

Cómo citar este texto:

Sánchez Cousido, F.A. (2020). La transparencia en las sociedades de auditoría. *Derecom*, 28, 29-64.
<http://www.derecom.com/derecom/>

LA TRANSPARENCIA EN LAS SOCIEDADES DE AUDITORÍA; LOS CASOS DE DELOITTE y PwC

TRANSPARENCY AT ACCOUNTING FIRMS; THE CASES OF DELOITTE & PwC

© Francisco A. Sánchez Cousido
CUNEF (Madrid, España)
fscousido@gmail.com

Resumen

En este texto se estudia el origen de los informes anuales de transparencia, las leyes, tanto nacionales como europeas, que regulan estos informes y los valores que se pretenden garantizar con la publicación de estos documentos, entre los que destacan la confianza, la calidad y la independencia.

A través del análisis de los informes de transparencia de dos sociedades de auditoría se examina el grado de cumplimiento de la legislación aplicable y se observa la valiosa información que estos textos aportan a los ciudadanos.

De los resultados obtenidos tras la realización del estudio se desprende que el grado de cumplimiento de la normativa nacional y europea es total. El respeto de las leyes en esta materia refuerza la confianza de los usuarios en los trabajos de auditoría, en su calidad y en la independencia de las empresas que los realizan.

Del análisis de los informes se extraen algunos de los valores fundamentales de la auditoría, la importancia de estos para el desarrollo profesional y la forma de salvaguardarlos. Este documento muestra los sistemas que hay que respetar para garantizar la independencia y las repercusiones de este concepto.

Finalmente, dado el carácter obligatorio de los informes de transparencia, conocer su funcionamiento y la documentación que se exige en ellos puede ser una ventaja competitiva en el mundo laboral.

Summary

In this paper we go through the origin of Annual Reports of Transparency and national and EU regulations that provide for those reports and the values they try to guarantee with the dissemination of these reports, above all, trust, quality and independence.

The analysis of the transparency reports of two accounting firms allow us to scrutinise the degree of legal compliance. The data in these reports comes to be extremely valuable for citizens.

The results of our research prove that the degree of compliance of EU and national laws is total. Meeting regulations in this area raises consumers' trust in accounting firms' reports, in their high quality and in the independence of these companies.

These reports show some of the basic values of auditing, their relevance for career development, as well as the procedure for preserving them. In this paper we expose the procedures that guarantee independence and the repercussions of the latter.

Finally, due to the mandatory trait of the transparency reports, going deep into their way of working and the documents they are based upon may be a competitive advantage in labour life.

Palabras clave: Informes de transparencia. Calidad. Confianza. Independencia. Cumplimiento normativo.

Keywords: Transparency report. Quality. Trust. Independence. Regulatory compliance.

1. Introducción

El objetivo que persigue el presente trabajo es exponer la importancia del informe anual de transparencia que deben publicar algunas sociedades de auditoría conforme a la legislación vigente. Además, se pretende conocer el origen de estos informes, las circunstancias que motivaron su creación y los beneficios que estos reportan a sus usuarios. Para ello se analizará la información que contienen y se valorará su contribución a mantener la confianza de los ciudadanos en los informes de auditoría y el grado en que las sociedades estudiadas cumplen con las disposiciones legales.

Siendo conocedores de que el pilar básico sobre el que se sustenta el valor de las auditorías externas es la confianza, consideramos fundamental investigar la forma en la que los reguladores, tanto nacionales como europeos, tratan de salvaguardar este principio.

Las fuentes principales de información han sido las regulaciones nacionales: el Reglamento y Ley de Auditoría de Cuentas y las europeas, entre las que destaca el Reglamento (UE) 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo además de los propios informes anuales de transparencia de las auditoras analizadas.

Una vez detallada la normativa que regula el contenido estos informes, se estudia precisamente a través de los preceptos de las mismas la manera en que cada una de las entidades analizadas cumplen lo dispuesto en la regulación y la contribución de la información exigida legalmente a fortalecer la confianza, independencia y transparencia en los trabajos de auditoría.

La estructura del trabajo presenta dos fases claramente diferenciadas, la primera eminentemente teórica, en la que se expone el origen de los informes de transparencia y la diferente legislación que les resulta de aplicación. La segunda parte es de carácter práctico, y muestra el grado de cumplimiento y la información de los informes de transparencia de dos sociedades: DELOITTE y PwC. Finalmente, se extraen las conclusiones fundamentales del estudio realizado.

2. Origen de los Informes de Transparencia

El nacimiento de los informes anuales de transparencia está íntimamente vinculado a la incorporación del concepto de entidad de interés público. Este concepto se introdujo por la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 relativa a la Auditoría Legal de las Cuentas Anuales y de las Cuentas Consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

La Directiva 2006/43/CE exigía a los auditores de este tipo de entidades requisitos en el desarrollo de su trabajo más estrictos debido a la mayor relevancia económica que presentan las auditorías de las compañías con estas características. Una de las novedosas exigencias establecida por esa Directiva fue la publicación de un informe anual de transparencia por aquellas sociedades que auditasen entidades de interés público.

En España, la Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria, fue el cuerpo legislativo encargado de adaptar la legislación interna española a lo dispuesto en la Directiva 2006/43/CE. Esta Ley entró en vigor el 2 de julio de 2010.

Así, la primera ley española que hizo mención del informe de transparencia fue la Ley 12/2010. Esta normativa, a través de su artículo 14.bis, obligó *a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que realicen la auditoría de cuentas de entidades de interés público, así como las sociedades de auditoría de terceros países* a publicar en su página web el mencionado informe en los tres meses siguientes a la finalización de su ejercicio económico.

Posteriormente, el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, define, en su artículo 60, el informe anual de transparencia como

un documento informativo sobre aspectos esenciales de la estructura y actividad del auditor de cuentas o sociedad de auditoría que sean relevantes para comprender la organización, nivel de actividad y procesos de control del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría a los efectos de conocer el compromiso con el interés público de su labor.

El concepto revela el fin que persigue este informe: facilitar la comprensión de la organización de aquellas sociedades encargadas de auditar a las entidades de interés público y exponer los mecanismos de control utilizados para asegurar la calidad de estas auditorías.

El interés público al que se hace referencia en la definición del Reglamento de Auditoría, se debe a la existencia

de un conjunto amplio de personas e instituciones que confían en la actuación del auditor de cuentas, por cuanto que su correcta y adecuada ejecución constituyen factores que coadyuvan al correcto funcionamiento de los mercados al incrementar la integridad y la eficacia de los estados financieros en cuanto vehículos de transmisión de información.¹

Por ello resulta especialmente relevante regular la actividad de auditoría de cuentas con el objetivo de proteger la mencionada confianza.

El pilar básico sobre el que se sustenta la auditoría externa es la confianza que depositan en los informes los usuarios de los mismos. Dicho valor se vio cuestionado durante la crisis económica que afectó a Europa en los últimos años. Durante ese periodo se puso en duda la adecuación y suficiencia del marco normativo comunitario con relación a la actividad de auditoría de cuentas y la contribución de esta a la estabilidad financiera. Para solventar esta situación, en 2014 se publicaron la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril, y el Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril, con el fin de *reforzar la confianza de los usuarios en la información económico-financiera mediante la mejora de la calidad de las auditorías de cuentas en el ámbito de la Unión Europea.*²

La nueva normativa europea centraba sus esfuerzos en el desarrollo de un instrumento normativo especial para las empresas definidas como *entidades de interés público*,³ concepto que, tal y como se ha expuesto, no era novedoso, pero el regulador europeo se vio en la necesidad de potenciar la normativa vigente para alcanzar auditorías de calidad en aras de proteger a los consumidores e inversores en el entorno de la Unión Europea y fortalecer la eficacia y la confianza en el mercado interior.

Otro de los fines perseguidos desde Bruselas con la publicación de la nueva normativa fue clarificar el trabajo que se desarrolla en el seno de la auditoría para minimizar la denominada *brecha de expectativas* entre lo que considera un usuario de una auditoría y lo que realmente es, favoreciendo la transparencia y la confianza.

Además, se establecieron nuevas exigencias de contenido del informe de auditoría,

que serán mayores en el caso de los emitidos en relación con las entidades de interés público, mejorando la información que debe proporcionarse a la entidad auditada, a los inversores y demás interesados. Así, a quienes auditan estas entidades se les obliga, por un lado, a remitir un informe adicional a la Comisión de Auditoría de estas entidades que refleje los resultados de auditoría, reforzando el valor añadido que supone la auditoría y

coadyuvando en la mejora de la calidad de la información económica financiera que se audita; y por otro lado, los auditores de cuentas deben incorporar al informe anual de transparencia determinada información financiera que se concreta en la Directiva. Igualmente, se persigue reforzar los canales de comunicación entre los auditores y los supervisores de las entidades de interés público.⁴

Nuevamente, el legislador, ante la relevancia de las auditorías de las entidades de interés público exige mayores requisitos normativos que garanticen su calidad y transparencia.

Una de las medidas adoptadas a través del Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los Requisitos Específicos para la Auditoría Legal de las Entidades de Interés Público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión, fue la obligación a

los auditores legales y las sociedades de auditoría [de][sic] que hagan pública información financiera, indicando en particular el desglose de su volumen de negocios entre los honorarios de auditoría pagados por las entidades de interés público, los satisfechos por otras entidades y los correspondientes a otros servicios. Deben revelar igualmente información financiera correspondiente a la red en la que estén integrados. Los auditores legales y las sociedades de auditoría deben entregar asimismo a las autoridades competentes información adicional sobre los honorarios de auditoría, con el fin de facilitar las tareas de supervisión.

