III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE ECONOMÍA, INDUSTRIA Y COMPETITIVIDAD

12636 *Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de términos.*

Mediante la Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se publicaron las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES). Igualmente, por Resolución de 20 de marzo de 2014 se publicó la Norma Técnica de Auditoría sobre «auditoría de un solo estado financiero», resultado de la adaptación de la NIA 805 para su aplicación en España (NIA-ES 805).

La Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, ha modificado sustancialmente el contenido de la Directiva 2006/43/CE, afectando a aspectos significativos del ejercicio efectivo de la auditoría de cuentas. Asimismo, el Reglamento (UE) nº 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, ha venido a regular y exigir actuaciones específicas de los auditores de cuentas en la realización de los trabajos de auditoría de las cuentas anuales o estados financieros de entidades consideradas de interés público. Dichas disposiciones establecen nuevos y específicos requerimientos a los auditores de cuentas en la realización de los trabajos de auditoría y emisión de los informes correspondientes en relación, entre otros aspectos, con el contenido del informe de auditoría y otras comunicaciones e informes adicionales a emitir. Se diferencian a este respecto los informes a emitir por el auditor en el caso de auditorías de entidades de interés público de los que corresponde emitir en relación con las entidades que no tienen tal consideración, exigiendo mayor contenido informativo en aquéllas.

La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas ha venido a trasponer e integrar en nuestro ordenamiento jurídico lo exigido por las citadas disposiciones comunitarias. Los nuevos requerimientos establecidos contienen, entre otras cuestiones, nuevas exigencias de información. Dichas disposiciones son exigibles a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016.

Por otra parte, junto con el proceso de reforma comunitario, la Internacional Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de la International Federation of Accountants (IFAC) finalizó el proceso de revisión de determinadas normas, fundamentalmente las que se encuentran relacionadas con el proceso de emisión y contenido del informe de auditoría de cuentas anuales y de comunicación con los órganos rectores de la entidad auditada. Las normas revisadas han sido las siguientes: 260, 570, 700, 705, 706 y 720. Hay que reseñar la incorporación de una nueva NIA, la 701, sobre la inclusión en el informe de auditoría de cuentas anuales de información sobre las cuestiones clave de la auditoría realizada. En la revisión que aquí se acomete han resultado también modificaciones, en lo que aquí interesa, en las normas 510 y 805.

Con la reforma que se aborda, el nuevo informe de auditoría pretende responder a la demanda de los usuarios de tener información relevante que le sirva para la toma de decisiones. Con ello se pretende hacer frente a uno de los fallos que se detecta en el sistema, que es la diferencia de expectativas entre lo que los usuarios esperan de un trabajo de auditoría y del informe y lo que realmente recibe. Para ello, se exige un informe más explicativo, que contenga información más relevante y específica que ayude, de un lado, a comprender la situación de la entidad auditada, e incluso, si procede, las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos y complejos y los riesgos significativos

cve: BOE-A-2016-12636
Verificable en http://www.boe.es

específicos con los que se ha enfrentado el trabajo de auditoría; y de otro lado, a aclarar determinados conceptos que los usuarios pueden no comprender. Con ello se persigue reforzar el valor añadido que proporciona el informe de auditoría tanto a la entidad auditada como a los usuarios, en consonancia con la función de interés público que se le atribuye y que justifica la regulación de esta actividad.

En consecuencia, con el objeto de trasladar a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España (en concreto, a las NIA-ES) las NIA revisadas por parte del IAASB e incorporar los nuevos requerimientos exigidos por la Ley 22/2015 y por el Reglamento (UE) nº 537/2014, se hace necesario proceder a la adaptación de las citadas NIA revisadas al marco jurídico nacional. Las NIA-ES revisadas que se publican vendrán a sustituir a las existentes hasta ahora a partir de su entrada en vigor, que corresponderá a los trabajos de auditoría de cuentas sobre estados financieros de ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016.

La modificación de las NIA-ES se refiere, en síntesis, a diferentes aspectos del informe de auditoría de cuentas, tanto de su contenido como de su estructura, así como a las comunicaciones a realizar por los auditores de cuentas con el órgano responsable de la entidad auditada o con las autoridades supervisoras de dicha entidad, en especial cuando se trate de entidades de interés público.

Así, el informe de auditoría tendrá una estructura y un orden diferentes. Figurará, en primer lugar, el párrafo de opinión, a continuación, el párrafo de fundamento de opinión, donde se incorpora una manifestación sobre la independencia del auditor y en el que se recogerán, en su caso, las salvedades detectadas y, en segundo lugar, diferentes apartados o secciones, según se detalla a continuación.

De un lado, se incorporan tres secciones nuevas, referentes a:

– «Cuestiones clave en la auditoría» o «Aspectos más relevantes de la auditoría», según se trate de entidades de interés público o no, respectivamente, (según la nueva NIA-ES 701), en la que se recogerán, al menos, los riesgos considerados más significativos en el desarrollo del trabajo de auditoría, siendo la descripción de estos últimos exigida para todos los informes de auditoría, incluidos los emitidos en relación con las cuentas de entidades que no sean de interés público, de acuerdo con la nueva Ley de Auditoría de Cuentas. Al objeto de alcanzar el mayor valor informativo que se pretende, en la descripción de tales cuestiones los auditores deben recoger información específica a las concretas y particulares situaciones que concurran en la entidad auditada, evitando el uso de párrafos estándar, de modo que pueda comprenderse adecuadamente cómo han afectado dichas cuestiones al trabajo de auditoría.

– Incertidumbre material relacionada con el principio de empresa en funcionamiento, en la que se recogerán, si procede, las circunstancias que pudieran afectar a tal principio, de acuerdo con la NIA-ES 570 (Revisada).

– «Otra información», entendida como los estados o documentos que se presentan acompañando las cuentas anuales, pero limitados, con carácter general, a los que se encuentran requeridos por disposiciones legales o reglamentarias. En esta sección se incluirá, de acuerdo con la NIA-ES 720 (Revisada) «Responsabilidad del auditor con respecto a otra información», una referencia a la concordancia de dicha información con las cuentas anuales auditadas.

