

TRABAJO FIN DE GRADO

# **Reflexiones sobre los desafíos actuales del auditor de cuentas**

Reflections on current challenges for the statutory auditor

---

**FACULTAD DE ECONOMÍA, EMPRESA Y TURISMO**

**Grado en Contabilidad y Finanzas**

**Curso 2020/2021**

**Autora:** Elizabeth Patricia Hernández Santos

**Convocatoria:** junio 2021

En San Cristóbal de La Laguna a 10 de junio de 2021

*«En agradecimientos a mi tutora Lili por el tiempo dedicado y los conocimientos brindados. Y en especial, a todos aquellos que han hecho posible que haya llegado hasta aquí. »*

## **RESUMEN**

El sector de la auditoría está cambiando en los últimos años su forma de trabajar surgiendo multitud de desafíos. Es por ello, que a lo largo del presente trabajo se hace un recorrido de aspectos que influyen de forma directa e indirecta en la profesión auditora. Se parte de las consecuencias del fenómeno COVID-19 el cual, ha originado adaptaciones en las NIA-ES y por consiguiente, del nuevo Reglamento de Auditoría de Cuentas remarcando aquellas modificaciones fundamentales que todo auditor debe conocer y, se analiza el papel que los cambios tecnológicos como la tecnología Blockchain puede desempeñar en el mundo de la auditoría.

Con el objetivo de realizar propuestas de mejora y recomendaciones para el sector, se recaba la opinión de auditores que desempeñan la auditoría en la actualidad más concretamente, personas físicas y PYMES, a través de una encuesta.

**Palabras claves:** Auditoría, Desafíos, COVID-19, Blockchain.

## **ABSTRACT**

In recent years, the auditing sector has been changing the way it works and a multitude of challenges have arisen. This is why, throughout this paper, a review is made of aspects that directly and indirectly influence the auditing profession. It starts with the consequences of the COVID-19 phenomenon, which has led to adaptations in the International Auditing Standards adapted to Spain and, consequently, in the new Account Auditing Regulations, highlighting those fundamental modifications that every auditor should be aware of, and analyzes the role that technological changes such as Blockchain technology can play in the world of auditing.

With the aim of making proposals for improvement and recommendations for the sector, the opinion of auditors who currently perform audits, more specifically, natural person and SMBs, was gathered through a survey.

**Keywords:** Audit, Challenges, COVID-19, Blockchain

## ÍNDICE

<b>1. INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>4</b>
<b>2. CONTEXTUALIZACIÓN</b> .....	<b>5</b>
<b>3. PRINCIPALES CAMBIOS NORMATIVOS QUE AFECTAN A LA PROFESIÓN DE AUDITORÍA</b> .....	<b>6</b>
<b>3.1. ADAPTACIÓN DE LA NORMATIVA POR CAUSA DEL COVID-19</b> .....	<b>6</b>
3.1.1. Principales cambios en las normas de auditoría NIA-ES.....	6
3.1.2. Principales cambios normativos en relación con los plazos mercantiles.....	9
<b>3.2. NUEVO REGLAMENTO DE AUDITORÍA</b> .....	<b>10</b>
3.2.1. Concepto de Entidad Pública, familiares, red y de entidades auditadas y entidades vinculadas.....	11
3.2.2. Obligaciones de comunicación del auditor.....	12
3.2.3. Modificación de las categorías de inscripción en el ROAC.....	13
3.2.4. Independencia.....	14
3.2.5. Organización interna y del trabajo.....	16
3.2.6. Infracción y sanciones.....	18
3.2.7. Documentación de auditoría.....	19
3.2.8. Entrada en vigor.....	20
<b>4. IMPACTO DEL COVID-19 EN LA PROFESIÓN Y EN EL TRABAJO DE REALIZACIÓN DE LAS AUDITORÍAS</b> .....	<b>21</b>
<b>5. OTROS DESAFÍOS DE LA PROFESIÓN</b> .....	<b>27</b>
<b>5.1. EL BLOCKCHAIN</b> .....	<b>27</b>
<b>6. CONCLUSIONES, PROPUESTAS DE MEJORA Y RECOMENDACIONES</b> .....	<b>29</b>
<b>7. BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>31</b>
<b>8. ANEXOS</b> .....	<b>32</b>
Anexo I: Modificaciones localizadas en el Reglamento.....	32
Anexo II: Encuesta.....	35

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico I: Impactos positivos frente a los negativos que ha tenido la adaptación de la normativa 2020 en el trabajo de auditoría .....	23
Gráfico II: ¿Cree que dichos retos afectarán en mayor medida a los auditores PYMES que a las multinacionales de auditoría? .....	24
Gráfico III: ¿Ha tenido oportunidad de conocer las principales diferencias con el Reglamento anterior? .....	25
Gráfico IV: ¿Cree que los cambios normativos tienden a favorecer a las grandes empresas de auditoría frente a las PYMES? .....	26

## 1. INTRODUCCIÓN

A lo largo de estos últimos años, el ámbito de la auditoría de cuentas ha sufrido diversos cambios en su forma de trabajar surgiendo los desafíos, a los que debe hacer frente un auditor de cuentas en la actual coyuntura económica, social y tecnológica los cuales, se plantearán a lo largo de este trabajo. El objetivo principal del trabajo es dar a conocer la problemática a la que se enfrentan estos profesionales y recabar su opinión y cómo se está enfrentando a dichos desafíos con el fin de obtener conclusiones y recomendaciones válidas para el sector. Para ello, se va a profundizar en tres grandes retos para la auditoría actual.

El primer desafío y, por tanto, el que encamina los demás es el reto que supone el constante cambio normativo al que se debe adaptar estos profesionales de la auditoría, siendo el más reciente la publicación del nuevo Reglamento de Auditoría en enero de 2021 y es por ello, que se hace un recorrido de sus principales novedades. Aparte de este nuevo Reglamento, se añade la inesperada adaptación de la normativa derivada de la emergencia sanitaria por pandemia COVID-19 que ha supuesto una reestructuración de los diversos trámites, procedimientos y de los plazos relacionados con la elaboración, aprobación y presentación de las cuentas anuales así como, en la propia normativa en las NIA-ES.

En segundo lugar, el reto que supone el impacto que para el día a día del trabajo de auditoría ha supuesto el COVID-19, obligando entre otras medidas, a la adaptación del modelo de trabajo habitualmente presencial de los auditores (visitas a empresas, reuniones con entidades y con equipos de trabajo, etc.) a otra metodología que respete las recomendaciones sanitarias. No obstante, aparte de la influencia en el ejercicio práctico de la profesión es indudable el efecto que la ralentización económica y la desaparición de numerosas empresas está teniendo en el mercado del asesoramiento empresarial y la auditoría, con una especial reducción en el número de clientes y de la capacidad de pago. En este sentido, se elabora y distribuye una encuesta para recopilar de primera mano el sentir y la opinión de los pequeños despachos de auditoría sobre cuestiones relacionadas con el desarrollo del trabajo del auditor en tiempos de COVID-19.

En tercer lugar, el reto al que se enfrenta la profesión por los profundos cambios tecnológicos que se vienen desarrollando en el campo empresarial como por ejemplo, la tecnología Blockchain la cual, está planteando nuevos desarrollos en el campo de la contabilidad así como en la auditoría de cuentas, tanto desde el punto de vista tecnológico como el de la seguridad y tratamiento de la información por su transparencia en las distintas transacciones.

La metodología de realización del trabajo ha consistido, por un lado, en la recopilación y análisis de la normativa y documentación técnica procedente de diversas fuentes como las corporaciones de auditores así como la del propio Reglamento de Auditoría de Cuentas. Y, por otro lado, en el diseño y distribución de una encuesta dirigida a despachos de auditores personas físicas y PYMES que sufren de primera mano lo que pasa en este sector debido a las consecuencias del fenómeno presente.

En cuanto a la estructura, el trabajo se organiza de la siguiente forma. Después de una breve contextualización en el apartado 2, en el epígrafe 3 se aborda el factor que ha originado grandes discrepancias a la hora del desempeño del trabajo, “COVID-19” (en adelante, “*Coronavirus*”, “*COVID-19*” o “*virus*” indistintamente) por la gran influencia que está teniendo en la economía mundial la cual, no podíamos dejar atrás por lo comentado y por ser el origen principal de la incertidumbre en el desempeño del trabajo del auditor. En dicho apartado se tratan los cambios normativos a los que se deben adaptar los auditores.

Se habla de las NIAs adaptadas para el desarrollo práctico en el sector de auditoría así como de los principales cambios en relación con las cuentas anuales. Igualmente, nos adentraremos en el nuevo marco normativo que debe regirse los auditores y sociedades de auditoría con el objetivo de resumir cuáles han sido las principales modificaciones del anterior Reglamento.

En el epígrafe 4 se abordan los principales impactos que están teniendo los cambios normativos y la pandemia en la profesión de auditoría de cuentas. En este apartado, se muestran las conclusiones extraídas de la opinión de los propios auditores recogida mediante una breve encuesta de preguntas abiertas dirigida a auditores de pequeña y medianas empresas con el fin clave, ponernos en la piel de los principales actores de la profesión.

En el epígrafe 5, se refleja un desafío a futuro inmediato relacionado con el ámbito tecnológico por la importancia que va a tener en el desarrollo de las auditorías, es decir, la tecnología Blockchain.

Por último, la presente memoria concluye con una serie de conclusiones, propuestas de mejora y recomendaciones.