El Reglamento destaca la importancia de

establecer normas detalladas con el fin de conseguir que las auditorías legales de entidades de interés público tengan la calidad adecuada y sean realizadas por auditores legales y sociedades de auditoría sujetos a requisitos estrictos. Un planteamiento regulador común permitiría mejorar la integridad, independencia, objetividad, responsabilidad, transparencia y fiabilidad de los auditores legales y las sociedades de auditoría que realizan las auditorías legales de entidades de interés público, contribuyendo a la calidad de tales auditorías a escala de la Unión y, por ende, al buen funcionamiento del mercado interior, y garantizando al propio tiempo un elevado nivel de protección de los consumidores e inversores.

Es precisamente este texto legal el que establece los requisitos mínimos que deberán contener los informes anuales de transparencia, en su artículo 13, por el que se añaden entre otras cuestiones, la necesidad de describir las políticas de rotación del personal y de los principales socios auditores, que pretende fortalecer la independencia de las auditoras.

En España, tal y como hizo la Ley 12/2010 en su momento, la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, adaptó los cambios introducidos por la normativa europea, en aspectos tales como el informe anual de transparencia, la obligación de rotación del socio firmante del informe de auditoría o la obligación para determinadas sociedades de contar con una Comisión de Auditoría.

La actual Ley de Auditoría de Cuentas, recoge, en su Exposición de Motivos el deber de los auditores de entidades de interés público de

publicar el informe anual de transparencia, respecto al cual el citado Reglamento de la Unión Europea incorpora determinada información financiera sobre sus ingresos y desglose, cuyo criterio se determina en esta Ley, y los de la red auditora. Además, se exige que se publique de forma separada al de la red a la que pudiera pertenecer en aras de alcanzar una mayor transparencia y evitar cualquier confusión, sin perjuicio del contenido que adicionalmente podrá desarrollarse mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

3.Regulación de los Informes de Transparencia

Los principios de transparencia y confianza adquirieron una importancia trascendental tras la crisis, no solo en España. Desde los organismos rectores de la Unión Europea se realizó un esfuerzo legislativo para potenciar estos aspectos en la actividad de auditoría. En este contexto se promulgaron la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, que obligó a las empresas de auditoría a *publicar en su sitio internet un informe anual de transparencia que incluya la información mencionada en el artículo 13 del Reglamento (UE) 537/2014 o cumple [sic] requisitos equivalentes de divulgación de información* y el Reglamento citado por la propia Directiva.

La crisis financiera puso de manifiesto algunas deficiencias de las auditorías de cuentas, lo cual provocó que la Comisión Europea publicase el *Libro Verde de Política de Auditoría: lecciones de la crisis* (UE, 2010) donde se recogían las debilidades de la auditoría legal, sobre todo, en las entidades de interés público.

En España, una de las novedades que introdujo la Ley de Auditoría de Cuentas fue la figura del informe de transparencia que han de publicar anualmente las sociedades de auditoría y los auditores individuales cuyos trabajos cumplan determinadas condiciones, en concreto, en su artículo 37, que lleva por título *Informe anual de transparencia* en el que se dispone que el contenido mínimo de estos informes será el exigido en el artículo 13 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, especificando

los siguientes criterios:

a) La información relativa al volumen total de negocios de los auditores legales que ejercen a título individual y las sociedades de auditoría que forman parte de la red del auditor o sociedad de auditoría, referida en el artículo 13.2.b).iv) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, comprenderá el

correspondiente a los servicios de auditoría de estados financieros anuales y consolidados, así como a los servicios distintos de auditoría que hubiesen prestado a las entidades de interés público y a las entidades vinculadas a que se refiere el artículo 17.

b) La información relativa al volumen total de negocios del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, referida en el artículo 13.2.k), incisos i) y iii), del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, se desglosará de forma separada por cada una de las entidades de interés público auditadas.

2. De conformidad con lo establecido en el artículo 13.1 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán informar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la publicación, en la página web, del informe de transparencia o la actualización del mismo cuando proceda, en la forma y plazo que reglamentariamente se determine.

3. En el caso excepcional en que, de acuerdo con lo previsto en el último párrafo del artículo 13.2.k) del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría decida no publicar la información indicada en el artículo 13.2.f) del citado Reglamento, relativa a las entidades de interés público auditadas durante el ejercicio precedente, con el objeto de prevenir una amenaza significativa y grave para la seguridad personal de cualquier particular, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría deberá comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas las razones que justifican la existencia de dicha amenaza en el plazo y forma que reglamentariamente se determine.

4. El contenido del informe de transparencia a que se refiere el apartado 1 podrá desarrollarse mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Dicha resolución deberá ajustarse al procedimiento de elaboración regulado en el artículo 24.1 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

Además, en el artículo 73 de esta Ley se recoge que tendrá la consideración de infracción grave el incumplimiento de la obligación de publicar el informe de transparencia y la publicación con datos incorrectos o incompletos. La comisión de este tipo de infracciones, conllevará, en aplicación del artículo 75 de la Ley de Auditoría de Cuentas, algunas de las siguientes sanciones:

a) Suspensión de la autorización y baja temporal por plazo de hasta dos años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

b) Multa por importe de dos a cinco veces la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que se haya cometido la infracción, sin que pudiera, en ningún caso, ser inferior a 6.001

euros, ni superior a 18.000 euros. Este máximo no será de aplicación en aquellos casos en que la infracción se refiera a un trabajo de auditoría de cuentas de una entidad de interés público. Cuando la infracción no se haya cometido en relación con un concreto trabajo de auditoría, se impondrá al auditor una sanción de multa de un importe mínimo de 6.001 euros y máximo de 18.000 euros.

Por la comisión de la infracción grave contemplada en el artículo 73.d) se impondrá al auditor de cuentas a título individual en todo caso la retirada de la autorización y baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas cuando en los últimos cinco años hubiera sido impuesta una sanción firme en vía administrativa por el mismo tipo de infracción.

El Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, dedica su Sección Sexta a los Informes Anuales de Transparencia.

El Reglamento dispone que el informe *será redactado de forma descriptiva, exponiendo hechos objetivos sin referencia a opiniones o juicios de valor que pudieran orientar la visión que se pretende ofrecer* y establece el plazo para su publicación: *el informe anual de transparencia deberá publicarse en los tres meses siguientes a la finalización del año natural, en el caso del de auditores de cuentas, o del ejercicio económico, en el de sociedades de auditoría.*

Por su parte, en el artículo 60 se citan los puntos mínimos que deben contener dichos informes y concede la posibilidad de publicar dichos informes de transparencia de forma voluntaria a los auditores de cuentas y a las sociedades de auditoría, añadiendo que, en caso de hacerlo, deberá ser durante un periodo consecutivo de tres ejercicios.

Así, este informe, de carácter público, debe contener la siguiente información:

- Formación jurídica y propietarios de la firma únicamente cuando se trate de una sociedad de auditoría.
- Vinculaciones: cuando la sociedad de auditoría o el auditor de cuentas estén vinculados a las entidades o personas con las que formen una misma red, se debe incluir una descripción de la red y de los acuerdos jurídicos y estructurales que se firmen internamente.
- Denominación de los auditores legales de la red y detalle de los países en los que actúan.
- Detalle del volumen total de negocios que suponen las auditorías legales de estados financieros anuales y consolidados.
- Descripción de la estructura de gobierno de la sociedad de auditoría.
- Descripción del sistema de control de calidad, declaración del órgano de administración o de dirección sobre la eficacia de su funcionamiento y fecha de la última revisión del control de calidad.
- Enumeración de las entidades de interés público para las cuales la sociedad de auditoría haya realizado auditorías legales durante el ejercicio precedente.
- Prácticas en materia de independencia y realización de una revisión interna del cumplimiento de las normas relativas a la independencia.
- Política de formación continuada de los auditores legales.
- Base de la remuneración de los socios.
- Política de rotación del personal y de los principales socios auditores.
- Información sobre el volumen total de negocio de las sociedades de auditoría.

Estos Informes Anuales de Transparencia serán revisados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Respecto a este punto, el ICAC desarrolló en el *Plan de Control de la Actividad de Auditoría de Cuentas para 2018* su estrategia a seguir como autoridad responsable de la supervisión pública de la actividad de auditoría de cuentas.

En este contexto, conforme a lo dispuesto en la normativa europea y en la Ley de Auditoría de Cuentas, corresponde a este Instituto la evaluación de los informes anuales de transparencia analizando el grado de cumplimiento de los siguientes puntos:

- El cumplimiento de las normas de auditoría y de control de calidad aplicables, de los requisitos éticos y de independencia.
- La cantidad y calidad de los recursos utilizados, así como el cumplimiento de los requisitos de formación continuada.
- El cumplimiento de los requisitos relativos a los honorarios de auditoría.
-

La actividad inspectora llevada a cabo por este organismo se centra en la realización de revisión periódica de los sistemas de control de calidad interno de los auditores, con el objetivo de evaluar su eficacia, mediante la verificación de las políticas y los procedimientos diseñados e implementados y la revisión de su aplicación en determinados trabajos de auditoría, seleccionados con criterios de riesgo, con el fin de formular requerimientos de mejora para así afianzar la calidad de las auditorías.

El Plan contiene una estimación de las inspecciones a desarrollar en el ejercicio 2018 dados los recursos limitados con los que cuenta el Instituto. Así, el organismo estima realizar dos inspecciones directas en 2018. Las dos inspecciones se centrarán en sociedades de auditoría de mayor tamaño, las que auditan entidades calificadas de interés público, debido a su trascendencia para el interés público. Adicionalmente, se prevé realizar inspecciones de alcance muy limitado en relación con los informes de transparencia que deben publicar los auditores y sociedades de auditoría de estas entidades.