No obstante, en relación con el informe de gestión que, si procede, acompaña a las cuentas anuales, debe incluirse, adicionalmente, un pronunciamiento, de acuerdo con los requerimientos exigidos por la Ley de Auditoría de Cuentas. Así, y en virtud de esta nueva Ley, como consecuencia del cambio operado por la Directiva 2013/34/UE, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, la revisión y consiguiente obligación de informar va a alcanzar no solo a la concordancia de dicho informe con las cuentas anuales, como hasta ahora, sino también a si dicho informe se ha elaborado conforme a lo exigido por la normativa de aplicación, debiendo pronunciarse en el informe de auditoría a este respecto sobre las incorrecciones materiales que hubiera detectado. Su tratamiento se

cve: BOE-A-2016-12636
Verificable en http://www.boe.es

recoge en la NIA-ES 720 (Revisada), a diferencia de la normativa actual que se incluía en la NIA-ES 700.

Se advierte que no se exige esta norma a cualquier tipo de información al respecto no exigida por la normativa a la que la entidad auditada se encuentre sujeta, si bien puede aplicarse de forma voluntaria en aquellas situaciones excepcionales en las que exista otra información que acompañe a las cuentas anuales por necesidades de índole mercantil o financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales.

Es de resaltar también el cambio de ubicación de la manifestación que se hace en relación con el informe de gestión, antes ubicada al final del informe, ahora bajo la sección de otros requerimientos exigidos legalmente.

De otro lado, se modifica el contenido de las siguientes secciones:

– La responsabilidad de los administradores, en la que, como novedad, se exige que, cuando la entidad auditada cuente con un órgano de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera y que sea distinto del órgano que formule las cuentas anuales u otros estados financieros, como sucede con la Comisión de Auditoría en las entidades de interés público, deben identificarse ambos órganos sociales. Dicha distinción obliga a modificar el Glosario de términos, la referida a «Responsables del gobierno de la entidad», a fin de diferenciar ambos grupos responsables de la supervisión del proceso de elaboración y el de la formulación.

– La responsabilidad de los auditores de cuentas, cuyo contenido explicativo se amplía considerablemente, y se permite, por otra parte, que la citada información pueda ir, bien en el cuerpo del informe, o en un anexo adjunto.

Adicionalmente, los informes de auditoría sobre cuentas anuales de entidades de interés público deben incorporar, conforme a lo exigido por el artículo 10 del Reglamento (UE) nº 537/2014, determinada información, adicional a la exigida para los informes de auditoría de entidades que no tienen tal consideración, relativa a diferentes aspectos, como: el período de contratación, los servicios prestados a la entidad auditada y a las entidades vinculadas a esta por una relación de control (y siempre que esta última información no figure ya en las cuentas anuales consolidadas publicadas), así como la confirmación de la concordancia del informe adicional para la comisión de auditoría de la entidad y la opinión contenida en el informe de auditoría. Dicha información figurará en una sección específica del informe bajo la rúbrica «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios». Además, los auditores de las entidades de interés público deberán remitir a la Comisión de Auditoría de estas entidades, u órgano que realice funciones equivalentes, un informe adicional en el que se recogerán diferentes aspectos del trabajo de auditoría desarrollado, de conformidad con lo exigido en el artículo 11 del Reglamento (UE) 537/2014. Dicha obligación de remisión de este informe adicional se complementa con las obligaciones de comunicación a los responsables de la entidad previstas en la NIA-ES 260 (Revisada) «Comunicación con los responsables de Gobierno de la Entidad».

Se resalta que el uso de títulos en las diferentes secciones y el orden de las secciones «Opinión» y «Fundamento de la opinión» deben respetarse en todo caso, pudiendo excepcionalmente modificarse el orden del resto de las secciones para así conseguir una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios.

En cuanto a los ejemplos de informes que se incorporan en los anexos de las diferentes NIA-ES revisadas, se presentan adaptados a la normativa reguladora de la actividad de auditoría vigente en España. Su formato y terminología, que deben seguir los auditores de cuentas, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión y comparabilidad a los usuarios de dichos informes. No obstante, la terminología de los citados ejemplos de informe deberá adaptarse atendiendo al marco normativo de información financiera aplicable en España a la entidad auditada y a las circunstancias que concurran.

En definitiva, la Resolución que ahora se aprueba recoge la adaptación de las NIA revisadas 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805, así como la nueva 701. Asimismo, se

cve: BOE-A-2016-12636
Verificable en http://www.boe.es

incluye la modificación de la nota aclaratoria a una definición del Glosario de términos, la referida a «Responsables del gobierno de la entidad».

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y el Consejo General de Economistas presentaron ante este Instituto la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las NIA para su aplicación en España antes mencionadas y que se relacionan a continuación: NIA-ES 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805, que se identifican como (Revisadas), la nueva NIA-ES 701, así como del Glosario de términos, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 15 de julio de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas fue sometida a información pública la citada modificación de las Normas Técnicas de Auditoría, publicándose en el anexo del Boletín de dicho Instituto número 106, de junio de 2016, y el oportuno anuncio en el Boletín Oficial del Estado de 25 de julio de 2016. Una vez transcurrido el preceptivo plazo de dos meses de información pública y habiéndose presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, se han incorporado algunas modificaciones al citado texto, entre las que destacan las que se indican a continuación:

– Se ha considerado conveniente mantener en el informe de auditoría la sección de «Cuestiones clave» o «Aspectos más relevantes de la auditoría» en cualquier caso, aún en los casos de emisión de opinión denegada. Y ello para dar cumplimiento a lo exigido en el artículo 10.2.c) del Reglamento (UE) nº 537/2014, y en el artículo 5.1.c) de la Ley 22/2015, que exigen información sobre los riesgos más significativos considerados en la auditoría, sin que la inclusión de dicha información se encuentre condicionada al tipo de opinión que pueda emitirse por el auditor. Las propias NIA 701 (apartado 5) y NIA 705 (Revisada) (apartado 29) también prevén que dicha información sea incorporada en el informe cuando ésta venga exigida por disposición legal o reglamentaria, como es el caso. Por tanto, se ha incorporado esta opción mediante la oportuna nota aclaratoria a este respecto. Se guarda en este sentido coherencia con el tratamiento que se da con la sección de «Otra información», en los casos en que se emita una opinión denegada, en los cuales se ha incorporado también la obligatoriedad de mantener dicha sección en todo caso.

