



**IPN/CNMC/007/19 PROYECTO DE REAL
DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL
REGLAMENTO DE DESARROLLO DE LA
LEY 22/2015 DE 20 DE JULIO DE
AUDITORIA DE CUENTAS**

2 de abril de 2019

Índice

I. ANTECEDENTES	3
II. CONTENIDO	6
III. VALORACIÓN	7
III.1 Observaciones generales	7
III.2 Observaciones particulares	8
III.2.1 Restricciones de acceso (i): capacitación y posición de operadores incumbentes	8
III.2.2 Restricciones de acceso (ii): garantía financiera	10
III.2.3 Definición de entidades de auditoría de pequeño y mediano tamaño y de auditorías conjuntas	11
III.2.4 Independencia del auditor (i): aspectos generales e incompatibilidades	13
III.2.5 Independencia del auditor (ii): Contratación y honorarios	14
III.2.6 Organización interna y control de calidad	17
III.2.7 Supervisión y régimen de infracciones y sanciones	18
III.2.8 Corporaciones de derecho público representativas	18
IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	19

INFORME SOBRE EL PROYECTO DE REAL DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DE DESARROLLO DE LA LEY 22/2015 DE 20 DE JULIO DE AUDITORIA DE CUENTAS

IPN/CNMC/007/19

CONSEJO. SALA DE COMPETENCIA

Presidente

D^a. María Ortiz Aguilar

Consejeros

D. Josep María Guinart Solà

D^a. Clotilde de la Higuera González

D^a. María Pilar Canedo Arrillaga

Secretario de la Sala

D. Joaquim Hortalà i Vallvé

En Madrid, a 2 de abril de 2019

Vista la solicitud de informe del Ministerio de Economía y Empresa en relación con el proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante PRD), que tuvo entrada en la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC) el 13 de febrero de 2019, en el ejercicio de las competencias que le atribuye el artículo 5.2 de la [Ley 3/2013, de 4 de junio, de creación de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia](#), la **SALA DE COMPETENCIA** acuerda emitir el siguiente **Informe**.

I. ANTECEDENTES

La actividad de la auditoría de cuentas consiste en la revisión y verificación de, entre otros, los documentos contables y estados financieros de la entidad auditada, de manera que mediante un proceso de comprobación independiente y de calidad (plasmado en un informe público) se pueda ofrecer una evaluación de la fiabilidad de la información económica-financiera analizada.

La actividad de auditoría está fuertemente regulada, en especial la modalidad de auditoría de cuentas anuales¹, exigida con carácter obligatorio a un amplio grupo de sociedades y entidades². La normativa sectorial recoge, por un lado,

¹ Otra modalidad es la auditoría de otros estados financieros o estados contables.

² La normativa mercantil la exige con carácter general para toda sociedad, eximiendo de la obligación a sociedades de menor tamaño (art. 263 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio). No obstante, estas entidades pueden, voluntariamente, auditar sus cuentas generales, rigiéndose esta auditoría voluntaria por la misma regulación que la obligatoria.

medidas horizontales, de aplicación generalizada para toda auditoría de cuentas anuales y a toda firma de auditoría, como las exigencias de acceso a la actividad, el contenido y alcance del informe de auditoría, las medidas (para garantizar la mayor independencia del auditor (organizativas, incompatibilidades o prohibiciones) o el sistema de supervisión y sancionador³.

De otra parte, recoge para las auditorías de las denominadas Entidades de Interés Público (EIP) -que comprenden fundamentalmente empresas cotizadas y entidades financieras- un régimen específico, con exigencias reforzadas. Entre otras, destaca la prohibición de prestar determinados servicios tasados, limitaciones en la determinación de honorarios (para evitar excesiva concentración de un cliente o de otros servicios) y de contratación (obligación de cambio de auditor tras un plazo máximo o la exigencia de un proceso de selección y contratación específico del auditor) o mayores obligaciones de información y transparencia. Este régimen busca garantizar en mayor medida la independencia y dinamizar el mercado en este segmento de grandes empresas.

La normativa de la UE recoge ambos regímenes jurídicos en dos instrumentos jurídicos diferenciados: la [Directiva 2006/43/CE](#) aplicable con carácter general para toda auditoría, y el [Reglamento \(UE\) 537/2014](#), sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las EIP.

La [Ley 22/2015 de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas](#) (LAC, en lo sucesivo) viene a desarrollar algunos de estos aspectos. Su desarrollo reglamentario se encontraba pendiente y es objeto precisamente de este PRD, que deroga el aun parcialmente vigente [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.

El marco normativo sectorial de auditoría se completa con las normas Internacionales de Auditoría (NIAs). Su objetivo es lograr auditorías de mayor calidad y que sean comparables a nivel mundial.

Por otro lado, de acuerdo con los organismos internacionales, los mercados de servicios de auditoría presentan importantes aspectos susceptibles de mejora en cuanto a su funcionamiento competitivo⁴. Además, está segmentado en dos

³ Cabe distinguir, en primer lugar, en el ámbito de la UE, la Directiva 2006/43 relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, modificada sustancialmente por la Directiva 2014/46, que comprende fundamentalmente el marco jurídico general (aunque uno de sus títulos va dirigido a las EIP); y, en segundo lugar, el Reglamento UE 537/2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (EIP). Dentro de la [normativa nacional](#), destaca la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, que recoge ese doble nivel regulatorio (general y de EIP). Las normas Internacionales de Auditoría (NIAs), pretenden lograr auditorías de mayor calidad y que sean comparables a nivel mundial, resultan aplicables y han sido adoptadas específicamente por el ICAC en su Resolución de 5 de octubre de 2013.

⁴ OCDE 2010; Comisión Europea en diversas comunicaciones, informes y [documentos preparativos de la normativa vigente](#). OECD (2009). *Policy Roundtables. Competition and Regulation in Auditing and related Professions*. Por otro lado, la Autoridad Británica de

submercados⁵ en atención al tipo de cliente al que se le prestan los servicios: (i) pequeñas y medianas empresas, principalmente nacionales y (ii) EIP, de dimensión nacional o multinacional. A las primeras les prestarán servicio auditores individuales o sociedades de auditoría de tamaño más limitado; y a las EIP normalmente las auditoras multinacionales especializadas en este segmento. En los últimos años, ha existido un creciente debate acerca de la excesiva concentración en este último submercado, con cuatro grandes operadores (“*Big four*”⁶) y su actuación durante la reciente crisis financiera⁷.