El Reglamento 537/2014 de la Unión Europea exige en su artículo 13 que la autoridad competente (en España, el ICAC) revise el sistema de control de calidad de las entidades obligadas a publicar el informe de transparencia al menos una vez cada tres años. En 2018 el ICAC comenzó la revisión del informe de transparencia de KPMG y continuó supervisando el de PwC cuya revisión se inició en 2017.

4. Estudio de los Informes de Transparencia de DELOITTE y PwC

El criterio para la selección de las mismas fue el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio 2018. En atención a este valor se seleccionaron las dos empresas con mayor volumen de cifra de negocios: Deloitte y PwC.

4.1. Determinación de la muestra de sociedades de auditoría y contenido a analizar de los Informes de Transparencia

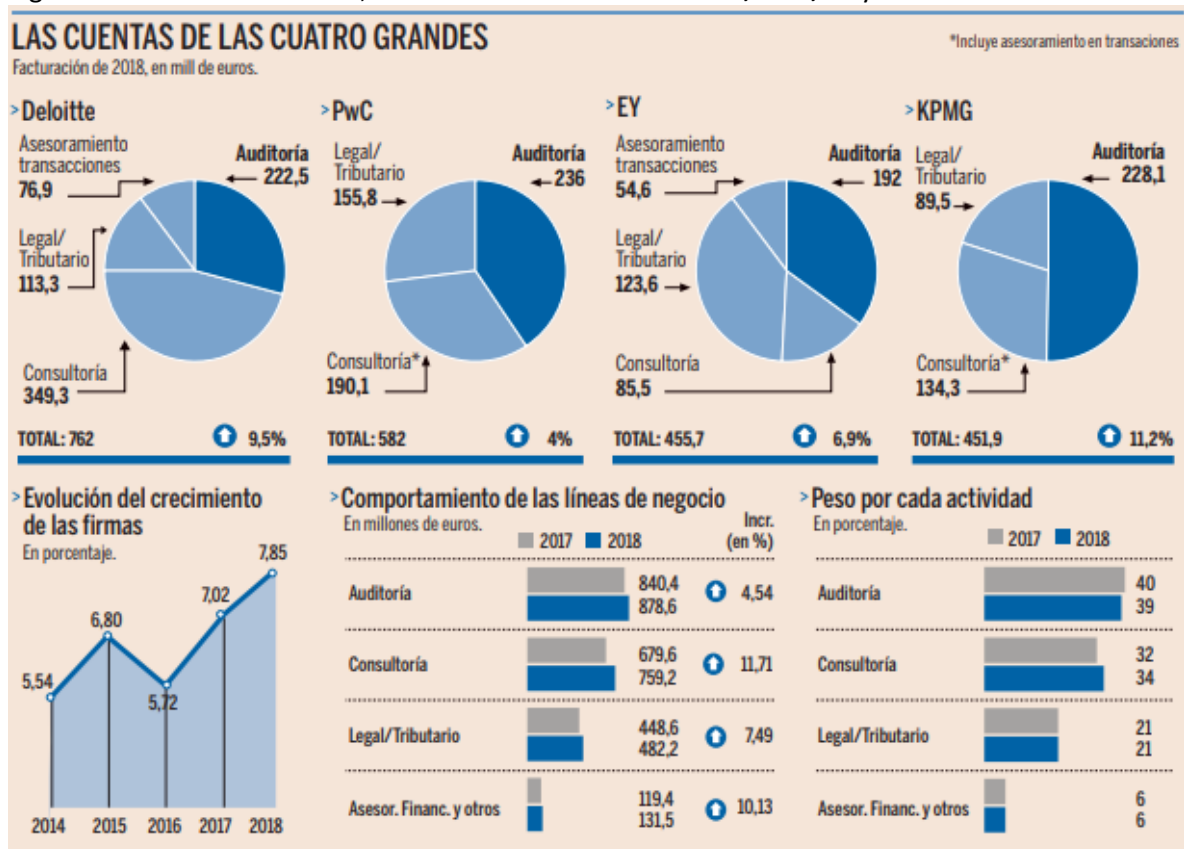
Además, otro de los motivos por lo que se escogen estas sociedades es que son las compañías que más auditorías realizan de entidades de interés público ya que auditan a un gran número de empresas cotizadas en España. Dado que el origen de los Informes Anuales de Transparencia

está íntimamente ligado al concepto de entidades de interés público, esta sería la muestra más representativa.

Respecto a la información que han de contener estos documentos, tal y como se ha expuesto en los epígrafes anteriores, el contenido mínimo que ha de contener el Informe Anual de Transparencia está detallado en el artículo 13 del Reglamento (UE) 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril, sobre los Requisitos Específicos para la Auditoría Legal de las Entidades de Interés Público, y en el artículo 60 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio. Por ello, el análisis de los informes de las dos sociedades de auditoría elegidas se hará a través de lo dispuesto en estos preceptos y se estudiará cómo cumplen los requisitos legales cada una de las empresas.

Para ilustrar gráficamente los datos sobre la dimensión de las empresas de auditoría seleccionadas se adjuntan las siguientes figuras:

Figura 1. Facturación de 2018, en miles de euros de **DELOITTE**, **PwC**, **EY** y **KPMG**.





Fuente: *Expansión*. Radiografía del sector de auditoría. 9 de abril de 2019.

Figura 2. Facturación de las grandes firmas de servicios profesionales en 2018.

Facturación de las grandes firmas de servicios profesionales

Por volumen en millones de euros

FIRMA	2017	2018	VARIACIÓN (%)	CONTRATO RELEVANTE
 Deloitte	696,0	762,0	9,48	-
 PwC	559,4	582,0	4,04	Auditoría de CaixaBank
 EY	426,0	455,7	6,97	Auditoría de Cepsa
 KPMG	406,3	451,9	11,22	Auditoría del Sabadell
 BDO	86,4	94,8	9,73	Auditoría de la fusión Popular/Santander
 Grant Thornton	72,7	77,4	6,49	-
 ETL	55,22	65,2	18,07	Asesoramiento bancario al Santander
 Auren	52,4	57,1	8,97	Auditoría del Canal de Isabel II
 Adade	38,1	39,8	4,53	Asesoramiento fiscal y RRHH al Grupo OTP
 PKF Attest	36,3	39,6	9,26	Coauditoría ArcelorMittal
Total	2.428,9	2.625,6	8,1	

Fuente: *El Economista*. KPMG y Deloitte lideran el alza en los ingresos de las grandes auditoras. 9 de abril de 2019.

Las figuras reflejan claramente la diferencia abismal entre la facturación de las *big four* y el resto de empresas del sector. La facturación de KPMG, cuarta empresa en facturación de las cuatro grandes, es casi cinco veces superior a la de BDO, quinta empresa del *ranking* en 2018.

Además, pese a que Deloitte sigue siendo la empresa líder del sector y su cifra de facturación es claramente superior a la del resto, PwC se consolida como la empresa que más ingresos ha obtenido por servicios de auditoría en el ejercicio 2018. Un factor determinante para que se produjese este fenómeno fue la entrada en vigor de la regulación de las políticas de rotación de las sociedades de auditoría, que se estudiará con mayor detalle en el punto 4.3.12 de este *paper*.

4.2. Plazo de publicación del Informe de Transparencia



Según lo establecido en el artículo 13 del Reglamento (UE) 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril, sobre los Requisitos Específicos para la Auditoría Legal de las Entidades de Interés Público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión:

1. *Los auditores legales o sociedades de auditoría que realicen auditorías legales de entidades de interés público publicarán, un informe anual de transparencia en un plazo máximo de cuatro meses después del cierre del ejercicio. Dicho informe de transparencia se publicará en el sitio de internet del auditor legal o la sociedad de auditoría y estará disponible en el mismo durante un plazo mínimo de cinco años a partir de la*

fecha de su publicación en el sitio de internet.[subrayado del autor]

A través de la siguiente tabla se muestra el grado de cumplimiento del primer requisito exigido por la normativa europea:

Tabla 1. Cumplimiento del plazo de publicación del informe de transparencia.

Sociedad	Cierre ejercicio	Publicación Informe	Cumplimiento
DELOITTE	31 de mayo de 2018	28 de septiembre de 2018	
PwC	30 de junio de 2018	30 de octubre de 2018	

Pese a que el Real Decreto 1517/2011 exige la publicación del informe en el plazo de tres meses desde la finalización del ejercicio económico, la normativa europea amplía este plazo, en su artículo 13, a cuatro meses, por lo que todas las sociedades analizadas cumplen con la normativa en el primer punto.

Si el auditor legal es un empleado de una sociedad de auditoría, las obligaciones que establece el presente artículo recaerán en la sociedad de auditoría.

El auditor legal o la sociedad de auditoría podrá actualizar su informe anual de transparencia después de publicado. En este caso, el auditor legal o la sociedad de auditoría indicará que se trata de una versión actualizada del informe, y la versión original del mismo deberá seguir estando disponible en el sitio de internet.

Los auditores legales y las sociedades de auditoría deberán notificar a las autoridades competentes la publicación en el sitio de internet del informe de transparencia, o la actualización del mismo cuando proceda (vid art. 13).

En los sitios web no queda constancia de la fecha de notificación a las autoridades de la publicación en el sitio de internet del informe de transparencia. Pese a ello, se puede suponer que las sociedades de auditoría analizadas cumplen este requisito legal.