– Se ha modificado el título de la sección para el caso de entidades no de interés público, pasando de «riesgos más significativos considerados en la auditoría» a «Aspectos más relevantes de Auditoría», a fin de asemejarse lo más posible a la denominación de la NIA 701 «Cuestiones Clave de auditoría». Asimismo, se ha considerado conveniente advertir de la necesidad de incluir en todos los informes de auditoría que resulte preciso, el párrafo introductorio de esta sección, de conformidad con lo establecido en el apartado 11 de la NIA-ES 701, incorporando en este sentido en todos los ejemplos incluidos en las NIA-ES en los que ha sido preciso el correspondiente párrafo a estos efectos.

– El título del informe se modifica respecto a lo previsto en el texto sometido a información pública, de forma que se mantiene el título que se corresponde con el título del artículo 5 de la Ley de Auditoría de Cuentas, «informe de auditoría de cuentas anuales,» que configura tal documento de naturaleza mercantil coadyuvando de mejor manera a su identificación frente a los usuarios y para su mejor delimitación frente a otros trabajos que pudieran realizar los auditores, si bien se añade una precisión, «emitido por un auditor independiente», en línea con lo previsto en las NIA publicadas por el IAASB.

– Se han incorporado modificaciones en la nota aclaratoria que acompaña al apartado de alcance de la NIA-ES 720 (Revisada), a fin de precisar la actuación del auditor en los supuestos en que la «otra información» no se haya obtenido a la fecha de emisión del informe de auditoría.

– También se ha modificado la nota aclaratoria al apartado 17 de la NIA-ES 260 (Revisada) se han incorporado modificaciones en orden a conseguir una mayor claridad sobre los requerimientos de ética e independencia a comunicar por los auditores de cuentas a los responsables del gobierno de la entidad auditada.

cve: BOE-A-2016-12636
Verificable en http://www.boe.es

El resto de modificaciones incorporadas han tenido por objeto la corrección de algunos aspectos de la redacción de los textos a fin de mejorar la consistencia y homogeneidad en el conjunto de las normas presentadas, sin que en ningún caso supongan una modificación sustancial del contenido sometido a información pública.

Por todo lo anterior, una vez efectuado el análisis de la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría presentada por el Grupo de Trabajo de Normas Técnicas de Auditoría y tras ser sometida dicha modificación a examen por el Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la Presidencia de este Instituto, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 2.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y en el artículo 23 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, dispone lo siguiente:

Primero. *Publicación.*

Se acuerda la publicación de la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría, adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría revisadas correspondientes a los números 260, 510, 570, 700, 705, 706, 720 y 805, la nueva Norma internacional de Auditoría 701 y la modificación del Glosario de términos en la nota aclaratoria a la definición de «responsables del gobierno de la entidad». Se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en la página de Internet de dicho Instituto www.icac.mineco.es, así como la inserción del texto de la presente Resolución mediante la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado, de conformidad con lo establecido en el artículo 23 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Segundo. *Entrada en vigor.*

La modificación de las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución serán de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o estados financieros o un solo estado financiero correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016, así como a los estados financieros intermedios correspondientes a dichos ejercicios económicos.

En todo caso, la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución serán de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2018, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Tercero. *Disposición derogatoria.*

A partir del momento en que resulte de aplicación obligatoria la modificación de las Normas Técnicas de Auditoría objeto de esta Resolución quedará derogado el contenido anterior de estas mismas Normas Técnicas de Auditoría. Asimismo, quedará derogado lo dispuesto en el resto de Normas Técnicas de Auditoría no modificadas expresamente en esta Resolución que resulte contradictorio con las Normas ahora aprobadas, debiendo aplicarse e interpretarse de acuerdo con las nuevas Normas Técnicas ahora aprobadas. En particular, en la aplicación de los modelos de informe de auditoría que figuran en otras NIA-ES distintas a las aprobadas en esta Resolución deberán utilizarse los modelos de informe ahora aprobados.

Cuarto. *Criterios de interpretación de las Normas Técnicas de Auditoría.*

Los criterios de interpretación recogidos en el apartado cuarto de la Resolución de 15 de octubre de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se

cve: BOE-A-2016-12636
Verificable en http://www.boe.es

Resolución de 26 de octubre de 2011 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.
(Texto consolidado que incluye las modificaciones aprobadas por la Resolución del ICAC de 20 de diciembre de 2013, las cuales se advierten mediante nota en los apartados correspondientes. Este texto no tiene carácter oficial)

Las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, establecen como una de las normas técnicas de carácter general 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 lograr dicho objetivo, los apartados 1.4.6 a 1.4.10 de dichas Normas Técnicas establecen la obligatoriedad para todo auditor de cuentas, con independencia de su tamaño y estructura, de realizar el control de calidad de sus trabajos, configurándose dicho control a través de la estructura organizativa y de los procedimientos establecidos por el auditor para asegurarse de forma razonable que los servicios profesionales de auditoría de cuentas que proporciona a sus clientes cumplen las Normas de Auditoría.

Con el fin de lograr la consecución de los objetivos que debe cumplir el sistema de control de calidad interno de todo auditor de cuentas, este Instituto publicó, mediante Resolución de 16 de marzo de 1993, la Norma Técnica sobre Control de Calidad.

Aún cuando dicha norma contiene la mayor parte de los principios fundamentales del control de calidad interno de la actividad de auditoría, desde su aprobación se han producido, en el ámbito de la Unión Europea y a escala internacional, determinadas iniciativas que suponen un gran avance en la normativa relacionada con el control de calidad de la actividad de la auditoría de cuentas, en relación con el sistema de control de calidad en su conjunto y en su aplicación concreta a los trabajos de auditoría, tanto desde el punto de vista de la organización interna del auditor como de la revisión externa de dicho sistema.

