública y el control de calidad interno, han encontrado el firme rechazo del sector. Y es que, a su entender, el estricto cumplimiento de las mismas acarrea importantes consecuencias negativas sobre la estructura, la competitividad y el ejercicio de esta actividad profesional en el mercado (Expansión, 2015a, 2015b y 2015c).

3. OBJETIVO

Como se indica en el apartado introductorio, el objetivo principal de este trabajo es contribuir al entendimiento de la situación actual de la auditoría en España y sus perspectivas de futuro. Para ello, se analiza la evolución de determinadas variables relevantes relacionadas con esta actividad profesional, entre las que destacan las siguientes cuestiones de interés:

- Las diferentes categorías de auditores existentes.
- La pertenencia a las distintas Corporaciones representativas de auditores.
- Los profesionales no auditores que están a cargo de auditores individuales y de sociedades de auditoría.
- La facturación por la prestación del servicio, tanto en horas como en euros, de auditores individuales y de sociedades de auditoría.
- Los tipos de auditoría que se realizan, según su obligatoriedad o no.

4. METODOLOGÍA

Para conseguir el objetivo planteado, se revisan los Boletines Oficiales del ICAC publicados en los últimos diez años disponibles (2004-2013). En ellos se recogen una serie de datos estadísticos relativos a la situación de la auditoría en España. En total, se recopilan 320 observaciones referentes a ocho variables, que son las que se utilizan como base para realizar el estudio y el análisis de resultados que se aborda en el siguiente apartado. En la Tabla 1 se presentan las variables y sus distintas categorías consideradas, así como la forma de medida de cada una de ellas.

Tabla 1. Variables utilizadas para el análisis

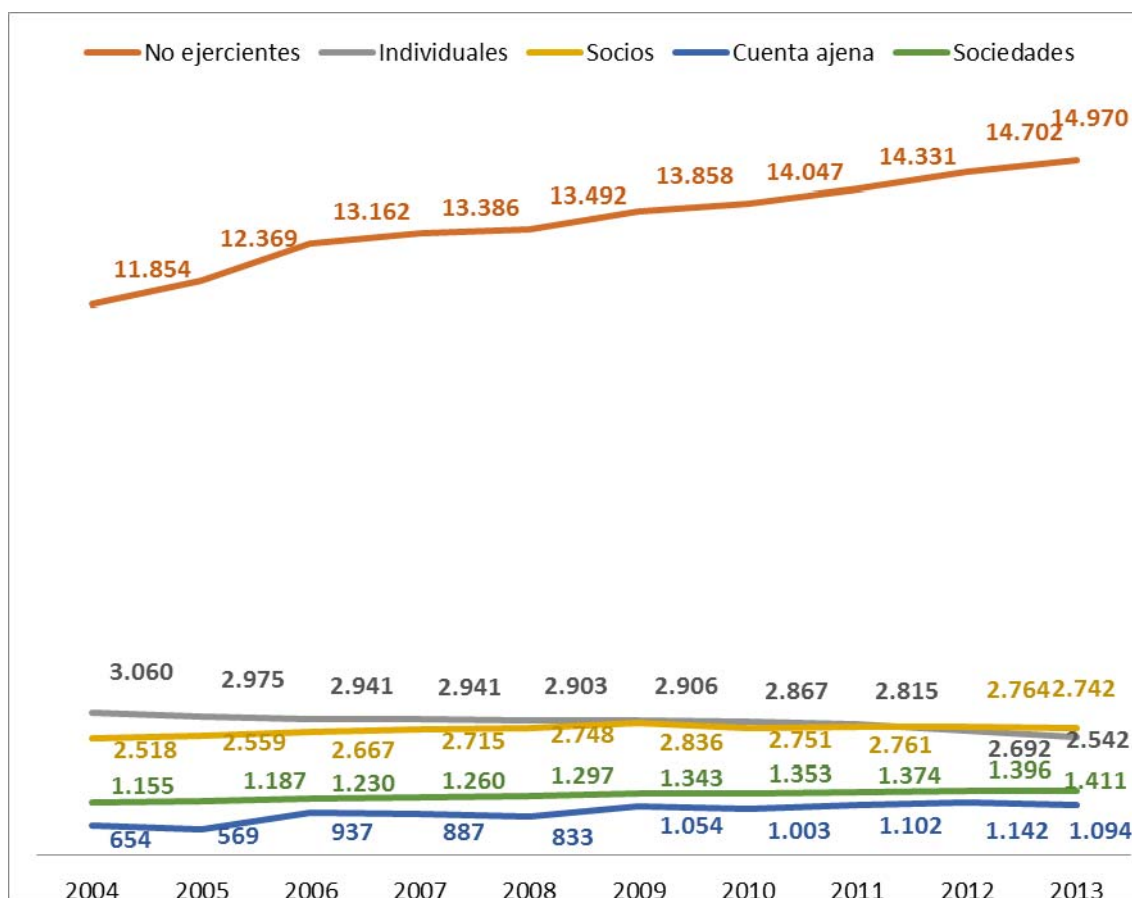
Variables	Categorías	Medida
Personas físicas y jurídicas	- Auditores individuales - Socios de sociedades de auditoría - Prestando servicios por cuenta ajena - No ejercientes - Sociedades de auditoría	Número
Corporaciones	- ICJCE - REA - REGA	Número
Profesionales no auditores	- A cargo de auditores individuales - A cargo de sociedades de auditoría	Número
Carga de trabajo	- De auditores individuales - De sociedades de auditoría	Horas
Facturación total	- De auditores individuales - De sociedades de auditoría	Euros
Facturación media por hora	- De auditores individuales - De sociedades de auditoría	Euros/hora
Distribución facturación	- De auditores individuales: ≤ 30.000 euros > 30.000 euros - De sociedades de auditoría: ≤ 6.000.000 euros > 6.000.000 euros	Porcentaje
Tipo de auditoría	- Obligatoria - Voluntaria	Número

Fuente: Elaboración propia.

