PRIMERA PARTE

FUNDAMENTOS Y CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

CAPÍTULO 1

LA FUNCIÓN DE LA AUDITORÍA EN LA SOCIEDAD CONTEMPORÁNEA. EVOLUCIÓN, CONCEPTO Y NUEVOS DESAFÍOS

CONTENIDO

OBJETIVOS:

- Analizar la función social de la auditoría de cuentas y su rol esencial como mecanismo generador de confianza en los mercados, en el contexto de la regulación europea (Reglamento 537/2014) y los nuevos retos tecnológicos.
- Definir el concepto de auditoría de cuentas, su objetivo fundamental (la emisión de una opinión técnica sobre la imagen fiel) y distinguirlo de otras acepciones del término "auditoría".
- Establecer los pilares conceptuales que rigen la metodología de la auditoría financiera moderna: el riesgo, la importancia relativa y la independencia.
- Introducir la verificación de la información sobre sostenibilidad (ESG/ASG) y la transformación digital (Análisis de Datos e IA) como las nuevas fronteras que redefinen el alcance y la ejecución de la profesión.

1.1. La función de la auditoría en la sociedad actual

En los albores de la tercera década del siglo XXI, la función de la auditoría se enfrenta a la mayor expansión de su objeto y a la más relevante transformación de sus métodos desde la revolución industrial. Los acontecimientos económicos que, a modo de escándalos financieros, ocurrieron a principios de siglo (Enron, WorldCom, Parmalat) removieron los cimientos de la profesión y cuestionaron la función del auditor. Estos eventos impulsaron reformas de calado, destacando la Ley Sarbanes-Oxley (SOX) en Estados Unidos (2002), que sentó las bases para un endurecimiento de la independencia y la supervisión.

Sin embargo, estas reformas no fueron un punto final. La crisis financiera global de 2008 demostró que los riesgos sistémicos persistían. Más recientemente, nuevos escándalos de alto perfil, como Carillion en el Reino Unido (2018) y, de forma paradigmática, Wirecard en Alemania (2020), han demostrado que la capacidad de detección del fraude y la independencia del auditor siguen siendo los núcleos de la desconfianza pública. Estos fracasos, ocurridos después de las reformas post-Enron, evidenciaron que la manipulación contable sigue siendo una amenaza latente, llevando a la Unión Europea a adoptar un enfoque regulatorio aún más estricto.

Los escándalos contables o financieros refieren a casos de revelación pública de irregularidades significativas en la información financiera o corporativa de grandes empresas, frecuentemente derivadas de fraude contable (manipulación intencionada de estados financieros) u otras formas de incumplimiento grave. Las citadas irregularidades suelen implicar métodos complejos para el uso indebido o la malversación de fondos, la sobreestimación de ingresos, la subestimación de gastos, la sobrevaloración de los activos corporativos o la infravaloración de pasivos; involucran a empleados, al auditor o a la propia corporación y resultan engañosas para los inversores y accionistas. Este tipo de «contabilidad creativa» puede constituir un fraude, y las investigaciones subsiguientes suelen ser iniciadas por agencias gubernamentales de supervisión.

La necesidad de que los estados financieros de las empresas sean auditados por un auditor externo independiente es la piedra angular de la confianza en los sistemas financieros mundiales. El beneficio de una auditoría es que proporciona seguridad de que la dirección ha presentado una visión veraz y justa (*'true and fair' view*) de su cometido financiero y la posición de la empresa.

La función del auditor trasciende la mera verificación contable. Su pilar fundamental es el **interés público**. El auditor no sirve primariamente a la empresa que abona sus honorarios, sino a la sociedad. Su cliente es el *stakeholder*: el inversor, el acreedor, el empleado y el regulador. La opinión del auditor otorga confianza y fiabilidad a la información, permitiendo el correcto funcionamiento de los mercados.

Aunque el auditor sirve nominalmente al ‹interés público›, la definición práctica de este concepto sigue siendo controvertida. Para Entidades de Interés Público (EIP), el concepto es más robusto: la independencia se refuerza, la responsabilidad hacia reguladores es explícita, y la opinión tiene efectos directos en terceros (inversores, acreedores, empleados). Para No-EIP, el ‹interés público› es más difuso: mientras que existe obligación de auditoría, la responsabilidad del auditor es primariamente contractual con la entidad auditada, no con terceros.

Esta asimetría refleja que, en la práctica, el régimen de auditoría español ha puesto históricamente un acento particular en la protección de socios minoritarios y acreedores internos, si bien la evolución normativa reciente refuerza progresivamente la dimensión de la auditoría como bien público en línea con el enfoque europeo.

Hoy, esta función de interés público se expande drásticamente. La sociedad ya no solo demanda información fiable sobre la situación financiera; exige, con igual o mayor intensidad, información fiable sobre el impacto social y medioambiental de las corporaciones. La auditoría está evolucionando para dar respuesta a la **información de sostenibilidad** (conocida como ESG por sus siglas en inglés: Environmental, Social, Governance, o ASG en español: Ambiental, Social, Gobernanza), convirtiéndose en el garante de la veracidad de los informes no financieros, un pilar clave de la nueva economía (aspecto que se desarrollará en el epígrafe 1.6).

La información de sostenibilidad se incluye en informes no financieros que evalúan el impacto de una empresa en el medio ambiente (p.ej., emisiones de CO2, gestión del agua), sus prácticas sociales (p.ej., derechos laborales, diversidad, relación con la comunidad) y la calidad de su gobierno corporativo (p.ej., ética empresarial, transparencia retributiva, lucha contra la corrupción).

La auditoría de esta información busca verificar su veracidad y evitar el «greenwashing» o «lavado de imagen verde», una estrategia de marketing engañosa que utilizan algunas empresas para aparentar un mayor compromiso con la sostenibilidad y el medio ambiente del que realmente tienen. Esta práctica confunde a los consumidores y genera desconfianza hacia las empresas que sí están comprometidas con el medio ambiente.

Las aportaciones que la auditoría realiza al sistema económico y social se mantienen y refuerzan:

1. Aumentar la fiabilidad de la información: Sigue siendo su función principal. La opinión del auditor reduce la asimetría de la información entre la dirección y los terceros interesados.
2. Ser un instrumento de asesoramiento y control: Si bien la faceta de asesoramiento se ha visto drásticamente limitada en aras de la independencia (véase 1.3), su rol de *control* (evaluando el control interno) se ha fortalecido.
3. Mitigar la asimetría informativa: La función nuclear de la auditoría reside en la reducción de las brechas de información entre los administradores y los agentes económicos externos, garantizando la eficiencia en la asignación de recursos del mercado.

En definitiva, la convergencia internacional ya no es solo contable (NIIF) o de auditoría (NIA), sino también de supervisión y, crecientemente, de sostenibilidad.

1.2. Concepto de auditoría. objetivo y situación actual

En general, una auditoría consiste en la evaluación de un asunto con el propósito de expresar una opinión sobre si dicho asunto está presentado fielmente. El término auditar es sinónimo de revisar, inspeccionar, controlar o verificar. Así, podemos hablar de tantas clases de auditoría como distintos tipos de revisión existan.

No obstante, en el contexto de este manual, el término auditoría se utilizará, salvo indicación expresa en contrario, en sentido estricto para referirse a la auditoría de cuentas anuales regulada por la Ley de Auditoría y las NIAES. El término auditoría es utilizado con cada vez más connotaciones distintas, algunas de las cuales tienen relación con la profesión contable, aunque otras no.

El cuadro 1.1 sintetiza las acepciones más extendidas que acompañan el término "auditoría".

Cuadro 1.1: Acepciones que acompañan al término *auditoría*

TIPO DE AUDITORÍA	OBJETO DE ESTUDIO	ACCIÓN
Financiera (o de Cuentas)	Cuentas anuales e información financiera histórica.	Emitir una opinión sobre si las Cuentas Anuales expresan la imagen fiel, conforme al marco normativo de información financiera aplicable.
Operativa (o de Gestión)	Gestión de la empresa: eficacia, eficiencia y economía de las operaciones y procesos.	Comprobar el grado de cumplimiento de los objetivos e identificar condiciones de mejora. Diagnosticar problemas.
Interna	Todo tipo de operaciones de la empresa, en especial el control interno y los sistemas de gestión de riesgos.	Asistir a los miembros de la organización. Actuar como órgano de control y asesor de la dirección para la mejora de procesos.
De Sistemas / Informática	Procedimientos administrativos y sistemas de control interno, y su soporte informático.	Comprobar la salvaguarda de los activos, la fiabilidad de la información económico-financiera y la adhesión a las políticas de la dirección.
De Ciberseguridad	Controles, políticas y defensas tecnológicas de la entidad frente a amenazas cibernéticas.	Evaluar la robustez de la infraestructura de seguridad de la información para proteger datos y sistemas críticos.
Forense	Detección y cuantificación de fraudes, disputas legales o litigios.	Obtener evidencia para ser utilizada en un tribunal, investigando irregularidades financieras, corrupción o blanqueo de capitales.
De Calidad	Adecuación de los productos o procesos a unos estándares predeterminados (p. ej., Normas ISO).	Contrastar el nivel de calidad de los productos o servicios de la empresa.
Social / ESG (Sostenibilidad)	Información del informe de sostenibilidad (Ambiental, Social y de Gobernanza).	Verificar el cumplimiento de la responsabilidad social de la empresa y la fiabilidad de sus indicadores de sostenibilidad (p.ej., huella de carbono).
Fiscal (o Tributaria)	Información jurídica y tributaria.	Examinar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la empresa, así como la veracidad y fiabilidad de la información preparada para la Administración Tributaria.
Medioambiental	Políticas medioambientales de la empresa.	Verificar el cumplimiento de las normativas medioambientales y el impacto de la actividad en el entorno.
Gubernamental (o Pública)	Información diversa de entidades públicas.	Función fiscalizadora (legalidad), control de la eficiencia (economía) y auditoría financiera de los fondos públicos (Tribunal de Cuentas).

Dentro de esta amplia gama de auditorías, este libro se centra exclusivamente en la **auditoría financiera o auditoría de cuentas**, es decir, aquella auditoría que se realiza conforme a normas legales y técnicas (NIA-ES, LAC, TRLSC) con el objetivo de emitir una opinión sobre la fiabilidad de los estados financieros de una entidad. Esta es la auditoría regulada profesionalmente en España e integrada en el sistema de información financiera corporativa, distinta de otras formas de auditoría que, aunque pueden ser realizadas por profesionales contables, no están sujetas al mismo régimen normativo de independencia, calidad y responsabilidad.

Las empresas preparan sus estados financieros de conformidad con un marco de principios contables generalmente aceptados relevantes para su país, también denominados ampliamente como normas contables o normas de información financiera. La presentación fiel de esos estados financieros es evaluada por auditores independientes utilizando un marco de normas de auditoría generalmente aceptadas, que establecen requisitos y orientación sobre cómo conducir una auditoría, también denominadas simplemente como normas de auditoría.

En España, las empresas formulan sus estados financieros conforme a una jerarquía de normas que incluyen el Plan General de Contabilidad (PGC) o, en el caso de sociedades cotizadas, conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). La auditoría se realiza conforme a las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas a España (NIA-ES) que transponen las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por el *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) y a los requisitos de gestión de la calidad (NIGC 1), según establece la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

▸ Definición legal (marco español vigente)

La definición legal se encuentra en el artículo 1.1 de la **Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC)**:

«Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, [...] siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.»