A este respecto, deben citarse la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, la Recomendación de la Comisión sobre Control de Calidad de 15 de noviembre de 2000 y la Recomendación de la Comisión de 6 de mayo de 2008 relativa al control de calidad externo de los auditores legales y las sociedades de auditoría que verifican las cuentas de las entidades de interés público. Estas disposiciones normativas contienen los principios de organización de los sistemas del control de calidad externo de los auditores en el ámbito de la Unión Europea. Por otra parte, la Norma Internacional de Control de Calidad número 1 (ISQC 1, en sus siglas en inglés), emitida por la International Federation of Accountants (IFAC), constituye el referente a escala internacional de la normativa reguladora del control de calidad

interno de los auditores, cuya incorporación al ordenamiento jurídico se persigue con la presente Resolución. De esta forma se pretende que nuestras prácticas de auditoría converjan con las corrientes internacionales en esta materia, considerando, como no puede ser de otra forma, el contenido de la normativa que en materia de auditoría de cuentas, así como otras normas de carácter mercantil, se encuentra actualmente en vigor en nuestro país.

En este contexto, los apartados 1 y 4 del artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, refuerzan el papel de las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, configurándolas con sustantividad propia dentro de la normativa reguladora de la auditoría de cuentas.

La norma que se publica es una traducción de la ISQC 1, en la que se han suprimido las referencias a las organizaciones de auditoría del sector público, así como a otros servicios distintos de la auditoría de cuentas, en la medida en que dichas organizaciones y servicios no están dentro del ámbito de aplicación del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio. Asimismo, se ha suprimido la fecha de entrada en vigor de la norma, que se sustituye por la establecida en la presente resolución. Para su aplicación a nuestro ordenamiento jurídico se incluyen los criterios de interpretación.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la presente Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría, en sustitución de la actualmente en vigor, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el artículo 6.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Por Resolución de 22 de diciembre de 2010 del Instituto de Contabilidad y Auditoría fue sometida a información pública el texto de esta nueva Norma de Control de Calidad Interno, publicándose en el Boletín de dicho Instituto número 84, de diciembre de 2010, y el oportuno anuncio en el Boletín Oficial del Estado de 7 de marzo de 2011. Una vez transcurrido el plazo de seis meses de información pública y habiéndose presentado alegaciones al texto publicado, se ha revisado la citada norma técnica por el Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, incorporando alguna modificación.

Estas modificaciones afectan, fundamentalmente, a los criterios interpretativos de la norma para su aplicación en España y se refieren a los contenidos en las letras b) y g), que contemplan el cumplimiento de la Norma de Control de Calidad por los auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión y por los auditores y sociedades de auditoría que auditen entidades de interés público.

Además, a efectos de la finalización de la revisión del control de calidad, se añade la letra h), para indicar que la referencia a la fecha de informe se considerará realizada a la fecha de entrega del informe.

Por todo lo anterior, la Presidencia de este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 6.4 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, DISPONE lo siguiente:

Primero.- La publicación de la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, incluyendo unas mínimas modificaciones no sustanciales al texto sometido a información pública, en el Boletín Oficial y en la página de Internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, así como la inserción de la oportuna reseña en el Boletín Oficial del Estado.

Segundo.- La Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría será de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, quienes deberán haber implementado sistemas de control de calidad internos en cumplimiento de lo dispuesto en esta Norma antes del 1 de enero de 2013.

Madrid, 26 de octubre de 2011

NORMA DE CONTROL DE CALIDAD INTERNO DE LOS AUDITORES DE CUENTAS Y SOCIEDADES DE AUDITORÍA

CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTROL DE CALIDAD 1 PARA SU APLICACIÓN EN ESPAÑA

(Conforme a la redacción dada a este apartado por la Resolución del ICAC de 20 de diciembre de 2013, en su apartado 1 de modificaciones)

Los criterios incorporados a continuación constituyen principios y normas, a que se refiere el artículo 20 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, que deben observar los auditores en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.

La Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que se publica debe aplicarse e interpretarse conjuntamente con los criterios que seguidamente se exponen:

a) El ámbito de aplicación de la norma ha de entenderse referido, exclusivamente, al ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas por auditores y sociedades de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en los términos establecidos en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, y en su normativa de desarrollo.

b) Las referencias a las Normas Internacionales de Auditoría y a otras normas y pronunciamientos internacionales emitidos por la IFAC, sólo resultarán de aplicación en España en la medida en que se acuerde su incorporación a nuestra normativa interna de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.

c) Las referencias a las Normas Internacionales de Auditoría deben entenderse realizadas a las NIA adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES).

d) Las menciones a las fuentes normativas deben entenderse referidas a las fuentes del derecho español, en particular a las establecidas en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, su Reglamento de desarrollo y demás normativa de auditoría en vigor.

e) La terminología, las definiciones y las obligaciones incluidas en esta norma se interpretarán conforme a lo establecido en la normativa española que resulte de aplicación y, en particular, en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en su normativa de desarrollo. A tal efecto, se han insertado en los apartados o párrafos correspondientes, referencias a la legislación española básica, sin que éstas tengan carácter exhaustivo.

Asimismo, cuando se ha considerado procedente, se han insertado notas aclaratorias que deben observarse para su adecuada aplicación, a los efectos de facilitar su adecuada comprensión o evitar las dudas que pudieran existir en su interpretación y aplicación.

En las citadas notas aclaratorias se han utilizado las abreviaturas TRLAC y RAC para referirse, respectivamente, al texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y a su Reglamento de desarrollo.