Por lo que se refiere al **mercado español de auditoría**⁸ constan cerca de 21.000 auditores inscritos en el Registro específico (ROAC) de los cuales tres cuartas partes son auditores no ejercientes. Destaca igualmente la limitada incorporación de nuevos entrantes en el ejercicio de la profesión en los últimos años⁹.

La facturación anual es de alrededor de 600 M€ anuales en los últimos años. El 96% de la facturación y de las horas corresponde a las sociedades de auditoría, y únicamente un 4% a los auditores individuales. El mercado fue especialmente expansivo para las sociedades de auditoría entre el año 2000 y 2008, duplicándose el volumen de negocio. Desde entonces comenzó un fuerte ajuste, que se estabilizó a partir de 2013 y desde entonces se observa cierto estancamiento en la facturación y una caída en la remuneración de auditores individuales. Sin embargo, las sociedades auditoras de las principales empresas cotizadas en el IBEX 35 muestran un comportamiento más estable. No obstante, la concentración de las cuatro grandes auditoras es superior al 90% y sitúa a nuestro país como el segundo con una mayor concentración en la UE.

Competencia (CMA) valora positivamente las medidas introducidas por la UE, aunque considera que es necesario introducir nuevos requerimientos, especialmente en la elección de los auditores. Existe un desnivel entre las Big 4 y las entidades medianas de auditoría que no es saludable y se mantendrá si no se toman medidas adicionales. Entre estas propone: (i) mayores controles del supervisor en el proceso de nombramiento de los auditores (para evitar sesgos en favor de las Big 4); (ii) establecer la obligatoriedad de auditorías conjuntas (al menos una de las cuales no debería ser una Big 4) o (iii) una separación entre los negocios de auditoría y de consultoría, que podría ser total o funcional.

⁵ Comisión Europea. Caso Price Waterhouse/Coopers & Lybrand (1998). Ver: http://ec.europa.eu/competition/mergers/cases/decisions/m1016_19980520_590_en.pdf

⁶ Deloitte, PricewaterhouseCoopers (PwC), EY y KPMG, frente a los 8 operadores dominantes en el mercado hace tres décadas. La cuota de mercado en volumen de negocio de las 4 grandes en la UE es del 80% en promedio, aunque varía entre los EEMM.

⁷ La Comisión Europea inició una consulta pública en el [Libro de Verde de 2010](#) con el título de “[Política de auditoría: lecciones de la crisis](#)”. El punto de partida era analizar críticamente la responsabilidad de las auditorías en la crisis financiera

⁸ Según datos del ICAC ([SITUACIÓN DE LA AUDITORÍA EN ESPAÑA 2017](#)) y del estudio de [Fotografía del sector auditor del ICJCC](#).

⁹ Las estadísticas del examen preceptivo de acceso a la profesión son relevantes: la tasa de aprobados es relativamente baja (solo el 23, 34 y 51% de los presentados en cada convocatoria bianual de los últimos años) afectando significativamente al número de aspirantes que se presentan, que ha descendido notablemente (en solo 4 años ha caído a la mitad).

Por último, cabe recordar que la regulación de la actividad de auditoría ha sido analizada ya por la CNMC anteriormente. En concreto, en 2015 publicó el Informe sobre el Anteproyecto de la LAC ([IPN/CNMC/001/15](#)), en el que se reconocía la relevancia de la auditoría de cuentas para el funcionamiento eficiente de una economía de mercado y se recomendó una transposición más ajustada a los principios de libertad de empresa y de la Directiva de servicios así como revisar aspectos concretos del proyecto de norma por su dimensión potencialmente restrictiva. Y más recientemente, se ha elaborado un Informe sobre una consulta formulada por el ICAC sobre determinadas cuestiones relacionadas con los honorarios que reciben los auditores¹⁰.

II. CONTENIDO

El PRD consta de 144 artículos, 11 disposiciones adicionales, 6 transitorias y 2 finales. Aunque el contenido es especialmente prolijo, pueden señalarse algunos elementos básicos, siguiendo la estructura de títulos y capítulos de la norma:

El título preliminar recoge el objeto, ámbito de aplicación, definiciones, normativa aplicable y la elaboración de normas técnicas de auditoría, ética y de control de calidad.

El título I, de la Auditoría de Cuentas, regula las diferentes modalidades de auditoría de cuentas (auditoría de cuentas anuales; de otros estados financieros o documentos contables; auditoría de cuentas consolidadas; y el supuesto de actuación conjunta de auditores); el deber de documentación a cargo de la auditora y el estricto régimen de acceso al ejercicio de la actividad.

El título II regula de forma prolija el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas. En concreto, las previsiones sobre formación continuada; un amplio desarrollo del régimen de independencia del auditor, incluyendo supuestos de conflictos de intereses, medidas de salvaguarda, incompatibilidades y las llamadas “normas de extensiones”, contemplando limitaciones y modulaciones al régimen de contratación, prórroga y determinación de honorarios.

También se desarrolla en este título la garantía financiera exigida para ejercer la actividad; la organización interna y el control de calidad exigido a las auditoras y los deberes de custodia y secreto. En un capítulo diferenciado se contienen las exigencias reforzadas de las auditorías de las EIP en materia de obligaciones de transparencia (elaboración y remisión de informes adicionales), independencia, selección y contratación de auditor, honorarios y organización interna. La comisión de auditoría, como órgano interno de control de las sociedades auditadas, ocupa un papel central en los extremos anteriores.

¹⁰ INF/CNMC/173/18 Honorarios de prestación de los servicios de auditoría.

El título III desarrolla la supervisión pública de la auditoría, atribuida al ICAC, en cuanto a sus facultades y actuaciones de control, investigación e inspección, y se acompaña un régimen específico para auditores o entidades de auditoría autorizadas en otros países, así como la coordinación con las autoridades supervisoras de su país de origen.

El título IV recoge el régimen de infracciones y sanciones y el procedimiento sancionador aplicable mientras que el título VI se dedica a las Corporaciones de Derecho público consideradas representativas de los auditores de cuentas.