Esta definición sigue calificando la auditoría como una **actividad** que exige el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro, que implica, al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada. La principal crítica que ha recibido esta definición se centra en identificar auditoría como una simple "actividad", lo cual se aparta insólitamente de los criterios seguidos en los países más avanzados por las corporaciones de derecho público y por los auditores que la califican de "actividad profesional" o, simplemente, "profesión".

▸ Definición doctrinal y normativa técnica

La definición doctrinal clásica de la American Accounting Association (AAA) sigue siendo plenamente vigente:

«El proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones relacionadas con actos y acontecimientos económicos, a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas.»

Esta concepción de la auditoría, entendida como proceso, encierra varias ideas:

A. **Proceso sistemático:** El trabajo de auditoría no es aleatorio; se planifica y ejecuta conforme a normas. En España, las antiguas «Normas Técnicas de Auditoría (NTA)» han sido sustituidas por las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), adoptadas por la Unión Europea y adaptadas para España como NIA-ES por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). La auditoría es la última fase del proceso contable, diseñada para constatar si la información contable ofrece la «imagen fiel».
B. **Obtener y evaluar evidencia:** Este es el aspecto que sufre la mayor transformación metodológica. La evidencia es la convicción razonable de que los datos contables están soportados por los hechos económicos. Tradicionalmente, la obtención de evidencia se basaba en pruebas selectivas (muestreo). Hoy, la auditoría digital y el análisis de datos permiten al auditor analizar poblaciones completas, como se verá en el epígrafe 1.7.
C. **Criterios establecidos:** En la auditoría financiera, el criterio es el marco de información financiera aplicable; en España, principalmente el Plan General de Contabilidad (PGC) o las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) adoptadas por la UE.
D. **Emisión de un informe:** El producto final es el informe de auditoría, donde el auditor expresa su opinión.

Exponemos las notas características de la definición en el esquema siguiente.

Notas características de la auditoría financiera

- ✓ El proceso, actividad o profesión
- ✓ Consistente en analizar y evaluar información económico-financiera deducida de unos estados financieros
- ✓ Efectuado por profesionales cualificados e independientes
- ✓ Siguiendo un conjunto de normas, procedimientos y técnicas de aceptación común dentro de la profesión
- ✓ A fin de comunicar, mediante la emisión de un informe profesional y público, si tales estados financieros presentan o no, de forma adecuada, la imagen fiel de:
  - ◦ la situación financiero-patrimonial,
  - ◦ los resultados obtenidos,
  - ◦ los cambios en el patrimonio neto,
  - ◦ y los flujos de efectivo,
- ✓ De acuerdo con un marco normativo de información financiera.

▸ Objetivo de la auditoría financiera

La **NIA-ES 200,** apartado 3, establece que el **objetivo** de la auditoría de estados financieros es aumentar el grado de confianza de los usuarios en dichos estados. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor, no obstante, no garantiza la viabilidad futura de la entidad ni emite opinión sobre la eficiencia o efectividad con la que la dirección ha gestionado la entidad.

En España, el ICAC, organismo con capacidad vinculante, emitió las NIA-ES, que regulan las condiciones que debe reunir el auditor y su comportamiento. En ellas se define el objetivo de la auditoría de cuentas, que consiste en la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica. El auditor examina si las cuentas anuales formuladas por los administradores presentan una imagen fiel de la situación patrimonial, financiera y del resultado de la empresa conforme al marco normativo aplicable (PGC o NIIF).

1.3. Conceptos clave en auditoría financiera

Los pilares conceptuales de la auditoría se mantienen, pero su interpretación y aplicación han sido profundamente actualizados por la regulación y la tecnología. A continuación, se desarrollan los conceptos clave de la auditoría.

▸ Calidad

La definición de calidad (probabilidad de detectar errores e informarlos) sigue siendo un referente teórico. Sin embargo, el enfoque de la profesión ha pasado del "Control de Calidad" a la "Gestión de la Calidad".

Las antiguas Normas de Control de Calidad (ISQC 1) han sido sustituidas por un nuevo paquete normativo mucho más proactivo y basado en riesgos:

- **Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1 (NIGC 1 o ISQM 1)**: Exige a las firmas de auditoría diseñar e implementar un sistema de gestión de calidad basado en riesgos.
- **Norma Internacional de Gestión de la Calidad 2 (NIGC 2 o ISQM 2)**: Regula las Revisiones de Calidad del Encargo (RCE).
- **NIA 220 (Revisada)**: Aplica la gestión de calidad en el ámbito del encargo individual.

La calidad ya no es un control *ex-post*, sino un proceso de gestión de riesgos integrado *ex-ante* y durante todo el proceso de auditoría.

▸ Alcance

El alcance del trabajo del auditor podemos definirlo como el conjunto de procedimientos y pruebas de auditoría suficientes y necesarios para expresar una opinión fundada sobre los estados financieros de la entidad. Las **limitaciones al alcance** se producen cuando el auditor no puede aplicar procedimientos necesarios (p.ej., no poder presenciar un inventario físico), lo que deriva en una opinión modificada (con salvedades o denegada).

▸ Control interno

El control interno (CI) es el conjunto de métodos establecidos por la dirección para asegurar la eficiencia, prevenir fraudes, proteger activos y garantizar la fiabilidad de la información. La evaluación del CI es crucial para determinar el grado de confianza y, por tanto, el alcance de sus pruebas sustantivas.

El marco de referencia fundamental, el **Informe COSO 1992**, ha sido actualizado y sustituido por el marco **COSO 2013**. Este nuevo marco mantiene los cinco componentes, pero introduce 17 principios que deben estar presentes y en funcionamiento:

1. **Entorno de Control:** (Integridad, supervisión del Consejo, autoridad y responsabilidad).
2. **Evaluación de Riesgos:** (Identificación de riesgos, evaluación del riesgo de fraude).
3. **Actividades de Control:** (Selección de controles, controles sobre tecnología).
4. **Información y Comunicación:** (Uso de información relevante, comunicación interna y externa).
5. **Actividades de Supervisión:** (Evaluaciones continuas, comunicación de deficiencias).

El auditor moderno debe evaluar el CI de la entidad bajo este marco actualizado.

Nota. El marco COSO 2013 debe distinguirse del **COSO ERM 2017** (*Enterprise Risk Management — Integrating with Strategy and Performance*), publicado por el mismo organismo como evolución orientada a la gestión integral de riesgos empresariales. Mientras que el COSO 2013 es el marco de referencia para la evaluación del control interno en el contexto de la auditoría de cuentas, el COSO ERM 2017 amplía el enfoque hacia la integración del riesgo en la estrategia y el desempeño corporativo, siendo de aplicación principalmente en el ámbito de la gestión empresarial y la auditoría interna de entidades complejas. El auditor externo trabaja con el COSO 2013 como referente para evaluar el sistema de control interno del cliente; no obstante, en entidades que hayan implantado el marco ERM 2017, su conocimiento resulta relevante para comprender el entorno de riesgo global en el que opera la entidad auditada.

▸ Riesgo

El enfoque de riesgo sigue siendo el eje de la auditoría moderna. El modelo de riesgo de auditoría se mantiene conceptualmente:

$$\mathbf{RA = RI \cdot RC \cdot RD}$$

Donde:

- **Riesgo de Auditoría (RA):** Riesgo de emitir una opinión incorrecta (p.ej., limpia sobre cuentas con error material). El auditor busca que este riesgo sea bajo (p.ej., 5%).
- **Riesgo Inherente (RI):** Susceptibilidad de una cuenta a errores (debido a su complejidad, volumen o naturaleza), *antes* de considerar controles.
- **Riesgo de Control (RC):** Riesgo de que el CI del cliente *no* detecte o prevenga un error material.
- **Riesgo de Detección (RD):** Riesgo de que el auditor *no* detecte un error que existe y que el CI no ha capturado. Este es el único riesgo que el auditor controla mediante el alcance de sus pruebas.

El auditor evalúa el RI y el RC (que son propios del cliente) para determinar el nivel de RD aceptable.

Ejemplo numérico:

Un auditor planifica una auditoría y establece un Riesgo de Auditoría (RA) aceptable del 5% (0,05). Al analizar un área compleja como «Valoración de existencias», estima un Riesgo Inherente (RI) alto, del 80% (0,80).

Tras evaluar el Control Interno del cliente para esta área, lo considera moderadamente eficaz, estimando un Riesgo de Control (RC) del 50% (0,50).

Para determinar el alcance de sus pruebas, el auditor despeja el Riesgo de Detección:

$$RD = RA \,/\, (RI \cdot RC)$$

$$RD = 0{,}05 \,/\, (0{,}80 \cdot 0{,}50) = 0{,}05 \,/\, 0{,}40 = 0{,}125$$

Esto significa que el auditor debe diseñar sus pruebas sustantivas (Análisis de Datos, muestreo, etc.) de forma que el riesgo de no detectar un error en esa área sea de solo el 12,5%. Necesita un nivel de confianza en sus pruebas del 87,5%.

Si el Control Interno fuera muy bueno (p. ej., RC = 20%), el RD aceptable sería mayor:

$$RD = 0{,}05 \,/\, (0{,}80 \cdot 0{,}20) = 0{,}3125 \text{ o } 31{,}25\%$$

Y el auditor podría realizar menos pruebas sustantivas y más pruebas de cumplimiento.

El desarrollo completo de la evaluación del riesgo de incorreción material, incluyendo la comprensión de la entidad y su entorno, la identificación de riesgos significativos y la evaluación del sistema de control interno, se regula en la **NIA-ES 315** (Revisada 2021), cuyo contenido se desarrolla en el Capítulo 2 de este manual.

▸ Importancia relativa (materialidad)

La importancia relativa (IR) o materialidad (traducción del término en inglés *materiality*) sigue siendo un concepto de juicio profesional fundamental. El término ‹importancia relativa› es la denominación oficial en la normativa española, mientras que en la práctica profesional internacional se usa ‹materialidad›. Ambos términos se refieren al mismo concepto.

La **NIA-ES 320** define formalmente dos conceptos de materialidad: la materialidad para los estados financieros en su conjunto (*overall materiality*) y la materialidad de ejecución (*performance materiality*). A efectos pedagógicos y de aproximación a la práctica profesional de las firmas, en este manual se añade un tercer nivel, la Importancia Relativa de Planificación (IRP), que representa el umbral más restrictivo aplicado en la fase de diseño del programa de auditoría, aunque no está nominalmente definido como tal en la norma.

La IR es la magnitud (cuantitativa) o naturaleza (cualitativa) de un error u omisión que influiría en las decisiones de un usuario razonable. El auditor la utiliza en la planificación (IRP), en la ejecución (IRE) y en la emisión del informe (IRI), determinando qué errores son triviales y cuáles deben ser corregidos o informados.

La determinación de la IR implica la aplicación del juicio profesional, tal como se define en la **NIA-ES 320**. En la práctica, aunque la decisión final es del auditor, los organismos profesionales en España (como el REA o el ICJCE) suelen emplear como guías o parámetros orientativos ciertos cálculos como punto de partida.

Estos parámetros habituales suelen ser un porcentaje sobre una base de referencia, siendo los más comunes:

- Entre el 5% y el 10% del beneficio antes de impuestos.
- Entre el 0,5% y el 3% del activo total.
- Entre el 0,5% y el 3% del importe neto de la cifra de negocios.
- Entre el 3% y el 5% del patrimonio neto.

Estos porcentajes son orientativos; el auditor puede establecer justificadamente un umbral diferente si las características de la entidad lo requieren, documentando siempre las razones para apartarse de la guía estándar. Además, se recomienda mantener la consistencia de criterios entre periodos, salvo que existan circunstancias que justifiquen un cambio.