Por otra parte, en los casos en que se ha considerado necesario, se han suprimido aquellos apartados, párrafos o frases contrarios a la normativa de auditoría aplicable en España.

f) Se suprime la referencia a la fecha de su entrada en vigor, ya que la entrada en vigor de esta Norma figura en el artículo segundo de la presente Resolución y en el artículo segundo de la Resolución de 26 de octubre de 2011.

g) Las actuaciones y los procedimientos establecidos para quienes auditen entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales serán igualmente de aplicación para quienes auditen las entidades de interés público a que se refiere el artículo 2.5 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

No obstante, en relación con los encargos de auditoría de cuentas de las entidades de interés público a las que se refieren la letra b) del artículo 2.5 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, definidas en las letras b) a f) del artículo 15 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, incluidos los grupos en los que se integren dichas entidades, podrá no cumplirse el requerimiento del apartado 35 (a) de esta Norma, siempre que se documenten expresamente los criterios de evaluación utilizados, que justifiquen la no realización de una revisión de control de calidad de dichos encargos en los términos establecidos en dicho apartado 35.

h) Las referencias a las normas profesionales se entenderán realizadas a las establecidas en el artículo 6 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y su normativa de desarrollo.

i) Las referencias realizadas a los requerimientos de ética y al Código de ética de la IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants), de la IFAC, se entenderán realizadas a las normas de ética a que se refiere el artículo 6.3 del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.

j) Las referencias realizadas a los requerimientos de independencia se entenderán realizados a las normas a que se refiere la Sección 1ª del Capítulo III del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.

k) Se suprimen los apartados y párrafos en los que se hace referencia a la actividad de auditoría en el ámbito del sector público, por estar fuera del alcance del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y su normativa de desarrollo.

l) Las referencias que en esta Norma figuran sobre el Glosario de términos de la IAASB, deben entenderse referidas al glosario de términos de la IAASB adaptado para su aplicación en España, que figura publicado en la Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTROL DE CALIDAD 1
CONTROL DE CALIDAD EN LAS FIRMAS DE AUDITORÍA QUE REALIZAN AUDITORÍA DE CUENTAS

El ámbito de aplicación de esta norma queda definido por el art. 1 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (en adelante, el TRLAC) y su normativa de desarrollo

CONTENIDO

Apartado

Introducción
Alcance de esta NICC 1-3
Aplicabilidad de esta NICC 4-9
Fecha de entrada en vigor 10
Objetivo 11
Definiciones 12
Requerimientos
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables 13-15
Elementos de un sistema de control de calidad 16-17
Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría . 18-19
Requerimientos de ética aplicables 20-25
Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos 26-28
Recursos Humanos 29-31
Realización de los encargos 32-47
Seguimiento 48-56
Documentación del sistema de control de calidad 57-59
Material de aplicación y otro material explicativo
Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables A1
Elementos de un sistema de control de calidad A2-A3
Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría . A4-A6
Requerimientos de ética aplicables A7-A17
Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos A18-A23
Recursos Humanos A24-A31
Realización de los encargos A32-A63
Seguimiento A64-A72
Documentación del sistema de control de calidad A73-A75

La Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1 "Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditoría de cuentas", debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, "Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría".

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior, en tanto la NIA 200 no esté adoptada en España, la norma internacional de control de calidad se habrá de interpretar conjuntamente con el contenido de las Normas Técnicas de Auditoría de carácter general en vigor.

Introducción

Alcance de esta NICC

1. Esta Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría en relación con su sistema de control de calidad de auditorías de cuentas. Esta NICC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de ética aplicables se considerarán los definidos por el TRLAC y su normativa de desarrollo.

2. Otros pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Encargos de Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) establecen normas y guías adicionales, en relación con las responsabilidades del personal de la firma de auditoría relativas a los procedimientos de control de calidad para tipos de encargos específicos. Por ejemplo, la NIA 220 trata de los procedimientos de control de calidad de las auditorías de estados financieros.

3. Un sistema de control de calidad se compone de políticas diseñadas para alcanzar el objetivo establecido en el apartado 11 y de los procedimientos necesarios para implementar y realizar un seguimiento del cumplimiento de dichas políticas.

Aplicabilidad de esta NICC

4. Esta NICC se aplica a todas las firmas de profesionales de la contabilidad con respecto a la auditoría de cuentas. La naturaleza y extensión de las políticas y de los procedimientos desarrollados por cada firma de auditoría para cumplir esta NICC dependerán de diversos factores tales como la dimensión y las características del funcionamiento de la firma de auditoría, así como de su pertenencia o no a una red.

El ámbito de aplicación de esta norma queda definido por el artículo 1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

5. Esta NICC contiene tanto el objetivo que persigue la firma de auditoría al aplicarla, como los requerimientos diseñados con la finalidad de permitir a la firma de auditoría cumplir dicho objetivo. Adicionalmente, contiene las correspondientes guías, bajo la forma de material de aplicación y otro material explicativo, como se expone con más detalle en el apartado 8, así

como el material introductorio, que proporciona el contexto necesario para una adecuada comprensión de la NICC, y de las definiciones.

6. El objetivo proporciona el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta NICC y tiene como finalidad facilitar a la firma de auditoría:
   - La compresión de lo que necesita conseguir; y
   - La decisión acerca de la necesidad de hacer algo más para alcanzar el objetivo.

7. Los requerimientos de esta NICC se expresan utilizando el tiempo verbal futuro.

8. Cuando resulte necesario, el material de aplicación y otro material explicativo proporcionan una explicación más detallada de los requerimientos y guías para cumplir con ellos. En concreto, pueden:
   - Explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación; e
   - Incluir ejemplos de políticas y de procedimientos que pueden resultar adecuados a las circunstancias.

   Si bien dichas guías, por sí mismas, no imponen un requerimiento, son relevantes para la adecuada aplicación de los requerimientos. El material de aplicación y otro material explicativo también pueden proporcionar información sobre los antecedentes de las cuestiones tratadas en esta NICC. Cuando resulte adecuado, en el material de aplicación y otro material explicativo se incluyen consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión. Dichas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de esta NICC. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene la firma de auditoría de aplicar y cumplir los requerimientos de esta NICC.