Las disposiciones adicionales, transitorias y finales recogen previsiones de cierta entidad, tales como la delimitación de entidades que también estarían obligadas a la auditoría de cuentas anuales por razón de su tamaño, perceptoras de subvenciones o contratistas del sector público (disposiciones adicionales primera, segunda y tercera); la obligación del ICAC de informar a la CNMC sobre cláusulas limitativas en la selección de auditor (disposición adicional novena); los programas de enseñanza teórica admisibles (disposición transitoria primera) o la entrada en vigor de las previsiones sobre honorarios de auditoría, exigibles no solo a los nuevos contratos que se firmen a la entrada en vigor de este PRD sino también a contratos previos que se prorrogasen (disposición transitoria cuarta).

III. VALORACIÓN

III.1 Observaciones generales

El funcionamiento correcto del sector de la auditoría es un input esencial para una economía de mercado. De darse problemas en este ámbito, aparte de producirse mermas de eficiencia a nivel microeconómico, se pueden también generar problemas a escala macroeconómica y financiera¹¹.

Resulta esencial por tanto que la información resultante de dicha actividad se ajuste a elevados estándares de calidad, profesionalidad, independencia e integridad. Sin embargo, la práctica ha revelado deficiencias en los últimos años tanto en el desarrollo de la actividad como en las condiciones de competencia en el mercado. Estas deficiencias motivaron la última reforma normativa de la UE, siendo la mejora de la calidad y la dinamización del mercado dos de los ejes más relevantes de la misma, compartidos por la LAC.

Sin perjuicio de ser consciente del necesario respeto al principio de jerarquía normativa, en el PRD existen diferentes cuestiones que se consideran susceptibles de mejora en cuanto a su adecuación a la libertad de empresa y a los principios de buena regulación¹² que se exponen a continuación.

¹¹ Especialmente cuando las compañías afectadas pertenecen a actividades clave para la confianza, como el sector bancario.

¹² Obligatorios en el ordenamiento estatal, véanse el [artículo 4 de la Ley 40/2015](#) de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, el [artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de](#)

III.2 Observaciones particulares

III.2.1 Restricciones de acceso (i): capacitación y posición de operadores incumbentes

El acceso a la profesión¹³ exige la inscripción en un registro habilitante (el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) que solo se permite tras satisfacer un exigente régimen de capacitación profesional (con un triple filtro: formación teórica, práctica y examen de aptitud) y de solvencia financiera (garantías frente a daños y perjuicios).

Los fines perseguidos son garantizar *ex ante* la mayor profesionalidad y calidad de la auditoría de cuentas y la protección de terceros, aspectos que esta Comisión no puede sino compartir. Sin embargo, se debe reseñar que la regulación nacional contiene restricciones adicionales que no derivan de la normativa de la UE¹⁴, como se apuntó en el Informe CNMC sobre la LAC ya citado y que aún perviven en su práctica totalidad.

Este PRD agrava el potencial restrictivo de la LAC en diversos ámbitos:

Primero, respecto de la **posición de corporaciones representativas**¹⁵ de auditores en el control de acceso de nuevos auditores. Sin cuestionar su profesionalidad y capacitación, su presencia plantea un potencial conflicto de intereses y serios riesgos para la competencia en forma de régimen de control para nuevos entrantes.

El PRD otorga a las corporaciones representativas, en exclusiva, no solo la facultad de convocatoria de la prueba de aptitud que preveía la LAC sino su gestión y desarrollo, ostentando el ICAC un papel subsidiario en ambos casos. (art. 30.1 PRD). De hecho, se refuerza la presencia y peso de las corporaciones en el tribunal calificador¹⁶. **Sería deseable replantear o, al menos, reducir sustancialmente la presencia de dichas corporaciones** y, en su lugar, una

[octubre](#), del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y el [artículo 5 de la Ley 20/2013, de 9 de diciembre](#), de Garantía de la Unidad de Mercado.

¹³ Regulado en la Directiva (art. 6 a 20), LAC (art. 8 a 12 y 27) y desarrollados en este PRD (art. 20 a 36 y 65)

¹⁴ Los art. 6 y ss. de la Directiva dejan, de hecho, un margen amplio de transposición y desarrollo.

¹⁵ Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España ([ICJCE](#)) y Consejo General de Economistas de España (CGE).

¹⁶ “Dos vocales de cada corporación”, frente a un vocal al menos previsto por la LAC (art. 9.3). y se reservan facultades (propuesta del único vocal proveniente de la universidad) y cargos como el de secretario (art. 30.3).

mayor presencia de expertos académicos, así como incluir auditores de reconocido prestigio ajenos a las corporaciones mayoritarias.

Segundo, respecto a la **formación teórica**, el PRD establece que la misma puede ser ofrecida por universidades, corporaciones representativas y centros de educación superior, siempre que estos últimos estén reconocidos por el ICAC. No se comprende la necesidad de limitar la posibilidad de prestación de estos servicios educativos a estas formas concretas de entidades. Además, se indica que el programa que ofrezcan los diferentes operadores debe ser homologado por el ICAC (art. 27.2), cuando la propia Ley de Auditoría (art. 9.2 c) establece las materias sobre las que han de versar los programas.

Estos requisitos de restricción de las categorías de operadores que pueden prestar servicios de formación teórica y de homologación de programas suponen barreras de acceso a la oferta de formación teórica a los auditores, que limitarán la competencia en este servicio, perjudicando a los candidatos a auditores. No se ofrece en el texto ninguna justificación para estos requisitos desde la óptica de su necesidad y proporcionalidad, y no es evidente que dicha justificación exista, teniendo en cuenta que ya se establecen otros mecanismos para asegurar la calidad de la formación recibida (en concreto, la prueba de acceso debe servir para certificar la capacitación teórica de los candidatos). Sería, por ello, conveniente la **eliminación de estos requisitos o su justificación desde la óptica de los principios de necesidad y proporcionalidad**.

Tercero, respecto a la **formación continuada**, deben realizarse dos consideraciones: (i) se contempla un número mínimo de horas al año¹⁷ cuya determinación debería ser objeto de justificación, teniendo en cuenta que supondrá un aumento adicional de costes para los operadores; (ii) se habilita a los operadores anteriormente señalados (universidades, corporaciones, centros docentes) si bien se añade un nuevo perfil de operador: las sociedades o agrupaciones de auditores, lo que debe ser valorado positivamente. Sin embargo, se les exige que cuenten con un **número mínimo de 15 auditores ejercientes de forma permanente. Esta exigencia debe ser eliminada por su falta de adecuación a los principios de buena regulación**.