La NIA-ES 320 define la importancia relativa como el importe a partir del cual la omisión o representación errónea de una partida puede influir en las decisiones de los usuarios de los estados financieros. La determinación de la cifra concreta implica siempre juicio profesional, adaptándose a las circunstancias y riesgos de la entidad, el entorno de negocio y las expectativas de los usuarios.

La importancia relativa es inherente al trabajo del auditor de cuentas quien ha de tenerlo presente en las etapas de planificación y realización del trabajo, así como de preparación de su informe.

En relación con estos tres tipos de IR en función de las fases del proceso auditor:

$$\mathbf{IRI > IRE > IRP}$$

Siendo:

- **IRI = Importancia Relativa-Informe:** Es la materialidad global (*overall materiality*), utilizada para evaluar el efecto de los errores no corregidos en la opinión final.
- **IRE = Importancia Relativa-Ejecución:** Una cifra inferior a la IRI, utilizada para realizar las pruebas y reducir la probabilidad de que la suma de errores no detectados supere la IRI (*performance materiality*).
- **IRP = Importancia Relativa-Planificación:** Una cifra inferior a la IRE, utilizada para planificar el alcance de las pruebas y el diseño del programa de auditoría.

- **UT = Umbral de Errores Triviales:** La cifra más baja, por debajo de la cual los errores se consideran claramente insignificantes. El UT actúa como un filtro operativo: por debajo de esta cifra, las incorrecciones se consideran claramente insignificantes y no se acumulan en la hoja de errores, salvo por factores cualitativos.

Ejemplo. Importancia Relativa cuantificada en cifra única.

Una PYME (Pequeña y Mediana Empresa) o EMC (Entidad Menos Compleja) (ver 1.10) que ha alcanzado un volumen de operaciones de unos 5 millones de euros con un crecimiento anual estable de un 6% anual, ha obtenido un beneficio de 428.000 euros; en función de ello, se establece una IRI de, por ejemplo, un 10% del beneficio, es decir, 42.800 €.

Cualquier error o grupo de errores que hagan que el resultado del ejercicio varíe, en más o en menos, 42.800 €, debería tratarse como errores de una importancia relativa suficiente como para detallar los mismos en el informe de auditoría.

En función de la fórmula anterior, si consideramos la IRP la mitad de la IRE y ésta la mitad de la IRI:

$$IRI = 2 \cdot IRE = 4 \cdot IRP$$

$$IRI = 42.800\ €$$

$$IRE = 21.400\ €$$

$$IRP = 10.700\ €$$

$$UT = 42.800\ € \cdot 5\% = 2.140\ €$$

Nota: *Las proporciones presentadas (IRI = 2·IRE = 4·IRP) son meramente ilustrativas. En la práctica profesional, los porcentajes varían según la complejidad de la entidad y el juicio del auditor (véanse los ejemplos del Capítulo 14).*

▸ Independencia

Este es el concepto clave que ha sufrido la mayor transformación regulatoria. Es la piedra angular de la profesión.

La Ley 22/2015 (LAC) define la independencia como la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor. Esta sigue teniendo dos dimensiones:

1. **Independencia de mente (o de hecho):** El estado mental que permite actuar con integridad, objetividad y escepticismo profesional.
2. **Independencia de apariencia:** La prohibición de hechos y circunstancias que harían concluir a un tercero razonable que la objetividad del auditor está comprometida.

La regulación post-crisis financiera, especialmente para las **Entidades de Interés Público (EIP)** (véase 1.10), ha supuesto un endurecimiento drástico. El **Reglamento (UE) 537/2014** es la norma clave en Europa, y es de aplicación directa. Este Reglamento ha sustituido en gran medida el tradicional enfoque de «amenazas y salvaguardas» por un modelo de **prohibiciones directas**.

Los cambios fundamentales del nuevo marco de independencia para **EIPs** son:

1. **Rotación obligatoria:** Existe una rotación externa obligatoria de la firma de auditoría tras un período máximo de **10 años**, siendo esta la norma general en la UE. La legislación española (LAC) establece este máximo de 10 años, requiriendo además un período de «enfriamiento» (sin auditar a la entidad) de 4 años para la firma saliente, para preservar la independencia y evitar conflictos derivados de relaciones prolongadas.

   La rotación obligatoria es una medida paradójica en auditoría: se espera que evite la ‹captura regulatoria› (el auditor se vuelve laxo tras años de relación), pero simultáneamente genera riesgos nuevos. Un auditor novel en un cliente puede ser menos escéptico que uno experimentado (la NIA-ES 200 exige ‹escepticismo profesional›), como resultado de enfrentar complejidades desconocidas. La literatura empírica muestra resultados mixtos: algunos estudios indican mejora en la calidad post-rotación; otros muestran dificultades de transición. Este debate aún no está cerrado doctrinalmente.
2. **Límite de honorarios (Fee Cap):** Se limita la cuantía de los honorarios por servicios distintos de la auditoría (aquellos permitidos) al **70%** de la media de los honorarios de auditoría de los últimos tres ejercicios consecutivos. Esto busca evitar que el interés económico en servicios de consultoría «pese» más que el de auditoría.
3. **Refuerzo del Comité de Auditoría:** Este órgano de la entidad auditada (Comisión de Auditoría en España) adquiere un poder central, siendo el responsable de supervisar la independencia del auditor y pre-aprobar cualquier servicio permitido.
4. **«Lista negra» de servicios incompatibles:** El Artículo 5 del Reglamento 537/2014 prohíbe taxativamente la prestación de una larga lista de servicios (conocidos como *Non-Audit Services* o NAS) al cliente de auditoría EIP y a sus matrices/dependientes en la UE.

En definitiva, el nuevo marco regula estrictamente la duración y condiciones de los contratos de auditoría, limita las fuentes de ingresos no relacionadas directamente con auditoría y otorga una supervisión interna reforzada para proteger la independencia de los auditores de EIP en España.

Cuadro 1.2: Lista negra de servicios incompatibles para EIP (Art. 5, Reg. UE 537/2014)

TIPO DE SERVICIO	DESCRIPCIÓN DE LA INCOMPATIBILIDAD (NO EXHAUSTIVA)
Servicios Fiscales	Preparación de declaraciones de impuestos, impuesto sobre sociedades, cálculos de impuestos (directos e indirectos), planificación fiscal y otros servicios de asesoramiento fiscal.
Contabilidad y Registros	Llevanza de libros, preparación de registros contables y de estados financieros.
Sistemas de Información	Diseño e implementación de sistemas de tecnología de la información financiera, utilizados para generar los datos de los estados financieros.
Valoración	Servicios de valoración, incluyendo valoraciones para fines actuariales o en el contexto de litigios.
Servicios Legales	Prestación de servicios de abogacía, como la representación en litigios, o la negociación en nombre del cliente.
Auditoría Interna	Prestación de servicios de auditoría interna, incluyendo la externalización de esta función.
Recursos Humanos	Servicios relacionados con la gestión de la entidad: selección de personal directivo clave, estructuración de la organización.
Finanzas Corporativas	Servicios de *corporate finance*, como la suscripción o colocación de instrumentos financieros (servicios de banca de inversión).

Para las entidades **No-EIP** (la inmensa mayoría de empresas en España), este régimen es más flexible. No se aplica la «lista negra» de forma absoluta ni la rotación obligatoria de la firma de auditoría, aunque sí existen períodos de rotación para el socio firmante (7 años máximo). Para estas entidades, se mantiene el **enfoque de amenazas y salvaguardas** (definido en la LAC y en el Código de Ética), donde el auditor debe analizar si un servicio adicional (p.ej., un asesoramiento fiscal) crea una amenaza (ej. autorrevisión) y, si es así, aplicar salvaguardas para mitigarla a un nivel aceptable.

El esquema de amenazas y salvaguardas, tal como se define en el artículo 15 de la LAC y se desarrolla en el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad y en la Guía de Actuación 37R del ICJCE, requiere que el auditor realice un análisis riguroso según el cual:

1. **Identificación de amenazas:** El auditor debe detectar cualquier situación que pueda comprometer su independencia. Ejemplos típicos incluyen la amenaza de autorrevisión (*self-review threat*), que surge cuando el auditor proporciona servicios adicionales (como asesoría fiscal) cuya revisión posterior forma parte de la auditoría de cuentas anuales.
2. **Evaluación de su importancia:** Se evalúa si la amenaza identificada es significativa o si permanece en un nivel aceptablemente bajo que no comprometa la objetividad.
3. **Aplicación de salvaguardas:** Si la amenaza se considera significativa, el auditor debe implementar medidas mitigantes adecuadas y suficientes para reducir el riesgo a un nivel aceptable. Estas salvaguardas pueden incluir: supervisión interna reforzada, documentación detallada de la segregación funcional, comunicación clara con los órganos de gobierno de la entidad, ajuste de honorarios, o incluso la renuncia a prestar ciertos servicios si el riesgo no puede ser adecuadamente mitigado.

La diferencia clave radica en que para las entidades No-EIP no existe un régimen «automático» de prohibiciones, sino un juicio profesional documentado y razonado sobre cada situación concreta. El auditor, responsable de su independencia, debe analizar cada servicio adicional potencial dentro del marco de amenazas y salvaguardas, considerando factores como: el tipo de servicio, su relevancia para la auditoría posterior, el porcentaje de honorarios, la separación física y funcional de equipos, y la comunicación con la administración de la entidad.

En conclusión, el régimen para No-EIP busca flexibilidad manteniendo integridad: permite una relación auditada más prolongada y la prestación de servicios complementarios, pero exige que el auditor ejerza un juicio profesional exhaustivo, documentado y conforme al esquema de amenazas y salvaguardas, siendo responsable de acreditar que cualquier relación o servicio no compromete su independencia real y aparente.

▸ Análisis de la incompatibilidad de servicios (especialmente fiscales)

El debate sobre la prestación simultánea de servicios de auditoría y otros servicios ha sido el eje de la reforma de la independencia durante décadas. La amenaza principal es la **autorrevisión**: si el auditor ha diseñado el sistema de control interno, ha realizado la valoración de un activo o ha preparado la contabilidad fiscal, ¿cómo puede después, en su rol de auditor, evaluar objetivamente su propio trabajo?

El caso de los **servicios fiscales** merece un análisis especial. Durante años, este fue un punto central de debate doctrinal.

Por un lado, se argumentaba que la prestación de servicios fiscales era beneficiosa, al existir una «economía de producción conjunta». El auditor, al realizar la revisión de las cuentas, ya adquiría un profundo conocimiento de la situación fiscal de la empresa. Asesorar en esta materia parecía una extensión natural y eficiente de su trabajo.

Por otro lado, la amenaza de autorrevisión es evidente. La opinión del auditor incluye la manifestación de si la empresa ha cumplido con sus obligaciones fiscales (revisando la adecuación del gasto por impuesto de sociedades y las provisiones para riesgos fiscales). Si el propio auditor ha realizado la planificación fiscal o ha calculado dichos impuestos, estará revisando su propio criterio, lo que afecta directamente a su objetividad.

Este debate, que fue central en la profesión, ha sido **zanjado en la Unión Europea para las Entidades de Interés Público**. El Reglamento 537/2014, como se observa en la tabla, **prohíbe** la prestación de la mayoría de servicios fiscales al cliente de auditoría, considerando que la amenaza a la independencia supera los posibles beneficios de eficiencia. Sin embargo, para las entidades No-EIP, este debate doctrinal sigue vigente y su prestación se gestiona bajo el mencionado enfoque de amenazas y salvaguardas.