5. RESULTADOS

En el Gráfico 2 se analiza la evolución de las distintas categorías de auditores existentes en el ROAC, tomando en consideración tanto las personas físicas (auditores: individuales, socios de sociedad, prestando servicios por cuenta ajena y no ejercientes) como las personas jurídicas (sociedades de auditoría).

Gráfico 2. Evolución de las categorías de auditores



Fuente: Elaboración propia, a partir de ICAC (2005-2014).

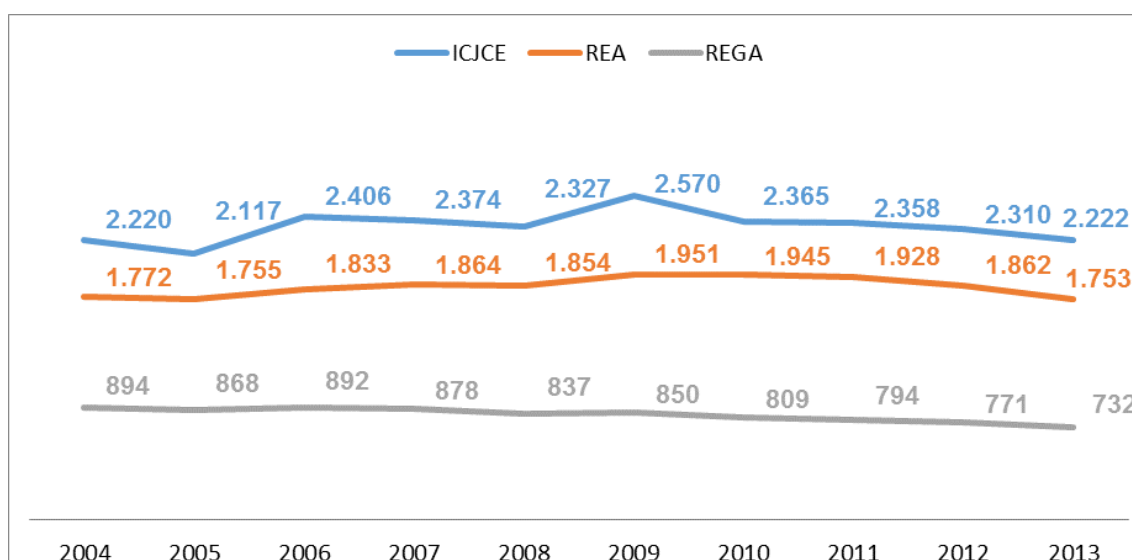
Centrando la atención en las personas físicas, cabe destacar, en primer lugar, la gran cantidad de auditores que a lo largo del período objeto de estudio se encuentran en situación de no ejercientes, que pasa de representar el 65,5% del total de auditores inscritos en el ROAC en 2004 al 70,1% en 2013, y supone un incremento del 15,3% en los últimos diez años. Además, se observa con claridad cómo los socios de sociedades de auditoría han ido ganando terreno a los auditores individuales con el paso de los años, hasta situarse por encima a partir de 2013. Así, el descenso del 20,4% de los auditores individuales se contrapone con el aumento del 8,2% de los socios de sociedades de auditoría. Esta evolución está en consonancia con el incremento del número de sociedades de auditoría en un 18,1% y de auditores que prestan servicios por cuenta ajena para alguna de estas sociedades en un 40,2%.

La lectura y análisis se estos resultados pone de manifiesto dos cuestiones fundamentales para el entendimiento de la evolución de las categorías de auditores en España desde mitad de la década pasada. Por una parte, la decadencia general en el ejercicio de esta actividad profesional; con independencia de la convocatoria bienal del examen para el acceso al ROAC (las últimas en 2008, 2011 y 2013), es cada vez mayor el número y porcentaje de auditores que renuncian a asumir la responsabilidad de los trabajos de auditoría en este país. Por otra, el auge del ejercicio en forma societaria en detrimento del individual; al margen de lo dicho en el punto anterior, aquellos auditores que deciden ejercer como tal optan por hacerlo cada vez en mayor medida bajo el nombre de una persona jurídica, como socios o bien como trabajadores asalariados que prestan servicios por cuenta ajena.

La justificación de esta situación se encuentra, entre otros motivos, en la introducción de disposiciones cada vez más restrictivas para el ejercicio de la auditoría, que dificultan enormemente la pervivencia de los auditores individuales y de las pequeñas sociedades de auditoría. En este sentido, desde la Ley Financiera (España, 2002) hasta la actual Ley de Auditoría de Cuentas (España, 2015), pasando por el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (España, 2011), se han ido intensificando las medidas dirigidas al refuerzo del deber de independencia (más incompatibilidades, más servicios prohibidos, limitación de honorarios por auditoría y por otros servicios adicionales, etc.) y a mejorar la calidad de los trabajos (véase, por ejemplo, la publicación de la Norma de Control Calidad Interno en 2013).