## **2. CONTEXTUALIZACIÓN**

Este apartado se centra en realizar un breve análisis de la situación actual económica de España, con el propósito de contextualizar el entorno el que se desenvuelve la profesión de auditoría.

El impacto del COVID-19 está afectando duramente a la economía española la cual, se derrumbó un 11%, generando una de las caídas más notorias de la historia de España, golpeando duramente la actividad empresarial así como el empleo, el consumo y las cuentas nacionales. (KPMG, 2021)

El año 2020 estuvo marcado por el impacto sanitario, económico y social de la pandemia por el coronavirus tocando las previsiones de empleo, las cuales presentaron datos preocupantes. Según los datos de la EPA (Encuesta de Población Activa), en el año 2020 se destruyeron cerca de 622.000 empleos y la tasa de paro aumentó hasta el 16,13% en nuestro país. Generó la creación de los ERTE (Expediente de Regulación Temporal de Empleo), al menos el 37,9% de los establecimientos han solicitado un ERTE para sus trabajadores junto con

otras medidas, con el objetivo de mitigar los efectos económicos y sociales de la pandemia. (KPMG, 2021)

Otro de los ámbitos en el que este fenómeno ha tenido una incidencia negativa, ha sido el del consumo. Se ha generado una desconfianza en los consumidores de tal forma que el índice de confianza disminuyó en 14,6 puntos en comparación con el año 2019 y, es que, la COVID-19 ha originado que el consumidor se piense bien si gastarse el dinero o no. El gasto final de los hogares cayó un 8,4% en términos interanuales lo que implica un incremento de la tasa de ahorro situándose en un 15,1%, produciéndose una disminución de la circulación de más de 53.000 millones de euros en la economía. (KPMG, 2021)

Con lo que respecta al ámbito internacional, acciones como la salida de Reino Unido de la Unión Europea y quedándose, por tanto, fuera de la unión aduanera y el mercado común, se tradujo en un incremento de la burocracia afectando a las cadenas de suministro. (KPMG, 2021)

Es por todo ello, que el auditor debe empezar a tomar situación de la nueva realidad, es decir, de la bajada de facturación y de las dificultades financieras evidente en todos los sectores así como el análisis de la liquidez, el riesgo de crédito, las expectativas de cobro, la ruptura de las cadenas de suministro entre muchos factores más, son cuestiones que el profesional de auditoría debe abordar e informar.

### **3.- PRINCIPALES CAMBIOS NORMATIVOS QUE AFECTAN A LA PROFESIÓN DE AUDITORÍA**

Se distingue en este apartado entre la adaptación de la normativa por causa del COVID-19 y los cambios del Nuevo Reglamento de Auditoría.

#### **3.1. ADAPTACIÓN DE LA NORMATIVA POR CAUSA DEL COVID-19**

##### **3.1.1. Principales cambios en las normas de auditoría NIA-ES**

Los auditores deberán considerar el impacto del brote de COVID-19 en el trabajo de auditoría a la luz de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), por lo que, este apartado se centra en el nivel de impacto alto del COVID-19 en las NIA-ES al considerarse de tal relevancia en la aplicación del trabajo (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, 2020).

##### **NIA-ES 240. Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude**

Los efectos provocados por el COVID-19 pueden aumentar el riesgo de incorrección material debido a fraude, estos factores de riesgos pueden ser ocasionados en gran medida por la presión que puede sufrir la dirección u órgano de gobierno de la entidad por falta de liquidez, incumplimiento de compromisos, descenso de la demanda y otras cuestiones que pueden derivar a la inestabilidad o a una menor rentabilidad de la entidad la cual, puede hacer que incremente el riesgo de fraude sobre la información financiera. Además, otra presión que puede surgir es la de los empleados a los que puede incentivarles la adquisición de activos indebidos

como causa del miedo al desempleo, impagos o disminución del salario provocado por el posible descenso de la actividad.

Otra cuestión a tener en cuenta es el hecho de que, los principales dirigentes ya sea por causa de enfermedad, fallecimiento, pueden dejar desamparado el cargo de los diversos controles de la entidad.

Por ello, se plantea el diseño de una respuesta a los riesgos de incorrección material que pueden derivar en fraude por parte del auditor que permita hacer frente al riesgo relacionado con la elusión de controles por parte de la dirección como puede ser, por medio de la indagación entre las personas que participen en los procesos de elaboración de la información financiera, la revisión de las estimaciones contables prestando atención a los sesgos y, la revisión del fundamento empresarial de posibles transacciones significativas ajenas al curso de los negocios o inusuales.

### **NIA-ES 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno**

Los estados financieros en su conjunto, podrían verse afectados por la elusión de controles (dicho anteriormente) por parte de la dirección lo que podría generar deficiencia en los controles internos. También, la falta de personal cualificado (por los efectos del COVID-19 y posibles bajas) lo cual puede afectar a la capacidad de la entidad para continuar su actividad.

En lo que respecta a las afirmaciones sobre tipo de transacciones, saldos e información a revelar, podría reflejar ciertos riesgos en áreas relacionados con aspectos como, la información sobre la naturaleza y el nivel de riesgo procedente de instrumentos financieros, estimaciones de deterioro de activos, información requerida en memorias (cuando afecte al principio de empresa en funcionamiento se recomienda hacer una descripción del factor o factores que generan duda respecto a este principio, entre otros)

Por último, tales circunstancias generadas por el COVID-19 pueden determinar que los riesgos de incorrección material sean mayores debido a una mayor intervención de la dirección, mayor intervención manual para recoger datos y procesarlos, realización de cálculos o principios contables complejos, etc.

### **NIA-ES 330. Respuestas del auditor a los riesgos valorados**

Las respuestas del auditor debidas al COVID-19 a los riesgos valorados pueden consistir en: insistir en la necesidad de mantener el escepticismo profesional en la actuación del equipo de trabajo, tener un equipo de trabajo con mayor experiencia o con cualificaciones específicas, hacer mayor supervisión por parte del socio o gerente y, en la modificación de la naturaleza, momento o la extensión de los procedimientos de auditoría.

### **NIA-ES 560. Hechos posteriores al cierre**

Los auditores de cuentas deberán considerar si los impactos del COVID-19 pueden influir en las cuentas anuales y, por tanto, requerir de ajustes o desglose además, de considerar los efectos en el principio de empresa en funcionamiento (del que se habla en el siguiente punto)

y en función de las especificidades de las distintas empresas ya que, a todas las entidades no les afecta de igual forma.

### **NIA-ES 570R. Empresa en funcionamiento**

En esta NIA-ES debemos recordar que el principio de empresa en funcionamiento no será aplicable cuando la dirección de una entidad tenga la intención de liquidar o cesar en sus operaciones o bien, no exista otra alternativa realista por lo que, con la situación que ha creado el coronavirus muchos auditores tienen que tener muy en cuenta este principio para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre lo adecuado de su utilización en tal circunstancia. (IFAC, 2020)

La incertidumbre deberá hacer que el auditor adopte un mayor grado de juicio en lo siguiente:

- El estado de alarma y las medidas impuestas incrementan el grado de incertidumbre asociado a la valoración.
- Los factores externos.
- En la valoración pues, ésta se basa en la información disponible en el momento que se realiza y que, sin embargo, habrá que considerar la adecuación de ésta teniendo en cuenta la información que se vaya considerando con posterioridad.
- El período mínimo que debe cubrir la valoración.

Respecto a las entidades de pequeña dimensión, ante la falta de un análisis detallado, el auditor podrá discutir con el gobierno de la entidad las previsiones de medio y largo plazo pero, siempre la información debe ser facilitada por dicho órgano. En todo caso, el auditor deberá concluir en base a la evidencia obtenida, si el principio es aplicable o no y si, siendo aplicable, existe o no una incertidumbre material relacionada que pueda generar dudas significativas.

### **NIA-ES 600. Consideraciones especiales auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)**

En las auditorías de grupo deberá tenerse en cuenta el impacto que las restricciones de movilidad interna y externa que tiene en el trabajo a realizar sobre dicho componente. Por lo tanto, el auditor de un grupo en España deberá evaluar aspectos como: la identificación de auditorías de los componentes afectados por el coronavirus, la categorización de los componentes afectados, el entendimiento del impacto en el componente, la revisión del estado del trabajo planificado, la evaluación y utilización de técnicas de revisión y supervisión en remoto y, por último, la evaluación del posible retraso en los calendarios de *reporting* del componente y del auditor.

### 3.1.2.- Principales cambios normativos en relación con los plazos mercantiles

Para abordar la crisis sanitaria ha sido preciso adoptar medidas que proporcionaran la necesaria flexibilidad para el ajuste temporal de las empresas, con el objetivo de mitigar el impacto económico y social. Es por ello, que en tal situación inédita, se han venido adoptando medidas urgentes de carácter extraordinario en la que debemos incluir el ajuste temporal de las empresas. Desde un primer momento el Real Decreto Ley 8/2020 incluyó medidas extraordinarias dirigidas a las personas jurídicas, al objeto de garantizar la necesaria agilidad en funcionamiento de sus órganos de gobierno, y facilitar el cumplimiento por parte de estas entidades de las obligaciones de formulación, aprobación y depósito de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2019. (EIDerecho.Com, 2020)

#### **Formulación de las cuentas anuales para el ejercicio 2019**

Como regla general, los administradores de las sociedades de capital y demás sujetos obligados a ello, deben formular las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión, así como la propuesta de aplicación del resultado, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio. Sin embargo, las medidas urgentes extraordinarias afectan, fundamentalmente, al plazo para formular las cuentas. La nueva normativa (establecida para este caso excepcional) distingue entre diferentes supuestos en función de si las cuentas anuales del ejercicio anterior: no se han formulado antes de la fecha de declaración del estado de alarma; a dicha fecha ya han sido formuladas y; han sido formuladas durante la vigencia del estado de alarma. Veamos:

- **No se han formulado antes de la fecha de declaración del estado de alarma**

Las medidas extraordinarias frente al impacto económico y social del COVID-19 prevén:

- a) La suspensión del plazo de formulación hasta el fin del estado de alarma.
- b) La reanudación del plazo por otros tres meses a contar desde esa fecha.

