

El nuevo régimen jurídico de las auditorías de cuentas de entidades de interés público: Transparencia y Comisión de Auditoría

Ana M.^a Martínez-Pina García

Presidenta del Instituto de Contabilidad
y Auditoría de Cuentas

RESUMEN

El artículo va a describir las novedades que introduce la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas junto con el Reglamento UE 537/2014, de 16 de abril, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público. En particular se van a analizar las medidas que incorpora la nueva normativa de cara a garantizar la transparencia en la labor que lleva a cabo el auditor de cuentas de entidades de interés público y la nueva configuración de la Comisión de Auditoría de estas entidades. La transparencia se consigue a través de la información que tiene que suministrar el auditor de cuentas no únicamente en el informe de auditoría sino en otros informes adicionales. La Comisión de Auditoría ve reforzada su composición y funciones con el objetivo de asumir una mayor responsabilidad en el seguimiento de la auditoría de cuentas y en la supervisión del control interno, la auditoría interna, los riesgos y la información financiera de la entidad de interés público auditada.

PALABRAS CLAVE: auditor de cuentas, entidades de interés público, transparencia, informes, Comisión de Auditoría.

ABSTRACT

The article will describe the new rules introduced by the Law 22/2015, 20 July, on Auditing, along with the 537/2014 EU regulation of 16 April, on specific requirements regarding statutory audit of public interest entities. In particular it

will analyze the measures introduced in the new regulation in order to ensure transparency in the work carried out by the auditor of public interest entities and the new role of the Audit Committee of these entities. Transparency is achieved through the information the auditor has to supply not only in the audit report but in other additional reports. The Audit Committee has a reinforced composition and functions in order to assume greater responsibility in the follow-up of the statutory audit and in the supervision of the public interest entity internal control, internal audit, risk management and financial reporting.

KEYWORDS: *statutory auditor, public interest entities, transparency, report, Audit Committee.*

1. ANTECEDENTES

1.1. La actividad de auditoría de cuentas: de la autorregulación a la regulación

La auditoría de cuentas era una actividad que hasta el año 1984 estaba regulada por normas que emanaban de las organizaciones de los profesionales de la auditoría, siendo pioneros en su emisión países como Reino Unido y Estados Unidos. A nivel internacional, en el año 1977 se constituye la Federación Internacional de Contadores (International Federation of Accountants-IFAC), que reúne a diferentes organizaciones de profesionales de todo el mundo relacionados con el ámbito de la auditoría de cuentas. La IFAC tiene entre sus objetivos desarrollar a nivel internacional normas que regulen el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

La primera norma jurídica comunitaria que reguló lo que hoy conocemos como actividad de auditoría de cuentas fue la Directiva 84/253/CE, de 10 de abril, del Consejo, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables (conocida como Octava Directiva).

El origen de la Octava Directiva, lo encontramos a su vez en otra Directiva, la ya derogada Cuarta Directiva (Directiva 78/660/CEE) que exige que las cuentas anuales de ciertas sociedades que alcanzan determinado tamaño sean controladas por una o varias personas autorizadas para efectuar este control. La Octava Directiva trató de armonizar las cualificaciones de estas personas y se traspuso al ordenamiento jurídico interno a través de la Ley 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas, que fue la primera Ley que en España reguló esta actividad.

Con el paso del tiempo, se hizo necesario reformar la Octava Directiva de 1984, fundamentalmente de cara a conseguir una mayor regulación y armonización de una actividad que con los años fue adquiriendo un papel cada vez más relevante por el interés público inherente a la misma. En este sentido, la actividad del auditor de cuentas adquiere una mayor relevancia pública en un entorno económico y empresarial, cada vez más global, en el que los agentes económicos demandan mayor transparencia y fiabilidad de la información financiera que suministran las empresas.

La reforma fue precedida de una importante reflexión en el ámbito de la Unión Europea (UE) que culminó con la aprobación de la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas. Esta norma fue mucho más ambiciosa que la primera en la medida en que ya no se limita a regular las normas de autorización para poder desarrollar la actividad de auditoría, sino que regula la actividad en sí misma, abordando cuestiones novedosas a nivel comunitario como la responsabilidad de los auditores, los comités de auditoría, los sistemas de supervisión pública de los auditores y sociedades de auditoría, el sistema de control de calidad, la independencia del auditor, la aplicación de las Normas internacionales de auditoría, el registro de los auditores de cuentas, la formación continuada, las normas de ética, la cooperación internacional, el régimen de infracciones y sanciones o la definición y disposiciones específicas relativas a las entidades de interés público.

La Directiva de 2006 obligó a todos los Estados Miembros de la UE, a modificar su normativa en materia de auditoría de cuentas. En España, la trasposición de la Directiva se llevó a cabo a través de la Ley 12/2010, de 30 de junio, que dio lugar posteriormente a la aprobación del Real Decreto legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante, TRLAC) y del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de Auditoría de Cuentas (en adelante, RAC).