En el Gráfico 3 se observa la evolución de las adscripciones de los auditores ejercientes, ya sea a título individual o como socios de alguna sociedad de auditoría, a las Corporaciones que les representa como colectivo profesional: ICJCE, REA y REGA.

Gráfico 3. Evolución de la adscripción a Corporaciones



Fuente: Elaboración propia a partir de ICAC (2005-2014).

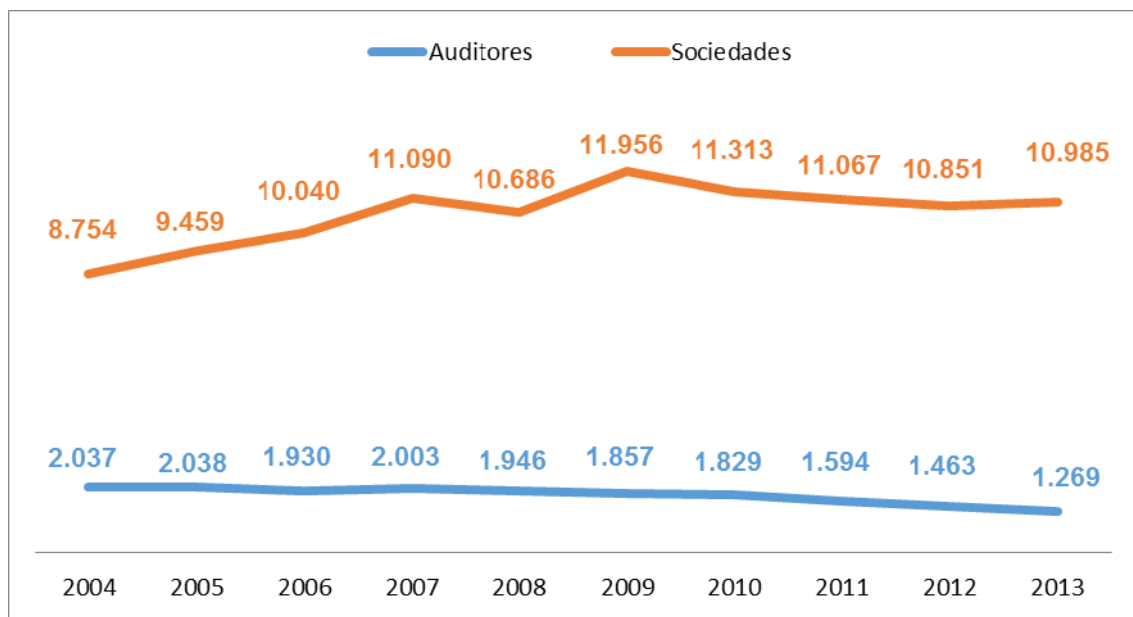
En primer lugar, es interesante destacar que, dentro de todo el periodo considerado, la mayor parte de los auditores ejercientes están adscritos a alguna Corporación, con unos porcentajes que oscilan entre el 85,7% de 2005 y el 93,5% de 2009. Esto es

indicativo de las ventajas que ofrece a los auditores pertenecer a alguna de estas agrupaciones. Así, por ejemplo, el citado porcentaje máximo se da justamente después de la aprobación del nuevo Plan General Contable, que supuso para los auditores unas enormes necesidades formativas que estos encontraron, fundamentalmente, en el seno de estas Corporaciones.

La Corporación que históricamente más auditores representa es el ICJCE, con un 46,4% de media en los diez últimos años, seguido del REA, con un 37,0%, y del REGA, con un 16,6%. Ahora bien, es importante considerar que tras la unión del REA y del REGA en 2013, la Corporación REA+REGA Auditores se convierten en la más representativa del sector (Europapress, 2013). Con esta cohesión se logra una mayor eficacia y mejora de las prestaciones, una mejor interlocución ante la Administración Pública y una articulación más idónea de la representación y defensa de los profesionales (Colegio de Economistas de Valladolid, 2014). Este hecho parece marcar un importante punto de inflexión hacia lo que muchos estiman que sería la situación ideal: la congregación de todos los auditores bajo el auspicio de una sola Corporación en un futuro lo más próximo posible (Europapress, 2013).

En el Gráfico 4 puede verse la evolución de los profesionales no auditores que trabajan a cargo de auditores individuales o bien de sociedades de auditoría.

Gráfico 4. Evolución de profesionales a cargo de auditores



Fuente: Elaboración propia a partir de ICAC (2005-2014).