4.3. Contenido del Informe Anual de Transparencia

Veamos, ahora, la estructura jurídica y la propiedad de las sociedades de auditoría

4.3.1. Descripción de la estructura jurídica y de propiedad de la sociedad de auditoría

En el caso de Deloitte, S.L. puede decirse que está constituida como una sociedad de responsabilidad limitada e inscrita en el Registro Mercantil de Madrid con número de Registro

Oficial de Auditores de Cuentas S0692. En la fecha de publicación del Informe Anual de Transparencia de la entidad, el total de los derechos de voto lo ostentaban los socios auditores de la firma inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Los 82 socios, todos ellos personas físicas, de la firma poseen el total de las participaciones en el capital social de Deloitte, S.L. sin que la participación de ninguno de ellos sea superior al 5% del capital social de la entidad.

Por su parte, PwC, PricewaterhouseCoopers Auditores, S.L. es una sociedad española de responsabilidad limitada. PwC está participada por personas físicas a excepción de un porcentaje menor que corresponde a autocartera, cumpliendo así lo dispuesto en la Ley de Auditoría que exige que la mayoría del capital social y de los derechos de voto de las sociedades de auditoría estén en manos de los socios auditores de cuentas.

La Ley de Auditoría de Cuentas, en su artículo 11, exige, en relación con las sociedades de auditoría, que la mayoría de los derechos de voto correspondan a *auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea* como condición para inscribirse en el Registro Oficial de Auditoría de Cuentas.

Las dos sociedades analizadas cumplen con este requisito legal.

4.3.2. Descripción de la red y de los acuerdos jurídicos y estructurales de la red

En primer lugar, Deloitte, S.L. es un componente de la red Deloitte. La red Deloitte está constituida por firmas locales y entidades asociadas interconectadas en el contexto mundial. La red opera en más de 150 países y territorios en el mundo. Cada una de las firmas tiene personalidad jurídica propia e independiente pero operan bajo la marca Deloitte y comparten valores y metodologías.

La entidad que coordina a las firmas miembro y se encarga del cumplimiento de las políticas y protocolos es Deloitte Touche Tohmatsu Limited, la cual es una sociedad del Reino Unido no cotizada limitada por garantía (*private company limited by guarantee*). Esta compañía no presta servicios profesionales a clientes, tampoco administra, controla, dirige ni posee participaciones de las firmas miembro.

Las firmas miembro no tienen la condición de sociedades dependientes ni sucursales oficiales de Deloitte Touche Tohmatsu ni tampoco ejercen como agentes de esta o de otras firmas miembro. Las firmas de la red son compañías independientes con su propia estructura de propiedad autónoma que han decidido formar parte de la red para coordinar sus actuaciones, compartir valores, metodologías, sistemas de control de calidad y gestión de riesgos. Así, cada firma posee una estructura diferenciada en cumplimiento de la normativa, usos y costumbres del país en el que actúan.

A nivel nacional, Deloitte, S.L. no ostenta de forma directa ni indirecta participación en otras sociedades en España. No obstante, en la fecha de publicación del Informe, la sociedad española poseía la totalidad del capital social de Deloitte Andorra Auditors I Assessors, S.L.

A 31 de mayo de 2018, la red nacional de Deloitte estaba compuesta por: Deloitte S.L., Deloitte Abogados, S.L.P. y Deloitte Advisory, S.L., que participa en las siguientes entidades:

- Deloitte Financial Advisory, S.L.U.
- Deloitte Asesores Tributarios, S.L.U.
- Deloitte Consulting, S.L.U.
- Servicios Generales de Gestión, S.L.U.
- DxD Applications and IT Solutions, S.L.U.
- Cybersoc Emea Center, S.L.
- PM&S Recursos, S.L.U.

Las tres sociedades de la red española poseen, a su vez, órganos de administración diferenciados e independientes.

Por lo que se refiere a PwC, PricewaterhouseCoopers Auditores, S.L. forma parte de la red mundial PwC, junto con otras firmas a nivel mundial. Cada una de las citadas firmas pertenecientes a la red son entidades legales separadas e independientes, poseen órganos de administración diferenciados y cada una de ellas opera de manera global en su país.

Las entidades que componen la red mundial PwC son miembros de PricewaterhouseCoopers International Limited (PwC IL). Cada firma es una entidad jurídica independiente y no actúa en condición de agente de PwC IL ni de ninguna otra firma perteneciente a la red. Por su parte, PwC IL no responde ni se responsabiliza de los actos u omisiones de las firmas, ni del contenido profesional de sus actuaciones, ni tampoco puede vincularlas u obligarlas en forma alguna. PwC IL no presta servicios a clientes. Las firmas tampoco responderán por los actos u omisiones del resto de firmas ni podrán vincular u obligar al resto. La independencia citada también despliega sus efectos en el plano económico; las firmas miembro no comparten sus respectivos beneficios, ni pérdidas, ni se encuentran bajo el control, gestión o propiedad común.

No obstante, la condición de miembro de la red permite el uso del nombre y marca PwC, habilita el acceso a recursos comunes, metodologías, conocimiento y experiencias compartidas entre las firmas miembro.

La red mundial se divide de manera flexible en dos grupos geográficos: APA, liderado por Estados Unidos, y EMEA, liderado por Reino Unido (a este segundo grupo pertenece España). Además, en España existen otras sociedades con la denominación PwC que también son miembros de PwC IL y que forman parte de la red mundial de PwC, pero su objeto social y actividad son distintos a la auditoría legal de cuentas. Estas sociedades son entidades legales separadas e independientes, poseen órganos de administración diferentes e independientes entre ellas y en relación con PricewaterhouseCoopers Auditores, S.L.

Las sociedades a las que se hace referencia en el párrafo anterior son las siguientes:

- PricewaterhouseCoopers Compliance Services, S.L.
- PricewaterhouseCoopers Asesores de Negocios, S.L.
- Landwell PricewaterhouseCoopers, Tax & Legal Services, S.L.
- PricewaterhouseCoopers, S.L.
- PricewaterhouseCoopers Services Delivery Center (Málaga), S.L.
- Estrategia Legal Financiera, S.L. (Sociedad Unipersonal)
- Fundación PricewaterhouseCoopers

4.3.3.Nombre de los auditores legales de la red y países en los que actúan

El Reglamento (UE) 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril, ya citado, exige, en su artículo 13.2, que los informes de transparencia publicados contengan la siguiente información:

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

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

En línea con lo expuesto, las sociedades de auditoría objeto de estudio tienen presencia en gran parte del mundo por lo que el detalle de los nombres y países requeridos por la regulación europea presentan una extensión considerable. Por ello, se adjuntan como Anexos en el presente documento, siguiendo este orden:

- Anexo 1: listado de las firmas miembro de la red de Deloitte que están autorizadas como auditores legales en un Estado miembro de la UE o del EEE (Espacio Económico Europeo).
- Anexo 2: detalle de las Sociedades de Auditoría o Auditor de Cuentas de la red internacional de PwC autorizados como auditores legales en Estados miembros de la Unión Europea.

Del contenido de los anexos se puede extraer que ambas sociedades están presentes en la mayor parte de los países europeos, siendo Francia el Estado en el que hay más firmas de la red de cada una de estas compañías.

4.3.4.Volumen total de negocios relativo a las auditorías legales de estados financieros anuales y consolidados

Las dos sociedades analizadas detallan en sus informes de transparencia el volumen de negocios tal y como exige la normativa. A continuación se muestra una tabla en la que se desglosa el volumen total de negocio de cada una de ellas.

Tabla 2. Desglose de volumen de negocio del ejercicio 2018 en millones de euros.

	DELOITTE	PwC
Ingresos derivados de la auditoría legal de los estados financieros individuales y consolidados de entidades de interés público y de entidades pertenecientes a un grupo de empresas cuya matriz sea una entidad de interés público	36,4	48,7
Ingresos derivados de la auditoría legal de los estados financieros individuales y consolidados de entidades de otro tipo	77,7	88,7
Ingresos derivados de la prestación a entidades auditadas de servicios ajenos a la auditoría	21,1	32
Ingresos derivados de la prestación de servicios ajenos a la auditoría de otras entidades	72,6	51,9
TOTAL	207,8	221,3

De la información expuesta se puede extraer que PwC es, de la dos, claramente la firma que más ingresos obtiene por la prestación de servicios relacionados con la auditoría.

El Informe de Transparencia de Deloitte manifiesta que el volumen total de negocio que reportan los trabajos de auditorías legales de estados financieros anuales y consolidados de las sociedades de auditoría de la red que actúan en Europa asciende a 2.000 millones de euros.

4.3.5. Descripción de la estructura de gobierno de la sociedad de auditoría

Las dos sociedades analizadas presentan una estructura de gobierno similar compuesta por un Consejo de Administración y una Junta General de Socios. Estos son los órganos que se responsabilizan de la toma de decisiones trascendentales que afectan a las compañías.

La siguiente tabla muestra cómo se estructuran fundamentalmente los órganos de gobierno de las dos sociedades de auditoría.

Tabla 3. Órganos de gobierno de las sociedades analizadas.

Órgano de gobierno	DELOITTE	PwC
Consejo de Administración	?	?
Número de miembros del Consejo	6	5
Junta de socios	?	?

Por su parte, PwC ha constituido la Ejecutiva de PricewaterhouseCoopers Auditores, S.L.: es un órgano de dirección adicional, encargado del seguimiento de todos los asuntos relevantes para la sociedad, de la preparación de los planes de negocio y de la determinación de las estrategias. Este órgano sigue las pautas y directrices del Consejo de Administración.

4.3.6. Descripción del sistema de control de calidad y declaración del órgano de administración o de dirección sobre la eficacia de su funcionamiento

La calidad de los trabajos de auditoría es uno de los objetivos fundamentales que persigue el legislador. La consecución de la misma está directamente relacionada con el aumento de la confianza en los informes de auditoría.