1.2. Nueva normativa en 2014

Desde la primera directiva publicada en el año 1984 hasta la segunda en el año 2006, pasaron más de 20 años. En 2014, apenas 8 años después, se aprueba no únicamente una modificación de la directiva de 2006 sino un reglamento comunitario que regula ex-

clusivamente la auditoría de cuentas de entidades de interés público. Conviene por lo tanto analizar, cuales son los motivos de esta nueva regulación, cómo se ha integrado en nuestro ordenamiento jurídico interno y qué novedades incorpora.

La directiva y el reglamento europeos de 2014 surgen a raíz de la situación de inestabilidad económica y financiera por la que atraviesa la UE. Dicha inestabilidad provoca una pérdida de confianza en la información financiera que ofrecen las empresas a través de sus estados financieros auditados. A esta desconfianza han contribuido casos de empresas que a través de sus cuentas han dado una información que no era veraz, transmitiendo al lector de esas cuentas y del correspondiente informe de auditoría una situación patrimonial, de resultados o de tesorería, que poco o nada tenía que ver con la realidad. El 13 de octubre de 2010, la Comisión publicó un Libro Verde titulado «*Política de auditoría: lecciones de la crisis*» y lo sometió a consulta pública. El Libro Verde despertó un gran interés en un momento en el que se había detectado la necesidad de acometer una reforma amplia del mercado financiero, siendo la auditoría de cuentas una parte del conjunto de la reforma. No en vano, se plantea la función y el alcance que debe tener la auditoría para contribuir al fortalecimiento de la estabilidad financiera.

Las respuestas que recibe la Comisión al Libro Verde ponen de manifiesto una serie de debilidades, que deberían ser resueltas a través de la correspondiente reforma normativa y su efectiva implementación, con el objetivo de alcanzar una auditoría de mayor calidad.

No olvidemos que la auditoría de cuentas tiene una función de interés público dado que no solo la entidad auditada sino todas las personas o instituciones que se relacionan con ella, confían en la actuación del auditor. En este sentido, tanto la entidad auditada como los terceros que se relacionan con la misma pueden conocer la calidad de la información financiera sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas. La función de interés público es especialmente relevante en las auditorías de entidades que de una u otra forma canalizan el ahorro, como las entidades de crédito, las entidades aseguradoras o las sociedades que cotizan en mercados secundarios, todas ellas bajo la calificación común de entidades de interés público (en adelante, EIP). Las EIP reciben la confianza de los depositantes, asegurados o inversores, quienes demandan una auditoría de calidad.

En aras a mejorar la calidad de las auditorías de cuentas, se aprueba la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 por la que se modifica la Directiva de 2006 (en adelante, Directiva 2014) y el Reglamento (UE) 537/2014, de 16 de abril del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (en adelante, RUE 2014).

El RUE 2014, regula los requisitos que se les exige a las auditorías de EIP de cara a lograr una mayor armonización y aplicación uniforme de las normas fomentando un funcionamiento más eficaz del mercado interior europeo. Este objetivo sin embargo choca en parte con las múltiples opciones que el propio RUE 2014 otorga a cada Estado Miembro y cuyo ejercicio dispar, puede no lograr la armonización deseada.

En España, la nueva Ley 22/2015 de auditoría de cuentas (en adelante, LAC 2015), de 20 de julio, ha traspuesto la Directiva 2014 y ha incorporado únicamente ciertas opciones que el RUE 2014 otorga a los Estados Miembros, siendo el resto del texto reglamentario de directa y obligatoria aplicación. Ello supone que cuando entre en vigor la nueva normativa, con carácter general a partir del 17 de junio de 2016, quien lleve a cabo auditorías de EIP deberá tener en cuenta dos textos legales, la LAC 2015 y el RUE 2014.

Las novedades que ahora se incorporan van encaminadas en primer lugar a aumentar la transparencia del trabajo del auditor y de la información que suministra y en segundo lugar a clarificar el papel del propio auditor reforzando su deber de independencia. Junto a la labor del auditor, la Directiva 2014 también refuerza la responsabilidad de la auditada a través de la regulación de la Comisión de Auditoría de las EIP, con el objetivo de garantizar un sistema efectivo de control interno minimizando los riesgos financieros, operativos y de cumplimiento, y un aumento de la calidad de la información financiera.

Vamos a centrarnos especialmente, en el punto 2, en las novedades en materia de transparencia de las auditorías de EIP y, en el punto 3, en la nueva configuración de la Comisión de Auditoría de estas entidades, previstas en el RUE 2014 y en la LAC 2015.

Para ello y antes de entrar a analizar estas cuestiones, hay que recordar en primer lugar qué entidades son consideradas EIP, de acuerdo con lo previsto en el artículo 3.5 de la LAC 2015, desarro-

llado en el artículo 15 RAC¹. La nueva normativa recientemente modificada, considera EIP las siguientes:

- a) Las entidades de crédito, las entidades aseguradoras, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.
- b) Las empresas de servicios de inversión y las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 5.000 clientes, en el primer caso, o 5.000 partícipes o accionistas, en el segundo caso, y las sociedades gestoras que administren dichas instituciones
- c) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 10.000 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.
- d) Las fundaciones bancarias, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.
- e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 2.000.000.000 de euros y a 4.000 empleados, respectivamente.
- f) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una de las entidades contempladas en las letras anteriores.