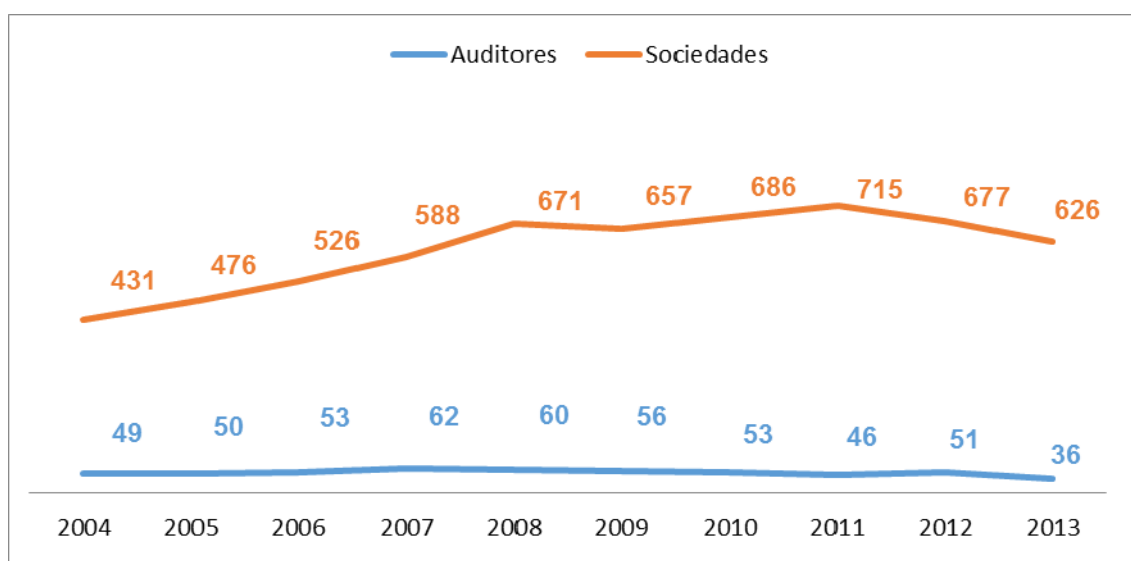
Con relación a este tema, cabe señalar que para ser auditor en España es necesario seguir los pasos y cumplir los requisitos que se citan a continuación: superar una formación de posgrado especializada en materia de contabilidad y auditoría homologada por el ICAC; adquirir una experiencia práctica mínima de 5.100 horas de trabajo en el ámbito de la información financiera, de las que al menos 3.400 horas deben ser en auditoría; y superar un examen de aptitud profesional. Pues bien, con relación a la segunda de esas condiciones, se observa un incremento general en los

diez últimos años del número de profesionales interesados en el acceso al ROAC, pasando de 10.791 en 2004 a 12.254 en 2013, que supone un aumento del 13,6%.

En este sentido, relacionado con lo señalado al inicio de este apartado, en la actualidad el 89,6% de los profesionales que se están formando lo hacen a través de sociedades de auditoría. Además, la adquisición de formación práctica tiende a realizarse cada vez más dentro de sociedades de auditoría, y no tanto de la mano de auditores ejercientes a título individual, habiéndose producido en el período considerado un aumento del 25,5% de las personas que se están capacitando en sociedades de auditoría y un descenso del 60,5% de los profesionales a cargo de auditores individuales.

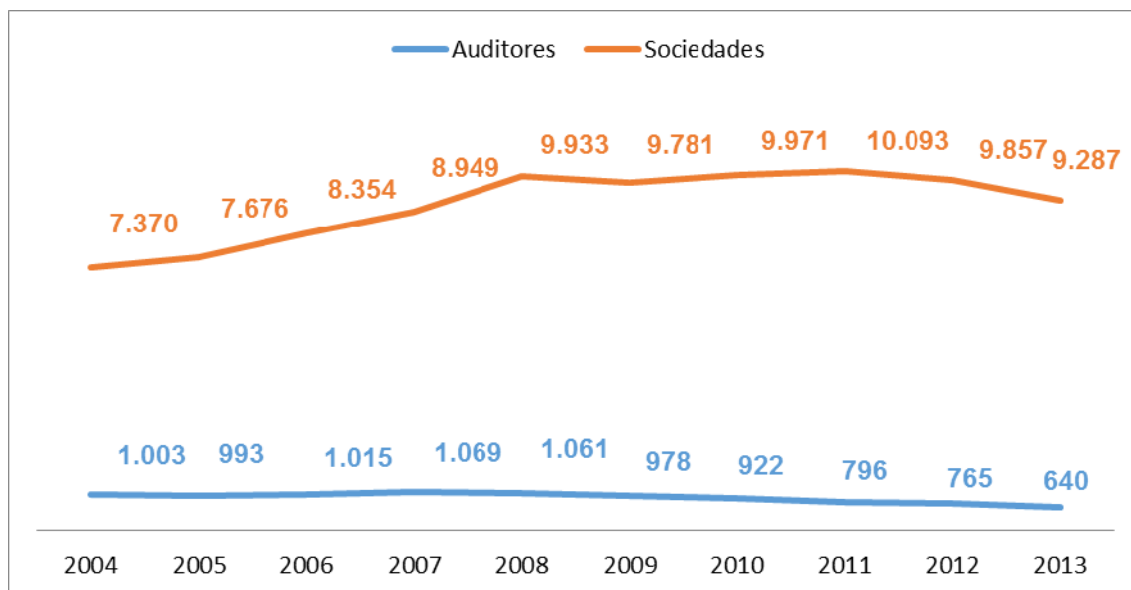
En los Gráficos 5, 6 y 7 se estudia la evolución de la facturación de los auditores individuales y de las sociedades de auditoría a través de tres variables complementarias: millones de euros, miles de horas y euros/hora.