- **Cuentas ya formuladas a fecha de declaración del estado de alarma**

Los auditores poseen un plazo de dos meses para la auditoría de las cuentas anuales de la sociedad, por lo que, la verificación de las cuentas anuales se encontrará prorrogado al menos dos meses desde la finalización del estado de alarma.

- **Formulación de cuentas durante la vigencia del estado de alarma**

En este caso, para la verificación contable de esas cuentas, tanto si la auditoría es obligatoria como voluntaria, la sociedad puede optar entre:

- a) Realizar la verificación contable dentro del plazo legalmente previsto con carácter general, es decir, el régimen general de celebración dentro de los seis primeros meses siguientes a la fecha del cierre del ejercicio.

- b) Acogerse a la prórroga del plazo para verificar las cuentas previstas para el caso en que, a la fecha de declaración del estado de alarma, las cuentas anuales ya estuvieran formuladas.

### **Formulación de las cuentas anuales para el ejercicio 2020**

Para el ejercicio 2020 los plazos legales siguen la regla general, es decir, para aquellas sociedades cuyo ejercicio finalice el 31 de diciembre de cada año, los plazos a tener en cuenta son los siguientes (Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio):

- **Formulación de las cuentas anuales por los administradores de la entidad:** 31 de marzo de 2021 (3 meses posteriores al cierre).
- **Aprobación de las cuentas anuales por la Junta General de la entidad:** hasta el 30 de junio de 2021 (6 meses posteriores al cierre).
- **Depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil:** hasta el 30 de julio de 2021 (un mes desde su aprobación por la Junta General).

## **3.2. NUEVO REGLAMENTO DE AUDITORÍA**

El Nuevo Reglamento Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante, “*Reglamento*”, “*nuevo marco normativo*” o “*NRLAC*”, indistintamente) desarrolla la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas a través de diversas modificaciones hasta conseguir su aprobación el pasado 30 de enero de 2021. Dicho Reglamento nace con el fin de recuperar la confianza del papel que desempeña el auditor en el ámbito de su trabajo y, con ello, permitir afianzar la calidad así como emitir un informe de auditoría que demuestre el resultado efectivo de un trabajo de calidad e independiente. Para su logro, la elaboración de esta nueva normativa ha tenido en cuenta, en primer lugar, aquellas previsiones que suponen desarrollo de los artículos de la Ley 22/2015, incorporando las distintas modificaciones y adaptándolas y, en segundo lugar, manteniendo de forma general la regulación anterior en cuanto no sea contraria a ésta o no sea conveniente utilizarla en el trabajo así como también, aquellos cambios por razones técnicas aconsejadas por la práctica u otros para guardar la coherencia y la consistencia con la terminología y el tratamiento empleado en el anterior marco normativo.

Como ya se vino diciendo, el Nuevo Reglamento de Auditoría viene incorporando algunas modificaciones respecto del anterior Reglamento de entre las que destacamos por ser muy relevantes las relacionadas con (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, 2021):

- El concepto de Entidad Pública, familiares, red y entidades vinculadas
- Las obligaciones de comunicación del auditor
- La modificación de las categorías de inscripción en el ROAC
- La independencia del auditor y los honorarios percibidos
- La organización interna del trabajo

- Las infracciones y sanciones
- La documentación de auditoría

Para finalizar este apartado se incluye una referencia a las particularidades de la entrada en vigor del Nuevo Reglamento. Para un resumen de las modificaciones tratadas ver anexo I.

### **3.2.1. Concepto de Entidad Pública, familiares, red y de entidades auditadas y entidades vinculadas**

Este nuevo marco hace una **mejor clarificación del concepto de Entidad Pública** denominándola “cualquier entidad que cotice en un mercado regulado de cualquier Estado miembro y, se rija por la supervisión y control de la Comisión Nacional del Mercado de Valores” (Art.8 RD 2/2021). Además, introduce **una mejor definición del concepto de familiares, de red y de entidades auditadas y entidades vinculadas** ayudando, por ejemplo, a la determinación de la independencia del auditor.

#### **Entidad Pública**

Se amplía la definición de entidades de interés público. Con la nueva regulación, se califican como entidades de interés público según el artículo 8 de Real Decreto 2/2021, de 12 de enero:

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

#### **Familiares**

En este concepto al que nos referimos, se establece una nueva exclusión, es decir, “no se considerarán cónyuges del auditor principal responsable o de la persona afectada por la causa

de incompatibilidad cuando se haya producido la separación efectiva y este acto se encuentre inscrito en el registro civil correspondiente”. (Artículo 8.2)

#### **Red de auditores**

Para evitar posibles diferencias entre la normativa nacional y la de los de nuestro entorno, se ha aclarado el aspecto de cooperación, es decir, el mero hecho de compartir costes o beneficios relevantes o recursos profesionales significativos, el diseño o implementación de políticas y procedimientos de control de calidad interno, así como la existencia de una estrategia empresarial común o incluso basta con compartir nombre comercial determina la existencia del acuerdo de cooperación y, por tanto, la existencia de red. No obstante, nos dice este reglamento que no se considerará que haya existencia de red cuando dicha cooperación tenga como única meta la realización conjunta de una auditoría por parte de dos auditores siempre y cuando no concurra ninguna de las restantes circunstancias.

#### **Entidades auditadas y entidades vinculadas**

Este concepto se sigue definiendo por relación de control, es decir, por referencia a la normativa mercantil y contable debido a su precisión en el concepto de vinculación. Tal definición proporciona una mayor seguridad jurídica a la hora de definir la vinculación respecto a la entidad vinculada, según establece el NRLAC.

### **3.2.2. Obligaciones de comunicación del auditor**

Incorpora precisiones sobre las **obligaciones de comunicación del auditor** ante la falta de emisión de informe de auditoría o renuncia, rescisión del contrato de auditoría o en los supuestos de revocación del nombramiento del auditor y, modifica parcialmente los plazos para realizar dichas comunicaciones.

En el marco anterior, la obligación de comunicación por parte del auditor ya estaba recogido, lo que hace el NRLAC es precisar determinados aspectos relacionados con:

#### **Falta de emisión del informe de auditoría o renuncia al contrato de auditoría**

Se precisa el término de auditoría obligatoria definiéndola como tal cuando dicha auditoría en su realización se derive de lo exigido en la disposición adicional primera del NRLAC, así como en los supuestos de nombramiento de auditor por el Registrador Mercantil o Juzgado (órgano judicial). Por consiguiente, añade que en los supuestos de auditorías voluntarias (cuando éste se hubiese inscrito en Registro Mercantil) la comunicación deberá ser solo al Registro Mercantil.

- **Plazos para realizar las comunicaciones**

Con lo que respecta a los plazos en este apartado, debemos señalar que el NRLAC establece lo siguiente (página siguiente):

### Plazo de comunicación del auditor, falta emisión del informe o renuncia

▪ Comunicación a la entidad	15 días naturales
Adicionalmente:	
▪ Al Registro Mercantil <sup>1</sup> , salvo que siendo la auditoría voluntaria, no se hubiera inscrito el nombramiento.	
Adicionalmente, cuando la auditoría es obligatoria:	10 días hábiles desde la remisión del escrito a la entidad
▪ Al ICAC	
▪ En su caso, al Juzgado	

Fuente: Instituto de Censores y Jurados de Cuentas (2021)

### ✚ Rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor

El NRLAC hace una mención explícita a qué se considera justa causa la extinción de la obligación de auditar las cuentas anuales de la entidad por haber dejado de cumplir los límites para tener dicha obligación. Además, precisa los supuestos en el que las auditorías no son obligatorias (como viene definido en el artículo 10.4 del NRLAC), cuando el nombramiento del auditor se encuentre inscrito en el Registrador Mercantil, dicha comunicación debe ser transmitida a ese Registro.

Por su parte, las Entidades de Interés Público en los casos de rescisión o revocación que estamos hablando, deberán ser comunicadas a la autoridad nacional supervisora de la EIP, adicionalmente a las comunicaciones previstas al ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) y al Registro Mercantil.

No obstante, la comunicación de la rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor deberán figurar de forma expresa los motivos que derivaron para determinar tal hecho.

#### • Plazos para realizar las comunicaciones

Para las situaciones de rescisión del contrato o revocación del nombramiento, el NRLAC dicta lo siguiente:

Plazo en los casos de rescisión de contrato o revocación del nombramiento

▪ Comunicación al Registro Mercantil <sup>1</sup> , salvo que siendo la auditoría voluntaria, no se hubiera inscrito el nombramiento.	
Adicionalmente, cuando la auditoría es obligatoria:	10 días hábiles
▪ Al ICAC	
Adicionalmente, cuando se trata de una EIP:	
▪ A la autoridad nacional supervisora de la EIP	15 días hábiles

Fuente: Instituto de Censores y Jurados de Cuentas (2021)

### 3.2.3. Modificación de las categorías de inscripción en el ROAC

Otro de los cambios a enumerar es la modificación de las **categorías en las que un auditor puede inscribirse** en la sección del ROAC (Registro Oficial de Auditores de Cuentas) correspondiente a personas físicas.