Para lograr este fin, el 19 de enero de 1991 el ICAC publicó las Normas Técnicas de Auditoría, que regulaban el deber de diligencia profesional del auditor. Ese deber de diligencia profesional se manifiesta en el mantenimiento de un nivel de calidad en el desempeño de su trabajo. Para la obtención de dicho objetivo, la normativa disponía la obligatoriedad de realizar el control de calidad de sus trabajos. Posteriormente, ese mismo Instituto promulgó, mediante Resolución de 16 de marzo de 1993, la Norma Técnica sobre Control de Calidad.

La Norma Técnica sobre Control de Calidad supuso un punto de inflexión en la protección de este valor en España. En el contexto internacional, la normativa principal que regula este concepto es la Norma Internacional de Control de Calidad número 1 (ISQC1) emitida por la International Federation of Accountants (IFAC). La norma internacional fue adaptado a la situación española a través de la Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Control de Calidad Interno de los Auditores de Cuentas y Sociedades de Auditoría.

Las dos sociedades de auditoría analizadas manifiestan en sus Informes Anuales de Transparencia que cumplen con la normativa sobre calidad vigente en el ordenamiento jurídico nacional e internacional. Los principios fundamentales que regulan las diferentes leyes de aplicación son los siguientes:

- Establecimiento de políticas y programas que promuevan una cultura interna en la que la calidad de los trabajos sea un requisito esencial y que sean los socios quienes asuman la responsabilidad última del sistema de control de calidad de la entidad.
- Cumplimiento de los requisitos de independencia.
- Asignación de equipos de personal con el número óptimo de miembros y con la competencia, capacidad y compromiso adecuados.
- Diseño de una jerarquía de revisión del trabajo en la que el último revisor asuma la responsabilidad.
- Establecimiento de políticas y procedimientos para realizar las consultas pertinentes en cuestiones de gran dificultad a departamentos internos especializados.
- Revisión de la calidad de los trabajos y seguimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.

Por tanto, la normativa vigente trata de reforzar la calidad de los trabajos de auditoría a través de la obligación de promover internamente la consecución de este objetivo, de

responsabilizar a los socios de las compañías del grado de calidad que presentan sus trabajos y asegurando la independencia de los equipos de trabajo que, a su vez, deben contar con los efectivos necesarios y organizarse jerárquicamente para revisar el trabajo.

Tabla 4. Firmantes de la declaración sobre el funcionamiento del control de calidad en cada sociedad de auditoría analizada

SOCIEDAD	ÓRGANO FIRMANTE	PERSONA FIRMANTE	CARGO	FUNCIONAMIENTO
DELOITTE	Consejo de Administración	Información no disponible	Información no disponible	?
PwC	Consejo de Administración	Rafel Sanmartín	Consejero Delegado	?

Solo en el Informe Anual de Transparencia de PwC se hace una mención de la persona física que firma la declaración del órgano de administración sobre el correcto funcionamiento del sistema de control de calidad de la firma. Dado que la normativa no exige que se especifique quién firma la declaración sino que únicamente requiere la declaración en sí, no detallar quién es el firmante no supone un incumplimiento normativo. Sin embargo, el hecho de que figure supone un paso adelante en materia de transparencia.

4.3.7.Fecha de la última revisión del control de calidad

El Reglamento n.º 537/2014 de la Unión Europea desarrolla, en su artículo 26, el apartado e) del precepto número 13 del mismo, el cual establece lo siguiente:

Control de calidad

1. A efectos del presente artículo, se entenderá por:



a) "inspecciones": las revisiones de control de calidad de los auditores legales y las sociedades de auditoría dirigidas por un inspector y que no constituyan una investigación con arreglo a lo dispuesto en el artículo 32, apartado 5, de la Directiva 2006/43/CE; b) "inspector": revisor que cumpla los requisitos establecidos en el apartado 5, párrafo primero, letra a), del presente artículo y que esté empleado o contratado de otro modo por una autoridad competente;(…)2. Las autoridades competentes designadas con arreglo al artículo 20, apartado 1, establecerán un sistema eficaz de control de calidad de las auditorías. Llevarán a cabo las revisiones de control de calidad de los auditores legales y sociedades de auditoría que realicen auditorías legales de entidades de interés público sobre la base de un análisis de riesgos y: a) como mínimo cada tres años en el caso de los auditores legales y sociedades de auditoría que realicen auditorías legales de entidades de interés público distintas de las definidas en el artículo 2, puntos 17 y 18, de la Directiva 2006/43/CE; b) como mínimo cada seis años en casos distintos a los contemplados en la letra a). [subrayado del autor]

Se establece el plazo de tres años como periodo máximo para que los organismos públicos de control de calidad revisen los encargos de las compañías que realicen auditorías de entidades de interés público.

La tabla que se expone a continuación revela que las sociedades de auditoría analizadas han sido o están siendo revisadas en el plazo exigido por la normativa vigente. Además permite observar cómo estas compañías que auditan empresas con relevancia en el mercado

norteamericano, también son inspeccionadas por el órgano inspector de Estados Unidos, el PCAOB.

Tabla 5. Fechas de las últimas revisiones del control de calidad por las autoridades competentes.

Sociedad	Fecha revisión	Revisor	Estado de la revisión	Cumplimiento
DELOITTE	Julio 2017 Septiembre 2017	ICAC PCAOB	Finalizada En curso	
PwC	Mayo 2017	ICAC + PCAOB	En curso	

4.3.8. Listado de las sociedades de interés público para las cuales la sociedad de auditoría haya realizado auditorías legales durante el ejercicio precedente

Las dos sociedades analizadas cumplen este requisito legal; detallan en sus Informes Anuales de Transparencia el listado de las entidades de interés público a las que prestan servicios de auditoría legales.

Por la extensión de las tablas, se seleccionarán únicamente las cinco entidades de interés público cuyas auditorías reportan mayores beneficios a las sociedades estudiadas.

DELOITTE detalla, en su Anexo C, las entidades de interés público a las que presta servicios. A continuación se muestran las cinco compañías que mayores beneficios le reportan por esta actividad.

Tabla 6. Las cinco entidades de interés público cuyas auditorías mayores beneficios reportan a DELOITTE.

Posición	Entidad de interés público	Importe en euros
1º	Repsol, S.A.	3.496.600
2º	ACS, Actividades de Construcción y Servicios, S.A.	2.346.535
3º	Industria de Diseño Textil, S.A.	1.977.822
4º	Caixabank, S.A.	1.817.752
5º	Abengoa, S.A.	1.682.755

En el caso de PwC, la lista de entidades a las que se refiere este epígrafe de la normativa está recogida en el Anexo II del Informe de PwC.

Tabla 7. Las cinco entidades de interés público cuyas auditorías mayores beneficios reportan a PwC.

Posición	Entidad de interés público	Importe en euros
1º	Banco Santander, S.A. y sociedades dependientes	14.268.522
2º	Banco Popular Español, S.A.	1.693.131
3º	Telefónica, S.A. y sociedades dependientes	1.377.433
4º	Reestructuración Bancaria, S.A. - Sareb	1.117.149
5º	Santander Consumer Finance, S.A. y sociedades dependientes	1.028.281

Tras el análisis de este punto de los informes de transparencia de las sociedades estudiadas cabe destacar la importancia que supone para PwC la auditoría del Banco Santander.

4.3.9. Prácticas en materia de independencia y realización de una revisión interna del cumplimiento de las normas relativas a la independencia

La independencia es un concepto fundamental para las sociedades de auditoría. Los informes de auditoría carecerían de todo valor si no estuviesen firmados por un tercero independiente y objetivo. La independencia es un requisito clave para generar confianza en la actividad auditora.

Con base en lo expuesto, la independencia no es una facultad. Es un deber que obliga a los auditores a abstenerse en caso de que su objetividad se viese comprometida en relación con la información financiera de analizar y de participar en la toma de decisiones de la sociedad auditada.

La definición de independencia se recoge en el artículo 43 del Reglamento de Auditoría, estableciendo que es

la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor en la realización de su trabajo de auditoría.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán abstenerse de realizar una auditoría de cuentas si existe alguna relación financiera, económica, laboral, familiar, o de otra índole, incluidos servicios distintos del de auditoría proporcionados a la entidad auditada, entre el auditor o la sociedad de auditoría y la entidad auditada, de modo que se pudiera concluir que compromete su independencia.

Los auditores de cuentas deben mantener una actitud de escepticismo profesional en cuya virtud deba estar siempre alerta ante situaciones que puedan suponer una amenaza a la independencia así como plantearse continuamente su independencia en relación con la entidad auditada.

Dada la importancia de este concepto, la Ley de Auditoría de Cuentas detalla cómo este principio puede verse en riesgo, identificando y numerando en su artículo 44 las amenazas a la independencia existentes y en el precepto posterior explica las formas de salvaguardar la independencia.

La relevancia de este valor también se pone de manifiesto en la regulación del régimen sancionador que le concierne. Así, cuando existan incumplimientos respecto al deber de independencia en los que haya mediado dolo o negligencia especialmente grave, la infracción será considerada muy grave, mientras que en los casos en los que no se produzcan estas dos agravantes la infracción será grave.

Recientemente la Audiencia Nacional ha confirmado la sanción impuesta por el ICAC a PwC por la comisión de una infracción muy grave en relación con el deber de independencia en la auditoría de AENA. El importe de la multa asciende a 10,9 millones de euros, lo que demuestra la preocupación del legislador y del poder judicial por defender este valor.