▸ Escepticismo profesional y juicio profesional

La **NIA-ES 200** configura el escepticismo profesional y el juicio profesional como los dos atributos de actitud y aptitud que el auditor debe mantener a lo largo de todo el encargo, con independencia de su experiencia previa con el cliente o de la confianza que le merezca su dirección.

El **escepticismo profesional** se define como una actitud que implica una mente inquisitiva, especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posible incorrección debida a error o fraude, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría. En la práctica, supone que el auditor no acepta sin más las manifestaciones de la dirección ni la apariencia de los documentos: cuestiona activamente, busca corroboración independiente y permanece alerta ante cualquier indicio de inconsistencia. El escepticismo no implica desconfianza generalizada, sino rigor metodológico sostenido.

El **juicio profesional**, por su parte, es la aplicación de la formación, el conocimiento y la experiencia relevantes para tomar decisiones fundadas sobre los cursos de acción apropiados en las circunstancias concretas del encargo. Se ejerce, entre otros momentos, al determinar la materialidad, al valorar el riesgo, al diseñar los procedimientos de auditoría y al formular la opinión.

Ambos conceptos son transversales a todos los pilares conceptuales desarrollados en este epígrafe: sin escepticismo, la evaluación del control interno pierde objetividad; sin juicio profesional, la materialidad se convierte en una cifra mecánica desconectada de la realidad de la entidad. Su desarrollo aplicado, con referencia a los procedimientos concretos en los que se materializan, se aborda en el Capítulo 2 de este manual.

▸ Empresa en funcionamiento (*going concern*)

La hipótesis de **empresa en funcionamiento** es uno de los principios contables fundamentales sobre los que se asienta la preparación de los estados financieros: se asume que la entidad continuará operando en un futuro previsible y que, por tanto, no tiene intención ni necesidad de liquidar o reducir materialmente su actividad. Cuando esta hipótesis es cuestionable, la información financiera que de ella se deriva puede dejar de ser fiable en aspectos esenciales, lo que afecta directamente al alcance y a las conclusiones de la auditoría.

La **NIA-ES 570 (Revisada)** regula las obligaciones específicas del auditor en este ámbito. En síntesis, el auditor debe evaluar si existen eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento —tales como pérdidas recurrentes, dificultades de liquidez, incumplimiento de covenants financieros o litigios de resultado incierto— y, en su caso, verificar si la dirección ha reconocido y revelado adecuadamente estas circunstancias en los estados financieros. Dependiendo del resultado de esta evaluación, el informe de auditoría incorporará párrafos específicos de énfasis o de incertidumbre material, o bien una opinión modificada si la dirección no ha actuado de forma apropiada.

Conviene precisar, por tanto, que la afirmación de que la opinión del auditor no constituye una garantía sobre la viabilidad futura de la entidad no significa que el auditor sea ajeno a esta cuestión: significa que su responsabilidad tiene un alcance definido y regulado, no que carezca de ella. El tratamiento completo de la empresa en funcionamiento, incluyendo los indicadores de riesgo, los procedimientos de auditoría aplicables y los modelos de informe correspondientes, se desarrolla en los Capítulos 2 y 3 de este manual.

1.4. Clasificación de la auditoría financiera

La auditoría financiera puede clasificarse en función de distintos parámetros. Las clasificaciones más extendidas son:

A. Según la independencia de la persona que efectúa la revisión:

- **Auditoría interna:** Existe cuando el auditor tiene una relación de dependencia con la empresa. Se centra en la revisión del grado de cumplimiento del control interno y la gestión de riesgos.
- **Auditoría externa (o de cuentas):** Cuando el auditor es una persona independiente que cumple los requisitos legales. El trabajo se centra sobre la razonabilidad de los documentos contables para emitir una opinión pública.

Ambas son complementarias, no sustitutivas. El auditor externo debe evaluar la eficacia de la función de auditoría interna (siguiendo la NIA-ES 610) como parte de su evaluación del CI global.

Cuadro 1.3: Diferencias entre auditoría externa e interna

CONCEPTO	AUDITORÍA EXTERNA	AUDITORÍA INTERNA
SUJETO	Profesional independiente	Empleado
OBJETIVO	Examen estados financieros	Control operaciones y gestión
INFORME	Dictamen público	Informes privados
USO INFORME	Empresa y público en general	Restringido a empresa
GRADO DE INDEPENDENCIA	Total	Limitada
RESPONSABILIDAD	Profesional, Civil y Penal	Laboral
CONTINUIDAD TRABAJO	Periódico	Continuo
INTENSIDAD	Menor	Mayor

B. Según el trabajo encomendado:

- **Auditoría de cuentas:** Financiera y de cumplimiento de la legalidad, con información dirigida a terceros.
- **Auditoría operativa o de gestión:** Trata de evaluar el modo de operar de la empresa en términos de eficiencia, eficacia y economía.

C. Según el alcance pretendido con el trabajo de revisión:

- **Auditorías parciales:** Restringidas a determinadas áreas (tesorería, *stocks*). Suelen denominarse técnicamente como «revisión limitada» o encargo de «procedimientos acordados».
- **Auditoría completa:** Se habla de ella cuando el alcance se extiende a la totalidad de las operaciones y cuentas anuales de la empresa.

El artículo 2 del **Real Decreto 2/2021, de 12 de enero**, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante, RLAC), delimita el ámbito de los trabajos que constituyen auditoría de cuentas a efectos del artículo 1.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), diferenciándolos de otros trabajos de revisión y verificación que, aun siendo realizados por auditores de cuentas inscritos en el ROAC, no quedan sujetos al régimen normativo pleno de la auditoría de cuentas. La denominación ‹otros trabajos de revisión y verificación›, recogida en la normativa anterior hoy derogada, sigue siendo de uso habitual en la práctica profesional para referirse a este segundo grupo de encargos.

La auditoría de cuentas anuales es, por definición, una auditoría completa, en la cual las cuentas anuales o estados financieros auditados se han preparado conforme a un marco normativo de información financiera que resulta de aplicación teniendo en cuenta la naturaleza de la entidad auditada.

Sin embargo, cuando hablamos de otros trabajos de revisión y verificación nos referiremos a auditorías parciales o trabajos con un alcance limitado, inferior al exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para poder emitir una opinión técnica de auditoría de cuentas.

Podemos citar, a modo de ejemplo y de entre las muchas situaciones que requieren actuación del auditor, el trabajo de auditoría a realizar cuando una sociedad desea ampliar capital por compensación de créditos concedidos por sus accionistas, o con cargo a reservas, o la actuación del auditor en el supuesto de separación de un socio por cambio del objeto social de la sociedad, en el que el auditor debe determinar un valor de transmisión o reembolso de acciones, es decir, debe realizar una valoración completa de la sociedad.

D. Según el origen del encargo:

- **Auditoría obligatoria, legal o estatutaria:** Su causa viene determinada por una disposición legal (superar ciertos límites de activo, empleados o cifra de negocios, ser entidad cotizada, solicitud a petición de una minoría, etc.).
- **Auditoría voluntaria:** Se produce cuando la entidad realiza el encargo voluntariamente, sin obligación legal.

1.5. Diferencias entre la filosofía antigua, moderna y contemporánea

Desde sus inicios hasta la actualidad, la auditoría ha evolucionado de forma radical, tanto en sus fines como en sus métodos.

- **Filosofía antigua (S. XIX - principios S. XX):** El objetivo primordial consistía en el **descubrimiento y prevención de fraudes**, errores e irregularidades. Su metodología de trabajo consistía en una revisión detallada y exhaustiva de la totalidad de las transacciones económicas, convirtiendo la auditoría en una tarea mecánica. El auditor era visto como un «perro de caza».
- **Filosofía moderna (Mediados S. XX):** A partir de 1940, se consolida que el objetivo principal no es la detección de fraudes, sino la **emisión de una opinión** sobre la razonabilidad con que los estados financieros muestran la imagen fiel. La metodología abandona la revisión exhaustiva y adopta el **muestreo (pruebas selectivas)**, basando su alcance en la revisión y evaluación previa del sistema de control interno. El auditor pasa a ser un «perro guardián» (*watchdog*).
- **Filosofía contemporánea y post-moderna (S. XXI):** Estamos inmersos en una nueva transición impulsada por la tecnología y las nuevas demandas sociales. El objetivo se expande para incluir el aseguramiento de la **información no financiera (sostenibilidad)**. La metodología se revoluciona por el **análisis de datos**, pasando del muestreo al análisis de poblaciones completas, y la **inteligencia artificial**. La filosofía “Post-moderna” (2020s+) es **prospectiva** y refleja la dirección esperada de la auditoría conforme evoluciona hacia modelos de **aseguramiento integral**, auditoría continua, y responsabilidad expandida ante la sociedad. No es aún normativa en todas las jurisdicciones, pero marca la tendencia regulatoria y profesional.

El Cuadro 1.4 sintetiza la evolución histórica y futura de las filosofías de auditoría, desde el modelo tradicional de detección de fraudes hasta los modelos contemporáneos y post-modernos de aseguramiento integral. Esta evolución refleja tanto cambios en el entorno regulatorio, como la demanda creciente de responsabilidad social corporativa y transparencia ante múltiples *stakeholders*.

Cuadro 1.4: Diferencias entre las filosofías de la auditoría

CONCEPTO	FILOSOFÍA ANTIGUA (s. XIX-1980s)	FILOSOFÍA MODERNA (1980s-2010s)	FILOSOFÍA CONTEMPORÁNEA (2010s-2020s)	FILOSOFÍA POST-MODERNA (2020s+)
OBJETIVO PRINCIPAL	Detección de fraudes y errores materiales	Opinión sobre razonabilidad de EEFF	Asegurar imagen fiel de EEFF + riesgos significativos	Asegurar integridad del ecosistema informativo corporativo (financiero + no financiero)
ALCANCE DE AUDITORÍA	Balance (patrimonio) únicamente	EEFF completos (P&L, Cash Flow, cambios patrimonio neto)	EEFF + Informe de Gestión + Información no financiera (ESG)	EEFF + Sostenibilidad + Ciberseguridad + Datos + Gobierno corporativo
ESTÁNDARES TÉCNICOS	Normas nacionales (no estandarizadas)	GAAS (AICPA) → NIA (IAASB)	NIA-ES completas + NIGC 1-2 + ISSA 5000	NIA-EMC (para no-complejos) + Estándares ESG específicos + Normas de auditoría continua
METODOLOGÍA DE TRABAJO	Examen exhaustivo (100% de transacciones)	Muestreo estadístico + selección de riesgos	Data Analytics + Inteligencia Artificial (IA) + Muestreo avanzado	IA predictiva + Auditoría continua/en tiempo real + Auditoría algorítmica
TECNOLOGÍA UTILIZADA	Registros manuales y libros mayores	Hojas de cálculo + Software de auditoría básico	Tablas de datos estructuradas + Business Intelligence + Herramientas analíticas	Machine Learning + Blockchain + Automatización RPA + APIs en tiempo real
INDEPENDENCIA DEL AUDITOR	Mínima; auditor empleado interno	Externa e interna; regulación sectorial	Auditor externo exclusivo; regulación estricta (Reglamento 537/2014, LAC)	Auditor independiente + supervisión externa intensiva + Comités de sostenibilidad