Gráfico 5. Evolución de la facturación (millones de euros)



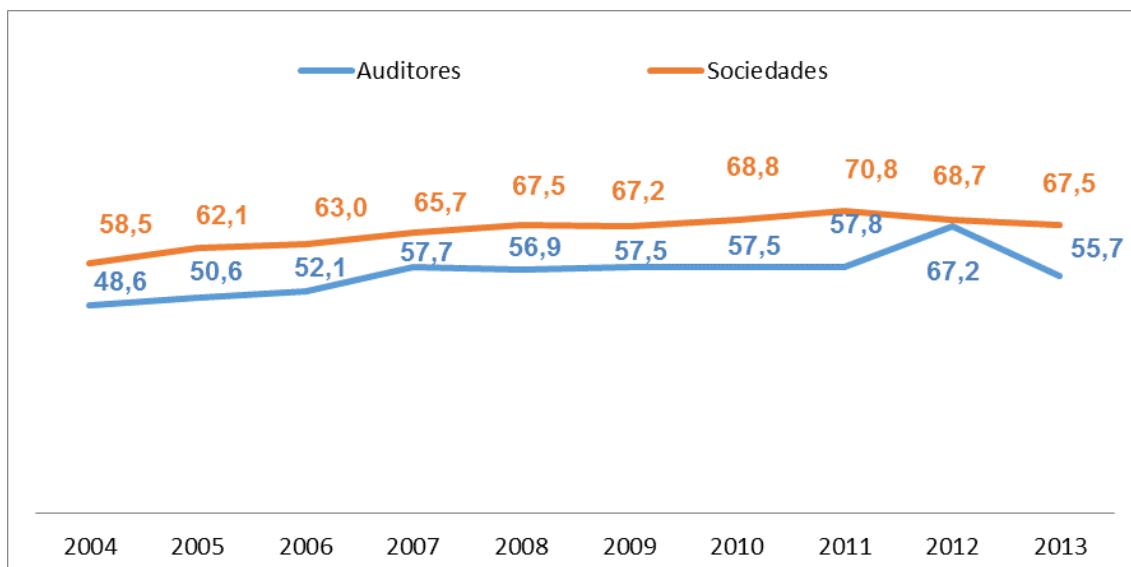
Fuente: Elaboración propia a partir de ICAC (2005-2014).

Gráfico 6. Evolución de la facturación (miles de horas)



Fuente: Elaboración propia a partir de ICAC (2005-2014).

Gráfico 7. Evolución de la facturación (euros/hora)



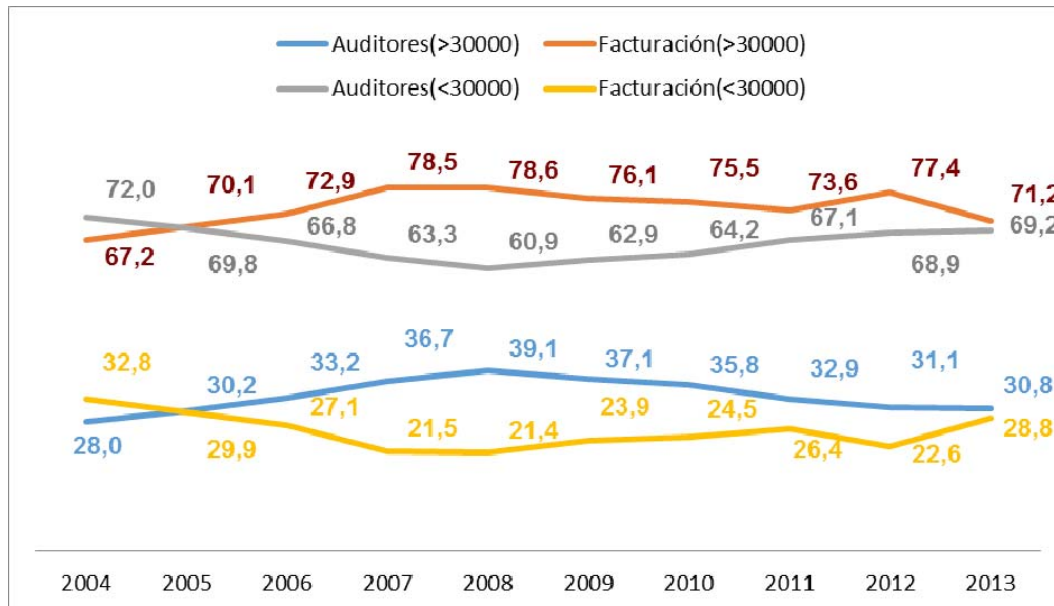
Fuente: Elaboración propia a partir de ICAC (2005-2014).

Centrando la atención en los auditores ejercientes a título individual, se observa desde 2007 un importante descenso en las tres variables consideradas. En concreto, desde esa fecha se produce una disminución del 72,2% en la facturación total, del 67% en las horas facturadas y del 3,6% en el precio de la hora facturada. Esto constituye un elemento más que demuestra las dificultades vividas por este colectivo en los últimos años, y principalmente desde el inicio de la crisis en España a finales del citado año.

En cuanto a las sociedades de auditoría, puede verse una clara evolución positiva desde 2004 hasta 2011, momento en que se produce un cambio en la tendencia alcista de la facturación total, del número de horas facturadas y del precio de la hora facturada. A diferencia de los auditores individuales, el efecto de la crisis en las sociedades de auditoría se evidencia con cierto retraso, debido fundamentalmente a la aprobación y entrada en vigor con fecha 1 de enero de 2008 del nuevo Plan General de Contabilidad. Este hecho supuso un incremento de las necesidades de las empresas al elaborar y formular su información financiera a través de las cuentas anuales, siendo las sociedades de auditoría una de las principales fuentes de consulta y asesoramiento en esta tarea (Alonso Ayala, 2008; El País, 2013).