La sanción tiene su origen en la prestación de servicios incompatibles, como la colaboración con la sociedad cliente en la *preparación de las cuentas anuales individuales y consolidadas de Aena correspondientes a los ejercicios 2011, 2012 y 2013* tal y como recoge la sentencia de la Audiencia Nacional. Una de las actuaciones calificadas como falta grave que motivan la sanción es, entre otros hechos, haber colaborado en la conversión de las cuentas de esos ejercicios a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y la preparación de los estados financieros de la sociedad auditada. Además, también se consideraron incompatibles los servicios de revisión y asesoramiento técnico sobre el borrador de las cuentas individuales y consolidadas de 2011 y 2012 y la revisión y asesoramiento sobre los resultados de 2013.

La magnitud del valor de la independencia es tal que las sociedades de auditoría han diseñado distintos programas, políticas y departamentos especializados en la salvaguarda de este principio. A continuación se expone una tabla en la que se recogen las medidas comunes de las sociedades de auditoría analizadas para mantener el deber de independencia.

Tabla 8. Actuaciones y medidas adoptadas por las sociedades de auditoría para salvaguardar el principio de independencia.

Acciones y medidas	DELOITTE	PwC
Formación en materia de independencia	?	?
Análisis de la independencia para autorizar inversiones financieras de los auditores	?	?
Análisis de la independencia para prestar servicios distintos de auditoría a sociedades auditadas	?	?
Establecimiento de una política de infracciones y sanciones respecto a los incumplimientos en materia de independencia	?	?
Análisis de la independencia en la aceptación de clientes	?	?
Vinculación de la independencia a la promoción y retribución	?	?
Declaraciones de independencia del personal en relación con los clientes en cuya auditoría participan	?	?
Realización de una revisión interna del cumplimiento de independencia	?	?

La tabla anterior contiene las ocho medidas fundamentales que han adoptado las dos sociedades analizadas para salvaguardar el principio de independencia.

Así, en primer lugar, ambas entidades apuestan por formar a los auditores en el concepto de independencia y obligarles a firmar una declaración de independencia respecto de los clientes en cuyas auditorías participen, aspecto que incluye lo concerniente a no tener inversiones financieras en el cliente.

Además, a nivel de firma se establecen políticas para aceptar clientes sin comprometer la independencia de la sociedad y para prestar servicios distintos a los de auditoría a clientes de esta rama de actividad sin dañar este valor.

Finalmente, desde las compañías tratan de vincular la consecución de la independencia a aspectos que inciden individualmente en los auditores tales como la remuneración, la promoción o la posibilidad de ser sancionados.

4.3.10. Política de formación continuada de los auditores legales

Dado que la calidad de las auditorías es uno de los cimientos sobre los que se erige la nueva regulación en este ámbito y a través de este valor se pretende recuperar la confianza en los Informes de Auditoría externa, resulta imprescindible que los auditores que emitan estos informes sean trabajadores con una formación sólida y específica, que se actualice en función de las nuevas exigencias normativas y los cambios del entorno.

Por ello, la formación se perfila como uno de los campos estratégicos en el mundo de la auditoría moderna hasta tal punto que la Ley de Auditoría de Cuentas vigente encomienda al ICAC, en su artículo 46, la supervisión de la formación continuada en el seno de las sociedades de auditoría.

La formación continua también se exige al personal de mayor rango dentro de las firmas de auditoría. El artículo 8 de la Ley de Auditoría de Cuentas obliga a los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas a realizar cursos de formación continuada. El incumplimiento de esta obligación supone la comisión de una infracción grave, que podría acarrear la suspensión por un plazo de dos años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas y una multa que podría oscilar entre el doble y el quíntuple de la cantidad facturada por el trabajo de auditoría en el que se haya cometido la infracción, sin que pudiera, en ningún caso, ser inferior a 6.001 euros, ni superior a 18.000 euros. Este máximo no será de aplicación en aquellos casos en que la infracción se refiera a un trabajo de auditoría de cuentas de una entidad de interés público.

Las sociedades de auditoría analizadas han establecido diferentes políticas de formación, creando departamentos internos y programas propios, cada uno con su nomenclatura, para dar cumplimiento a la obligación de formación continua de los trabajadores. A pesar de las citadas diferencias, todas ellas coinciden en considerar la formación como una herramienta imprescindible para lograr los objetivos de calidad requeridos y todas diseñan actuaciones que comparten las siguientes características:

Tabla 9. Acciones desarrolladas para el cumplimiento de la formación continua.

Acción	DELOITTE	PwC
Programas de formación para todos los auditores de la firma	?	?
Cumplimiento de los niveles mínimos de formación profesional continuada	?	?
Seguimiento de los programas de formación	?	?
Reconocimiento por el ICAC como centro de Formación Profesional Continua	?	?
Master Universitario de Auditoría de Cuentas para nuevas incorporaciones	?	?

4.3.11. Base de la remuneración de los socios

En el caso de DELOITTE, la remuneración se determina con base en las evaluaciones globales a los socios en las que se examina detalladamente la calidad de sus trabajos.

Todos los socios de la entidad tienen participaciones en el capital de la compañía. Pese a ello se distinguen dos tipos de socios:

- **Socios *equity*:** aportan inversión y financiación a la firma y les corresponden unidades de participación. Toda su retribución está referenciada al número de unidades que tienen asignadas. Las unidades de participación de cada socio se revisan bianualmente atendiendo a criterios como la calidad, la ausencia de incidentes técnicos, la antigüedad, la contribución a la Firma y el desempeño en la función de socio.

- Socios *non-equity*: su remuneración se compone de una parte fija y otra variable en función de la evaluación de su desempeño.

Por su parte, en el caso de PwC: la remuneración a los socios se basa en el rendimiento y la calidad de su trabajo.

Los socios de la entidad reciben su retribución tanto por su actividad profesional como por su actividad de dirección y gestión en PwC. La retribución se diseña para incentivar, reconocer y compensar a los socios por su desempeño profesional y por su pertenencia al grupo o equipo concreto.

Existen dos categorías de socios, los *equity* y los *non-equity* y Directores, y la pertenencia a cada una de las categorías determina la retribución que perciben. Así, los socios *equity* pueden recibir dividendos por su participación. La retribución del resto de socios y directores se conforma por una cantidad fija, que se determina de forma anual con arreglo a su desempeño y las responsabilidades asumidas y una parte variable, sin recibir dividendos.

La parte variable se establece en función de los siguientes aspectos: la consecución de los objetivos fijados anualmente, el rol desempeñado y su antigüedad en el rol y la ausencia de incidencias de carácter técnico y de calidad.

Los objetivos a los que hace referencia el primer punto anterior se dividen en:

- Objetivos de calidad: que hacen referencia al cumplimiento de la calidad exigida en los trabajos en los que participan y a aspectos como la formación, la gestión del riesgo, la independencia, la metodología en el desarrollo del trabajo y los resultados de control de calidad a los que se ha hecho referencia en el presente estudio.
- Objetivos de negocio: vinculados al crecimiento del negocio, a la rentabilidad y a la eficiencia, a la gestión de cobros, a la coordinación de personas y al grado de satisfacción de los empleados.

En la siguiente tabla se muestra un resumen con los valores y conceptos que más se premian a la hora de determinar la remuneración de los socios.

Tabla 10. Conceptos valorados en la fijación de la retribución a los socios.

Sociedad	Calidad	Antigüedad	Ausencia incidentes	Desempeño y rendimiento
DELOITTE	?	?	?	?
PwC	?	?	?	?

Las dos sociedades estudiadas coinciden en remunerar a los socios a través de una parte fija del salario y otra variable. La fijación de la parte variable depende del grado de consecución que, en su caso, obtengan los socios de los valores citados en la tabla anterior.

4.3.12. Política de rotación del personal y de los principales socios auditores

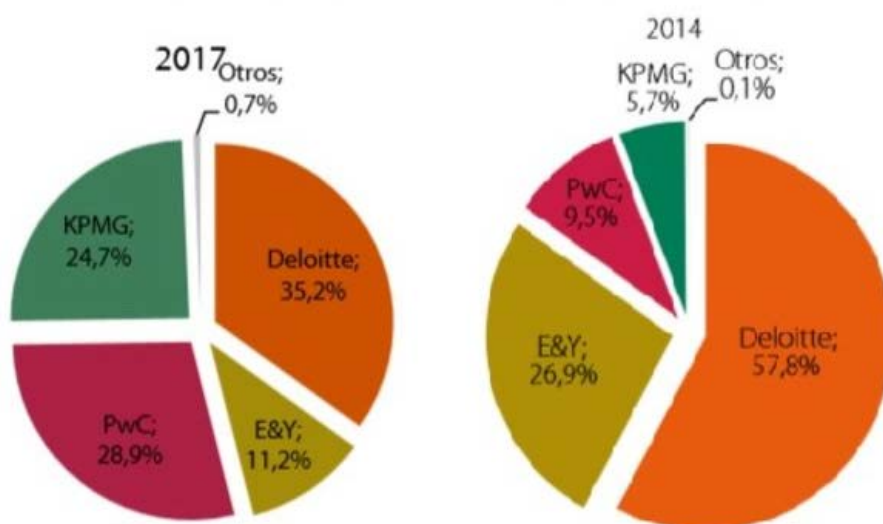
La necesidad de rotación tanto a nivel de firma como a nivel interno dentro de la firma, la obligatoriedad de rotación del socio firmante del informe y del resto de personal fueron introducidas por el Reglamento 537/2014. Esta medida está orientada a potenciar la

independencia de las sociedades de auditoría, su transparencia y a salvaguardar la amenaza de familiaridad respecto al cliente.

Así, la Ley de Auditoría de Cuentas recoge, en su artículo 40, una duración mínima y máxima de los encargos de auditoría de entidades de interés público. El límite mínimo se establece para evitar presiones a las sociedades de auditoría, que ven asegurados sus ingresos durante un plazo de tiempo razonable, lo cual favorece la independencia en su trabajo. El límite máximo busca proteger esos mismos valores regulando la fecha en la que debe cesar la auditoría.