Las entidades mencionadas en las letras b), c) y e) perderán la consideración de EIP si dejan de reunir durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, los requisitos previstos para serlo. A su vez, estas entidades tendrán la condición de EIP si reúnen los requisitos para serlo al cierre del ejercicio social de su constitución, transformación o fusión y del ejercicio inmediatamente posterior. No obstante, en el caso de que una de las entidades que participe en la fusión o de que la entidad que se transforme tuviese la consideración de EIP en el ejercicio anterior a dicha operación, no perderán tal condición las entidades resultantes si reúnen al cierre de ese primer ejercicio social los requisitos previstos para serlo.

¹ En su redacción dada por el Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre.

2. TRANSPARENCIA

La mayor transparencia que se le exige al auditor, se pone de manifiesto a través de la información que debe suministrar. En este sentido, junto a un informe de auditoría más extenso, al auditor de EIP se le exige además un informe dirigido a la Comisión de Auditoría de la auditada, un informe anual de transparencia y en su caso información a los supervisores de las EIP. Veamos las características de esta información.

2.1. Informe de auditoría

2.1.1. Objetivo

El nuevo informe de auditoría trata de aumentar la confianza de sus usuarios a través de una mayor fundamentación y motivación del trabajo llevado a cabo por el auditor de cara a su emisión. Esto ha supuesto que se añada información sobre determinados aspectos, que se detallan a continuación.

2.1.2. Novedades que se incorporan

Al informe de auditoría se le añade la siguiente información que aquí se agrupa por materias:

a) Contrato de auditoría: se debe informar sobre el órgano que ha designado al auditor (en España, con carácter general, la junta general de accionistas), la fecha de designación y la duración del contrato.

b) Independencia:

I. Declaración de que no se han prestado servicios distintos a los de la auditoría de las cuentas anuales cuya prestación está prohibida, o de que no han concurrido situaciones o circunstancias que hayan afectado a la necesaria independencia del auditor.

II. Indicación de los servicios distintos al de auditoría de cuentas cuya prestación no se prohíbe, y que el auditor haya prestado a la entidad auditada y a sus dependientes, salvo que se hubiera informado sobre estos en el informe de gestión o en los estados financieros de la auditada.

c) Ejecución de la auditoría:

I. Explicación de que la auditoría se ha planificado y ejecutado con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales, incluidas las derivadas del fraude. (esta información ya estaba prevista en las NIAS-ES y ahora se incorpora a la Ley).

II. Descripción de los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidos los riesgos evaluados de incorrecciones materiales debidas a fraude, un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos. Asimismo cuando sea pertinente en relación con cada riesgo se recogerá una referencia clara a las informaciones importantes recogidas en los estados financieros auditados.

III. Explicar en qué medida se ha considerado que la auditoría de cuentas permite detectar irregularidades, incluidas las de carácter fraudulento.

IV. Capacidad de continuar en funcionamiento: Indicación, en su caso, de las posibles incertidumbres significativas o materiales relacionadas con hechos o condiciones que pudieran suscitar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad auditada para continuar como empresa en funcionamiento. (esta información ya estaba prevista en las NIAS-ES y ahora se incorpora a la Ley).

d) Información relativa a otros informes:

I. Una opinión sobre si el contenido y presentación del informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación, indicando en su caso, las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado a este respecto.

II. Confirmación de que la opinión de auditoría es coherente con el informe adicional para la Comisión de Auditoría (que se analizará en el siguiente epígrafe).

Esta es por tanto la información adicional que ahora va constar en el informe de auditoría de una EIP, sin embargo no hay que olvidar que en el informe de auditoría de una entidad que no tiene la consideración de EIP, también se ha introducido mayor informa-

ción (aunque en menor grado) con el objetivo antes apuntado. En particular se añaden a este tipo de informes las cuestiones previstas en las letras b) I, c) I, IV, y II salvo el último inciso, y d) I. Está por lo tanto claro, que el informe de auditoría de una EIP incorpora mayor información que el de una entidad que no tiene tal consideración, articulándose dos tipos de informe en función del tipo de entidad auditada.

Una vez descritas las cuestiones que incorpora en nuevo informe, hay que tener presente que la actividad de auditoría de cuentas debe realizarse con sujeción a la nueva normativa comunitaria (Directiva 2014 y RUE 2014) y nacional, en la que se incluyen las normas internacionales de auditoría (NIAs) adoptadas por la UE.

Estas normas las emite un organismo internacional la IFAC y deben ser adoptadas por la UE. Sin embargo, en la medida en que hasta el momento no han sido adoptadas por la UE, lo han sido a nivel nacional, en nuestro caso a través de la Resolución de 15 de octubre de 2013, del ICAC, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIAS-ES).

En el conjunto de estas normas hay una serie relativa al informe de auditoría. Esta serie ha sido recientemente objeto de modificación por parte de la IFAC y por lo tanto debe ser objeto de incorporación a nuestro ordenamiento jurídico. Sin embargo, el contenido del nuevo informe de auditoría previsto en el RUE 2014, cuyas novedades hemos visto, y el previsto en las NIAs recientemente emitidas, difiere en algún aspecto. Esto nos va a llevar a que con carácter previo a la adopción de estas normas en España, debamos revisar su contenido para adaptarlo a lo previsto en el RUE 2014.