Cuarto, cabe mencionar que la normativa¹⁸ vigente prevé una posible **dispensa de la formación teórica** y de la primera fase del examen de aptitud para determinados profesionales. Este PRD no concreta las condiciones ni recoge garantías de forma que no favorezcan injustificadamente a determinados operadores, al reenviar el régimen a una futura resolución del ICAC (art. 29.2 PRD). **Se recomienda que se recojan garantías para evitar una excesiva discrecionalidad**.

¹⁷ Art. 35 del PRD establece 20 horas en un año y 85 en tres años.

¹⁸ Art. 9 de la Directiva UE y art. 9.2 *in fine* de la LAC.

Quinto, la **formación práctica**, de no menos en la práctica de tres años¹⁹, únicamente puede realizarse con carácter general tras finalizar la teórica²⁰, sin que su fundamento sea evidente. Ello provoca un retraso adicional en la entrada en el mercado de nuevos operadores. Ni la Directiva ni la LAC prevén esta limitación. Por ello, **se recomienda habilitar la formación práctica simultánea a la teórica**.

Por último, la **periodicidad de las pruebas de aptitud** está sujeta a una excesiva discrecionalidad, especialmente para el supuesto de auditores de otros países, que se realizaría *en función de las solicitudes presentadas*²¹. Somete a una fuerte incertidumbre a nuevos entrantes y es claramente disuasoria de su entrada en el mercado. **Se recomienda introducir mayores garantías de certidumbre sobre las pruebas de aptitud**. Cabe recordar, por último, que se han observado niveles muy bajos de participantes y de aspirantes que superan la prueba²². Se sugiere un análisis en profundidad y una posible reconsideración del planteamiento actual de la prueba.

III.2.2 Restricciones de acceso (ii): garantía financiera

En el informe CNMC de 2015 sobre el entonces proyecto de Ley se valoraba negativamente la exigencia de garantía financiera, exigencia que recogió finalmente la LAC²³. Los fundamentos de esta valoración se centraban en la barrera a la entrada al mercado que suponía su falta de previsión en la normativa de la UE y la referencia al volumen de negocio, ya que se consideraba que podían existir indicadores más representativos de solvencia.

El art. 65 del PRD concreta el régimen, fijando una cuantía mínima para el primer año de actividad de al menos 300.000 € para cada socio de la entidad (sea auditor o no), su incremento en un 30% en función de la facturación y contempla como sanción la baja automática en el registro como ejerciente en el caso de que no se mantenga adecuadamente la misma²⁴. Se considera que este diseño,

¹⁹ Se exige una formación práctica de 8.500 horas en general y 5.100 horas para titulados universitarios (art. 28.1 y 2 PRD).

²⁰ “Se realizará, con carácter general, con posterioridad a la terminación del programa de enseñanza teórica regulado en el artículo anterior” art. 28.1 segundo párrafo del PRD.

²¹ En el caso de auditores autorizados en EEMM de la UE se indica de forma vaga una periodicidad bianual, sin ningún tipo de garantía (art. 31 del PRD). El único plazo cierto que prevé es el de respuesta –negativa o positiva- a una mera solicitud, pero en un plazo máximo de 12 meses (art. 32 del PRD).

²² Las estadísticas del examen preceptivo de acceso a la profesión son relevantes: la tasa de aprobados es relativamente baja (solo el 23, 34 y 51% de los presentados en cada convocatoria bianual de los últimos años) afectando significativamente al número de aspirantes que se presentan, que ha descendido notablemente (en solo 4 años ha caído a la mitad).

²³ Art. 27. Permite no obstante diferentes instrumentos: depósito en efectivo, deuda pública, aval de entidad financiera, seguro de responsabilidad y de caución.

²⁴ Previsto en el art. 12.2 de la LAC, pero no concretado en el art. 22.3 del PRD.

que dificulta el acceso a la actividad²⁵, está falto de fundamentación en dos aspectos: por la cuantía mínima fijada (para todo auditor, independientemente de su actividad y nivel de riesgo asumido) y por vincularla con la facturación y no con el riesgo potencial de la actividad.

Se recomienda justificar el régimen fijado en lo que se refiere a la cuantía mínima, la necesaria multiplicación por cada socio (especialmente los no auditores) y la vinculación con nivel de facturación. Alternativas como vincularla más estrictamente a los riesgos potenciales y modularla sustancialmente para nuevos entrantes (entidades de pequeño y mediano tamaño) parecen medidas que podrían tenerse en cuenta.

III.2.3 Definición de entidades de auditoría de pequeño y mediano tamaño y de auditorías conjuntas

El fomento de la competencia y la dinamización del mercado de auditoría, y más específicamente de EIP, constituye otro de los objetivos específicos del marco normativo, de la UE y de la LAC²⁶. En especial, a través de dos mecanismos: la modulación de reglas para operadores de tamaño pequeño y mediano y el incentivo a la realización de auditorías conjuntas.

El PRD **establece un régimen simplificado o más flexible para las entidades de auditoría “pequeñas” y “medianas”** en diversas materias como las causas de abstención por honorarios percibidos²⁷, la organización interna y control de calidad²⁸ y la frecuencia de las actuaciones de inspección²⁹.

Se advierte sin embargo un problema de fondo que impediría el adecuado fomento del acceso de estas entidades: su propia definición³⁰. **El PRD las define**

²⁵ En periodos de restricción del crédito (como el reciente, al menos entre 2008 y 2014) podría llegar a impedir el acceso a la actividad.

²⁶ La LAC prevé en su exposición de motivos los objetivos expresos de incorporar incentivos a la realización de auditorías conjuntas, la participación de entidades de menor tamaño en los procesos de licitación obligatoria, pública y periódica, que se regulan simplificando la elección del auditor [...]. Fue uno de los ejes centrales de los documentos preparatorios de la normativa de la UE. La reforma finalmente aprobada fue menos ambiciosa. No obstante, véanse, por ejemplo, los considerandos 18, 20, 21 o 30 del Reglamento UE.

²⁷ Arts. 64 y 85 del PRD.

²⁸ Art. 70 del PRD.

²⁹ Art. 103 del PRD.