9. Esta NICC incluye, bajo el encabezamiento "Definiciones", una descripción, a efectos de esta norma, del significado atribuido a determinados términos. Las definiciones se proporcionan para facilitar la aplicación e interpretación congruentes de esta NICC y no tienen como finalidad invalidar las definiciones que puedan haberse establecido con otros propósitos, bien sea en la normativa, legal o regulatoria, o en otras disposiciones. El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Encargos de Aseguramiento (International Auditing and Assurance Standards Board) en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales sobre Auditoría, Encargos de Aseguramiento y Ética (Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements)* publicado por la IFAC incluye los términos definidos en esta NICC. Asimismo, incluye descripciones de otros términos que aparecen en esta NICC, con el fin de facilitar una interpretación y traducción comunes y consistentes.

Fecha de entrada en vigor

10. Apartado suprimido

Objetivo

11. El objetivo de la firma de auditoría es el establecimiento y el mantenimiento de un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que:
(a) La firma de auditoría y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables; y
(b) Los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias.

Definiciones

12. En esta NICC, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

(a) Fecha del informe - La fecha elegida por el profesional ejerciente para fechar el informe.

A efectos de interpretación de la definición anterior es necesario atender a la definición incluida en el TRLAC, artículo 3.1.e): *"La fecha del informe de auditoría será aquella en que el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría han completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre la cuentas anuales"*

(b) Documentación del encargo- El registro del trabajo realizado, los resultados obtenidos y las conclusiones alcanzadas por el profesional ejerciente (a veces se emplea el término de "papeles de trabajo").

(c) Socio del encargo- El socio u otra persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría, y que, dónde se requiera, tiene la autoridad apropiada otorgada por un organismo regulador, profesional o legal.

A efectos de la interpretación de la definición anterior es necesario atender a la definición incluida en el artículo 10.3 del TRLAC (Sociedades de auditoría); *"La dirección y firma de los trabajos de auditoría realizados por una sociedad de auditoría de cuentas corresponderá, en todo caso, a uno o varios de los socios auditores de cuentas o a auditores de cuentas que pueden ejercer la actividad de auditoría en España y que estén designados por la sociedad de auditoría para realizar la auditoría y firmar el informe en nombre de dicha sociedad."*

(d) Revisión de control de calidad del encargo - Proceso diseñado para evaluar de forma objetiva, en la fecha del informe o con anterioridad a ella, los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. El proceso de revisión de control de calidad del encargo es aplicable a las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, a aquellos otros encargos de auditoría para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad del encargo.

A efectos de la adecuada interpretación y aplicación de este procedimiento debe tenerse en cuenta lo establecido en la letra g) del apartado de "Criterios de interpretación de la Norma de Control de Calidad Interno".

(Nota incluida por la Resolución del ICAC de 20 de diciembre de 2013, en su apartado 2 de modificaciones)

(e) Revisor de control de calidad del encargo - Un socio, otra persona de la firma de auditoría, una persona externa debidamente cualificada o un equipo formado por estas personas, ninguna de las cuales forma parte del equipo del encargo, con experiencia y con la autoridad suficientes y adecuadas para evaluar objetivamente los juicios significativos que el equipo del encargo ha realizado y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe.

(f) Equipo del encargo - Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier persona contratada por la firma de auditoría o por una firma de la red, que realizan procedimientos sobre el encargo. Se excluyen los expertos externos contratados por la firma de auditoría o por una firma de la red.

(g) Firma de auditoría - Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad.

A efectos de la interpretación de la definición anterior se entiende que el concepto de Firma de auditoría a efectos de la aplicación práctica de esta norma incluye las definiciones contenidas en el artículo 2, apartados 3 y 4 del TRLAC, es decir:

"...3) Auditor de cuentas: persona física autorizada para realizar auditorías de cuentas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, figurando inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, o por la autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país.

4) Sociedad de auditoría: persona jurídica, independientemente de la forma societaria adoptada, autorizada para realizar auditorías por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, figurando inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, o por la autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país.

(h) Inspección - En el contexto de los encargos finalizados, se refiere a los procedimientos diseñados para proporcionar evidencia del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, por parte de los equipos del encargo.

(i) Entidad cotizada - Entidad cuyas acciones, capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente.

(j) Seguimiento - Proceso que comprende la consideración y evaluación continua del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. Este proceso incluye una inspección periódica de una selección de encargos finalizados y está diseñado para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que su sistema de control de calidad opera eficazmente.

(k) Firma de la red - Firma de auditoría o entidad que pertenece a una red.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior se considerará el contenido de los artículos 17 y 18 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

(l) Red- una estructura más amplia: *(letra incorporada por la Resolución del ICAC de 20 de diciembre de 2013, en su apartado 3 de modificaciones)*

i) que tiene por objetivo la cooperación, y

ii) que tiene claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia de negocios común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

A los efectos de la aplicación práctica de la definición de red del auditor en España, deberá tenerse en cuenta el contenido de los artículos 17.1 y 18.1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

(m) Socio - Cualquier persona con autoridad para comprometer a la firma de auditoría respecto a la realización de un encargo de servicios profesionales.

(n) Personal - Socios y empleados.

(o) Normas profesionales - Las Normas sobre Encargos del IAASB tal y como se definen en el Prefacio de las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB (IAASB´s Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services) y los requerimientos de ética aplicables.

En tanto, las Normas Internacionales de Auditoría no se encuentren adoptadas en nuestro país, a efectos de la interpretación de la definición anterior se entenderá que las normas profesionales aplicables son las establecidas en el artículo 6 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

(p) Seguridad razonable - En el contexto de esta NICC, un nivel de seguridad alto, aunque no absoluto.

(q) Requerimientos de ética aplicables - Requerimientos de ética a los que están sujetos tanto el equipo del encargo como el revisor de control de calidad del encargo, los cuales habitualmente comprenden las partes A y B del Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad de la Federación Internacional de Contadores (Código de la IFAC) [(International Federation of Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants (IFAC Code)], junto con aquellas normas nacionales que sean más restrictivas.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de ética aplicable se considerarán los definidos por el artículo 6.3 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

(r) Empleados - Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea.