2.1.3. Conclusión

El nuevo informe de auditoría pretende en líneas generales dar más información a los usuarios del mismo acerca de los riesgos que ha considerado el auditor que podrían dar lugar a que los estados financieros que ha revisado adolezcan de incorrecciones materiales, y en su caso de hechos importantes que pudieran suscitar dudas sobre la capacidad de la empresa para continuar en funcionamiento, sin olvidarnos por supuesto de aquella información relacionada con la propia independencia del auditor.

En definitiva, se pretende dar más información sobre el trabajo del auditor y así acabar con la famosa brecha de expectativas entre el trabajo que lleva a cabo el auditor y lo que el público percibe del mismo.

2.2. Informe adicional para la Comisión de Auditoría

2.2.1. Objetivo

Ya hemos adelantado y será objeto de un posterior análisis, el nuevo papel que la Comisión de Auditoría de las EIP adquiere con carácter general en el control interno, en la elaboración de los estados financieros y también a lo largo de la ejecución del trabajo del auditor. Se fortalece la comunicación entre la Comisión de Auditoría y el auditor, manteniendo un diálogo regular que culmina en la presentación de un informe en el que el auditor explica los resultados de la auditoría, a más tardar en la fecha en que se presente el informe de auditoría. Este informe no es novedoso en la medida en que estaba previsto en la ya derogada disposición adicional decimoctava de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores con un contenido que distaba considerablemente del que ahora se exige.

2.2.2. Contenido

Este informe debe incorporar como mínimo abundante información que sin ánimo de ser exhaustivos aquí se agrupa por materias:

a) Información sobre el auditor o sociedad de auditoría

I. Cuando la auditoría haya sido realizada por una sociedad de auditoría, el informe identificará a cada uno de los principales socios auditores que han intervenido en ella.

II. Cuando el auditor o la sociedad de auditoría en el curso de la auditoría se haya servido de otro auditor que no forme parte de su misma red, o haya utilizado el trabajo de un experto externo, el informe lo indicará y confirmará que el auditor o sociedad de auditoría ha recibido una confirmación de independencia del otro auditor y/o del experto externo.

b) Independencia: el informe debe incorporar una declaración de independencia, en la que el auditor legal, la sociedad

de auditoría y los socios y responsables de la dirección de auditoría confirmen que son independientes respecto de la entidad auditada.

c) Ejecución del trabajo

I. Descripción del ámbito y del calendario de la auditoría, de la distribución de tareas entre los auditores en el caso en que la auditoría sea conjunta, información relativa a la metodología utilizada en la auditoría y a la cifra de importancia relativa.

II. Consignación y argumentación de los juicios relativos a los hechos detectados durante la auditoría que puedan suscitar dudas significativas acerca de la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento e indicación de si constituyen una incertidumbre material. Asimismo se deberá presentar una síntesis de todas las garantías, cartas de conformidad, compromisos de intervención pública y otras medidas de apoyo que se hayan tenido en cuenta a la hora de determinar la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento.

III. Se hará constar toda deficiencia significativa del sistema de control interno de la entidad auditada o de la matriz en el caso de cuentas consolidadas, así como del sistema contable; para cada una de esas deficiencias significativas, el informe adicional indicará si la deficiencia en cuestión ha sido resuelta o no por la dirección.

IV. Consignación de cuestiones significativas relacionadas con el incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias o cláusulas estatutarias que se haya detectado durante la auditoría, en la medida en que se considere que es importante para que la Comisión de Auditoría pueda cumplir sus funciones.

V. Consignación y evaluación de los métodos de valoración aplicados a las distintas partidas de las cuentas anuales individuales y consolidadas, incluyendo los posibles efectos de modificaciones de dichos métodos.

VI. En cuanto a la auditoría de cuentas consolidadas, una explicación del alcance de la consolidación y, en su caso, de los criterios de exclusión aplicados por la entidad auditada a

las entidades no incluidas en la consolidación. Asimismo se identificarán, en su caso, las partes del trabajo de auditoría que hayan sido realizadas por auditores de terceros países, que no formen parte de la misma red a la que pertenezca el auditor de los estados consolidados.

d) Relación con la entidad auditada

I. Descripción de la naturaleza, frecuencia y alcance de la comunicación con el Comisión de Auditoría, el órgano de dirección y el órgano de administración o de supervisión de la entidad auditada, indicando las fechas de las reuniones con dichos órganos.

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

III. Consignación de todas las dificultades significativas que se hayan encontrado durante la auditoría, las cuestiones significativas que se deriven de la misma y que hayan sido comentadas con la dirección o hayan sido objeto de correspondencia con esta, y las demás cuestiones que se deriven de la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, resulten significativas para la supervisión del proceso de información financiera.