³⁰ Las únicas definiciones de auditores y sociedades de auditoría pequeñas y medianas se encuentran en las causas de abstención por honorarios (arts. 64.5 y 85.4 del PRD). Cabría inferir que estas definiciones son las aplicables a lo largo del PRD en otras materias, pero se observa cierta falta de claridad. Podría mejorarse incluyendo la definición correspondiente en el art. 8 del PRD (“definiciones”)

En cuanto a la definición propiamente dicha, aunque no está exenta de cierta confusión por las sucesivas remisiones, cabría aclarar que i) la LAC definió las “entidades medianas” y las “entidades pequeñas” (art. 3.9 y 3.10, con referencia a las empresas auditadas, y siguiendo

en relación con el tipo de cliente que auditan y no con su dimensión. En lugar de definir las por su tamaño, variable que condiciona sus dificultades operativas (por ejemplo, para obtener financiación) se las califica por el hecho de que sus honorarios por auditoría provengan, como máximo en un 90%, de entidades que sean pequeñas (sociedades de auditoría pequeñas) o pequeñas y medianas (sociedades de auditoría medianas).

Este aspecto no hace sino agravar la ya de por sí severa barrera a la entrada de las auditorías de menor tamaño en el segmento altamente concentrado de auditoría de grandes empresas. Uno de los objetivos expresos de las últimas reformas es la dinamización del mercado, favoreciendo la entrada de nuevos operadores. **Se recomienda reconsiderar esta definición, así como de mantenerse, justificar el porcentaje fijado.**

De otra parte, las auditorías que realizan de forma simultánea dos auditores o firmas sobre una misma empresa recibe el nombre de **auditoría conjunta**. A esta práctica se le atribuyen beneficios en la mejora de la calidad y objetividad del auditor y, no menos importante, facilita la entrada de nuevos operadores en un mercado tan restringido.

Como mecanismo de fomento de las auditorías conjuntas, la LAC³¹ permite extender la duración máxima de diez años del contrato a cuatro años más (catorce en total) si la entidad auditada optase por una auditoría conjunta (es decir, contratase de forma simultánea a varios auditores, sin estar limitado a auditores de pequeño y mediano tamaño).

La auditoría conjunta se ha utilizado en otros sistemas como mecanismo de fomento de la competencia (por ejemplo, en Francia es obligatoria para determinadas entidades y en el Reino Unido la autoridad de competencia lo ha recomendado en su reciente estudio como uno de los pocos mecanismos para mejorar la tan limitada competencia en el mercado³²). Además, conlleva diversas ventajas añadidas, como el aumento de la calidad de la actividad³³.

umbrales de volumen de activo, cifra anual de negocio o número medio de trabajadores); ii) También se previó en la LAC la categoría de auditor/sociedad de auditoría pequeña y mediana (art. 25.3, referida a la firma de auditoría), pero sin definirla; iii) es el PRD el que establece la definición de sociedad de auditoría pequeña en el art. 64.5 PRD.

³¹ Previsto en el art.40.1 de la LAC y reiterado en el art 82 de este PRD.

³² La *Competition and Markets Authority* (CMA) inició un estudio sobre el mercado de la auditoría legal en octubre de 2018. En diciembre de 2018, propuso determinadas reformas para incrementar la competencia en el mercado, incluyendo la recomendación de que las auditorías de las mayores compañías británicas (FTSE 350) sean realizadas por al menos dos sociedades de auditoría, una de las cuales no debería ser ninguna de las *Big-Four*.

³³ Por ejemplo, por el hecho tratarse de un informe único, responsabilidad conjunta, en caso de discrepancia presentación de su opinión en un único párrafo, como detalla el PRD (art. 19).

Pese a que esta opción esté amparada en el Reglamento UE, puede presentar **fuertes efectos restrictivos** al aumentar el ya de por sí prolongado plazo máximo y crear incentivos a que los operadores desarrollen prácticas anticompetitivas. Se considera que el incentivo de ampliación del plazo no es el más adecuado, pero sobre todo no se fomenta de forma efectiva la entrada de operadores de pequeño y mediano tamaño. **Se recomienda por ello reconsiderar el régimen de auditorías conjuntas y reformularlo como un mecanismo de fomento de la competencia y de entrada real y efectiva de nuevos operadores.**

III.2.4 Independencia del auditor (i): aspectos generales e incompatibilidades

La garantía de independencia del auditor es otra de las finalidades esenciales de la normativa de auditoría y de la última reforma en especial, que lo refuerza y desarrolla ampliamente. El régimen jurídico ha ido incorporando al enfoque original, basado en la enunciación de principios y mecanismos de autoevaluación, una reglamentación exhaustiva de supuestos, situaciones y consecuencias. El régimen actual es mixto, al combinar ambas concepciones y se ha reforzado en todas sus dimensiones en la última reforma. Además, incorpora elementos complementarios como las reglas en materia de contratación o de honorarios.

Con todo, la regulación actual puede sistematizarse³⁴ en los siguientes elementos:

- Régimen de autoevaluación por el operador para cada caso concreto, basada en la enunciación del principio general de independencia y de posibles amenazas que debe evaluar el auditor para, en su caso, aplicar medidas de salvaguarda o abstenerse (artículos 37 a 42 del PRD).
- Supuestos tasados de incompatibilidad (con carácter de absoluta, sin que admita prueba en contra en situaciones particulares), dirigidos a diferentes categorías de auditores y que alcanzan o son “extensibles” a familiares, entidades vinculadas y a un periodo posterior tras la finalización de la auditoría (artículos 43 a 59 del PRD).
- Reglas específicas de honorarios y contratación (artículos 60 a 64 del PRD).
- Obligaciones de organización interna y del control de calidad interno para garantizar la independencia (artículos 66 a 71 del PRD), entre otros aspectos.
- Exigencias adicionales para las auditorías de EIP (artículos 75 a 86 del PRD).

Centrándonos en el régimen general (las particularidades para EIP se analizan en un apartado posterior), y en especial en las incompatibilidades,

³⁴ Art. 22 y ss. de la Directiva, art. 33 y ss. de la LAC. Existen especialidades para las EIP, previstas en el Reglamento UE y art. 47 y ss. de la LAC.

el PRD las desarrolla de forma exhaustiva. Recoge amplios listados de causas de incompatibilidad, de situaciones personales y profesionales (por prestar determinados servicios), con diferente alcance dependiendo de la categoría del auditor, extensión a familiares y otras personas, etc.