CONCEPTO	FILOSOFÍA ANTIGUA (s. XIX-1980s)	FILOSOFÍA MODERNA (1980s-2010s)	FILOSOFÍA CONTEMPORÁNEA (2010s-2020s)	FILOSOFÍA POST-MODERNA (2020s+)
RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR	Personal e ilimitada	Limitada a clave contable (imagen fiel)	Responsabilidad expandida (fraude, riesgos no financieros, cumplimiento normativo)	Responsabilidad ante múltiples stakeholders (inversores, reguladores, empleados, medio ambiente)
MATERIALIDAD	Concepto débil; criterios cualitativos	Materialidad definida (% sobre base)	Materialidad + Materialidad de desempeño (97-98% de materialidad) + Materialidad particular	Materialidad multidimensional (financiera + sostenibilidad + reputacional)
USUARIO PRINCIPAL	Propietarios/ administradores	Accionistas e inversores	Múltiples stakeholders (inversores, acreedores, reguladores)	Sociedad en general + Reguladores + Empleados + Comunidades afectadas
VISIÓN DE RIESGO	Riesgo de detección únicamente	Riesgo de auditoría (Inherente + Control + Detección)	Riesgo integral (financiero + operativo + cumplimiento + reputacional)	Riesgo sistémico (incluye cambio climático, ciberseguridad, resilencia organizacional)
DURACIÓN DE LA AUDITORÍA	Continua (auditor fijo)	Anual (una vez por año)	Anual con procedimientos *ad hoc* (evaluación continua de riesgos)	Continua (monitoreo en tiempo real) con revisiones puntuales intensas
NORMAS DE ROTACIÓN	No existente	Recomendada (5-7 años)	Obligatoria (10 años EIP; 7 años socio firmante No-EIP)	Obligatoria con períodos de enfriamiento + Rotación de equipos de trabajo
EXPANSIÓN TEMÁTICA	Contabilidad únicamente	Cumplimiento normativo + Fraude	Fraude + Cumplimiento + Sostenibilidad + *Governance*	Fraude + Ciberseguridad + DDHH + Cadena suministro + Cambio climático

CONCEPTO	FILOSOFÍA ANTIGUA (s. XIX-1980s)	FILOSOFÍA MODERNA (1980s-2010s)	FILOSOFÍA CONTEMPORÁNEA (2010s-2020s)	FILOSOFÍA POST-MODERNA (2020s+)
COMUNICACIÓN DE RESULTADOS	Opinión simple (Conforme / No conforme)	Opinión técnica (Sin salvedades / Con salvedades / Adversa / Denegada)	Opinión + Cuestiones clave + Hallazgos significativos + Carta de recomendaciones	Opinión + Informe integrado + Informe de sostenibilidad + Comunicación con reguladores
TRANSFORMACIÓN DIGITAL	N/A	Informática básica	Data Analytics + IA + Automatización procesos (RPA)	IA generativa + Blockchain + APIs + Cloud computing + Big Data en tiempo real

Este cuadro es una adaptación de modelos propuestos por la IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), el ICAC español, y literatura académica reciente sobre la evolución de la auditoría.

1.6. La nueva frontera: verificación de información sobre sostenibilidad (ASG)

La evolución más significativa de la función social del auditor en el siglo XXI es su expansión hacia el ámbito de la sostenibilidad (ASG). Durante décadas, la información no financiera se consideró secundaria. Sin embargo, la presión de inversores, reguladores y la sociedad ha elevado esta información al mismo nivel de importancia que la financiera. Los *stakeholders* exigen saber si una empresa es sostenible, cómo gestiona el cambio climático, cómo trata a sus empleados y si su gobierno corporativo es ético.

Esta evolución refleja un reconocimiento de que los riesgos materiales para la empresa no son únicamente financieros, sino que incluyen riesgos climáticos, regulatorios, sociales y reputacionales que pueden impactar significativamente en la viabilidad a largo plazo.

El problema, hasta ahora, era la falta de fiabilidad de esta información (riesgo de «greenwashing»). Para solucionar esto, la Unión Europea ha lanzado la **Directiva sobre Información Corporativa en materia de Sostenibilidad** (**CSRD**, por sus siglas en inglés). Esta directiva obliga a miles de empresas europeas a reportar su impacto en sostenibilidad siguiendo unos estándares comunes obligatorios: las **Normas Europeas de Información de Sostenibilidad (ESRS o NEIS**, en español**)**.

El pilar fundamental de la CSRD es que **esta información de sostenibilidad deberá ser verificada obligatoriamente por un auditor independiente** (en la mayoría de los casos, el auditor de cuentas de la entidad) o prestadores independientes de servicios de verificación especializados en sostenibilidad.

Esto representa una revolución para la profesión por varias razones:

1. **Doble materialidad:** El auditor deberá verificar la información bajo un enfoque de «doble materialidad»: el impacto *financiero* de la sostenibilidad en la empresa (p.ej., riesgo climático) y el impacto *de la empresa* en la sociedad y el medio ambiente (p.ej., emisiones de CO2).
2. **Aseguramiento progresivo:** La Directiva exige un aseguramiento que irá ganando profundidad:
   a. Inicialmente, un **«aseguramiento limitado» (*Limited Assurance*)**.
   b. En el futuro (previsto hacia 2028), se exigirá un **«aseguramiento razonable» (*Reasonable Assurance*)**, el mismo nivel de seguridad que se exige para la auditoría financiera tradicional.
3. **Nuevas normas y competencias:** Esta nueva tarea exige normas específicas. El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) ha finalizado la **ISSA 5000** (Norma Internacional sobre Aseguramiento de la Sostenibilidad), que será el estándar global. Además, exige que los auditores adquieran competencias técnicas en áreas ajenas a la contabilidad, como climatología, derechos humanos o ingeniería ambiental, requiriendo equipos multidisciplinares.

El calendario inicial previsto por la CSRD era el siguiente, si bien ha sido sustancialmente modificado por la Directiva (UE) 2026/470 (Directiva Ómnibus), cuyas implicaciones se desarrollan a continuación. El cronograma previsto de implementación en España se desarrolla de forma escalonada para facilitar la adaptación progresiva:

- Desde el 1 de enero de 2024, las entidades de interés público con más de 500 empleados (ya sujetas a NFRD), cuyo primer informe CSRD se presentó en 2025 con datos de 2024.
- Desde el 1 de enero de 2027 (fecha recientemente retrasada), el resto de grandes empresas que cumplen dos de tres criterios (activos superiores a 25 millones de euros, ingresos netos superiores a 50 millones de euros o más de 250 empleados), las cuales reportarán en 2028 con datos de 2027.
- Desde el 1 de enero de 2028, las pymes cotizadas (excepto microempresas), que reportarán en 2029.
- Empresas no pertenecientes a la UE con operaciones significativas en Europa también quedarán obligadas desde 2028.

Una tensión regulatoria emergente es cómo conciliar el modelo de auditoría financiera tradicional (basado en una única opinión sobre imagen fiel) con el modelo de aseguramiento de sostenibilidad. La CSRD resuelve esto permitiendo que el auditor de sostenibilidad sea diferente del auditor financiero (art. 8 CSRD), aunque en la práctica muchas firmas designan al mismo auditor para ambas funciones. Esta divergencia plantea preguntas sobre si la independencia y experiencia son suficientes cuando una firma audita tanto información financiera como de sostenibilidad.

La distinción entre los dos niveles de aseguramiento que contempla la ISSA 5000 es conceptualmente equivalente a la que existe en la auditoría financiera entre una **revisión limitada** (NIA-ES 2400) y una **auditoría completa** (NIA-ES 700). Sin embargo, en el ámbito de la sostenibilidad ambos niveles se regulan dentro de una misma norma, con requerimientos diferenciados para cada uno de ellos.

A. Aseguramiento limitado (*Limited Assurance*)

En este nivel, el profesional obtiene una seguridad suficiente para expresar que, en su conocimiento, no ha identificado ningún hecho que le haga creer que la información de sostenibilidad contiene incorrecciones materiales. La conclusión adopta la denominada **forma negativa** (*negative form*), análoga a la de una revisión limitada:

> *«Basándonos en los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, no hemos identificado nada que nos lleve a considerar que la información de sostenibilidad de [entidad] para el período [X] no ha sido preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [criterios aplicables].»*

Los procedimientos en este nivel se centran principalmente en **indagaciones** ante la dirección y los responsables del proceso de información, en **procedimientos analíticos** sobre los datos publicados, y en la **revisión documental** de los sistemas y controles de la entidad sobre la generación de información de sostenibilidad. No es obligatoria, aunque sí posible, la prueba de controles ni la obtención de evidencia corroboradora exhaustiva.

B. Aseguramiento razonable (*Reasonable Assurance*)

En este nivel, el profesional obtiene una seguridad elevada —análoga a la obtenida en una auditoría financiera— para expresar positivamente que la información de sostenibilidad es fiel en todos sus aspectos materiales. La conclusión adopta la **forma positiva** (*positive form*):

> *«En nuestra opinión, la información de sostenibilidad de [entidad] para el período [X] ha sido preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [criterios aplicables].»*

Este nivel exige, adicionalmente al conjunto de procedimientos del aseguramiento limitado, la **prueba de controles** relevantes del sistema de información de sostenibilidad, **procedimientos sustantivos** más extensos y profundos sobre los datos informados (incluyendo verificación de fuentes primarias, cómputo independiente de indicadores cuantitativos, y prueba de los modelos y estimaciones empleados), así como procedimientos específicos sobre la **información prospectiva** (objetivos, métricas de transición climática, etc.).

La Directiva sobre Información Corporativa en materia de Sostenibilidad (CSRD, por sus siglas en inglés, o DICISC en castellano) aprobada en 2022 constituyó el mandato legal que convirtió el aseguramiento de sostenibilidad en una obligación para miles de empresas europeas. Sin embargo, el marco regulatorio ha experimentado una transformación significativa con la aprobación, el **24 de febrero de 2026**, de la **Directiva (UE) 2026/470**, conocida coloquialmente como la **«Directiva Ómnibus»**, que recalibra sustancialmente el alcance y el calendario de aplicación de las obligaciones de información y aseguramiento.

Los cambios más relevantes introducidos por la Directiva (UE) 2026/470, de aplicación directa en los Estados miembros una vez transpuesta, son los siguientes:

c. Reducción drástica del perímetro de entidades obligadas. El umbral de aplicación de la CSRD se eleva hasta exigir simultáneamente más de 1.000 empleados y más de 450 millones de euros de facturación neta. Esto supone excluir de la obligación a un número muy significativo de empresas que habían sido incorporadas en fases sucesivas de la CSRD original, reduciéndose el universo de entidades obligadas hasta en un 80% respecto a la versión inicial.

d. Aplazamiento de dos años de la ola de incorporación de 2026-2027. Las grandes empresas no cotizadas que debían reportar con datos de 2025 o 2026 ven sus obligaciones diferidas hasta 2028 (con datos de 2027).

e. Mantenimiento del aseguramiento limitado como nivel máximo exigible. La Directiva confirma que el nivel de aseguramiento requerido se mantendrá en aseguramiento limitado, abandonando el calendario previsto de escalada hacia el aseguramiento razonable que contemplaba la CSRD original.

f. Simplificación de los ESRS. Paralelamente, el EFRAG (organismo europeo de asesoramiento contable) publicó en diciembre de 2025 un dictamen técnico con una revisión simplificada de los ESRS que reduce los puntos de datos obligatorios en un 61% respecto al conjunto original de normas aprobadas en 2023, suprimiendo además la categoría de puntos de datos voluntarios (may disclose), que se trasladan a documentos de orientación no vinculantes.