(s) Persona externa debidamente cualificada - Persona ajena a la firma de auditoría con la capacidad y la competencia necesarias para actuar como socio del encargo. Por ejemplo, un socio de otra firma de auditoría, o un empleado (con experiencia adecuada) perteneciente a una organización de profesionales de la contabilidad, cuyos miembros puedan realizar auditorías, o a una organización que presta servicios pertinentes de control de calidad.

Requerimientos

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

13. El personal de la firma de auditoría que sea responsable del establecimiento y del mantenimiento del sistema de control de calidad de la misma tendrá conocimiento del texto íntegro de esta NICC, incluido el material de aplicación y otro material explicativo, con el fin de comprender sus objetivos y de aplicar sus requerimientos adecuadamente.

14. La firma de auditoría cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NICC salvo que, teniendo en cuenta las circunstancias de la firma de auditoría, el requerimiento no sea aplicable a los servicios prestados relativos a auditorías. (Ref: Apartado A1)

15. Los requerimientos están diseñados con el fin de permitir a la firma de auditoría alcanzar el objetivo establecido en esta NICC. Se espera, por lo tanto, que una adecuada aplicación de los requerimientos proporcione una

base suficiente para alcanzar el objetivo. Sin embargo, debido a que las circunstancias varían mucho y a que no se pueden prever todas, la firma de auditoría considerará si existen cuestiones o circunstancias específicas que hacen necesario establecer políticas y procedimientos adicionales a los que se requieren en esta NICC para alcanzar el objetivo mencionado.

Elementos de un sistema de control de calidad

16. La firma de auditoría establecerá y mantendrá un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que contemplen cada uno de los elementos siguientes:

(a) Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría.
(b) Requerimientos de ética aplicables.
(c) Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos.
(d) Recursos humanos.
(e) Realización de los encargos.
(f) Seguimiento.

17. La firma de auditoría documentará sus políticas y procedimientos y los comunicará al personal de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A2-A3)

Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría

18. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para promover una cultura interna, donde se reconozca que la calidad en la realización de los encargos es esencial. Dichas políticas y procedimientos requerirán que el presidente ejecutivo (o equivalente) de la firma de auditoría o, si es adecuado, que el consejo directivo de socios (o equivalente) de la firma de auditoría, asuman la responsabilidad última del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A4-A5)

19. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos de modo que cualquier persona o personas a las que el presidente ejecutivo o el consejo directivo de socios de la firma de auditoría asignen la responsabilidad del funcionamiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, tengan la experiencia y capacidad suficientes y adecuadas, así como la autoridad necesaria para asumir dicha responsabilidad. (Ref: Apartado A6)

Requerimientos de ética aplicables

20. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal cumplen los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A7-A10)

Independencia

21. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que la firma de auditoría y su personal, y, en su caso, otras personas sujetas a requerimientos de independencia (incluido el personal de las firmas de la red) mantienen la independencia cuando lo exigen los requerimientos de ética aplicables. Dichas políticas y procedimientos permitirán a la firma de auditoría: (Ref: Apartado A10)

(a) Comunicar al personal sus requerimientos de independencia y, en su caso, a otras personas sujetas a los mismos; e
(b) Identificar y evaluar las circunstancias y relaciones que originan amenazas a la independencia, y adoptar las medidas adecuadas con el fin de eliminar dichas amenazas o de reducirlas a un nivel aceptable mediante la aplicación de salvaguardas o, si se considera apropiado, renunciar al encargo si la normativa legal o regulatoria aplicable lo permite.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo b) anterior, en relación con las obligaciones de documentación relativas a las amenazas y salvaguardas se considerará el contenido establecido en el artículo 12.1 del TRLAC y en su normativa de desarrollo.
Asimismo, en la evaluación de la posibilidad de renunciar al encargo o de no emisión del informe de auditoría se atenderá al contenido del artículo 3.2 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

(Conforme a la redacción dada a esta nota por la Resolución del ICAC de 20 de diciembre de 2013, en su apartado 4 de modificaciones)

22. Dichas políticas y procedimientos requerirán: (Ref: Apartado A10)

(a) Que los socios de los encargos proporcionen a la firma de auditoría la información relevante sobre los encargos de clientes, incluido el alcance de los servicios, con el fin de permitirle evaluar el impacto global, si lo tuviera, sobre los requerimientos de independencia;
(b) Que el personal notifique con prontitud a la firma de auditoría las circunstancias y relaciones que originen una amenaza a la independencia, para que puedan adoptarse las medidas adecuadas; y
(c) Que se recoja y se comunique la información relevante al personal apropiado de forma que:
  (i) La firma de auditoría y su personal puedan determinar fácilmente si satisfacen los requerimientos de independencia;
  (ii) La firma de auditoría pueda mantener y actualizar sus registros en relación con la independencia; y
  (iii) La firma de auditoría pueda adoptar las medidas adecuadas con respecto a las amenazas a la independencia identificadas que no estén a un nivel aceptable.

23. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que se le notifican los incumplimientos de los requerimientos de independencia, así como para permitirle adoptar las medidas adecuadas para resolver dichas situaciones.

Dichas políticas y procedimientos incluirán requerimientos para que: (Ref: Apartado A10)

(a) El personal notifique con prontitud a la firma de auditoría los incumplimientos de la independencia que lleguen a su conocimiento;
(b) La firma de auditoría comunique con prontitud los incumplimientos identificados de dichas políticas y procedimientos:
  (i) Al socio del encargo que, conjuntamente con la firma de auditoría, debe resolver dicho incumplimiento; y
  (ii) A otro personal relevante de la firma de auditoría y, en su caso, de la red, y a aquellas personas sujetas a los requerimientos de independencia que deban adoptar medidas adecuadas; y
(c) El socio del encargo y las demás personas mencionadas en el apartado 23(b)(ii) comuniquen con prontitud a la firma de auditoría, en caso necesario, las medidas adoptadas para solucionar la cuestión, de forma que la firma de auditoría pueda determinar si es necesario adoptar medidas adicionales.