Esta Comisión no cuestiona la necesidad de garantizar la independencia del auditor y el reforzamiento de medidas dirigidas a tales fines. Sin embargo, resulta cuestionable que la opción regulatoria elegida de pretender regular toda situación potencialmente posible, deba traer necesariamente una mayor independencia. Especialmente en algunos supuestos en el que las incompatibilidades se extienden con gran amplitud (entran en juego las llamadas “reglas de extensión”) a familiares o a personas relacionadas.

A título meramente ilustrativo, el PRD desarrolla una causa concreta de incompatibilidad del auditor en relación con la posesión de instrumentos financieros “significativos” de la entidad auditada. Aunque esté previsto en la normativa de la UE y en la LAC, el PRD concreta el concepto al predeterminar esa circunstancia cuando suponga al menos el 10% del patrimonio del auditor.

La incompatibilidad por posesión de instrumentos financieros significativos es incontestable al suponer un riesgo evidente a la independencia y objetividad, pero **esta Comisión considera que podría ser razonable contar con alguna forma de modulación para los umbrales que se establecen³⁵. Se sugiere reconsiderar el régimen y ponderar en qué medida cada una de las situaciones (por ejemplo, umbrales) y supuestos tasados son proporcionados al fin perseguido.**

III.2.5 Independencia del auditor (ii): Contratación y honorarios

La reforma normativa de la auditoría introdujo reglas específicas sobre la contratación y determinación de honorarios³⁶. El objetivo es garantizar en mayor medida la independencia del auditor, evitando conflictos de intereses, situaciones de excesiva dependencia de un solo cliente, limitando la libre rescisión del contrato, entre otras. En el caso de las EIP la regulación es más profunda, incluyendo, entre otros muchos aspectos, la exigencia de un

³⁵ Por ejemplo, un familiar lejano o un miembro del equipo del auditor principal con un patrimonio personal de 5.000€ que sea titular de acciones de una gran compañía cotizada por 550€ le impediría optar por la auditoría. Resulta poco probable que su independencia se comprometa en ese escenario. Sin embargo, piénsese en un auditor con un patrimonio de 1,5M€ que posea 140.000€ de esa misma compañía y no entraría en un supuesto de incompatibilidad.

³⁶ Tanto la normativa de la UE (Directiva y Reglamento) como la LAC. En materia de honorarios, la LAC, en coherencia con la normativa de la UE, limita la libre determinación de honorarios (art. 24 ter y 25) desde diferentes dimensiones: deben fijarse antes de la realización del trabajo, no pueden estar influidos por la prestación de servicios adicionales, ni ser contingentes (es decir, depender del resultado de una transacción o del trabajo de una auditoría) y obliga a la abstención del auditor a la prestación de servicios en el ejercicio siguiente si los honorarios de ese cliente le supusieran al auditor más del 30% de sus ingresos anuales (por la amenaza a la independencia que supone la excesiva dependencia financiera).

procedimiento de licitación, o reglas reforzadas sobre la contratación de honorarios.

El régimen de contratación y de honorarios no es uniforme para toda entidad, sino que cabe distinguir: a) un régimen general para toda entidad; b) previsiones reforzadas para las auditorías de EIP y c) alguna modulación puntual para auditorías de pequeño tamaño. El PRD desarrolla y concreta los tres aspectos anteriores, si bien antes de su análisis cabría reiterar las recomendaciones que se efectuaron en el Informe de la LAC sobre el **régimen de duración contractual**³⁷ previsto y su elevado carácter **restringido**, reiterándose la conveniencia de su revisión en futuras reformas normativas.

Entrando en las previsiones del PRD en la materia, y comenzando con el régimen general previsto en sus art. 60 a 64, se plasma, en líneas generales, la interpretación que el ICAC planteaba a esta Comisión en una reciente consulta analizada en el INF/CNMC/173/18. En concreto, aspectos como: (i) la determinación de honorarios de forma preponderante por el número de horas estimadas; (ii) la limitación de la modificación a la baja de los honorarios en las prórrogas de los contratos firmados; (iii) la prohibición de considerar en la determinación de honorarios y en los procesos de licitación la prestación de otros servicios adicionales.

Sin perjuicio de la remisión al análisis y conclusiones de dicho Informe³⁸, cabe reiterar y profundizar en ciertas observaciones y recomendaciones:

³⁷ El art. 22 LAC prevé una duración mínima de 3 años, la duración máxima de 9 años y prórroga tácita de 3 años. No están debidamente fundamentados y en algunos supuestos es excesiva y restrictiva de la competencia, no disponiendo nada al respecto la Directiva UE. Si el objetivo era garantizar la independencia del auditor, puede llevar el efecto contrario al aumentar el riesgo de captura (o excesiva familiaridad) con la empresa auditada. Ninguna de las observaciones se incorporó en la LAC finalmente aprobada.

³⁸ En particular, este último Informe recordó, en primer lugar, que cualquier orientación, recomendación, directriz, norma o regla sobre honorarios profesionales, proveniente del ICAC o de cualquier otra entidad de carácter corporativo, está expresamente prohibida. La práctica es especialmente grave por cuanto que emite señales capaces de homogeneizar el precio de los servicios, en perjuicio de la calidad y variedad de estos, del conjunto de oferentes y, especialmente de los consumidores.

En segundo lugar, se discrepó de la interpretación del marco jurídico que planteaba el ICAC sobre la determinación de honorarios. Supone una restricción adicional y no adecuadamente fundamentada en su necesidad ni en su proporcionalidad sobre una materia ya de por sí fuertemente regulada. En especial se rechazó la estimación de honorarios en función –casi exclusivamente- del número de horas estimadas del encargo, por suponer un desincentivo a la eficiencia, la calidad y la productividad de la labor de auditoría; las referencias e interpretaciones sobre prácticas comerciales desleales; la prohibición a la bajada de honorarios en prórrogas contractuales por su excesiva rigidez; y los efectos nocivos en la eficiencia y competencia en el mercado que supone la publicación, por parte del ICAC, de información, con ese nivel de desagregación, de las horas y honorarios que comunican los operadores.