A partir de ahora, se elimina la situación voluntaria de *no ejerciente prestando servicios por cuenta ajena* así como la modalidad de *socio de sociedad de auditoría*, por tanto, se mantiene la situación de *ejerciente* la cual, incluye a los auditores individuales y los auditores designados por las sociedades de auditoría para la firma de informes de auditoría así como la situación *no ejerciente*.

### **3.2.4. Independencia**

Respecto a **la independencia**, tiene un alto peso en este Nuevo Reglamento por ser uno de los aspectos más importantes y, al mismo tiempo, de los más complejos de esta normativa por ello, el NRLAC precisa o desarrolla en mayor medida este aspecto. Por tal motivo, se define lo que se entiende por independencia, es decir, “ausencia de intereses o influencias que puedan o pudiesen comprometer la objetividad del auditor en la realización de la auditoría”. También, aclara el hecho de que los auditores deber de alguna manera evaluar su independencia tanto antes, como durante y hasta la finalización del trabajo e introduce un nuevo parámetro para el cálculo de la incidencia significativa. Adicionalmente, concreta los casos de abstención de aceptar dicho encargo por motivos relacionados con la independencia y especifica lo que se entiende que el auditor participe o no en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada. Algo ligado a tal concepto son los honorarios, en este apartado, el NRLAC expone a través de éste las posibles circunstancias donde tales honorarios de auditoría podrían modificarse así, como los casos en los que deben documentarse las razones y además justificar de alguna forma la nueva estimación de los importes. Otro aspecto que ha precisado, es el de abstención por honorarios percibidos concretando los determinados límites de porcentajes por el que no se debe aceptar el trabajo.

Las normas de independencia tratan de garantizar que la opinión del auditor no se verá influida por ninguna circunstancia. Y, es que hay que recordar que el análisis de la independencia supone una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su Auditoría. Quizás es la prueba clave para saber por qué se ha querido profundizar tanto en este tema.

#### **Participación en la gestión o la toma de decisiones**

No se entenderá que el auditor participa en la toma de decisiones cuando este profesional realice algún trabajo o emita algún informe o recomendación relacionada con cualquier servicio ajena a la auditoría en la medida que concurran las circunstancias siguientes:

1. Permita a la entidad decidir entre alternativas razonables que lleven a la toma de decisiones diferentes.
2. Estén basados en datos observables o en estándares o prácticas habituales.
3. La entidad auditada, mediante personas cualificadas y con experiencia, evalúe los trabajos o recomendaciones objeto del servicio y ponga dicha evaluación a disposición de las personas con competencia en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada.

En cualquier caso, cuando no existieran alternativas posibles de acuerdo con esta normativa o cuando no sea posible más de una solución hay que dejar documentada la justificación de este acto en el archivo de auditoría.

### **Incidencia significativa**

Se introducen nuevos parámetros para evaluar la incidencia significativa respecto a una situación o servicio (al afectar ésta a la independencia del auditor), aparte del de la cifra de importancia relativa fijada en función del juicio del auditor, de modo que el NRLAC precisa que si concurre alguna de las circunstancias, bien por superar la cifra de importancia relativa fijada por el auditor o bien, por superar de forma directa o indirecta el parámetro de incidencia significativa, entre los que se indican a continuación, en tal caso debemos coger el más representativo (entre los siguientes) en función de las circunstancias que concurren en la entidad auditada:

- El 3% del activo.
- El 5% del Importe Neto de la Cifra de Negocios

Este nuevo parámetro supondrá que el auditor deberá considerar un doble parámetro de materialidad en su trabajo, es decir, el establecido a efectos de la planificación y ejecución del trabajo (cálculo de la materialidad) y también, el que se deberá considerar al evaluar posibles incompatibilidades en materia de independencia (cálculo de la incidencia significativa respecto a una situación o servicio). (Grant Thornton, 2021)

### **Honorarios**

#### • **Determinación del importe de honorarios**

La determinación de los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría se deberá fijar en función del esfuerzo de auditoría estimado teniendo en cuenta los factores siguientes:

- El tiempo, los medios, recursos y cualificación y especialización suficientes y necesarios para su realización.
- Por el tamaño y complejidad de la actividad u operaciones de la entidad auditada.
- Por el riesgo de auditoría esperado.

En los casos de modificación de los honorarios, el auditor deberá documentar en el archivo de auditoría las razones del cambio de estimación, así como las condiciones de la realización de auditoría que no comprometan los criterios de competencia, capacidad, independencia y calidad exigidos.

#### • **Causas de abstención por honorarios percibidos**

Con el presente Reglamento, se ha esclarecido las limitaciones respecto a la percepción de honorarios de un mismo cliente (supone una amenaza para la independencia). Por este motivo, se deberá aplicar los siguientes porcentajes para su comprobación (Labatut, 2021):

- **Porcentaje que se aplica en función del tipo de entidad auditada:**
  - Entidades normales: como regla general, los honorarios percibidos por las entidades de auditoría de una misma entidad **no podrán superar el 30%** del total de sus ingresos totales (si es persona física) o del importe neto de la cifra de negocios (si es sociedad de auditoría).
  - Entidades públicas: deberá abstenerse el auditor de realizar la auditoría de cuentas del ejercicio siguiente cuando los honorarios devengados por su trabajo y distintos del de auditoría representen **más del 15%** del total de ingresos anuales en cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos.
  
- **Porcentaje que se aplica en función de la firma de auditoría:**
  - Firmas normales de auditoría: se aplican los porcentajes anteriores para cada caso en particular.
  - Pequeñas firmas de auditoría: los honorarios percibidos por los auditores de cuentas **no podrán superar el 35%** del total de sus ingresos totales para personas físicas o del importe neto de la cifra de negocios para sociedades de auditoría.
  - Evitar el efecto cascada: **no se podrá superar el porcentaje del 40%** durante los tres ejercicios consecutivos en el supuesto de que dicho porcentaje para una entidad auditada (no de interés público), sea mayor del 30% como consecuencia de que concurra alguna de las circunstancias de las letras del artículo 64.3.
  - Nuevos auditores inscritos en el ROAC: **no se computará** (los porcentajes anteriores) durante los tres primeros ejercicios para los nuevos auditores inscritos como ejercientes.

### 3.2.5. Organización interna y del trabajo

Si ya se decía que el concepto de independencia ha sido relevante en la elaboración de este marco, el de **organización interna y del trabajo**, también lo es. El NRLAC con el objetivo de asegurar razonablemente el cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría y la emisión de informes de auditoría, establece que los auditores dispondrán de un Sistema de Control de Calidad Interno (SCCI) basado en la Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (NCCI) y en el propio NRLAC. Con lo que respecta a la proporcionalidad, se argumenta que vendrá determinada por la dimensión y estructura del auditor y a las características que deben tener cada organización interna. También, se ha establecido reglamentariamente requisitos de organización interna exclusivamente para auditores que realicen auditorías de entidades pequeñas.

## **Características**

La organización interna ya tenía su relevancia en la anterior normativa y con el nuevo Reglamento lo que se ha hecho es desarrollar los requisitos los cuales podemos resumir de la siguiente forma:

- a) Organización (estructura) adecuada con asignación de responsabilidades, funciones y tareas en todos sus niveles, aprobada por el órgano competente de la sociedad de auditoría y formalizada por escrito.
- b) Procedimientos administrativos contables.
- c) Procedimientos de identificación, valoración y respuesta a los riesgos que afecten a la actividad de auditoría.
- d) Sistema de control interno basado en el NCCI y el NRLAC.

## **Requisitos simplificados para auditorías de entidades pequeñas**

Las políticas y los procedimientos de documentación y de comunicación de los auditores de entidades pequeñas (las que cumplen con tales requisitos), podrán ser menos formales y exhaustivos o simplificados respecto a las de gran dimensión. Ello no quita que los auditores de cuentas deban asegurar razonablemente la consecución de los fines previstos e incluso cuando externalicen los procedimientos de control de calidad que prevean estas normas. Todo esto, a pesar de la menor formalidad exigida a las entidades de dicha dimensión, no las exime de la obligación de dejar constancia de las evaluaciones realizadas y de los resultados obtenidos.

## **Sistema de Control de Calidad Interno**

El Sistema de Control de Calidad Interno deberá comprender políticas y procedimientos documentados y comunicados a todo el personal del auditor de cuentas y, en su caso al personal, que intervengan o puedan intervenir en la realización de los trabajos de auditoría. Éste ha de contemplar como mínimo los siguientes elementos:

- a) Gobernanza y responsabilidades del liderazgo de la calidad de auditoría.
- b) Ética e independencia
- c) Revisiones de control de calidad
- d) Políticas retributivas
- e) Actividades externalizadas
- f) Seguimiento
- g) Archivo

## **Requisitos para las personas con responsabilidad en el SCCI**

Las personas responsabilidades del SCCI deberá recaer en un auditor inscrito en situación ejerciente en el ROAC, con autoridad e independencia suficiente para ejercer su responsabilidad. Este individuo deberá ejercer sus funciones con independencia funcional y con

ausencia de intereses y, por último, el revisor de control de calidad del encargo será un auditor inscrito en situación de ejerciente que no haya participado en la realización del trabajo de auditoría objeto de dicha revisión.