2.2.3. *Conclusión*

Se puede concluir por lo tanto que con el objetivo apuntado al principio de este epígrafe, el informe recoge información muy detallada de cómo el auditor ha planificado y ejecutado su trabajo, haciendo especial hincapié entre otras, en cuestiones significativas relacionadas con el control interno de la auditada, su sistema contable, su capacidad de continuar en funcionamiento, o el cumplimiento normativo, todo ello acompañado de una declaración de independencia del propio auditor.

2.3. Informe para los supervisores de EIP

2.3.1. *Objetivo*

Este informe es el canal de comunicación entre el auditor y los supervisores de las EIP que audite. En nuestro país por lo tanto es un informe que en los casos que veremos a continuación, deberá

remitir el auditor al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones o a los órganos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras.

2.3.2. Emisión del informe

El auditor que realice la auditoría de una EIP deberá comunicar rápidamente y por escrito a los supervisores anteriores, toda información relativa a la EIP de la que haya tenido conocimiento durante la realización de la auditoría y que pueda dar lugar a cualquiera de las situaciones siguientes:

- a) Una infracción grave de las disposiciones normativas que recojan las condiciones de autorización, o que regulen el ejercicio de las actividades de la EIP.
- b) Una amenaza o duda de importancia relativa en relación con la continuidad de las actividades de la EIP.
- c) La emisión de una opinión denegada de auditoría sobre los estados financieros, o la emisión de una opinión desfavorable o con salvedades.

El auditor también deberá suministrar la anterior información respecto de las entidades que audite y tengan cierta relación de vinculación con la EIP que también esté auditando.

Esta información ya se viene suministrando actualmente, sin embargo para facilitar las tareas de supervisión la nueva normativa articula la necesidad de que haya un diálogo efectivo entre los auditores de determinadas EIP y sus supervisores. En este sentido para garantizar la comunicación adecuada entre el auditor de una entidad de crédito o una entidad aseguradora y quienes las supervisan, se debe establecer un diálogo efectivo, a cuyos efectos la Autoridad Bancaria Europea (ABE) y la Autoridad Europea de Seguros y Pensiones de Jubilación (AESPJ) emitirán, teniendo en cuenta las prácticas de supervisión vigentes, directrices dirigidas a las autoridades competentes en materia de supervisión de las entidades de crédito y las aseguradoras, en nuestro caso al Banco de España y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones.

Por último, también se promueve el diálogo con la Junta Europea de Riesgo Sistémico (JERS) creada en 2010. La función de la

JERS es la de vigilar la formación de riesgos sistémicos en la UE. Dada la información a la que pueden acceder los auditores de cuentas de entidades financieras de importancia sistémica, se considera que su experiencia puede ser útil para el cumplimiento de las funciones de la JERS. Ello ha supuesto que el RUE 2014 prevea la existencia de un foro anual de diálogo de carácter sectorial y anónimo entre los auditores de cuentas y la JERS. Para ello la Comisión de Organismos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA) organizará al menos una vez al año una reunión con los auditores de todas las entidades financieras de importancia sistémica calificadas como tales a escala internacional y autorizadas dentro de la UE, a fin de informar a la JERS de todas las novedades sectoriales o significativas relativas a esas entidades financieras de importancia sistémica.

2.3.3. Conclusión

Cuando el auditor audita cualquier entidad y en particular una EIP, la normativa le exige llevar a cabo una labor de revisión y verificación de acuerdo con unos procedimientos que le permiten adquirir un considerable conocimiento de la entidad auditada. Consciente de ello, a través de esta información a los supervisores nacionales y europeos y del diálogo efectivo y regular, se pretende poner a su disposición información que pudiera ser relevante para el ejercicio de las funciones de supervisión, todo ello en beneficio del interés público.

2.4. Informe anual de transparencia

2.4.1. Objetivo y publicación

No olvidemos que este informe ya se exigía en la Directiva de 2006 antes de la modificación de 2014 y en el TRLAC, por lo tanto se van a destacar fundamentalmente las novedades que el RUE 2014 y la LAC incorporan.

Con el fin de aumentar la confianza en los auditores y seguir ahondando en la transparencia, se les exige que hagan pública determinada información centrada fundamentalmente en cuestiones relacionadas con la estructura jurídica y de gobierno de la sociedad de auditoría, su red, el sistema de control de calidad interno o el volumen de negocios.

El informe anual de transparencia se debe publicar en un plazo máximo de cuatro meses después del cierre del ejercicio, frente a los 3 meses previstos actualmente. El informe se publicará en la página web del auditor y estará disponible en la misma mismo durante un plazo mínimo de cinco años a partir de la fecha de su publicación.

El informe se podrá actualizar una vez publicado, en cuyo caso, el auditor indicará que se trata de una versión actualizada del informe, y la versión original del mismo deberá seguir estando disponible en la página web. Los auditores y las sociedades de auditoría deberán notificar al ICAC la publicación del informe de transparencia, o la actualización del mismo cuando proceda, en la forma y en el plazo que se establezca reglamentariamente.