Primero, **los aspectos anteriores constituyen restricciones a la competencia, a juicio de esta Comisión, no suficientemente fundamentadas.** No están previstas en la normativa europea ni nacional, ni están orientadas a la finalidad para la que se concibieron las reglas sobre contratación y de honorarios que no es sino reforzar la independencia del auditor³⁹.

Segundo, la preponderancia, en la determinación de honorarios, del **número de horas de trabajo** resulta contraria a la eficiencia, a la competencia, y a la calidad de la auditoría⁴⁰. En el caso de la auditoría a EIP la restricción es aún mayor. En el contexto de los procesos de licitación que se exigen en este segmento, el PRD limita las ofertas y presupuestos que pueden presentar las auditoras en la puja, admitiendo el “número de horas estimadas” (aspecto que remarca, denominándolo un “presupuesto en términos de tiempo”) sin admitir aparentemente más criterios de selección (art. 81.1 a⁴¹). Cabe recordar, con mayor motivo al suponer el segmento de EIP más del 90% de la facturación total de auditoría que, salvo las reglas específicas previstas en la normativa de la UE y de la LAC, los honorarios deben ser determinados libremente por las partes.

Se recomienda la supresión expresa de toda referencia relacionada con vincular los honorarios de forma **preponderante o exclusiva con las horas estimadas, así como toda limitación a la modificación de honorarios en los supuestos de prórroga de contratos de auditoría.** Respecto de la prestación de servicios adicionales en los procesos de licitación, se insta a su clarificación de modo que no se traduzca en restricciones a la competencia no amparadas por la normativa.

Finalmente, el PRD concreta los denominados “porcentajes de concentración de honorarios” que conllevan la abstención del auditor (por excesiva dependencia de la facturación de un solo cliente) en el caso de sociedades de auditoría pequeñas. La modulación del porcentaje de dependencia de ingresos de un solo cliente que se efectúa es limitada (de un límite general del 35% al 40%). Se sugiere reconsiderar, además de los aspectos ya referidos de la definición de

³⁹ El ICAC argumentaba, entre otros aspectos, la necesidad de determinar los honorarios en función, prácticamente exclusiva, de las horas, para garantizar la calidad de los trabajos, mezclando preceptos no aplicables al régimen de honorarios (sino a exigencias de calidad interna, reproduciendo además normas ya derogadas)

⁴⁰ Como se recogió en el reciente INF/CNMC/173/18, *“los honorarios deben ser libremente determinados entre el auditor y el receptor de los trabajos. En esta determinación, además del número de horas trabajadas, influyen otros factores como la productividad, las posibles innovaciones, la calidad del trabajo y el valor añadido del auditor o la simple libre política comercial de éste dentro del marco legal. De lo contrario, puede implicar un riesgo de uniformidad en los precios e introduce una resistencia al alza o a la baja, impidiendo estrategias y modelos de negocio diferenciados y mejoras de proceso en la labor de auditoría”.*

⁴¹ “[...] La oferta en relación con los honorarios se presentará en función de las horas estimadas para la realización del trabajo de auditoría, previa elaboración de un presupuesto en términos de tiempo” Art. 81. 1ª) PRD.

estos operadores, en qué medida esa pequeña variación es suficiente para el fomento de estas entidades.

III.2.6 Organización interna y control de calidad

Las exigencias de organización, procedimientos y sistemas de control interno y el régimen de control de calidad que prevé la normativa de la UE⁴² están dirigidas a garantizar *ex ante* los mayores estándares y prevenir las posibles amenazas.

El PRD⁴³ opta en su desarrollo por una regulación exhaustiva. Sin obviar que los mecanismos de control interno son esenciales en cualquier organización, debe ponderarse en qué medida el amplio conjunto de cargas impuestas son proporcionadas y superan la evaluación coste-beneficio, y merecen en algún aspecto una valoración negativa⁴⁴.

Por el contrario, parece especialmente acertada la inclusión de una cláusula general sobre proporcionalidad y requisitos simplificados (art. 70 PRD). No solo por su objetivo sino por su plasmación práctica: enuncia principios y reglas adaptables a situaciones concretas, con un margen de flexibilidad para pequeños operadores y asegura que la menor formalidad permitida no eximirá de dejar constancia de las evaluaciones realizadas y de los resultados obtenidos. Sin embargo, si la definición de sociedad de auditoría pequeña y mediana no es adecuada, como antes se ha apuntado, la efectividad de todas estas medidas sería muy limitada.

En el caso de las auditorías de EIP, el art. 86 del PRD recoge exigencias adicionales. Siendo lógico, cabe cuestionar en qué medida son completamente adecuadas ya que, al ser imprescindibles para acceder a la actividad de auditoría de EIP, pueden suponer una barrera de entrada insalvable para la gran mayoría de operadores. En especial el hecho de que **se exija al auditor responsable una experiencia de al menos 10 años en auditorías de EIP**. Puede haber personal muy cualificado que no haya operado ese periodo tan prolongado en el segmento de EIP y que, pese a tener una excelente cualificación, su experiencia, medida en años, no le permita acceder a este segmento. **Se recomienda reconsiderar la proporcionalidad del desarrollo del sistema de control previsto. En especial las exigencias previstas para las auditorías de EIP.**

⁴² Art. 24 bis, 24 ter y 29, entre otros, de la Directiva; y aspectos específicos reforzados previstos para las EIP en el Reglamento UE (en los art. 8 y 23, entre otros).

⁴³ Art. 66 a 71 del PRD. Desarrollan especialmente los art. 28 y 29 de la LAC.

⁴⁴ Por ejemplo, podría cuestionarse la proporcionalidad de cuantificar y archivar el número de horas en que ha incurrido cada categoría profesional y área para cada trabajo de auditoría (art. 67.8), aunque se module para las denominadas entidades de auditoría pequeñas.

III.2.7 Supervisión y régimen de infracciones y sanciones

El fortalecimiento del régimen de supervisión y de las facultades de los organismos encargados es otro de los pilares de la nueva normativa. El PRD lo desarrolla en extenso en los artículos 87 a 117 y abarca un amplio conjunto de materias.

Las obligaciones de información de facturación y de horas plantea serios riesgos a la competencia. Además de poder cuestionarse su proporcionalidad, los riesgos derivan de tratarse de información comercial sensible cuya posible publicidad, difusión o el mero acceso de operadores (de manera indirecta, por ejemplo, por la presencia de representantes de corporaciones en órganos del ICAC⁴⁵, o en el ejercicio de sus facultades de acceder a la documentación de cualquier auditoría⁴⁶). En el caso de EIP la información exigible se reenvía a una futura resolución del ICAC, precisamente para la elaboración por éste de los informes de evolución del mercado (art. 88.1.f) y 88.4).