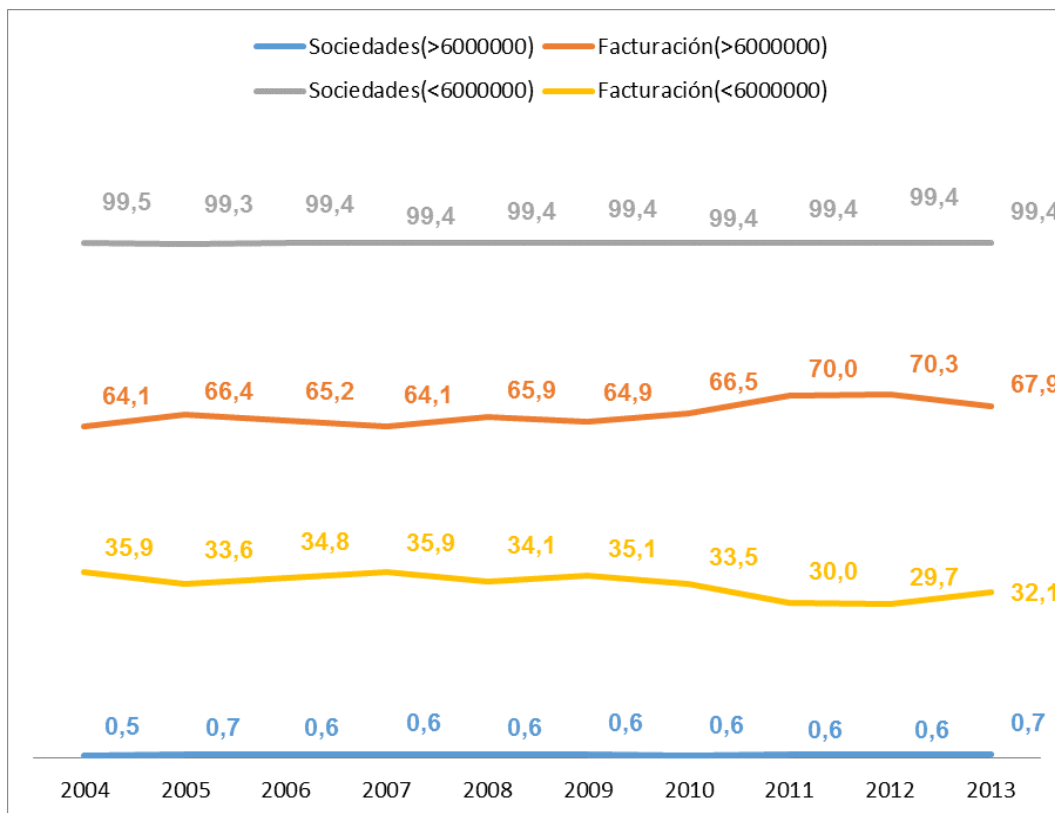
En los Gráficos 8 y 9 se examina la evolución de la distribución de la facturación y de la cuota de mercado de los auditores individuales y de las sociedades de auditoría según su tamaño. En el caso de los primeros, se dividen en dos grupos: porcentaje de auditores cuya facturación es inferior/igual o superior a 30.000 euros y porcentaje de facturación que representan estos con respecto al total. Igualmente, las sociedades de auditoría se dividen de la siguiente manera: porcentaje de sociedades cuya facturación es inferior/igual o superior 6.000.000 euros y porcentaje de facturación que representan éstas con respecto al total.

Gráfico 8. Evolución de la distribución de la facturación de auditores (%)



Fuente: Elaboración propia a partir de ICAC (2005-2014).

Grafico 9. Evolución de la distribución de la facturación de sociedades (%)



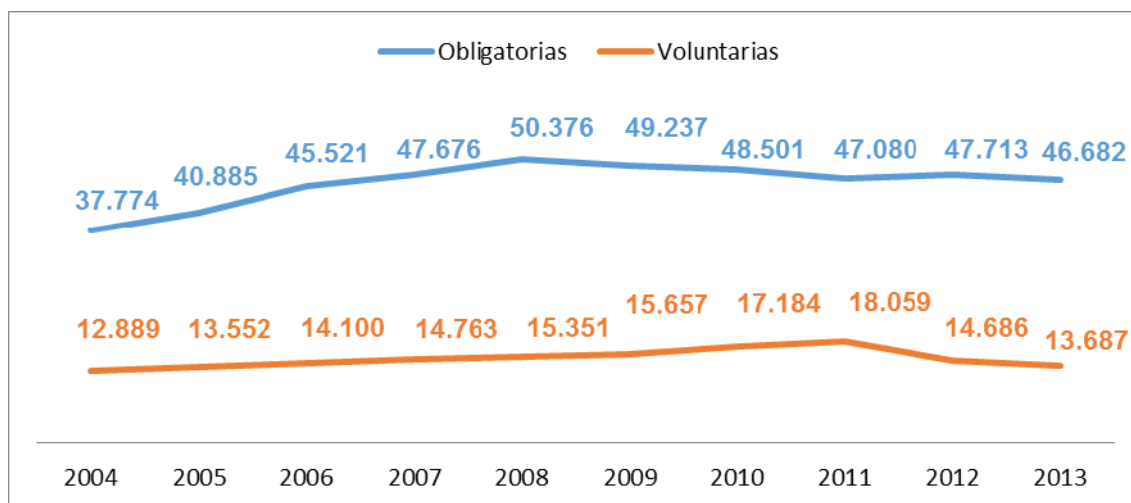
Fuente: Elaboración propia a partir de ICAC (2005-2014).