### **3.2.6. Infacción y sanciones**

Otro aspecto a considerar es el de las **Sanciones e infracciones**. En este marco regulatorio se determina lo que se entiende sustancialmente incorrecta o incompleta la información contenida en los modelos 02/03 y, por tanto, se incurre en una infracción. Además, endurece en cierta medida el hecho de que el auditor de cuentas no haya dispuesto de los recursos necesarios y adecuados para aceptar y realizar el encargo ya que, es un aspecto que debe analizar cualquier auditor antes del comienzo del encargo de auditoría.

El Reglamento incluye circunstancias en las que califica como infracción grave, en la que destacamos las siguientes:

#### **Incorrecto o incompleto Modelo 02/03**

Las situaciones en las que se considera incorrecta o incompleta la información contenida en los modelos 02/03 incurre en infracción grave. La califica como incorrecta u omitida cuando ésta información pudiese alterar la comprensión de los datos y situación del auditor de tal manera que impidiera el adecuado ejercicio de las funciones supervisoras del ICAC. Además, hace determinadas precisiones donde define posibles circunstancias que afecten en esos términos, al menos a alguno de los siguientes puntos (Real Decreto 2/2021, de 12 de enero. NRLAC):

- a) Al importe de los honorarios y horas facturadas derivados de servicios de auditoría y el importe de honorarios de servicios distintos de auditoría.
- b) La identificación de cada uno de los servicios prestados.
- c) La existencia de red a declarar y la identificación de las entidades que forman parte de ella.
- d) La actualización del domicilio a efectos de notificaciones o de la dirección electrónica habilitada única.
- e) El importe de los ingresos totales del auditor de cuentas, así como los ingresos totales de la red a la que pertenezcan.

#### **No haber dispuesto de los recursos necesarios y adecuados**

Se aclara que se entiende cometida la infracción cuando no se cumpla las normas respecto a la exigencia de tener recursos suficientes y apropiados para poder aceptar y realizar el trabajo de auditoría. El auditor tiene que tener claro si puede llevar a cabo el trabajo teniendo en cuenta tanto si posee los recursos como la complejidad de las labores a realizar según la dimensión y la naturaleza de la entidad a auditar. Todo esto, con el fin de aplicar y cumplir con las prescripciones exigidas en orden a emitir una opinión técnica evitando aspectos que

podiesen producir efecto significativo en un trabajo de auditoría y, por consiguiente, en el informe de auditoría.

### **3.2.7. Documentación de auditoría**

Por último, algo que ha marcado y marcará en gran medida y que el Nuevo Reglamento ha querido afinar ha sido sobre la **documentación de auditoría**. Refuerza aspectos como el contenido del archivo de auditoría, la documentación en formato electrónico y el no poder modificar tal archivo tras haber sido firmado el informe de auditoría, así como la obligación por parte del auditor de disponer de controles informáticos específicos para el archivo de auditoría. Además, dispone de casos excepcionales en los que se puede modificar un archivo tras su compilación.

Las nuevas tecnologías de información y comunicación han generado un nuevo entorno empresarial las cuales, nos exige cada vez más meternos en el rol de la digitalización e incluso cuánto más rápido, mejor. Las nuevas fuentes tecnológicas, los nuevos modelos de negocio y el incremento en el volumen de datos gestionados han modificado la forma de ver los negocios y han redefinido a su vez el papel del auditor, el cual debe sacar el máximo partido a la cantidad de información que dispone con el objetivo de mejorar la calidad de la auditoría de los estados financieros. (Instituto de Censores Jurados de Cuentas en España, 2019)

El Reglamento nos ha acercado al siglo en el que estamos incorporando la obligación de comunicación por parte de estos profesionales con el ICAC a través de vía electrónica, así como los terceros que se relacionan con este Instituto. Esta normativa incorpora:

#### **Contenido del archivo de auditoría**

El archivo de auditoría deberá comprender para cada trabajo de auditoría, al menos, por un lado, la aplicación de las políticas y procedimientos del sistema de control de calidad que se haya aplicado y, por otro lado, la documentación completa soporte de cada trabajo así como los papeles de trabajo que contengan un registro realizado por el auditor, la información utilizada y las decisiones tomadas que han servido de base para la emisión del informe de auditoría y también, la evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con la normativa vigente. Además, establece la obligación de archivar todos los documentos en formato electrónico.

Es preciso indicar que este marco establece de forma expresa que toda aquella documentación no recogida en el archivo de auditoría, no se considerará en ningún caso como evidencia.

- **Modificación del archivo**

No podrá modificarse un archivo compilado como consecuencia de una revisión interna o externa ni en el caso de hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría. En el caso de hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría o de hechos anteriores a dicha fecha que hubieran llegado a conocimiento del auditor con posterioridad a la referida fecha, el auditor

deberá disponer de políticas y procedimientos que permitan generar a partir del archivo de compilado, un archivo complementario en el que deberá quedar documentado quién autoriza el cambio, motivos, fecha y documentación modificada.

- **Controles informáticos**

El NRLAC impone la disposición de controles informáticos específicos para el archivo de auditoría las cuales deben tener las siguientes funcionalidades:

1. La identificación única del archivo generado compilado y de la fecha de la compilación.
2. La imposibilidad de modificar el archivo transcurrido el plazo máximo para su compilación.

Como ya se ha comentado anteriormente, toda la documentación obtenida en el desempeño de la auditoría deberá compilarse en formato electrónico. Además, deberán realizarse de forma rutinarias copias de seguridad en formato informático en el momento de su creación, cuando se produzcan modificaciones, y, en caso de no haberlas, una vez al año.

### **3.2.8. Entrada en vigor**

La entrada en vigor comienza el día siguiente al de su publicación en el BOE (Boletín Oficial del Estado), es decir, el 31 de enero de 2021 estableciéndose como norma general, sin embargo, en este marco normativo se incorpora algunas excepciones respecto a esta fecha siendo reflejado en la Disposición Final Segunda así como en la Disposición Transitoria Sexta. Veamos:

#### **Honorarios de los servicios de auditoría y delimitación de servicios adicionales**

En referencia a los honorarios de los servicios de auditoría y delimitación de servicios adicionales, a la hora de su fijación hay que tener en cuenta que es necesario precisar que la fecha de entrada afectará a los nuevos contratos de auditoría que se firmen o prorroguen a partir del 31 de enero de 2021. Tales honorarios, se deberán fijar en función del esfuerzo considerando el tiempo, medios, recursos, cualificación y especialización de la entidad de auditoría y el riesgo de auditoría esperado. Es relevante indicar en el contrato de auditoría cómo se ha determinado el precio, es decir, qué criterios se ha aplicado en dicha determinación en función del esfuerzo. Este aspecto es nuevo, por lo que, se deberá tener muy en cuenta en las nuevas elaboraciones de contratos para cumplir con tal requisito.

#### **Garantía financiera o fianza**

Los auditores y sociedades de auditoría tienen unas determinadas responsabilidades en las que hay que destacar, la responsabilidad civil. Todo auditor, para el desempeño de su trabajo debe cubrirse con un seguro y además, obligatoriamente constituir una fianza o garantía financiera para poder ejercer su actividad. Esta fianza o garantía financiera permitirá al auditor hacer frente a posibles daños y perjuicios así como, posibles reclamaciones. Por todo ello, cada

auditor de cuenta o sociedad de auditoría deberá anualmente justificar la vigencia y suficiencia de la fianza constituida.

La anterior normativa establecía como importe mínimo de la garantía financiera o fianza en 300.000,00 euros. Para el primer año en el que se ejerce la actividad, se debía constituir una fianza de 300.000,00 euros por auditor individual y en el supuesto de que fuese una sociedad, por cada uno de los socios (sean o no auditores de cuentas) y, en los años sucesivos, esta fianza se incrementará en el 30 por ciento del exceso de facturación del ejercicio anterior sobre la fianza mínima. Pero, eso ha sido así hasta la entrada en vigor del NRLAC donde se ha modificado dicho importe. Se establece como garantía financiera para el primer año de la actividad, en el supuesto de personas físicas autorizadas para el ejercicio de la actividad de auditoría de 500.000,00 euros y dicha cuantía, en el caso de sociedades de auditoría españolas, se multiplicará por cada uno de los socios de esta, sean o no auditores de cuentas, y de los auditores de cuentas designados para firmar informes de auditoría en nombre de la sociedad, distintos de los socios. Este cambio debe empezar a aplicarse a partir del 1 de julio de 2021.

#### **Organización interna, estructura organizativa y deber de conservación y custodia**

Todo lo relativo a organización interna de los auditores, estructura organizativa así como el deber de conservación y custodia se pospone a su entrada en vigor 1 de julio del 2022, siendo aplicable a los trabajos de auditoría sobre cuentas correspondientes a ejercicios sociales cerrados con posterioridad a dicha fecha. Sin embargo, muchos auditores y sociedades de auditorías deberán empezar cuanto antes, en la revisión y adaptación de sus sistemas y procesos internos para que cuando llegue tal fecha indicada, ya tengan empleado dichos procesos.

#### **4.- IMPACTO DEL COVID-19 EN LA PROFESIÓN Y EN EL TRABAJO DE REALIZACIÓN DE LAS AUDITORÍAS**

El punto de inflexión nace cuando un fenómeno como la pandemia COVID-19 a inicio de año 2020 rompe todos los esquemas y cambia la forma de trabajar. Surge, por tanto, la necesidad de un esfuerzo extra para sacar el trabajo adelante de una manera adecuada y eficiente dando lugar los desafíos en la profesión y en el trabajo de realización de las auditorías.