2.4.2. Contenido

Como novedades respecto de la información que se viene exigiendo actualmente, destacan las siguientes:

a) Si el auditor legal o la sociedad de auditoría es miembro de una red, deberá informar sobre:

I. el nombre de cada uno de los auditores que ejercen a título individual y cada una de las sociedades de auditoría que forman parte de la red,

II. los países en los que cada uno de los auditores que ejercen a título individual o cada una de las sociedades de auditoría que forman parte de la red están autorizados como auditores o tienen su domicilio social, administración central o establecimiento principal,

III. el volumen total de negocios de los auditores que ejercen a título individual y las sociedades de auditoría que forman parte de la red como resultado de las auditorías de cuentas anuales y consolidadas. Esta información comprenderá el volumen de negocios correspondiente a los servicios de auditoría de estados financieros anuales y consolidados, así como a los servicios distintos de auditoría que hubiesen prestado a las entidades de interés público y a las entidades vinculadas, en el sentido previsto en la LAC.

A estos efectos, el concepto de red está previsto en los apartados 14 a 16 del artículo 3 de la LAC como la estructura a la que pertenece un auditor o una sociedad de auditoría que tenga por objeto la cooperación, así como, que tenga claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia empresarial común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales. En todo caso se entenderá que forman parte de una misma red las entidades vinculadas al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por una relación de control en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, mediante la existencia de una misma unidad de decisión o mediante la existencia de influencia significativa en los términos previstos en el artículo 47 del Código de Comercio.

b) una descripción de las políticas del auditor legal o sociedad de auditoría en lo que se refiere a la rotación del personal y los principales socios auditores;

c) cuando no se divulgue en sus estados financieros anuales, información sobre el volumen total de negocios del auditor legal o sociedad de auditoría, desglosada en las siguientes categorías:

I. ingresos derivados de la auditoría legal de los estados financieros anuales y consolidados de EIP y de entidades pertenecientes a un grupo de empresas cuya empresa matriz sea una EIP,

II. ingresos derivados de la auditoría de los estados financieros anuales y consolidados de entidades de otro tipo,

III. ingresos derivados de la prestación, a entidades auditadas por el auditor o sociedad de auditoría, de servicios ajenos a la auditoría que estén autorizados,

IV. ingresos derivados de la prestación de servicios ajenos a la auditoría a otras entidades.

La información relativa al volumen total de negocios del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, referida en incisos I) y III) anteriores, se desglosará de forma separada por cada una de las EIP auditadas.

3. COMISIÓN DE AUDITORÍA DE LAS EIP

Como ya se ha avanzado, la Comisión de Auditoría de las entidades auditadas adquiere un papel relevante como un instrumento de control no ya del auditor sino de la propia auditada. A través de la esta Comisión se pretende alcanzar un sistema efectivo de control interno que ayude a minimizar los riesgos financieros, operativos y de cumplimiento, y a aumentar la calidad de la información financiera.

Con la nueva normativa, se aumentan las entidades a las que se exige esta Comisión, reforzándose su composición (Disposición adicional tercera de la LAC) y funciones (artículo 529 quaterdecies de texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio).

3.1. Entidades que deben tener Comisión de Auditoría

Con carácter general deben tener Comisión de Auditoría todas las EIP. Sin embargo no estarán obligadas a tener Comisión de Auditoría en el sentido previsto en la nueva normativa, las EIP que dispongan de un órgano con funciones equivalentes a las de la Comisión de Auditoría, que se haya establecido y opere conforme a su normativa aplicable. En este caso las funciones de la Comisión de Auditoría serán asumidas por el citado órgano, debiendo dichas entidades hacer público en su página web el órgano encargado de esas funciones y su composición. Es decir, se exonera a estas EIP de tener Comisión de Auditoría, en la medida en que su normativa específica haya previsto la existencia de otro órgano con funciones equivalentes que asuma las propias de dicha Comisión. En particular en las Cajas de Ahorros las funciones de la Comisión de Auditoría podrán ser asumidas por la Comisión de Control.

Por otra parte, se exonera de la obligación de disponer de Comisión de Auditoría las siguientes entidades:

- a) Las EIP cuya única actividad consista en actuar como emisor de valores garantizados por activos, según se definen dichos valores en el artículo 2, punto 5, del Reglamento (CE) n.º 809/2004 de la Comisión.
- b) Las EIP previstas en el artículo 15 del RAC que tengan tal consideración en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, tamaño o por su número de

empleados², que sean medianas y pequeñas, siempre que sus funciones sean asumida por el órgano de administración.

c) Las EIP que tengan tal consideración en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, tamaño o por su número de empleados, siempre que la normativa comunitaria permita exonerarlas y así se determine reglamentariamente. Este es el caso de las instituciones de inversión colectiva y los fondos de pensiones previstos en el artículo 15.1.b) y c) del RAC, según lo previsto en la disposición adicional decimotercera del Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre.

d) Las EIP que sean dependientes, en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, de otras EIP, siempre que concurran los siguientes requisitos:

I. Que las entidades dependientes estén íntegramente participadas por la entidad dominante.

II. Que la administración de las entidades dependientes no se atribuya a un consejo de administración.

III. Que la Comisión de Auditoría de la entidad dominante asuma también, en el ámbito de las dependientes, las funciones propias de tal Comisión y cualesquiera otras que pudieran atribuírsele.