La tabla siguiente actualiza el calendario de aplicación de las obligaciones de información y aseguramiento de sostenibilidad en España, incorporando el impacto de la Directiva (UE) 2026/470:

Tabla. Calendario de aplicación de la CSRD en España (actualizado a la Directiva Ómnibus 2026/470)

Ola	Entidades obligadas	Primer ejercicio de datos	Primer informe presentado
1.ª ola	EIP con > 500 empleados (ya sujetas a NFRD)	2024	2025 ✓ (ya exigible)
2.ª ola *(aplazada por Ómnibus)*	Grandes empresas: > 1.000 empleados y > 450 M€ ingresos	~~2025~~ → **2027**	~~2026~~ → **2028**
3.ª ola *(aplazada por Ómnibus)*	PYMEs cotizadas (excepto microempresas)	~~2026~~ → **2028**	~~2027~~ → **2029**
4.ª ola	Empresas no-UE con operaciones significativas en Europa	2028	2029

Fuente: Directiva CSRD 2022/2464, Directiva (UE) 2026/470 y elaboración propia.

Nota de actualización normativa: La Directiva (UE) 2026/470 fue publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea el 26 de febrero de 2026 y requiere transposición por los Estados miembros. Hasta que España complete dicha transposición, las entidades de la 1.ª ola —EIP con más de 500 empleados que ya informaron con datos de 2024— permanecen plenamente obligadas bajo el marco original de la CSRD.

La estructura y la **tipología de conclusiones** del informe de aseguramiento de sostenibilidad es análoga a la de la opinión de auditoría financiera:

- **Conclusión no modificada:** La información de sostenibilidad es fiel en todos los aspectos materiales conforme a los criterios aplicados (forma positiva en aseguramiento razonable; forma negativa en aseguramiento limitado).
- **Conclusión con salvedades:** La información contiene incorrecciones materiales que no son generalizadas, o el profesional no pudo obtener evidencia suficiente sobre determinados elementos (limitación de alcance no generalizada).
- **Conclusión adversa:** La información contiene incorrecciones materiales que son generalizadas (solo en aseguramiento razonable).
- **Denegación de conclusión:** El profesional no pudo obtener evidencia suficiente y las posibles incorrecciones son generalizadas o de naturaleza fundamental.

1.7. La transformación digital de la auditoría: del muestreo al análisis de datos e IA

Si la sostenibilidad (ASG) es la gran transformación del *qué* (el objeto) de la auditoría, la tecnología digital es la gran transformación del *cómo* (la metodología). La «filosofía moderna» se construyó sobre la base de que era imposible verificar el 100% de las transacciones, haciendo del **muestreo** la piedra angular de la obtención de evidencia.

La tecnología contemporánea ha derribado esta premisa. Las firmas de auditoría operan ahora con plataformas de **Análisis de Datos** (*Data Analytics*) que permiten ingerir, procesar y analizar la totalidad de las poblaciones de datos del cliente (p.ej., todos los asientos del libro diario, todas las facturas de ventas, todas las nóminas del año). El avance tecnológico ha desplazado el paradigma del muestreo hacia el análisis exhaustivo de datos. La capacidad de auditar el 100% de las poblaciones mediante algoritmos de detección de anomalías dota a la opinión de un grado de evidencia empírica sin precedentes en la historia de la profesión.

Las principales tecnologías que impulsan esta transformación incluyen:

- **Análisis de Datos y Big Data:** Permiten revisar grandes volúmenes de transacciones y datos en tiempo real, identificando patrones, anomalías y riesgos potenciales con una precisión sin precedentes. Los auditores pueden ahora descubrir y predecir fraudes utilizando análisis de datos, mejorando la eficacia del proceso de gestión de riesgos de manera proactiva.
- **Inteligencia Artificial (IA) y Machine Learning (ML):** Más allá del análisis descriptivo, estas tecnologías permiten una auditoría predictiva, identificando riesgos emergentes antes de que se materialicen mediante el análisis de patrones históricos y datos actuales. La IA es especialmente efectiva para identificar patrones anómalos que pueden detectar fraudes o irregularidades, algo que sería extremadamente difícil detectar manualmente.
- **Automatización Robótica de Procesos (RPA):** Utiliza robots de software para automatizar tareas repetitivas y basadas en reglas que tradicionalmente consumían tiempo significativo del auditor, como conciliaciones, verificación de documentación, rellenado de fichas de planificación y realización de procedimientos analíticos estandarizados. La RPA representa un cambio dramático en la práctica actual de auditoría que permite a los auditores operar a un nivel estratégico mucho más elevado.
- **Tecnología Blockchain:** Proporciona un registro inmutable y transparente de transacciones que puede ser auditado directamente, permitiendo verificar la precisión, autenticidad e integridad de las operaciones sin necesidad de recopilar información de múltiples fuentes

Esta transformación impacta directamente en el proceso de auditoría:

1. **Evaluación de riesgos (RI y RC):** El análisis de datos revoluciona la evaluación del riesgo. En lugar de evaluar los controles de forma manual o mediante muestreo, el auditor puede analizar el 100% de las transacciones para identificar anomalías que sugieran fallos de control o riesgos inherentes. Por ejemplo, se pueden filtrar:
   a. Asientos contables realizados en fines de semana o fuera de horario.
   b. Asientos realizados por personal no autorizado (p.ej., del departamento de ventas registrando en el mayor).
   c. Asientos que no siguen el patrón esperado (análisis de la Ley de Benford).
   d. Transacciones justo por debajo de los límites de autorización.
2. **Pruebas sustantivas:** Se pasa de verificar una *muestra* de facturas a poder contrastar el 100% de las ventas del libro mayor contra el 100% de las facturas emitidas en el sistema de facturación. Esto aumenta exponencialmente la seguridad obtenida.
3. **Eficiencia y calidad:** Se automatizan tareas repetitivas (mediante **Automatización Robótica de Procesos** o **RPA**), liberando al auditor para que se centre en el juicio profesional, el escepticismo y la investigación de las anomalías detectadas por la tecnología.

Junto al Análisis de Datos, emerge la **Inteligencia Artificial (IA)** como la siguiente evolución. La IA se puede utilizar para:

- **Procesamiento de Lenguaje Natural (PLN):** Analizar miles de contratos, actas de consejos de administración o comunicaciones por correo electrónico para identificar cláusulas de riesgo, obligaciones de provisión o contingencias que el ser humano podría pasar por alto.
- **IA Predictiva:** Realizar procedimientos analíticos avanzados. En lugar de una simple comparación interanual, la IA puede construir un modelo predictivo (p.ej., de ingresos) basándose en variables operativas (tráfico web, m² de tienda, precio de materias primas) y comparar la predicción del modelo con el dato contable real para identificar desviaciones inexplicadas.
- **Análisis de imágenes:** Utilizar drones o satélites para verificar la existencia de activos físicos (p.ej., inventarios de materias primas, avance de obras).

Esta transformación digital no elimina el riesgo ni la necesidad de juicio, pero dota al auditor de herramientas exponencialmente más potentes para fundamentar su opinión. En síntesis, la tecnología digital ha revolucionado la metodología de auditoría, derribando la premisa clásica de que era imposible verificar el 100% de las transacciones. La transición desde el muestreo estadístico hacia el análisis de poblaciones completas mediante Data Analytics, IA, Machine Learning, RPA y Blockchain representa un cambio de paradigma que redefine la profesión contable y de auditoría.

Este nuevo enfoque proporciona mayor cobertura, precisión y capacidad predictiva, aunque demanda nuevas competencias digitales y un balance cuidadoso entre automatización y juicio profesional humano para garantizar auditorías de alta calidad, objetivas y confiables en la era digital.

La transformación digital exige que los auditores contemporáneos adquieran nuevas competencias, más allá del conocimiento contable tradicional. Estas incluyen: comprensión de arquitectura de datos y bases de datos relacionales, nociones de ciberseguridad, interpretación básica de modelos de IA/ML, aptitudes en herramientas de análisis de datos (SQL, Python, Tableau, etc.), y conocimiento de estándares de administración de datos. Este cambio ha llevado a que las firmas de auditoría contraten profesionales de formación diversa (data scientists, ingenieros de sistemas, especialistas en IA), transformando la cultura de reclutamiento tradicional basada exclusivamente en contables.

1.8. El mercado de servicios profesionales en la actualidad

Analizamos en el presente apartado la evolución del mercado de auditoría en España y la tendencia del mercado de las 4 grandes firmas de auditoría, tanto en el ámbito global como español.

▸ Evolución estructural del mercado en España

El análisis de la estructura del mercado de auditoría en España, basado en la serie histórica de los informes anuales publicados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), sobre la situación de la auditoría de cuentas en España, revela una transformación profunda del modelo profesional. Estamos asistiendo al paso de una profesión liberal clásica, ejercida a título individual, a una industria de servicios profesionales altamente corporativizada y concentrada.

Los datos confirman una tendencia irreversible: la figura del **auditor individual** se encuentra en franca regresión, pudiendo calificarse prácticamente como una "especie en extinción" frente al dominio absoluto de las **sociedades de auditoría**.

A. Demografía del ROAC: El declive del auditor individual

El Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) muestra una demografía envejecida y en contracción en lo que respecta a las personas físicas ejercientes. Mientras que el número de sociedades de auditoría se mantiene estable o en ligero crecimiento (fruto de la integración de despachos), el número de auditores que firman informes a título individual cae año tras año. Este claro retroceso se explica en buena parte por la imposibilidad fáctica de cumplir, de manera individual, con las crecientes exigencias normativas:

Carga regulatoria inasumible: La implementación de las nuevas Normas de Gestión de Calidad (**NIGC 1** y **NIGC 2**), que sustituyeron a la antigua NICC 1, impone unos requisitos de sistemas de calidad, seguimiento y documentación que son estructuralmente inviables para un profesional único sin estructura de apoyo.

Barreras tecnológicas: La auditoría moderna requiere inversiones masivas en software de análisis de datos, ciberseguridad y herramientas de IA, costes que solo pueden amortizarse mediante economías de escala propias de una firma.

Régimen de responsabilidad: El endurecimiento del régimen sancionador y la responsabilidad

civil ilimitada desincentivan el ejercicio a título personal.

En el cuadro 1.5 se muestra la evolución en los últimos 10 años de la profesión en España.

Cuadro 1.5. Evolución del número de auditores ejercientes e importes facturados (tendencia ICAC)

Concepto	Año 2014	Año 2024	Variación (%)	Tendencia Observada	Previsión 2025-2027
Auditores Ejercientes Individuales (N.º)	2.482	~900-950	-61,8% a -61,7%	**Descenso pronunciado y continuo**	Caída adicional del 10-15%; cifra proyectada 2027: 750-850
Socios de Sociedades de Auditoría (N.º)	1.806	~2.700-2.800	+49,5% a +55%	**Crecimiento moderado**	Incremento del 5-10%; cifra proyectada 2027: 2.850-3.100
Sociedades de Auditoría (N.º)	~1.400	1.379	-1,5%	**Estabilidad con concentración**	Reducción leve (-5-10%); cifra proyectada 2027: 1.250-1.320
Facturación Total Sector (M€)	632,5	990-1.000	+56,4% a +58,1%	**Crecimiento robusto y consistente**	Incremento del 8-12% anual; cifra proyectada 2027: 1.200-1.320 M€
Número de Informes Emitidos (N.º)	~20.400	72.000	+252,9%	**Explosión de demanda**	Estabilización esperada en 75.000-78.000 informes anuales (2027)
Cuota de Mercado - Individuales (%)	~5,8%	2,96%	-49,0%	**Marginalización progresiva**	Proyección 2027: 1,8-2,2%
Empleo Directo en Auditoría (N.º)	16.924	~22.000-23.500	+29,9% a +38,8%	**Incremento de profesionalización**	Crecimiento del 10-15%; proyección 2027: 24.500-27.000
Ingresos por Hora (€)	n.d.	~160-180*	—	**Presión al alza**	Incremento moderado del 3-5% anual (2025-2027)

(Fuente: Elaboración propia basada en la serie histórica de Informes del ICAC sobre la situación de la auditoría en España)

La comparación entre 2014 y 2024 ilustra un proceso de consolidación del mercado caracterizado por la reducción significativa del número de auditores ejercientes individuales, la estabilidad relativa del número de sociedades de auditoría, y el crecimiento sostenido de la facturación total del sector.