Como ha quedado patente en este trabajo la profesión de la auditoría en la actualidad, exige cada vez más la adaptación inmediata a los diversos cambios del entorno y cambios regulatorios. La parte de regulación está más presente que nunca, aportando en cierta medida la restauración de la confianza en la auditoría de grandes empresas y por el contrario, trayendo complejidades adicionales para entidades de pequeña dimensión como veremos en los siguientes párrafos a través de la opinión de profesionales que actualmente desempeñan su función en entidades PYMES.

Por lo comentado, no hay nada mejor que conocer a través de la opinión de las pequeñas y medianas empresas o personas físicas, la descripción de los principales impactos

que ha tenido la pandemia en su profesión. Para ello, se considera fundamental recabar información a través de la experiencia de los propios auditores para lo cual, se diseña una breve encuesta de preguntas abiertas dirigida a auditores de pequeñas y medianas empresas que contiene preguntas relacionadas con la profesión de auditoría, más específicamente sobre aquellos desafíos a los que éstos se han tenido que enfrentar. La encuesta puede verse en el Anexo II.

La encuesta titulada “Los desafíos para la profesión de Auditoría” se ha distribuido a través de Formularios de Google en el mes de mayo a pequeños despachos de auditoría del área Metropolitana de Tenerife, tanto PYMES como auditores personas físicas, recibiendo 7 respuestas válidas. A continuación, se realiza un resumen de las respuestas obtenidas a las diversas cuestiones planteadas:

1. Los efectos del COVID-19 han traído consigo multitud de cambios en el sector de la auditoría y, es por ello, que resulta necesario en primer lugar, conocer los impactos positivos y negativos que ha originado la pandemia en el trabajo del día a día del auditor en los que siguiendo con las respuestas de estos profesionales hay que destacar el gran número de **aspectos negativos** los cuales, se enumerarán en las siguientes líneas:

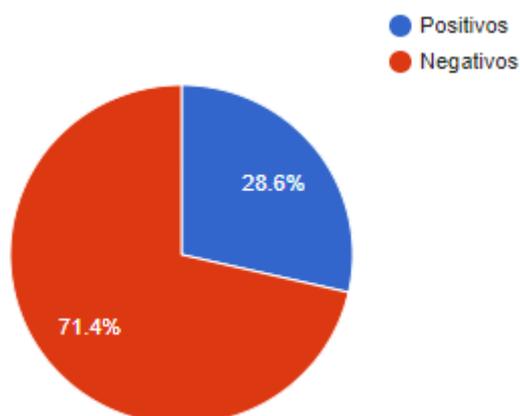
- Mayor grado de complejidad en la elaboración de los trabajos.
- Reorganización del equipo de trabajo y las visitas a las empresas.
- Pérdida de clientes.
- Dificultades para comunicar y conectar directamente con el cliente.
- Incertidumbre económica de los clientes.
- Falta de personal en los clientes para atender a los auditores.
- Falta de actividad.
- Dificultades de cobro.
- Dificultades de la empresa para obtener la documentación, inspección física de almacenes, provisiones por deterioro de clientes, estudio y reflejo en las cuentas anuales (memoria) de los efectos del COVID-19.
- En cuanto a los ERTES, han tenido que verificar con más atención la parte laboral y de recursos humanos con mayor detenimiento y grado de detalle que en ejercicio anteriores, así como verificación de los planes de viabilidad para aquellos que han tenido que tomar la decisión de seguir para adelante y de que dicha información se encuentre bien reflejada en la memoria de las cuentas anuales.

En relación con los **aspectos positivos**, hay que destacar el concepto de teletrabajo y las videoconferencias. Esta herramienta la cual, la califican como importante y, por tanto, esperan que se siga utilizando ya que, por un lado, contribuye a la mejora de la productividad y por otro lado, permite tener una mejora de la conectividad desde las empresas clientes a la firma

de auditoría, habilitando conexiones directas como cuando el auditor trabaja presencialmente en el cliente, que conecta directamente con su oficina y es como si se estuviera trabajando físicamente en ella. En definitiva, coinciden con el hecho de que tal fenómeno ha hecho que todos los auditores hayan desarrollado la capacidad de adaptación y agilidad para cambiar los métodos de trabajo, siendo capaces en la actualidad de pasar desde el trabajo presencial a teletrabajo de forma inmediata. En definitiva, ha supuesto un reto y que han sabido solventarlo, nos argumentan.

2. En segundo lugar, en relación con la **adaptación de la normativa en 2020**, un 71,4 por ciento coincide en que ha supuesto más bien un punto negativo porque en cierta medida, ha supuesto una mayor carga de trabajo (Gráfico I).

Gráfico I: Impactos positivos frente a los negativos que ha tenido la adaptación de la normativa 2020 en el trabajo de auditoría



Fuente: Elaboración propia basada en los datos de la encuesta

Les ha supuesto más trabajo a pesar de la reorganización de los plazos debido a: el personal en el departamento de administración disminuyó considerablemente, a la dificultad que supuso obtener evidencia de terceros mediante la circularización, a la celebración de las Juntas de aprobación de las Cuentas Anuales del ejercicio 2019 (junio 2020), al cálculo del Impuesto Sobre Sociedades, a la adaptación de las cuentas anuales a la nueva realidad empresarial, entre otros. Por todo ello, expresan que ha supuesto una carga adicional de trabajo y que, sin embargo, el cliente apenas percibe y, por tanto, no se cobra.

No obstante, en algunas respuestas se ha resaltado puntos positivos (28,6%) como el hecho de poder estudiar las distintas posibilidades que puede ofrecer una empresa en condiciones como las de la pandemia, la forma que tienen de reinventarse y salir adelante y que también, ha supuesto una herramienta para los despachos de auditoría dándole cobertura a una situación que nunca se había planteado y que ha hecho que se revise las cuentas anuales con mayor solvencia.

3. En tercer lugar, se ha querido conocer aquellos **desafíos que se le puede presentar al auditor persona física/PYMES en el futuro cercano** así como saber si se ven preparados y si dichos retos le afectarán en mayor medida a los auditores PYMES que a las multinacionales de auditoría, obteniendo diversas respuestas.

En lo que respecta a los desafíos a futuro cercano encontramos como respuesta, el teletrabajo y la utilización de programas que permitan optimizar el tiempo, contar con medios humanos e informáticos muy competitivos, la digitalización, compilación de archivos, coauditorías y cumplimiento de los requerimientos de independencia con el cliente y el hecho de que se prevea que haya menos sociedades que dejen de tener la obligación de auditarse.

En relación a cómo afectarán estos desafíos, hay discrepancias en las respuestas. Encontramos por un lado, quienes responden que afectará en mayor medida a los auditores persona física/PYMES con un 57,1 por ciento y, por otro lado, con un 28,6 por ciento se abstuvo a responder a dicha cuestión planteada (Gráfico II).

Gráfico II. ¿Cree que dichos retos afectarán en mayor medida a los auditores PYMES que a las multinacionales de auditoría?



Fuente: Elaboración propia basada en los datos de la encuesta

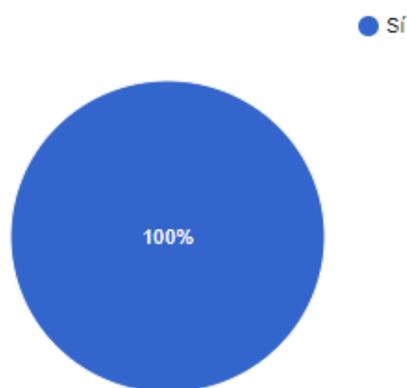
4. En cuarto lugar, se les ha solicitado que formulen sus **demandas a las autoridades competentes** para la mejora de la situación actual de los auditores personas físicas/PYMES. De sus respuestas destacamos las siguientes:

- a) Adaptar la normativa a las PYMES (en la actualidad, es básicamente igual).
- b) La regulación de los honorarios que se pagan por las auditorías del sector público (subvenciones y licitaciones) así como las del sector privado. Para ello, se considera fundamental el deber de aplicar políticas que permita una mayor protección normativa con el objetivo de evitar los posibles monopolios de las Big Four.

- c) Exigir que se cumpla con la auditoría de entidades públicas y ciertas auditorías de subvenciones de Europa ya que, muchas justificaciones se acogen al sistema de costes simplificados.
- d) Solicitar que la regulación vaya acorde a la estructura de los auditores y del tamaño de las entidades auditadas por lo que, los requerimientos deberían tener en consideración la dimensión de los auditores, así como de las entidades auditadas.
- e) Revisar los requisitos formales de las auditorías, deberían estar adaptados a la dimensión de la entidad auditada.
- f) Protección y flexibilización de requisitos exigidos a auditores personas físicas y PYMES para que no terminen por desaparecer pues, en la mayoría de los casos no hay mucha diferencia.

5. En quinto lugar, como un punto importante tratado a lo largo del presente trabajo como es el **surgimiento del nuevo Reglamento de Auditoría**, no podía faltar el reto que este supone para los profesionales de este sector y que, por lo tanto, hay que investigar de primera mano si estos auditores han tenido la oportunidad de conocer. Como respuestas, se ha obtenido una totalidad afirmativa (100%) expresando la importancia que tiene el marco normativo en el desempeño de su trabajo, el cual les exige formarse diariamente y, por ello, han acudido a cursos, han estudiado por su cuenta o incluso pertenecen al Instituto de Censores Jurados de Cuentas para estar continuamente formado e informado (Gráfico III).

Gráfico III. ¿Ha tenido oportunidad de conocer las principales diferencias con el Reglamento anterior?