Los dos gráficos anteriores ponen de manifiesto que, en ambos casos, el mercado de auditoría en España está dominado por los auditores individuales y las sociedades de auditoría de mayor tamaño. En el caso de los primeros, en la actualidad el 30,8% de los auditores individuales facturan más de 30.000 euros, acaparando el 71,2% del total de la cuota de mercado de este colectivo. En el caso de las sociedades de auditoría esta situación es aún más pronunciada, ya que el 0,7% de ellas facturan más de 6.000.000 euros, teniendo una cuota de mercado del 67,9%.

A través de estos resultados se evidencia en el momento actual una clara concentración del mercado de auditoría en España (García Benau *et al.*, 1998), con una situación de oligopolio marcado por el poder de las Big-4. Esta situación ha sido muy discutida en los últimos años, debido a los importantes riesgos sistemáticos que se originan ante el posible supuesto de que una de estas cuatro grandes firmas pudiera llegar a quebrar (El País, 2013), debate que se ha intensificado recientemente durante el proceso de reforma emprendido con la aprobación del Proyecto de Ley de Auditoría de Cuentas (Expansión, 2015a, 2015b y 2015c).

Finalmente, en el Gráfico 10 se representa la evolución de los tipos de auditoría realizados en España, distinguiendo las auditorías obligatorias y las auditorías voluntarias.

Grafico 10. Evolución de los tipos de auditoría



Fuente: Elaboración propia a partir de ICAC (2005-2014).

Como puede observarse, históricamente el número de auditorías obligatorias se sitúa por encima de las voluntarias, representando las primeras en el último año un 241,1% más que las segundas. En concreto, aproximadamente tres de cada cuatro trabajos de auditoría que se realizan en España son de naturaleza obligatoria.

En este sentido, son varios los motivos por los cuales una empresa puede verse obligada a auditar sus cuentas anuales, entre los que destacan fundamentalmente dos: el tamaño y el hecho de que se trate de una Entidad de Interés Público (cotizada, financiera, de seguros, etc.). Respecto al tamaño, los niveles de referencia establecidos son los siguientes: activo 2.850.000 euros, facturación 5.700.000 euros y 50 trabajadores. Como se desprende del gráfico anterior, a partir de 2008 se produce un descenso continuado en el número de empresas auditadas obligatoriamente, que se explica por un aumento de las entidades que, con motivo de la crisis, ven disminuidas sus cifras de referencia hasta situarse por debajo de los niveles marcados por la legislación. Además, la Directiva 2014/56/UE propone que la auditoría sea obligatoria para las empresas con un activo superior a 4.000.000 euros y una facturación superior a 8.000.000 euros. Si esta elevación de niveles se traspusiera a España, otro importante número adicional de empresas dejarían de estar obligadas a auditarse (Montoya *et al.*, 2014).

6. CONCLUSIONES

La regulación legal de la auditoría en España se ha visto sometida a importantes modificaciones en los últimos diez años. Esta situación ha estado motivada, principalmente, por los escándalos financieros acontecidos, por la pertenencia de España a la UE y por la globalización de la economía y el mundo de los negocios en general. El objetivo de este trabajo ha sido analizar la evolución de determinadas variables relevantes relacionadas con el ejercicio de esta actividad profesional, de tal manera que se contribuya a explicar su situación actual y sus perspectivas de futuro. Para conseguirlo, se ha revisado la información divulgada por el ICAC en sus Boletines Oficiales para el período 2004-2013.

Los principales resultados obtenidos evidencian las enormes dificultades experimentadas por el sector en la última década, hasta llegar a una situación actual marcada por una férrea oposición del sector a muchas de las medidas recogidas en la nueva Ley de Auditoría de Cuentas. Así, por ejemplo, se ponen en duda aspectos tales como los siguientes: el atractivo de ejercer una actividad profesional tan regulada como criticada, la capacidad de subsistencia de los auditores individuales y de los pequeños despachos de auditoría, la reducción de la concentración de un mercado de auditoría dominado por el poder de las Big-4 y el aumento del número de empresas auditadas, ya sea de forma obligatoria o voluntaria.

Todo ello es de interés y tiene importantes implicaciones para distintos colectivos del ámbito profesional y académico. Con relación al primero de ellos, se ofrece al ICAC una base de información más completa sobre el impacto que las medidas regulatorias introducidas en los últimos años han tenido sobre la configuración del mercado de auditoría en España, que le puede servir para orientar la toma de decisiones en el presente y en el futuro próximo. Además, las Corporaciones, en representación de los profesionales del sector, pueden emplear esta información para fundamentar con mayor base sus críticas al actual proceso de reforma legal y activar medidas concretas para el logro de la mejora en el desarrollo de la actividad. En el plano académico, este trabajo pone sobre la mesa diferentes cuestiones de relevancia que merecen un mayor esfuerzo de investigación. De forma adicional, todo el escenario aquí descrito es de utilidad para aquellas personas que se estén planteando dirigir su formación de posgrado y/o su carrera profesional hacia el campo de la auditoría.

La interpretación de este trabajo, sus resultados y conclusiones debe hacerse teniendo en cuenta una serie de cautelas. En primer lugar, debe considerarse que dentro del período estudiado se ha producido una importante crisis económica con importantes implicaciones en todos los sectores de actividad, incluido el de auditoría, por lo que los resultados pueden estar influidos también por este hecho. Además, la situación analizada se circunscribe únicamente al ámbito español, no siendo en principio extrapolable a otros países. Por último, indicar que los datos examinados proceden de la información suministrada al ICAC por los propios auditores y sociedades de auditoría, pudiendo contener algún sesgo al ser éste el organismo supervisor.