Esta evolución refleja tendencias estructurales en el mercado: la concentración progresiva en torno a grandes firmas especializadas, la marginalización gradual de los auditores individuales, y la creciente demanda de servicios de auditoría impulsada por cambios regulatorios, complejidad creciente en los entornos empresariales, y mayor exigencia de cumplimiento normativo.

Las proyecciones para 2025-2027 sugieren que estas tendencias se consolidarán, con perspectivas de continuo crecimiento en facturación, profesionalización del sector mediante adopción de tecnología e inteligencia artificial, e intensificación de la concentración del mercado en manos de las denominadas *cuatro grandes* firmas auditoras internacionales y sociedades de auditoría españolas de relevancia significativa.

B. La concentración de la facturación

Si analizamos la cuota de mercado no por número de cabezas, sino por volumen de negocio (facturación), la «extinción» del auditor individual es aún más patente.

Actualmente, las **sociedades de auditoría concentran más del 98% de la facturación total** del sector en España. Los auditores individuales, aunque representan todavía cerca del 35-40% de los inscritos como ejercientes en el ROAC, apenas facturan el **1-2%** del total del mercado. Esto indica que el auditor individual ha quedado relegado a nichos muy específicos: auditorías de microempresas, trabajos de subvenciones o colaboraciones puntuales, habiendo sido expulsado de facto del mercado de la mediana y gran empresa.

C. La estructura del mercado: Un oligopolio estratificado

El mercado español se estructura en una pirámide claramente definida, según los datos de facturación del ICAC.

Las "Big Four": (Deloitte, PwC, EY, KPMG). Dominan de forma hegemónica el segmento de las Entidades de Interés Público (EIP), auditando a la práctica totalidad del IBEX-35 y concentrando más del 60% de la facturación total del sector.

Las "Middle Market" (Grandes firmas no Big4): Un grupo de 10-15 firmas (como Grant Thornton, BDO, Mazars —ahora Forvis Mazars—, Auren, etc.) que compiten ferozmente por las grandes empresas no cotizadas y el sector público, mostrando las tasas de crecimiento más altas en los últimos años.

Despachos medianos y pequeños: Sociedades locales y regionales que dan servicio al tejido PYME español.

Auditores Individuales: El estrato residual, con una facturación media por auditor muy reducida, abocados a la integración en firmas o a la desaparición por jubilación sin relevo generacional.

En conclusión, un análisis a lo largo del tiempo de los informes del ICAC confirma que la auditoría de cuentas ha dejado de ser una profesión de "autores" para convertirse en una profesión de "estructuras". El futuro del sector pasa inevitablemente por la concentración, la casi desaparición del ejercicio individual y la inversión tecnológica intensiva.

▸ Tendencia del mercado de las 4 grandes firmas de auditoría

La tendencia de crecimiento de los servicios de consultoría, ya identificada a mediados de los 2000, se ha consolidado y acelerado. La auditoría (*assurance*) sigue siendo la línea de servicio fundacional, pero la consultoría (Consulting/Advisory) y el asesoramiento en transacciones y riesgos son los grandes motores de crecimiento.

Tras la implantación de SOX y, especialmente, del Reglamento UE 537/2014, las firmas han tenido que separar sus servicios, pero la demanda de consultoría (digital, estratégica, de sostenibilidad) por parte de clientes *que no son de auditoría* se ha disparado.

Según datos recientes, si desglosamos la facturación de las cuatro grandes (*Big Four*) firmas del sector *de auditoría*, en el contexto mundial, se puede apreciar que más de la mitad del total de sus ingresos se perciben por la prestación de servicios de consultoría y asesoramiento, quedando relegados los servicios de auditoría a un segundo plano, como puede apreciarse en el cuadro 1.6.

Cuadro 1.6. Composición de ingresos por línea de negocio – ámbito global 2024

Línea de negocio	Deloitte (%)	PwC (%)	EY (%)	KPMG (%)	Promedio Big Four (%)
Auditoría y aseguramiento	17	28	27	31	25,75
Consultoría y asesoramiento	46	35	33	35	37,25
Servicios fiscales y legales	18	32	24	25	24,75
Transacciones, riesgos y otros	19	5	16	9	12,25
Total	100	100	100	100	100

Fuente: *Business Insider, Statista*, datos de 2024 de informes públicos de las firmas.

La auditoría representa un promedio del 25,75% de los ingresos combinados de estas cuatro firmas, mientras que la consultoría y servicios de asesoramiento generan el 37,25%, servicios fiscales y legales el 24,75%, y otras líneas de negocio (incluyendo transacciones, riesgos y estrategia) el 12,25% restante.

Este equilibrio varía significativamente entre firmas. Deloitte mantiene el perfil más diversificado, con auditoría representando solo el 17% de sus ingresos frente a un 46% en consultoría. PwC, por el contrario, conserva una base de auditoría más robusta (28%), aunque la consultoría sigue dominando con 35%. Ernst & Young presenta una distribución similar a PwC con 27% en auditoría y 33% en consultoría. KPMG, finalmente, mantiene la proporción más elevada de auditoría (31%) entre las Cuatro Grandes, aunque también dominada por consultoría (35%).

El cuadro 1.7, representa estos mismos datos, pero referidos al ámbito español.

Cuadro 1.7. Composición de ingresos por línea de negocio – España 2024

Línea de negocio	Deloitte (M€)	PwC (M€)	EY (M€)	KPMG (M€)	Total (M€)	% sobre total
Auditoría y aseguramiento	201,0	385,3	263,0	269,1	1.118,4	29,8
Consultoría y asesoramiento	541,1	286,1	272,3	384,0	1.483,5	39,5
Servicios fiscales y legales	214,8	229,6	213,8	174,7	832,9	22,2
Transacciones y otros	-	-	98,8	-	98,8	2,6
No clasificado / Ajustes	220,0	-	-	-	220,0	5,9
Total España	1.176,9	901,2	847,9	827,8	3.754,0	100

Fuente: Expansión, abril 2025, basado en datos de cuentas anuales de las firmas en España período 2023-2024.

En el contexto específicamente español, la composición de ingresos muestra patrones notablemente diferentes al promedio global. Durante el período fiscal 2024, la *Big Four* conjunta facturó 3.754 millones de euros en territorio español, distribuidos de manera que la auditoría y aseguramiento representa el 29,8% del total (1.118,4 millones de euros), la consultoría y asesoramiento el 39,5% (1.483,5 millones de euros), servicios fiscales y legales el 22,2% (832,9 millones de euros), y transacciones y otros servicios el 2,6% (98,8 millones de euros).

La diferencia con respecto a los promedios globales es notable: España mantiene una proporción de auditoría significativamente superior (29,8% vs 25,75% global) y una de consultoría ligeramente más elevada (39,5% vs 37,25% global). Esta divergencia refleja tanto la estructura específica del mercado español, donde empresas medianas y cotizadas tienen mayor relevancia relativa, como el cumplimiento de regulaciones de separación de servicios más estrictas que en otras jurisdicciones, incluyendo normas del regulador español que limitan la compatibilidad de servicios auditores con ciertos tipos de asesoramiento para clientes de auditoría obligatoria.

La escala mundial de la *Big Four* refleja su posición de dominio indiscutible en el sector de servicios profesionales. Durante el ejercicio fiscal 2024, estas cuatro firmas generaron ingresos globales aproximados de 222,7 mil millones de dólares estadounidenses, con un crecimiento agregado del 9,1% respecto al ejercicio anterior. Este crecimiento, aunque robusto, contrasta notablemente con la evolución del empleo global, que creció únicamente el 0,61%, sugiriendo ganancias de productividad extraordinarias impulsadas por digitalización, automatización e integración de herramientas de inteligencia artificial en procesos de auditoría y asesoramiento.

En el ámbito de empleo global, la *Big Four* mantenía aproximadamente 1,5 millones de personas en 2024, cifra que representa un incremento marginal respecto a 2023. Sin embargo, los ingresos por empleado han crecido significativamente: PwC lidera con aproximadamente 162.000 dólares anuales de ingresos por empleado, seguida de KPMG con 154.500 dólares, Deloitte con 146.000 dólares y Ernst & Young con 135.000 dólares. Este indicador de productividad per cápita es fundamental para comprender la rentabilidad operativa de cada firma. Estos datos se recogen en el cuadro 1.8.

Cuadro 1.8. Ingresos globales, personal empleado e indicadores de productividad – 2024

Indicador	Deloitte	PwC	EY	KPMG	*Big Four* agregada
Ingresos 2024 (miles M USD)	67,2	~60,0	~53,0	~42,5	~222,7
Crecimiento 2023-2024 (%)	3,1	12,9	7,2	16,7	9,1
Personal global 2024	460.300	370.393	393.025	275.288	1.499.006
Crecimiento personal 2023-2024 (%)	0,72	1,75	-0,61	0,68	0,61
Ingresos por empleado (USD miles)	146,0	162,0	135,0	154,5	149,4
Personal en España	10.540	5.498	5.965	5.790	27.793
% personal España / global	2,29	1,48	1,52	2,11	1,85

Fuente: *Business Insider, Statista*, EXPANSIÓN, datos consolidados de informes públicos 2024.

El análisis de la rentabilidad de las firmas de auditoría revela estructuras de margen significativamente superiores a las de sectores comparables en servicios profesionales. Las estimaciones de rentabilidad basadas en análisis de sector indican márgenes EBITDA operativos que oscilan entre 25% y 35% para firmas de auditoría de primer nivel, significativamente superiores al promedio industrial de servicios profesionales (que típicamente se sitúa en 12-15%).

Esta rentabilidad elevada se explica por múltiples factores: el modelo de negocio de servicios profesionales minimiza activos fijos tangibles, los honorarios pueden estructurarse con componentes de valor agregado, y la demanda de auditoría entre empresas cotizadas constituye una base de ingresos relativamente estable y predecible. El cuadro 1.9, recoge este tipo de datos.

Cuadro 1.9. Indicadores estimados de rentabilidad operativa – Big Four 2024

Indicador de rentabilidad	Deloitte	PwC	EY	KPMG	Promedio sector
Margen EBITDA operativo estimado (%)	32-35	26-29	28-31	27-30	28-32
Margen de beneficio neto estimado (%)	24-28	20-24	22-25	21-25	22-25
ROCE estimado (%)	45-50	38-42	40-44	38-42	40-45
Payout a socios sobre ganancias (%)	60-75	60-75	60-75	60-75	60-75
Rentabilidad sobre capital de socios (%)	50+	40-45	45-50	40-45	45-50

Fuente: *Business Insider*, análisis de sector de servicios profesionales, informes de rentabilidad de socios.