Fuente: Elaboración propia basada en los datos de la encuesta

6. En sexto lugar, en relación con el punto anterior se les pedía que comentasen para cada uno de los siguientes aspectos del NRLAC cómo creen que afectarán a su trabajo de auditoría y si los considera positivos o negativos:

### a) La precipitada entrada en vigor en el momento de su publicación

Algunos entrevistados la ven compleja y otros, sin embargo, ya la preveían puesto que ya estaba anunciada.

### b) Los cambios en la organización interna del trabajo

Hay opiniones de todo tipo. Los cambios en la organización interna del trabajo no ha sido tan impactantes ya que realmente es un trabajo que se venía haciendo y, los principales cambios del nuevo Reglamento ya venían recogidos en los borradores.

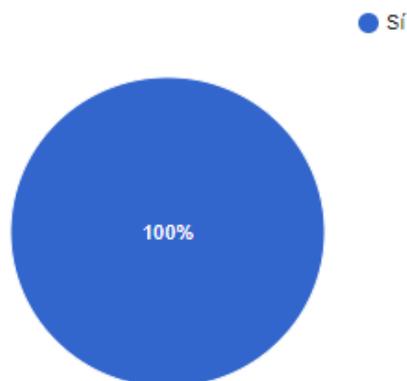
### c) La obligatoriedad de llevar archivos electrónicos de los papeles de trabajo

Algunos auditores de los entrevistados no ven problema en la obligación de llevar los archivos electrónicos sino más bien en la compilación de dichos documentos puesto que, deben estar todos terminados al mes de haber hecho la entrega del informe o incluso ya muchos despachos llevan años aplicándolo. No obstante, cabe la opinión que argumenta que esta modificación puede dejar fuera a pequeños auditores.

7. En séptimo lugar, sobre la pregunta de si **¿añadiría algún aspecto que considere de gran relevancia** y que no se haya tenido en cuenta en el nuevo Reglamento? En las sugerencias hay que destacar aspectos como búsqueda de simplicidad para las PYMES, el hecho de que no queda muy claro el acceso a la profesión y dificultades como la firma electrónica.

8. Para concluir, la última pregunta formulada sobre un tema siempre controvertido en auditoría, la convivencia entre grandes empresas y pequeños despachos ofrece una unánime (100%) de todos los entrevistados que coinciden en afirmar que los cambios normativos tienden a favorecer a las multinacionales frente a las Pymes de auditoría. Cabe señalar una de las respuestas en las que se expresa que “las grandes empresas auditoras son los diseñadores de la reforma con el objetivo de eliminar a las PYMES” (Gráfico IV).

Gráfico IV. ¿Cree que los cambios normativos tienden a favorecer a las grandes empresas de auditoría frente a las PYMES?



Fuente: Elaboración propia basada en los datos de la encuesta

## 5.- OTROS DESAFÍOS DE LA PROFESIÓN

### 5.1.- EL BLOCKCHAIN

El sector de la auditoría ha ido cambiando en los últimos años como consecuencia de diversos sucesos que han requerido la adaptación inmediata de los auditores de cuentas. Sin duda, uno de los factores que ha marcado y marcará en gran medida en la forma de realizar las auditorías ya sea interna como externa es la parte tecnológica y en especial, la tecnología Blockchain (BC).

Es por ello, que a lo largo del presente apartado se aborda la implicación del concepto objeto que supone un desafío con el fin de dar a conocer la importancia que puede tener esta tecnología en el desempeño del trabajo del auditor.

#### Concepto

La tecnología BC puede definirse como una base de almacenamiento de datos **descentralizados** o un gran libro contable que registra todas las transacciones o las distintas operaciones que han tenido lugar en una determinada red la cual, una vez estampada la información es **inmutable**. En dicha base, los asientos se registran en tiempo real y permite verificar su **permanencia** y revelar el historial de cambios. Además, el BC no requiere de ninguna autoridad **ni** terceras partes que actúen como **intermediarios** lo que hace que sea una tecnología bastante **confiable** a la hora de comprobar las transacciones. (Argañaraz et al., 2019)

#### Características

Siguiendo con la definición anterior, veamos de manera separada los adjetivos que encontramos en dicho concepto para tener un conocimiento más específico de cómo es esta tecnología (Argañaraz et al., 2019):

1. Descentralizado y distribuido: Los datos no están bajo custodia de un solo encargado ni regulado por un tercero sino que la posesión va acorde a quienes participen en la red por eso, para que una modificación se lleve a cabo, se requiere de un consenso de la gran mayoría de los que forman parte de dicha red.
2. Transparencia: Es debido a que los datos reportados a la base de datos son correctos y provienen de una fuente original de ahí que sea fiable y, por tanto, refleje lo que tiene que reflejar.
3. Consenso: Para cualquier modificación hace falta el consentimiento de la mayoría de los participantes quienes conservan el libro mayor.
4. Inmutable: Una vez transcrita la información no puede ser alterada o destruida.
5. Riesgo disminuido o improbable: El hecho de que los registros de las operaciones puedan ser vistos por todos los usuarios y cuya aprobación y almacenamiento de nuevos datos y operaciones se requiera de la característica anterior (mayoría de los usuarios intervinientes), implica que haya una disminución del riesgo a la alteración de los datos y por tanto, al posible fraude.

6. Seguridad: Es una característica asociada a la inmutabilidad es decir, una vez que los datos ya son registrados (no se puede alterar, destruir o modificar) hace que esta tecnología sea segura.
7. Sin intermediarios: El BC rompe con la necesidad de contar con los intermediarios por lo tanto, los registros de las operaciones están disponibles para todos los usuarios intervinientes de igual forma.

Todas estas características si las comparamos con las que hay que tener en el ámbito de la contabilidad así como en el de la auditoría tienen una amplia similitud pues, por un lado, la contabilidad al tratarse de una herramienta que tiene como función principal conocer en qué situación y condiciones se encuentra una empresa necesita que los datos de las distintas transacciones se vean reflejado correctamente en el libro mayor para su posterior puesta en las cuentas anuales y, por otro lado, la auditoría necesita que dicha información plasmada en los estados financieros reflejen la imagen fiel de la entidad y por ello, requiere de que los datos estén correctamente plasmado y vaya acorde a la realidad empresarial de la entidad.

### **Desafíos para los auditores respecto al Blockchain**

A lo largo del presente TFG se ha ido desarrollando diversas adaptaciones que todo auditor tiene que hacer frente y que, en este apartado lo relacionaremos con la tecnología Blockchain. (Argañaraz et al (2019) y De León (2019):

#### **- Nuevos requerimientos en la formación de los auditores**

Si se adopta el BC por un lado, los auditores tendrán que ampliar la necesidad de requerir información y conocimientos así como de técnicas que permitan obtener habilidades para su manejo. Por otro lado, las entidades tendrán que crear equipos de trabajo compuestos por expertos en los ámbitos relacionados con la contabilidad, fiscalidad y en especial relevancia a los especialistas en informática.

#### **- El surgimiento de nuevas normativas**

Este apartado no es nuevo pues, este sector es uno de los más regulados y, si esta tecnología se lleva a cabo en las entidades, se necesita de un marco normativo definido el cual aporte seguridad a los que utilicen esta tecnología. Por tanto, tendrán el reto del deber de informarse cuando haya un marco regulatorio establecido.

#### **- Cambios en la actuación en el trabajo**

La ejecución de la auditoría no volverá a ser la misma pues, la auditoría pasará a ser más repetitiva y constante. Cambia la forma de obtener información del cliente, la forma de evaluar los determinados riesgos así como la obtención de evidencia.

#### **- Gran número de datos que analizar**

Esta tecnología tiene un sistema de partida triple lo que multiplicará la información pues, aparte de registrarse en los libros de los intervinientes también se registra en un tercer libro.

## 6.- CONCLUSIONES, PROPUESTAS DE MEJORA Y RECOMENDACIONES

Tras la realización del presente trabajo se puede concluir que el factor COVID-19 ha sido un verdadero condicionante a la hora del desempeño de la profesión auditora por tratarse de un fenómeno nunca antes visto que ha originado que muchos auditores tengan que añadir un esfuerzo extra a través de más horas de trabajo. A esto, se le suma la multitud de reformas normativas en plena pandemia como ha sido las adaptaciones de las NIA-ES para hacer frente a tal fenómeno así como también, la reciente publicación del nuevo Reglamento de Auditoría de Cuentas y la novedad que trae consigo los cambios tecnológicos en este sector. No obstante, a pesar de la multitud de modificaciones en cuanto al Reglamento hay que destacar el hecho de que ha tardado más de cinco años en dar a luz por lo que, más que una novedad ha sido algo esperado y que muchos de los aspectos han sido más bien de precisión de conceptos que de introducir algo nuevo para el sector. Sin embargo, el introducir una mayor digitalización a la hora de llevar a cabo el trabajo se puede decir que es uno de los aspectos más importante que este Reglamento ha sacado adelante y que tendremos que analizar en el futuro para comprobar si realmente se cumple con los objetivos esperados.

Los cambios normativos y la situación de crisis económica han supuesto un esfuerzo adicional especialmente para los pequeños y medianos despachos. Estos presentan diferentes **necesidades**, entre las que se encuentran la búsqueda de herramientas para poder afrontar las exigencias derivadas del incremento regulatorio y de la normativa a aplicar así como, la necesidad de ser exclusivos y más especializados. También, respecto a la posible pérdida de clientes ya que habrá sociedades que dejen de tener la obligación de auditarse, será necesario que estos pequeños despachos reorganicen de alguna forma su plan de negocio.