Se recomienda reconsiderar el precepto y, sobre todo, establecer estrictas garantías para la protección de la información comercial sensible, evitando que pudiera difundirse o publicarse (por ejemplo, en los informes regularmente publicados por el ICAC sobre el mercado). El riesgo de coordinación de los operadores y en general de conductas anticompetitivas es, de lo contrario, elevado.

Finalmente, **la obligación de conservación y custodia** de documentación, aspecto crucial para la efectividad del régimen sancionador, se prevé únicamente por un **plazo de 5 años**. Aunque la normativa de la UE no exige un plazo superior, y se trata de una previsión de la LAC (art. 30), **se insta a reconsiderar la ampliación en una futura reforma legal**. En muchas ocasiones las infracciones se detectan con varios años de diferencia, o pueden traer causa de actuaciones prolongadas en el pasado. En la actualidad, no suponen un quebranto excesivo a los operadores al tratarse de archivos electrónicos.

III.2.8 Corporaciones de derecho público representativas

La LAC otorga una serie de facultades a las corporaciones, que en opinión de esta Comisión⁴⁷, son excesivas y plantean importantes riesgos de conductas anticompetitivas. Se recuerda que la regulación de la actividad de auditoría no debería contener aspectos que puedan considerarse propios de la materia

⁴⁵ Comité de Auditoría de Cuentas y Comité Consultivo de Contabilidad (art. 87 PRD).

⁴⁶ Aunque estén sujetos al deber de secreto y el acceso a la documentación esté formalmente limitado a verificar las prácticas y procedimientos de actuación, el acceso a información sensible no parece respetar las debidas garantías.

⁴⁷ Así manifestado en el Informe sobre el APL LAC.

Colegios Profesionales ni del ejercicio de profesiones tituladas⁴⁸, de lo que se deriva fundamentalmente que no hay exigencia de colegiación obligatoria ni de una titulación concreta.

Sin embargo, existen referencias en la propia regulación de auditoría a las funciones que van a ejercer las corporaciones de derecho público. Existen dos competencias concretas⁴⁹ atribuidas a las Corporaciones sobre las que, aunque este PRD no introduce novedades sustanciales en relación con lo previsto en la LAC, se desea llamar la atención:

Primero, la facultad de elaborar (o revisar) las normas técnicas de auditoría, ética y de control de calidad⁵⁰. Únicamente si no realizaran la actividad correspondería, de forma subsidiaria, al ICAC, entidad que parecería más adecuada para asumir estas funciones. **Se recomienda la reconsideración de esta función o al menos de su alcance.** Implica otorgar un régimen de pseudo autorregulación a las asociaciones incumbentes.

Segundo, la facultad de acceso a la documentación de toda auditoría para verificar las “prácticas y procedimientos de actuación” de los auditores miembros de la corporación. Aunque la normativa⁵¹ lo limite formalmente a “los exclusivos efectos de verificar la observancia de las prácticas y procedimientos internos de actuación de sus miembros en el ejercicio de su actividad de auditoría de cuentas” e imponga el deber de secreto, introduce un riesgo elevado de comportamientos potencialmente anticompetitivos. **Se recomienda su revisión limitando esta facultad e introduciendo salvaguardas que al menos mitiguen los riesgos.**

IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

La auditoría de cuentas desempeña un papel fundamental para el buen funcionamiento y eficiencia de una economía de mercado. No obstante, su funcionamiento ha revelado deficiencias, tanto en la calidad e independencia de la auditoría como en las condiciones de competencia en el mercado, especialmente en el segmento de EIP.

La Ley de Auditoría de 2015 traspuso la normativa anterior y este PRD desarrolla elementos centrales de la misma que son susceptibles de mejora desde la óptica de los principios de buena regulación y libre competencia, por lo que se recomienda:

⁴⁸ Así lo indica la STC 86/1993 de 23 de diciembre.

⁴⁹ Además de la posición de las Corporaciones en las pruebas de aptitud –que este PRD refuerza, como antes se analizó–.

⁵⁰ Se encuentra previsto en la LAC (art. 2.4).

⁵¹ Art. 32.3 LAC y art. 144 de éste PRD.

- *Acceso a la profesión:* Reducir sustancialmente la presencia de las corporaciones profesionales en el control de acceso, especialmente en la prueba de aptitud. Replantear los requisitos de acceso a los proveedores de formación teórica y continuada, en concreto la exigencia de un número mínimo de auditores en esta última. Incluir garantías en el régimen de dispensa, para no discriminar injustificadamente a operadores; permitir simultanear la formación práctica con la teórica; replantear la concepción de la prueba de aptitud y mejorar en cualquier caso la certidumbre y previsibilidad de su convocatoria.
- *Garantía financiera:* Justificar el régimen en cuanto a la cuantía mínima, la necesaria multiplicación por cada socio y la vinculación con nivel de facturación.
- *Definición de operadores de tamaño pequeño y mediano.* Reconsiderar la definición, orientándola más hacia variables relacionadas con su tamaño y no de la empresa a la que auditan. Además, la auditoría conjunta podría articularse de forma que suponga un verdadero impulso de estos operadores.
- *Incompatibilidades del auditor:* Reconsiderar el enfoque del régimen previsto, en cuanto a la reglamentación exhaustiva y en especial la proporcionalidad de determinados supuestos.
- *Contratación y honorarios.* Se recomienda la supresión expresa de toda referencia relacionada con vincular los honorarios de forma preponderante o exclusiva con las horas estimadas, así como toda limitación a la modificación de honorarios en los supuestos de prórroga de contratos de auditoría.
- *Supervisión y obligaciones de comunicación.* Se recomienda reconsiderar las obligaciones de suministro de información en términos de horas y honorarios facturados con alto nivel de desagregación. Además, deberían establecerse garantías para la protección de la información comercial sensible.
- *Corporaciones de Derecho público representativas.* Reconsiderar las facultades de las Corporaciones profesionales en cuanto a las facultades de autorregulación y, muy especialmente, en la facultad de acceso a la documentación de toda auditoría.