Esta medida provocó grandes cambios en el panorama de clientes de las sociedades de auditoría más potentes en España. Las *big four*, que auditan a la mayoría de clientes del IBEX 35, todos ellos, por definición entidades de interés público, se vieron en la necesidad de rotar en muchos de estos clientes. La entidad más perjudicada fue Deloitte, ya que con carácter previo a esta regulación era la sociedad con más clientes del IBEX 35 con una amplia mayoría. Los efectos de la entrada en vigor de la nueva legislación se pueden apreciar en la siguiente figura.

Figura 3. Distribución de auditorías del IBEX 35 por firmas auditoras.



Fuente: CNMV

Fuente: Invertia. *Así está el mapa de las auditoras del Ibex tras el vuelco legal de 2014.*

El artículo 17, apartado 7, del Reglamento 537/2014, exige que los socios principales responsables de la auditoría cesen sus trabajos en esta área para la sociedad en cuestión en el plazo máximo de siete años y no participen nuevamente en la auditoría legal hasta transcurridos tres años desde la fecha de cese.

El Reglamento, en este punto, concede a los Estados miembros la facultad de acortar el límite máximo de años para que los socios de auditoría responsables roten. Por ello, en España, pese a que el Real Decreto 1517/2011 mantenía, en su artículo 53, que la rotación del auditor firmante debía producirse como máximo a los siete años, la Ley de Auditoría de Cuentas, a través de su artículo 40, limitó a cinco años el periodo máximo para rotar y respetó el plazo de tres años de cese implantado por la legislación europea.

La normativa europea exige que las sociedades de auditoría establezcan un mecanismo de rotación óptimo, basado en la rotación gradual del personal de mayor experiencia involucrado en la auditoría legal, y que será de aplicación como mínimo a las personas registradas como auditores legales. El mecanismo de rotación se programará en función de la complejidad de las actividades de la sociedad de auditoría.

Tabla 11. Plazos de rotación interna de las firmas de auditoría.

Sociedad	Rotación de los socios firmantes	Rotación del resto de personal	Periodo de enfriamiento socios firmantes
DELOITTE	5 años	7 años	3 años
PwC	5 años	7-10 años	*

* Pese a que estos campos no vienen determinados en los Informes Anuales de Transparencia del ejercicio objeto de estudio, PwC confirma en su informe que cumple con la normativa europea y española relativa a las políticas de rotación.

4.3.13. Información sobre el volumen total de negocio de las sociedades de auditoría

Finalmente, el último punto del apartado dos del artículo 13 del Reglamento 537/2014 dispone lo siguiente:

k) cuando no se divulgue en sus estados financieros anuales en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 2013/34/UE, información sobre el volumen total de negocios del auditor legal o sociedad de auditoría, desglosada en las siguientes categorías:

i) ingresos derivados de la auditoría legal de los estados financieros anuales y consolidados de entidades de interés público y de entidades pertenecientes a un grupo de empresas cuya empresa matriz sea una entidad de interés público,

ii) ingresos derivados de la auditoría legal de los estados financieros anuales y consolidados de entidades de otro tipo,

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

iv) ingresos derivados de la prestación de servicios ajenos a la auditoría a otras entidades

En circunstancias excepcionales, el auditor legal o la sociedad de auditoría podrá decidir no publicar la información indicada en la letra f) del párrafo primero, en la medida en que sea necesario con objeto de prevenir una amenaza significativa y grave para la seguridad personal de cualquier particular. El auditor legal o la sociedad de auditoría deberá ser capaz de demostrar a la autoridad competente la existencia de dicha amenaza.

Dado que esta información ya fue analizada en el punto 4.3.4 y no se detectaron incidencias en el cumplimiento de los requisitos legales, se concluye, nuevamente, que las dos sociedades han adaptado las exigencias normativas correctamente respecto a este epígrafe.

4.4. Firma del Informe de Transparencia

A continuación se muestra un cuadro en el que se especifica si los informes cumplen con este último requisito relativo a la necesidad de firmar los Informes Anuales de Transparencia, quién firma cada uno de los Informes y su cargo en cada una de las entidades.

Tabla 12. Firmantes de los Informes Anuales de Transparencia.

Sociedad	Firmante	Cargo	Cumplimiento
DELOITTE	Germán de la Fuente	Presidente y Consejero Delegado	?
PwC	Rafael Sanmartín	Consejero Delegado de PricewaterhouseCoopers Auditores, S.L.	?

Finalmente, el elevado cargo que ostentan los firmantes del Informe Anual de Transparencia de las sociedades objeto de análisis refleja la importancia de dichos documentos.

Conclusiones

Del análisis del marco teórico y del estudio de los Informes Anuales de Transparencia de las auditoras Deloitte y PwC, obtenemos las siguientes conclusiones:

1. El concepto fundamental sobre el que se diseñan los informes de transparencia es la confianza ya que este es, a su vez, el principio en el que se basa la actividad de auditoría y, sin duda, una de las preocupaciones emergentes en este ámbito. Para proteger este valor, desde la Unión Europea, se emitieron diferentes normativas que incluyeron, como una de las medidas para salvaguardar este valor, la publicación, por parte de las sociedades que auditasen entidades de interés público, de un Informe Anual de Transparencia en su página web.

2. El contenido exigido en estos Informes se diseñó para asegurar el respeto de los valores de independencia, transparencia y calidad y, a través de estos, conseguir la confianza en la actividad de auditoría. Además, se encomendó al ICAC la supervisión de estos documentos para validar que las empresas cumplan con las exigencias legales.

3. Estos Informes están a disposición del público y pretenden recoger información relevante que permita recuperar la confianza de los usuarios en los Informes de Auditoría. Dicha confianza había quedado en entredicho en cierta medida tras los escándalos relacionados con distintas auditoras y durante la crisis económica.

4. La normativa que regula el contenido de los Informes centra sus esfuerzos en garantizar la independencia de las auditoras y la calidad en sus Informes. Para ello, la regulación exige la implantación de sistemas de control de calidad y de independencia. Además, para fortalecer este último concepto se requiere instaurar programas de formación continua para los

trabajadores de las firmas en los que se estudien mecanismos para mantener la independencia. Otro de los requisitos exigidos legalmente es la creación de una política de rotación de los equipos de auditoría que permita respetar el valor de independencia.

5. Del contenido de los Informes de Transparencia se extrae que las grandes firmas de auditoría son empresas multinacionales con presencia en gran parte del mundo. Por ello, estas sociedades han establecido estructuras jurídicas y de gobierno muy parecidas que pretenden obtener la mayor eficiencia y ventaja y en las que prima la colaboración entre las entidades de la red y la idea común de marca pero, a su vez, las firmas de la red son empresas completamente independientes entre sí.

6. Desde el punto de vista empresarial, el Informe puede ser utilizado como un elemento para que los potenciales clientes de una firma de auditoría se decanten por su contratación. En este sentido, las propias entidades lo pueden utilizar como una estrategia de diferenciación entre ellas, que las haga competir en términos de calidad en auditoría.

7. El grado de cumplimiento de la normativa reguladora de los Informes de Transparencia es total. Durante la realización del trabajo no se han detectado deficiencias en el cumplimiento de los requisitos exigidos legalmente. El respeto por la legislación en este aspecto es elemento clave para la recuperación de la confianza de los usuarios en los Informes de Auditoría.

¹ Exposición de Motivos Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

² Exposición de Motivos Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

³ El artículo 15 del Real Decreto 877/2015, establece que son entidades de interés público las siguientes:

a) Las entidades de crédito, las entidades aseguradoras, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.

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

segundo caso, y las sociedades gestoras que administren dichas instituciones.

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

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

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

f) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una de las entidades contempladas en las letras anteriores.

2. Las entidades mencionadas en el apartado 1.b), c) y e) perderán la consideración de entidades de interés público si dejan de reunir durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, los requisitos establecidos en dichos apartados.

Las entidades previstas en este apartado tendrán la condición de entidades de interés público si reuniesen los requisitos para serlo al cierre del ejercicio social de su constitución, transformación o fusión y del ejercicio inmediatamente posterior. No obstante, en el caso de que una de las entidades que participe en la fusión o de que la entidad que se transforme tuviese la consideración de entidad de interés público en el ejercicio anterior a dicha operación, no perderán tal condición las entidades resultantes si reúnen al cierre de ese primer ejercicio social los requisitos recogidos en los citados apartados.

⁴ Exposición de Motivos Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Bibliografía

CABALLERO, D. (2019). *El Ibex 35 ultima el baile de auditoras que forzó la crisis*. Disponible en: https://www.abc.es/economia/abci-ibex-35-ultima-baile-auditoras-forzo-crisis-201904080137_noticia.html (consultado el 13 de julio de 2019).

DEL PUERTO, J.M. (2019). *Así está el mapa de las auditoras del Ibex tras el vuelco legal de 2014*. Disponible en: <https://www.invertia.com/es/noticias/empresas/20190221/asi-esta-el-mapa-de-las-auditorias-del-ibex-tres-anos-despues-de-las-primeras-rotaciones-forzadas-244306> (consultado el 13 de julio de 2019).

ZORIO-GRIMA, A., GARCÍA-BENAU, M.A., GRAU-GRAU, A. y PAREDES OJEDA, F. (2017). *El informe de transparencia de las firmas auditoras: Evidencia del mercado español 2010-201*. Disponible en: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/02102412.2017.1379799> (consultado el 13 de julio de 2019).

Documentación

DELOITTE, S.L. (2018): Informe de Transparencia 2018 [28 de septiembre de 2018]. Disponible en: <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/about-deloitte/articles/informe-de-transparencia.html> (consultado el 13 de julio de 2019).

PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDITORES, S.L. (2018): Informe de Transparencia 2018 [30 de octubre de 2018]. Disponible en: <https://www.pwc.es/es/auditoria/assets/pwc-informe-transparencia-2018.pdf> (consultado el 13 de julio de 2019).

Legislación

Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo, relativa a la Auditoría Legal de las Cuentas Anuales y de las Cuentas Consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.
Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2006-81064> (consultado el 13 de julio de 2019).

Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE relativa a la Auditoría Legal de las Cuentas Anuales y de las cuentas consolidadas.
Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2014-81094> (consultado el 13 de julio de 2019).

Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, para su adaptación a la normativa comunitaria. Disponible: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2010-10421> (consultado el 13 de julio de 2019).

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-8147> (consultado el 13 de julio de 2019).

Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

Disponible en:

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-17395> (consultado el 13 de julio de 2019).

Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre, de desarrollo de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de Cajas de Ahorros y Fundaciones Bancarias, por el que se regula el Fondo de Reserva que deben constituir Determinadas Fundaciones Bancarias; se modifica el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio; y se modifica el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

Disponible en:

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-10636 (consultado el 13 de julio de 2019).

Reglamento (UE) 537/2014 del Parlamento europeo y del Consejo, de 16 de abril, sobre los Requisitos Específicos para la Auditoría Legal de las Entidades de Interés Público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión.

Disponible en:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=uriserv:OJ.L .2014.158.01.0077.01.SPA> (consultado el 13 de julio de 2019).

ANEXOS

Anexo 1. Listado de las firmas miembro de la red de DELOITTE que están autorizadas como auditores legales en un Estado miembro de la UE o del EEE.

Estado miembro de la UE/EEE	Nombre de cada una de las sociedades de auditoría que realiza auditorías legales en cada Estado miembro
Alemania	Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
	Deutsche Baurevision GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
	SüdTreu Süddeutsche Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Austria	Deloitte Audit Wirtschaftsprüfungs GmbH
	Deloitte Niederösterreich Wirtschaftsprüfungs GmbH
	Deloitte Oberösterreich Wirtschaftsprüfungs GmbH
	Deloitte Salzburg Wirtschaftsprüfungs GmbH
	Deloitte Schwarz & Schmid Wirtschaftsprüfungs GmbH
	Deloitte Tirol Wirtschaftsprüfungs GmbH
	Deloitte Wirtschaftsprüfung Styria GmbH
	F.X. Priester GesmbH
	Kapferer Frei und Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH
	MPD Wirtschaftsprüfungs-GmbH & Co KG
Bélgica	Deloitte Bedrijfsrevisoren – Reviseurs d'Entreprises
Bulgaria	Deloitte Audit OOD
Chipre	Deloitte Limited
Croacia	Deloitte d.o.o. za usluge revizije
Dinamarca	Deloitte Statsautoriseret Revisionspartnerselskab
Eslovaquia	Deloitte Audit s.r.o.
Eslovenia	Deloitte Revizija d.o.o.
España	Deloitte, S.L.
Estonia	Deloitte Audit Eesti AS
Finlandia	Deloitte Oy
Francia	Deloitte & Associés
	Deloitte Marque & Gendrot
	Deloitte Marque Gendrot
	Anne-Marie Torres Commissaires aux comptes
	Audalian Commissaire
	Audit Aquitaine Commissariat aux comptes
	Auitex
	BEAS
	Constantin Entreprises
	Constantin Associés
	COGES

	Cisane
	Aux Comptes
	Cabinet Husson Sas Societe D'Expertise Comptable Et De Commissaires
	Cabinet Garnier In Extenso
	Commissariat Aux Comptes
	Sterenn
	Cabinet Barouh, Societe Anonyme D'Expertise Comptable Et De
	BH Audit
	Revi Conseil
	Pierre-Henri Scacchi et Associés
	Opus 3.14 Audit Et Conseil
	MFG Audit
	Lesaine, Casteleyn, Lecrocq, Societe D'Expertise Comptable Et De
	Commissariat Aux Comptes
	Laurens Michel Audit
	Jacques Serra et Associés
	In Extenso Strasbourg Nord
	In Extenso SECAG
	In Extenso Rhône Alpes
	In Extenso Provence
	In Extenso Picardie Ile de France
	In Extenso Orne
	In Extenso Nord de France
	In Extenso Nord Audit
	In Extenso Mont Blanc
	In Extenso Ile de France
	In Extenso IDF Harl Lefort et Associés
	In Extenso IDF EX&Com Audit
	In Extenso IDF Audit
	In Extenso Eure
	In Extenso Dordogne
	In Extenso Dauphine Savoie
	In Extenso Charente
	In Extenso Centre Ouest
	In Extenso Centre Est
	In Extenso Bretagne
	In Extenso Audit
	Fiduciaire Expertise Commissariat et Développement
	Extenso IDF Holding Audit Et Consulting
	Espace Audit Et Conseil
	ECA Audit
	Durand & Associés
	DB Consultants

	Davec SAS
	Consultants Auditeurs Associés
Grecia	Deloitte Certified Public Accountants SA
Hungría	Deloitte Könyvvizsgáló és Tanácsadó Kft.
Irlanda	Deloitte Ireland - Republic of Ireland
Islandia	Deloitte ehf.
Italia	Deloitte & Touche S.p.A.
Letonia	Deloitte Audits Latvia SIA
Lituania	Deloitte Lietuva, UAB
Luxemburgo	Deloitte Audit
Malta	Deloitte Audit Limited
Noruega	Deloitte AS
Países Bajos	Deloitte Accountants B.V.
Polonia	Deloitte Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Sp. k.
	Deloitte Polska Sp z o.o.
Portugal	Deloitte & Associados, SROC S.A
Reino Unido	Deloitte LLP
	Deloitte Gibraltar Limited
	Deloitte NI Limited
República Checa	Deloitte Audit s.r.o
Rumanía	Deloitte Audit S.R.L.
Suecia	Deloitte AB

Anexo 2. Detalle de las sociedades de auditoría o auditor de cuentas de la red internacional de PwC autorizados como auditores legales en Estados miembros de la Unión Europea.

Estado Miembro	Sociedad de Auditoría o Auditor de Cuentas autorizado
Austria	PwC Wirtschaftsprüfung GmbH, Wien
	PwC Oberösterreich Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Linz
	PwC Kärnten Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Klagenfurt
	PricewaterhouseCoopers Vorarlberg Wirtschaftsprüfungs GmbH, Dornbirn
	PwC Steiermark Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Graz
	PwC Salzburg Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Salzburg
	PwC Österreich GmbH, Wien
Bélgica	PricewaterhouseCoopers Bedrijfsrevisiorn bcvba/Reviseurs d'enterprisesscrl
	SPRL PricewaterhouseCoopers Audit Services
Bulgaria	PricewaterhouseCoopers Audit OOD
Croacia	PricewaterhouseCoopers d.o.o
Chipre	PricewaterhouseCoopers Limited
Republica Checa	PricewaterhouseCoopers Audit s.r.o

Dinamarca	PricewaterhouseCoopers Statsautoriseret Revisionspartnerselskab
Estonia	AS PricewaterhouseCoopers
Finlandia	PricewaterhouseCoopers Oy
	PwC Julkistarkastus Oy
Francia	PricewaterhouseCoopers PME CAC
	PricewaterhouseCoopers France
	Ampersand Audit
	Ampersand Associés
	FNP Commissaires Associés
	Fiduciaire d'Expertises Comptables et d'Etudes Economiques – Fidorex
	Société Fiduciaire d'Expertise Comptable et de Révision – Sofecor
	Jean-François Bourrin
	PricewaterhouseCoopers Audit SAS
	PricewaterhouseCoopers Entreprises SARL
	Diagnostic Révision Conseil SAS
	Philippe Aerts
	Didier Cavanie
	Hubert de Rocquigny
	Jean-Laurent Bracieux
	Didier Brun
	François Miane
	Antoine Priollaud
	Yves Moutou
	Claude Palméro
	PricewaterhouseCoopers PME Commissariat aux comptes
Alemania	PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
	Wibera WPG AG
	PwC FS Tax GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Grecia	PricewaterhouseCoopers Auditing Company SA
Hungría	PricewaterhouseCoopers Konyvvizsgalo Kft.
Islandia	PricewaterhouseCoopers ehf
Irlanda	PricewaterhouseCoopers
Italia	PricewaterhouseCoopers Spa
Letonia	PricewaterhouseCoopers SIA
Liechtenstein	PricewaterhouseCoopers GmbH, Vaduz
Lituania	PricewaterhouseCoopers UAB
Luxemburgo	PricewaterhouseCoopers Société Coperativé
Malta	PricewaterhouseCoopers Malta
Holanda	PricewaterhouseCoopers Accountants N.V
	Cooperatie PricewaterhouseCoopers Netherlands U.A.
Noruega	PricewaterhouseCoopers AS
Polonia	PricewaterhouseCoopers Polska sp. z.o.o.

	PricewaterhouseCoopers sp, z.o.o.
Portugal	PricewaterhouseCoopers & Asociados-Sociedad de Revisores Oficiais do Portugal Contas Ltda
Rumania	PricewaterhouseCoopers Audit S.R.L.
Republica de Eslovaquia	PricewaterhouseCoopers Slovensko s.r.o.
Eslovenia	PricewaterhouseCoopers d.o.o.
España	PricewaterhouseCoopers Auditores, S.L.
Suecia	PricewaterhouseCoopers AB
	Ohrlings PricewaterhouseCoopers AB
Reino Unido	PricewaterhouseCoopers LLP
	PricewaterhouseCoopers AS LLP
	Richard Sexton
	James Chalmers