La **demanda** de estos profesionales es clara, exigen que se adapte el marco normativo a las PYMES, es decir, una normativa que sea más flexible y diferenciada de los trabajos de pequeñas empresas a auditar que empresas grandes es decir, que dicha normativa sea distinta a la hora de auditar una empresa del IBEX y una PYME o bien que se facilite el acceso prioritario de los auditores personas físicas/PYMES a trabajos suficientemente rentables.

Es por todo ello, que como **propuesta de mejora** sería de gran interés que las autoridades competentes legislasen desde un punto de vista que beneficie a todos por igual para evitar la feroz competitividad la cual, está desplazando a los pequeños mercados, quedando solo las grandes firmas que están absorbiendo en gran medida los trabajos de menos envergadura. En definitiva, que se proteja y flexibilice los requisitos exigidos a estos profesionales pues, al no existir protecciones, terminarán por desaparecer.

En cuanto a **recomendaciones**, hay que hacer especial referencia al concepto de teletrabajo pues, es una herramienta que ha tenido un especial uso en tiempos de COVID-19 por las restricciones de movilidad y que ha supuesto un gran avance en el mundo de la auditoría y, por tanto, sería recomendable seguir usándola. Por ello, se propone un mayor uso de esta herramienta pero sin dejar atrás aspectos regulatorios referidos a las horas de trabajo. También, destacar la aplicación de la tecnología Blockchain en el mundo de la auditoría pues, trae consigo multitud de ventajas entre las que destacamos una mayor seguridad y transparencia que conlleva a una mayor confianza respecto a las transacciones por tanto, sería preciso que los

organismos competentes se pongan manos a la obra para sacar un marco normativo definido y que se lleve a cabo una adaptación apropiada a los profesionales de este sector y que el factor humano siga siendo igual de imprescindible en las auditorías.

En conclusión, a pesar de los grandes inconvenientes que todo auditor se ha podido encontrar, han sabido desarrollar la capacidad de adaptación y agilidad para cambiar los métodos de trabajo suponiendo un gran reto que, sin embargo, han logrado sacar adelante.

## 7.- BIBLIOGRAFÍA

Argañaraz, A.A., Mazzuchelli, A., Albanese, D. y López, M.A. (2019). Blockchain un nuevo desafío para la contabilidad y auditoría, Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, Universidad Nacional La Plata. Obtenido de <http://200.49.237.216/bitstream/123456789/5135/3/Blockchain.%20%20un%20nuevo%20desaf%C3%ADo%20para%20la%20contabilidad%20y%20auditor%C3%ADa.pdf>, diciembre 2020

Labatut, G. (2021). Amenazas a la independencia en Auditoría: Causas de abstención por honorarios percibidos. Obtenido de <https://www.aece.es/noticias/articulo-amenazas-a-la-independencia-en-auditoria-causas-de-abstencion-por-honorarios-percibidos> 1840, febrero 2021

EIDerecho.Com (2020). *Formulación, verificación, aprobación y depósito de las cuentas anuales COVID-19*. Obtenido de [Formulación, verificación, aprobación y depósito de las cuentas anuales COVID -19 - El Derecho - Mercantil](#), octubre 2020

Grant Thornton (2021). *Nuevo Reglamento Ley de Auditoría de Cuentas*. Obtenido de [Nuevo Reglamento Ley de Auditoría de Cuentas | Grant Thornton](#), febrero 2021

IFAC (2020). *Empresa en funcionamiento en el entorno actual en evolución –Consideraciones de auditoría para el impacto de COVID-19*. Obtenido de [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Staff-Alert-Going-Concern-April-2020-esp-1\\_corre\\_OK.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Staff-Alert-Going-Concern-April-2020-esp-1_corre_OK.pdf), abril 2020

Instituto de Censores Jurados de Cuentas en España (2021). *Normativa de Auditoría*. Obtenido de <https://www.icjce.es/adjuntos/47-preguntas-RLAC.pdf>, enero 2021

Instituto de Censores Jurados de Cuentas en España (2020). *Principales impactos del COVID-19 en las NIA-ES*. Obtenido de [Principales impactos del COVID-19 en las NIA-ES \(icjce.es\)](#), mayo 2020

Instituto de Censores Jurados de Cuentas en España (2019). *La Transformación Digital en el Sector de Auditoría*. Obtenido de <https://www.icjce.es/adjuntos/transf-digital.pdf>, marzo 2019

KPMG (2021). *Perspectivas España 2021*. Obtenido de <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/es/pdf/2021/02/perspectivas-espana-2021.pdf>

Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Boletín Oficial del Estado, núm. 26, de 30 de enero de 2021, pp. 11045 a 11144. Obtenido de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-1351>

Real Decreto-Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19. Boletín Oficial del Estado núm. 73, de 18/03/2020. Obtenido de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-3824>

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Boletín Oficial del Estado núm. 161, de 01/09/2010. Obtenido de <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544&p=20210428&tn=1#a253>

## 8.- ANEXOS

### Anexo I: Modificaciones localizadas en el Reglamento

Entrada en vigor

	Disposición Final Segunda
<ul style="list-style-type: none"> <li>Entrada en vigor, fecha general y excepciones a la fecha</li> </ul>	<i>Apartado 1 a 4</i>

Concepto de Entidad Pública, familiares, red y entidades auditadas y entidades vinculadas

TÍTULO PRELIMINAR	Capítulo III	Capítulo III	Capítulo III
<ul style="list-style-type: none"> <li>Entidad Pública</li> </ul>	<i>Art. 8.1</i>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>Familiares</li> </ul>		<i>Art. 8.2</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Red</li> </ul>			<i>Art. 8.3</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Entidades auditadas y entidades vinculadas</li> </ul>			<i>Art. 8.4 y Art. 8.5</i>

Obligaciones de comunicación del auditor

TÍTULO I	Cap. I Sección 1ª
<ul style="list-style-type: none"> <li>Falta de emisión del informe o renuncia al contrato</li> </ul>	<i>Art. 10.1 a 10.5</i>
TÍTULO II	Cap. II Sección 4ª
<ul style="list-style-type: none"> <li>Rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento</li> </ul>	<i>Art. 60.1 a 60.3</i>

Modificación de las categorías de inscripción en el ROAC

TÍTULO I	Cap. II Sección 1ª
<ul style="list-style-type: none"> <li>Sección personas físicas</li> </ul>	Art. 21

Independencia

TÍTULO II	Cap. II Sección 1ª	Cap. II Subsección 3ª	Cap. II Sección 5ª
<ul style="list-style-type: none"> <li>Participación en la gestión o la toma de decisiones</li> </ul>	Art. 37		
<ul style="list-style-type: none"> <li>Incidencia significativa</li> </ul>		Art. 52	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Honorarios</li> </ul>			Art. 62, Art.64

Organización interna y del trabajo

TÍTULO II	Cap. IV	Cap. IV	Cap. III	Cap. III
<ul style="list-style-type: none"> <li>Características</li> </ul>	Art. 66			
<ul style="list-style-type: none"> <li>Requisitos simplificados para auditorías de entidades pequeñas</li> </ul>		Art. 68		
<ul style="list-style-type: none"> <li>Sistema de Control de Calidad Interno</li> </ul>			Art. 67	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Requisitos para las personas con responsabilidad en el SCCI</li> </ul>				Art. 67

## Infracciones y sanciones

TÍTULO IV	Cap. III	Cap. III
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Incorrecta o incompleto Modelo 02/03</li></ul>	<i>Art. 130</i>	
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ No haber dispuesto de los recursos</li></ul>		<i>Art. 129</i>

## Documentación de auditoría

TÍTULO	Cap. IV
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Contenido del archivo de auditoría</li></ul>	<i>Art. 69</i>

**ENCUESTA DE OPINIÓN SOBRE LOS DESAFÍOS PARA LA PROFESIÓN AUDITORA**

1.- ¿Qué impactos positivos y negativos ha tenido la pandemia en su trabajo del día a día como auditor? Puede comentar aspectos relacionados con ERTES, reorganización de su equipo de auditoría, teletrabajo, las visitas a empresas, la organización del trabajo, etc.

2.- La pandemia ha conllevado una importante adaptación normativa en 2020 tanto en lo que se refiere a NIA-ES como a elaboración, presentación y aprobación de cuentas anuales. ¿Qué impactos positivos y negativos ha tenido este hecho en su trabajo de auditoría?

3.- Comente por favor en su opinión ¿Qué desafíos cree que se le presentan al auditor persona física/PYMES en el futuro cercano? ¿Cree que está preparado para dichos desafíos? ¿Cree que dichos retos afectarán en mayor medida a los auditores PYMES que a las multinacionales de auditoría?

4.- ¿Que demandaría de las autoridades competentes para mejorar la situación actual de los auditores personas físicas/PYMES?

5.- En concreto en relación a los recientes cambios normativos relacionados con el nuevo Reglamento de Auditoría, ¿ha tenido oportunidad de conocer las principales diferencias con el Reglamento anterior?

6.- Si ha contestado que sí en la anterior pregunta, comente para cada uno de los siguientes cambios reglamentarios cómo cree que afectarán a su trabajo de auditoría y si los considera positivos o negativos. En los siguientes apartados:

- a) La precipitada entrada en vigor en el momento de su publicación
- b) Los cambios en la organización interna del trabajo
- c) La obligatoriedad de llevar archivos electrónicos de los papeles de trabajo.

7.- ¿Añadiría algún aspecto que considere de gran relevancia y que no se haya tenido en cuenta?

8.- ¿Cree que los cambios normativos tienden a favorecer a las grandes empresas de auditoría frente a las PYMES?