> **Nota:** Las estimaciones se basan en datos de informes de socios, análisis de sector, y comparables públicos. Las Cuatro Grandes son sociedades privadas con información contable limitadamente accesible. Estos rangos representan órdenes de magnitud basados en indicadores de rentabilidad del sector y se trata de estimaciones sectoriales basadas en fuentes secundarias, dada la naturaleza privada de las firmas.

Los datos de informes internos de la *Big Four* indican márgenes de beneficio neto entre 20% y 28% cuando se consideran todas sus líneas de negocio, aunque estos varían según la composición específica de servicios por firma. Deloitte, dada su orientación más fuerte hacia consultoría, tiende hacia los márgenes más elevados. PwC, con mayor proporción de auditoría, registra márgenes comparativamente más moderados, pero aún muy sólidos. La rentabilidad sobre el capital empleado (ROCE) de estas firmas, típicamente supera el 40%, indicativo de una eficiencia extraordinaria.

Las implicaciones para el mercado de auditoría español de estas firmas, que, en conjunto, facturan 3.754 millones de euros en territorio español (aproximadamente el 1,7% de sus ingresos globales estimados a partir de 1.499.006 empleados globales), establece estándares de precio, calidad y amplitud de servicios que moldean la competencia para firmas auditoras medianas y pequeñas.

La extraordinaria rentabilidad operativa de la *Big Four* les permite absorber compresiones de margen en auditoría obligatoria, complementar auditorías de clientes estratégicos mediante servicios de asesoramiento relacionados, e invertir en tecnología y capacitación profesional a escalas que pequeñas y medianas firmas auditoras no pueden replicar. Esta asimetría contribuye a la concentración progresiva del mercado español observada en años recientes, donde el número de auditores individuales ha descendido de 2.482 en 2014 a aproximadamente 900 en 2024.

Sin embargo, el mercado español también ha demostrado capacidad para desarrollar nichos de especialización donde las firmas medianas compiten efectivamente. La creciente complejidad de cumplimiento normativo, la demanda de auditoría de calidad específicamente enfocada en sectores con regulación intensiva, y la necesidad de conocimiento local profundo han

permitido que firmas como BDO España, Crowe, Grant Thornton España y otras mantengan cuotas significativas en segmentos específicos del mercado, aunque globalmente la *Big Four* domina el ranking de facturación total.

En resumen, la industria de la auditoría atraviesa una transición estructural. La auditoría financiera obligatoria, aunque esencial por regulación, se ha convertido en un servicio de menor margen para las grandes firmas. La rentabilidad y la creación de valor provienen ahora de servicios de asesoramiento especializado, transformación digital y gestión de riesgos, áreas en las que las *Big Four* están posicionadas para dominar a escala global. Sin embargo, futuras presiones regulatorias sobre la independencia y los conflictos de intereses podrían alterar este balance competitivo en el futuro.

1.9. Hitos en la evolución histórica de la auditoría

A continuación, se incluye un cuadro con los principales acontecimientos referidos a la historia reciente de la auditoría.

Cuadro 1.10. Principales acontecimientos de la historia reciente de la auditoría

Años	Acontecimientos principales
1845	Se promulga en Inglaterra la primera Ley que pormenoriza los aspectos de la revisión contable
1854	Nace la Sociedad de Auditores de Edimburgo (antecedente del ICAS)
1880	Los auditores asociados de Inglaterra y Gales pasan a denominarse *Chartered Accountants* (ICAEW)
1886	Primera asociación de auditores estadounidenses (AAPA)
1896	En EE.UU. nace la figura del *Certified Public Accountant* (CPA)
1912	Se publica la obra de Montgomery *Auditing: Theory and Practice*
1916	La AAPA se transforma en AIA
1933	Creación de la SEC en EE.UU.
1940	Convencimiento general de que el descubrimiento de fraudes no es el objetivo primordial
1957	El AIA se transforma en el actual AICPA
1977	Nacimiento de la IFAC
2001	Conocimiento del caso Enron (EE.UU.).
2002	Desaparición de Arthur Andersen.
2002	Promulgación de la **Ley Sarbanes-Oxley (SOX)** en EE.UU.
2003	Escándalo Parmalat (Italia, UE).
2006	Aprobación de la 8ª Directiva (Directiva 2006/43/CE) de auditoría en la UE.
2008	Crisis Financiera Global (Caída de Lehman Brothers).

Años	Acontecimientos principales
2010	Publicación por el ICAC en España de las NIA-ES (Adaptación de las NIA).
2013	Publicación del marco actualizado **COSO 2013** sobre Control Interno.
2014	Aprobación del **Reglamento (UE) 537/2014** (Reforma de la auditoría en la UE, foco en EIP).
2015	Promulgación de la **Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas (LAC)** en España.
2018	Colapso de **Carillion** (Reino Unido), nuevo gran fracaso de auditoría.
2020	Colapso de **Wirecard** (Alemania), el "Enron europeo".
2020	Publicación de las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad (**NIGC 1 y 2**).
2022	Aprobación de la Directiva sobre Información Corporativa en materia de Sostenibilidad (**CSRD**) en la UE.
2024	Publicación de la Norma Internacional de Aseguramiento de Sostenibilidad (**ISSA 5000**).

1.10. Definiciones clave

A efectos de la normativa contable y de auditoría, es fundamental distinguir ciertas categorías de empresas.

- EIP (Entidad de Interés Público):

Concepto central en la regulación de auditoría europea (Reglamento 537/2014) y española (Ley 22/2015). Se refiere a aquellas entidades cuya auditoría tiene una trascendencia pública significativa debido a su naturaleza, tamaño o número de stakeholders. En España, se consideran EIP, entre otras:

  - Las entidades que emiten valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales (empresas cotizadas).
  - Las entidades de crédito (bancos, cajas).
  - Las entidades aseguradoras y reaseguradoras.
  - Ciertas empresas de servicios de inversión e instituciones de inversión colectiva (p.ej., fondos de inversión) que superen un determinado número de partícipes.
  - Por tamaño: entidades que superen durante dos ejercicios consecutivos una cifra de negocios de 2.000 millones de euros o 4.000 empleados.
  - Otras entidades que la ley designe por su importancia pública (p.ej., ciertos fondos de pensiones).

- EMC (Entidad Menos Compleja):

Una auditoría de EMC se refiere a la auditoría de una Entidad Menos Compleja, para la cual se aplica la Norma Internacional de Auditoría para Entidades Menos Complejas (NIA para EMC). Esta norma, desarrollada por el IAASB, es una versión simplificada de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) estándar, diseñada para ser más proporcional a la naturaleza y circunstancias de estas empresas. Su objetivo es mantener un alto estándar de calidad (seguridad razonable) al tiempo que se reduce la carga administrativa para los auditores y las entidades. Esta NIA para EMC aun no se ha adoptado en España.

La NIA-EMC fue emitida por el IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) en diciembre de 2023 y entrará en vigor en el ámbito internacional el 15 de diciembre de 2025 para auditorías de estados financieros de periodos iniciados en esa fecha.

La NIA-EMC es una norma de auditoría global independiente y autónoma diseñada específicamente para empresas pequeñas y menos complejas, construida sobre la base de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) estándar. La norma define una Entidad Menos Compleja (EMC) como aquellas «entidades en las que la propiedad y dirección se concentran en un número reducido de personas o en una persona individual, que cumple diversas funciones en la organización. También, registran transacciones sencillas al tener pocas líneas de negocio y controles internos".

Un aspecto fundamental que debe enfatizarse es que la NIA-EMC no representa una auditoría de menor calidad o de seguridad reducida. Por el contrario, es una auditoría de diferente naturaleza, no inferior: mantiene el mismo nivel de seguridad razonable que las auditorías realizadas conforme a NIA estándar, pero con requerimientos y procedimientos adaptados proporcionalmente a la naturaleza y circunstancias de entidades menos complejas. Los ejemplos proporcionados en la norma están condensados para incluir únicamente lo que es «esencial» para el auditor.

- PYMES y Microempresas:

A fecha de noviembre de 2025, la definición general de PYME (pequeñas y medianas empresas) en la Unión Europea sigue siendo la establecida en la Recomendación 2003/361/CE, basada en el número de empleados y límites financieros específicos.

En octubre de 2023 se aprobó la Directiva Delegada (UE) 2023/2775, que actualiza los umbrales monetarios para tener en cuenta la inflación.

Criterios actuales de la UE (Recomendación 2003/361/CE)

Categoría	Empleados (ETP)	Volumen de Negocios Anual	O BIEN	Balance General Anual
Mediana empresa	< 250	≤ 50 millones		≤ 43 millones
Pequeña empresa	< 50	≤ 10 millones		≤ 10 millones
Microempresa	< 10	≤ 2 millones		≤ 2 millones

Nota: Los umbrales de la Directiva 2023/2775 (que los estados miembros han implementado durante 2024/2025) son ligeramente diferentes para la definición contable (p.ej., 50M€ en balance para medianas), pero los de la Recomendación 2003 siguen siendo la referencia general.

Los nuevos umbrales establecidos por la Directiva 2023/2775 son los siguientes:

Categoría	Empleados (promedio)	Volumen de Negocios Neto	Total Balance
Microempresa	≤ 10	≤ 900.000 €	≤ 450.000 €
Pequeña empresa	≤ 50	≤ 10.000.000 €	≤ 5.000.000 €
Mediana empresa	≤ 250	≤ 50.000.000 €	≤ 25.000.000 €

Debe precisarse que estos umbrales se aplican exclusivamente en el ámbito de la información financiera contable, mientras que la Recomendación 2003/361/CE, que define la PYME a efectos de políticas de apoyo y financiación comunitaria, mantiene sus umbrales originales. Ambos marcos normativos coexisten con finalidades distintas y no son intercambiables.

La Directiva Delegada 2023/2775 no es de aplicación directa: exige transposición por cada Estado miembro antes del 24 de diciembre de 2024. En España, dicha transposición se está llevando a cabo fuera de ese plazo mediante el Proyecto de Ley 121/000075, actualmente en tramitación parlamentaria en las Cortes Generales.

La Recomendación 2003/361/CE sigue siendo la definición general de referencia, mientras que la Directiva Delegada 2023/2775, aprobada en octubre de 2023, actualiza los umbrales monetarios un 25% para ajustarse a la inflación. Se esperaba que la adopción se completase durante 2024, pero los nuevos umbrales aún no están plenamente operativos en la legislación española, aunque se ha iniciado el proceso legislativo mediante el citado el Proyecto de Ley 121/000075. En la fecha de edición (abril de 2026) se encuentra en tramitación parlamentaria. El lector deberá verificar el estado de aprobación a la fecha de uso de este manual.

El Proyecto de Ley prevé modificar los apartados 9 y 10 del artículo 3 de la LAC, dejando los parámetros como recoge la tabla siguiente.

Categoría	Empleados (promedio)	Volumen de Negocios Neto	Total Balance
Pequeña empresa	≤ 50	≤ 15.000.000 €	≤ 7.500.000 €
Mediana empresa	≤ 250	≤ 50.000.000 €	≤ 25.000.000 €

Es importante destacar que una empresa adquiere o pierde la calidad de PYME (o cambia de categoría) si excede los límites en **dos ejercicios consecutivos**.

A partir de estos conceptos, el Capítulo 2 profundiza en el marco normativo específico que articula el ejercicio de la auditoría de cuentas en España y en el contexto internacional.