Finalmente, cabe señalar que los resultados obtenidos y las limitaciones referidas abren interesantes líneas de investigación para el futuro. Así, se podría examinar el efecto real sobre el sector de la auditoría en España, tanto de las recientes modificaciones en la regulación legal y normativa como de la crisis económica iniciada en 2008, analizando la evolución de determinadas ratios y tendencias, como liquidez, solvencia, endeudamiento, rentabilidades, ingresos, resultados y trabajadores, y diferenciando distintas categorías de tamaño, como auditor individual, pequeños y medianos despachos y firmas internacionales, incluidas entre éstas las Big-4. Además, se podría estudiar también la evolución de la auditoría en otros países, preferentemente Estados miembros de la UE, a fin de establecer comparaciones que sirvan para clarificar algunos resultados. Por último, se sugiere profundizar en los análisis utilizando una metodología cualitativa basada en la opinión de los expertos, fundamentalmente de auditores de diferente tamaño, a fin de conocer su propia experiencia, cómo perciben los cambios introducidos y cuáles son sus estrategias para competir en el mercado.

BIBLIOGRAFÍA

Alonso Ayala, M. (2008) 'Gran despliegue del Instituto para explicar el PGC', *Audidores: Revista del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, no. 6, pp. 14.

Colegio de Economistas de Valladolid (2014) 'REA+REGA Auditores Unificación de servicios y cuotas 2014', 11 de abril. [Consulta: 25 abril 2015; disponible en: <http://www.ecova.es>].

Cortijo Gallego, V. (2007) *Boletín Económico de Información Comercial Española*, no. 2907, ICA, Madrid. [Consulta: 4 abril 2015; disponible en: <http://www.revistasice.com>].

El Economista (2015) 'Ley de auditoría, ¿y ahora qué?', 3 de septiembre. [Consulta: 25 septiembre 2015; disponible en: <http://www.eleconomista.es/>].

El País (2013) 'El auditor siempre gana', 14 de julio. [Consulta: 26 abril 2015; disponible en: <http://economia.elpais.com>].

España (1988) *Ley 19/1988, de 12 julio, de Auditoría de Cuentas*, Boletín Oficial del Estado no. 169, 15 de julio. [Consulta: 4 junio marzo 2015; disponible en: <http://www.boe.es>].

España (2002) *Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero*, Boletín Oficial del Estado no. 281, 23 de noviembre. [Consulta: 4 junio 2015; disponible en: <http://www.boe.es>].

España (2011) *Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas*, Boletín Oficial del Estado no. 157, 2 de julio. [Consulta: 4 junio 2015; disponible en: <http://www.boe.es>].

España (2015) *Proyecto de Ley de Auditoría de Cuentas*, Portal de la Transparencia, Gobierno de España. [Consulta: 4 junio 2015; disponible en: <http://transparencia.gob.es>].

España (2015) *Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas*, Boletín Oficial del Estado no. 173, 21 de julio. [Consulta: 27 septiembre 2015; disponible en: <http://www.boe.es>].

Europapress (2013) 'REA+REGA Auditores se convierte en la mayor Corporación de auditores, con el 60% de los profesionales', 3 de julio. [Consulta: 6 abril 2015; disponible en: <http://www.europapress.es>].

Europapress (2014) 'Los auditores salen en defensa de su profesión, una de las más reguladas y controladas', 28 de julio. [Consulta: 17 febrero 2015; disponible en: <http://www.europapress.es>].

Expansión (2015a) 'A las puertas de la nueva Ley', 6 de abril. [Consulta: 6 abril 2015; disponible en: <http://www.expansion.com>].

Expansión (2015b) 'Economía acepta modificar la Ley de Auditoría', 13 de abril. [Consulta: 19 abril 2015; disponible en: <http://www.expansion.com>].

Expansión (2015c) 'La nueva Ley de Auditoría que no convence al sector', 24 de marzo. [Consulta: 19 abril 2015; disponible en: <http://www.expansion.com>].

García Benau, M. A., Ruiz Barbadillo, E. y Vico Martínez, A. (1998) *Análisis de la estructura del mercado de servicios de auditoría en España*, VI Premio de Investigación Contable "José María Fernández Pirla", ICAC, Madrid.

García Benau, M. A. y Vico Martínez, A. (2003) 'Los escándalos financieros y la auditoría: pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis', *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*, no. 7, pp. 25-48.

Gonzalo Angulo, J. A. (1995) 'La auditoría, una profesión en la encrucijada de los noventa', *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 25, no. 84, pp. 595-629.

Gonzalo Angulo, J. A. (2010) 'El auditor tiene que ser independiente y también parecerlo', *Auditoría Pública*, no. 52, pp. 5-7.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2005-2014) *Boletines Oficiales*, nos. 62, 66, 70, 74, 78, 82, 86, 90, 94 y 97, ICAC, Madrid.

Martínez García, F. J. (1992) *La regulación de la auditoría en España. Antecedentes, pasado reciente y situación actual*, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid.

Montoya del Corte, J., Fernández Laviada, A. y Martínez García, F. J. (2014) 'Utilidad de la auditoría de cuentas: perspectiva de las PYMES en España', *Universia Business Review*, vol. 1, no. 41, pp. 80-97.

Puig de Travy, C. (2015) 'Un cortafuego que ha incendiado la auditoría', *El Norte de Castilla*, 26 abril, pp. 50-51.