En los cuatro casos anteriores, estas entidades harán públicos en su página web los motivos por los que consideran que no es adecuado disponer de una Comisión de Auditoría o de un órgano de

² Son las entidades previstas en el artículo 15.1 b) a e)

Artículo 15

«1.

(...)

b) Las empresas de servicios de inversión y las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 5.000 clientes, en el primer caso, o 5.000 partícipes o accionistas, en el segundo caso, y las sociedades gestoras que administren dichas instituciones

c) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 10.000 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.

d) Las fundaciones bancarias, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.

e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 2.000.000.000 de euros y a 4.000 empleados, respectivamente. (...»

administración o supervisión encargado de realizar las funciones de la Comisión de Auditoría.

Asimismo, las anteriores entidades y aquellas cuya normativa específica haya creado un órgano específico con funciones equivalentes a las de la Comisión de Auditoría en el sentido apuntado anteriormente, comunicarán estas circunstancias a las autoridades supervisoras nacionales de dichas entidades (Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores o Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones). Dicha comunicación se realizará en el plazo de un mes a contar desde que se adoptó el acuerdo societario correspondiente.

3.2. Composición de la Comisión de Auditoría

Estará compuesta exclusivamente por consejeros no ejecutivos nombrados por el consejo de administración, la mayoría de los cuales deberán ser consejeros independientes y uno de ellos será designado teniendo en cuenta sus conocimientos y experiencia en materia de contabilidad, auditoría o en ambas. Sin embargo, quedarán exentas del cumplimiento del requisito de independencia, las entidades que reúnan los siguientes requisitos:

- a) Que se trate de EIP que tengan tal consideración en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, tamaño o por su número de empleados (son las previstas en artículo 15.1 b) a e) del RAC), y tengan obligación de tener Comisión de Auditoría (es decir, quedarían exceptuadas las instituciones de inversión colectiva y los fondos de pensiones que ya hemos visto que no tienen que tener Comisión de Auditoría).
- b) Que los miembros de la Comisión de Auditoría lo sean, a su vez, de su órgano de administración.
- c) Que su normativa específica no exija la presencia de consejeros independientes en el órgano de administración.

En su conjunto, los miembros de la Comisión tendrán los conocimientos técnicos pertinentes en relación con el sector de actividad al que pertenezca la entidad auditada.

El presidente de la Comisión de Auditoría será designado de entre los consejeros independientes que formen parte de ella y deberá ser sustituido cada cuatro años, pudiendo ser reelegido una vez transcurrido un plazo de un año desde su cese.

Los Estatutos de la sociedad o el Reglamento del consejo de administración, de conformidad con lo que en aquellos se disponga, establecerán el número de miembros y regularán el funcionamiento de la Comisión, debiendo favorecer la independencia en el ejercicio de sus funciones.

3.3. Funciones de la Comisión de Auditoría

Sin perjuicio de las demás funciones que le atribuyan los Estatutos sociales o de conformidad con ellos, el Reglamento del consejo de administración, la Comisión de Auditoría tendrá, como mínimo, las siguientes:

- a) Informar a la junta general de accionistas sobre las cuestiones que se planteen en relación con aquellas materias que sean competencia de la Comisión y, en particular, sobre el resultado de la auditoría explicando cómo esta ha contribuido a la integridad de la información financiera y la función que la Comisión ha desempeñado en ese proceso.
- b) Supervisar la eficacia del control interno de la sociedad, la auditoría interna y los sistemas de gestión de riesgos, así como discutir con el auditor de cuentas las debilidades significativas del sistema de control interno detectadas en el desarrollo de la auditoría, todo ello sin quebrantar su independencia. A tales efectos, y en su caso, podrán presentar recomendaciones o propuestas al órgano de administración y el correspondiente plazo para su seguimiento.
- c) Supervisar el proceso de elaboración y presentación de la información financiera preceptiva y presentar recomendaciones o propuestas al órgano de administración, dirigidas a salvaguardar su integridad.
- d) Elevar al consejo de administración las propuestas de selección, nombramiento, reelección y sustitución del auditor de cuentas, responsabilizándose del proceso de selección, así como las condiciones de su contratación y recabar regularmente de él información sobre el plan de auditoría y su ejecución, además de preservar su independencia en el ejercicio de sus funciones.
- e) Establecer las oportunas relaciones con el auditor de cuentas para recibir información sobre aquellas cuestiones que puedan suponer amenaza para su independencia, para su examen

por la Comisión, y cualesquiera otras relacionadas con el proceso de desarrollo de la auditoría de cuentas, y, cuando proceda, la autorización de los servicios distintos de los prohibidos, sobre el régimen de independencia, así como aquellas otras comunicaciones previstas en la legislación de auditoría de cuentas y en las normas de auditoría. En todo caso, deberán recibir anualmente de los auditores externos la declaración de su independencia en relación con la entidad o entidades vinculadas a esta directa o indirectamente, así como la información detallada e individualizada de los servicios adicionales de cualquier clase prestados y los correspondientes honorarios percibidos de estas entidades por el auditor de cuentas o por las personas o entidades vinculados a este de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

f) Emitir anualmente, con carácter previo a la emisión del informe de auditoría de cuentas, un informe en el que se expresará una opinión sobre si la independencia de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría resulta comprometida. Este informe deberá contener, en todo caso, la valoración motivada de la prestación de todos y cada uno de los servicios adicionales a que hace referencia la letra anterior, individualmente considerados y en su conjunto, distintos de la auditoría legal y en relación con el régimen de independencia o con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

g) Informar, con carácter previo, al consejo de administración sobre todas las materias previstas en la Ley, los Estatutos sociales y en el Reglamento del consejo y en particular, sobre la información financiera que la sociedad deba hacer pública periódicamente, la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales y las operaciones con partes vinculadas.

3.4. Supervisión de la Comisión de Auditoría

La supervisión del cumplimiento de la normativa relativa a la Comisión de Auditoría corresponde a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sin perjuicio de la que ostenta el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en materia de supervisión de la actividad de auditoría de cuentas.

3.5. Conclusión

La nueva configuración de la Comisión de Auditoría a través de la Directiva 2014 y de la LAC, podría enmarcarse como parte de la reforma del Gobierno Corporativo que ha tenido lugar en los últimos años.

Destacan de la anterior reforma la modificación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital en 2014 dirigida a conseguir un mayor grado de implicación tanto de los propios socios a través de la junta general de accionistas como de los administradores a través del órgano de administración; el Código de buen gobierno de sociedades cotizadas aprobado en 2015 que con el mismo objetivo introduce recomendaciones de seguimiento voluntario para las sociedades cotizadas sujetas al principio de «cumplir o explicar», en el sentido de que si la sociedad decide no seguir las recomendaciones de gobierno corporativo, debe explicar los motivos que justifican su proceder; y la modificación del Código Penal en 2015 que introduce novedades en cuanto a la responsabilidad penal de la persona jurídica y de sus administradores.

La Comisión de Auditoría, que se configura como un comité dentro del propio órgano de administración de las sociedades, tiene como objetivo junto con las anteriores reformas, dotar de una mayor responsabilidad al citado órgano centrándose en la supervisión del control interno, la auditoría interna, los riesgos y el proceso de elaboración de la información financiera. Especialmente importante es la labor de la Comisión en este punto, en la medida en que con la reforma en materia de gobierno corporativo y auditoría, se pretende delimitar de forma clara la responsabilidad de la empresa —elaborar y formular las cuentas anuales individuales y en su caso consolidadas— y la del auditor de cuentas —revisar y verificar dichas cuentas— evitando cualquier injerencia en la responsabilidad de uno u otro que pudiera suponer un claro conflicto de interés.

4. CONCLUSIÓN

A través del presente artículo, se han analizado las novedades recientemente aprobadas en materia de auditoría de cuentas, centradas fundamentalmente en la transparencia que se le exige al auditor de EIP y en la labor que se encomienda la Comisión de Auditoría de estas entidades.

Como decíamos en los antecedentes, en 2010 se pusieron de manifiesto una serie de debilidades en torno a la información financiera auditada de las empresas, que se consideró debían ser resueltas a través de la correspondiente reforma normativa y de su efectiva implementación.

Es por ello indudable que la reforma que se ha acometido era necesaria y entramos ahora en la fase de su efectiva implementación. De poco valen las reformas normativas si no vienen seguidas de su correcta aplicación. Para ello es fundamental el papel de todos los agentes implicados: el auditor de cuentas que tiene que conocer la ley y adoptar las medidas necesarias para cumplirla, la entidad auditada que tiene que asumir su responsabilidad en la elaboración de la información financiera y ser consciente de que la auditoría de cuentas no es una mera formalidad sino que genera valor añadido a la calidad y transparencia de su información financiera, y por último el supervisor de la actividad de auditoría de cuentas, que tiene que contar con los recursos suficientes para hacer frente a una supervisión rigurosa e independiente del auditor, tal y como pone de manifiesto la propia normativa comunitaria.

5. BIBLIOGRAFÍA

- CAÑIBANO CALVO, Leandro; PEDROSA ALBERTO, Fernanda: «El control del cumplimiento de la información financiera: un análisis Delphi de la reacción reformista post-Enron.» Determinantes da Adopção e Desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses II (2009).
- COMISIÓN EUROPEA: «Libro Verde. Política de auditoría: lecciones de la crisis», COM(2010) 561 final.
- GARCIA BENAÚ, María Antonia; VICO MARTÍNEZ, Antonio: «Los escándalos financieros y la auditoría: pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis». *Revista valenciana de economía y hacienda*, 2003, n.º 7-I.
- GARCIA BENAÚ, María Antonia; ZORIO GRIMA, Ana; NOVEJARQUE CIVERA, Josefina: «Políticas europeas sobre auditoría en tiempos de crisis», *Revista Gallega de Economía*, vol. 22, n.º 1, 2013.
- KPMG Auditores S.L: *Manual práctico para las Comisiones de Auditoría*; Mayo 2015.