24. Al menos una vez al año, la firma de auditoría obtendrá una confirmación escrita del cumplimiento de sus políticas y procedimientos relativos a la independencia de todo el personal de la firma de auditoría que deba ser independiente, de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A10-A11)

25. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos: (Ref: Apartado A10)

(a) En los que se fijen los criterios para determinar la necesidad de salvaguardas para reducir la amenaza de familiaridad a un nivel aceptable cuando se emplee al mismo personal de categoría superior en un encargo durante un periodo prolongado; y
(b) En los que se requiera, para el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, la rotación, después de un determinado periodo, del socio del encargo y de las personas responsables de la revisión de control de calidad del encargo y, en su caso, de otras personas que estén sujetas a requerimientos de rotación en cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A12-A17)

Nota suprimida por la Resolución del ICAC de 20 de diciembre de 2013, en su apartado 5 de modificaciones.

Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos

26. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para la aceptación y la continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos, diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que la firma de auditoría:

(a) Tenga la competencia para realizar el encargo y la capacidad, incluidos el tiempo y los recursos, para hacerlo; (Ref: Apartados A18, A23)
(b) Pueda cumplir los requerimientos de ética aplicables; y
(c) Haya considerado la integridad del cliente y no disponga de información que le llevara a concluir que el cliente carece de integridad. (Ref: Apartados A19-A20, A23)

A los efectos de evaluar la continuidad de las relaciones con clientes y en particular en relación con la evaluación de la posibilidad de renunciar a un encargo para el que existe un nombramiento plurianual en vigor se atenderá al contenido del artículo 3.2.b del TRLAC y su normativa de desarrollo

27. Dichas políticas y procedimientos requerirán:

(a) Que la firma de auditoría obtenga la información que considere necesaria en las circunstancias, antes de aceptar un encargo de un nuevo cliente, para decidir si debe continuar un encargo existente, y cuando esté considerando la aceptación de un nuevo encargo de un cliente existente. (Ref: Apartados A21, A23)
(b) Que, si se identifica un posible conflicto de intereses para la aceptación de un encargo de un cliente nuevo o existente, la firma de auditoría determine si es adecuado aceptar el encargo.
(c) Que, si se han identificado cuestiones problemáticas y la firma de auditoría decide aceptar o continuar la relación con el cliente o un encargo específico, la firma de auditoría documente el modo en que fueron resueltas dichas cuestiones.

28. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos, relativos a la decisión de continuar con un encargo y a la relación con el cliente, que cubran las situaciones en las que la firma de auditoría obtiene información que, de haber estado disponible con anterioridad, le hubiesen llevado a rechazar dicho encargo. Dichas políticas y procedimientos incluirán la consideración de:

(a) Las responsabilidades profesionales y legales que son aplicables en las circunstancias, incluido si existe un requerimiento de que la firma

de auditoría informe a la persona o las personas que realizaron el nombramiento o, en algunos casos, al regulador; y

(b) La posibilidad de renunciar al encargo o bien al encargo y a la relación con el cliente. (Ref: Apartados A22-23)

A los efectos de evaluar la posibilidad de no emisión del informe o la renunciar a un encargo para el que existe un nombramiento plurianual en vigor se atenderá al contenido del artículo 3.2.b del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Recursos Humanos

29. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que dispone de suficiente personal con la competencia, capacidad y compromiso con los principios de ética necesarios para:

(a) Realizar los encargos de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos normativos aplicables; y

(b) Permitir a la firma de auditoría o a los socios de los encargos la emisión de informes adecuados a las circunstancias. (Ref: Apartados A24-A29)

Asignación de equipos del encargo

30. La firma de auditoría asignará la responsabilidad de cada encargo a un socio del encargo y establecerá políticas y procedimientos que requieran que:

(a) Se comuniquen la identidad y la función del socio del encargo a los miembros clave de la dirección del cliente y a los responsables del gobierno de la entidad;

(b) El socio del encargo tenga la competencia, capacidad y autoridad necesarias para desempeñar su función; y

(c) Se definan claramente las responsabilidades del socio del encargo y se le comuniquen. (Ref: Apartado A30)

31. La firma de auditoría también establecerá políticas y procedimientos para asignar el personal apropiado con la competencia y la capacidad necesarias para:

(a) Realizar los encargos de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables; y

(b) Permitir a la firma de auditoría o a los socios de los encargos emitir informes adecuados a las circunstancias. (Ref: Apartado A31)

Realización de los encargos

32. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que los encargos se realizan de conformidad con las normas profesionales y con los requerimientos normativos aplicables, y de que la firma de auditoría o el socio del encargo emite informes que son adecuados a las circunstancias. Dichas políticas y procedimientos incluirán:

(a) Cuestiones relativas a la promoción de la consistencia en la calidad de la realización de los encargos (Ref: Apartados A32-A33)
(b) Responsabilidades de supervisión; y (Ref: Apartado 34)
(c) Responsabilidades de revisión. (Ref: Apartado A35)

33. Las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a las responsabilidades de revisión se establecerán sobre la base de que el trabajo de los miembros del equipo con menos experiencia sea revisado por los miembros del equipo del encargo con más experiencia.

Consultas

34. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que:

(a) Se realizan las consultas adecuadas sobre cuestiones difíciles o controvertidas;
(b) Se dispone de recursos suficientes para permitir que se realicen consultas adecuadas;
(c) Se documentan la naturaleza y el alcance de dichas consultas, así como las conclusiones resultantes de las mismas, y éstas se aceptan tanto por la persona que realiza la consulta como por la persona a quien se consulta; y
(d) Se implementan las conclusiones resultantes de las consultas. (Ref: Apartados A36-A40)

Revisión de control de calidad de los encargos

35. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran, para los encargos para los que resulte adecuado, una revisión de control de calidad del encargo que proporcione una evaluación objetiva de los juicios significativos que el equipo del encargo haya formulado, así como de las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. Dichas políticas y procedimientos:

(a) Requerirán una revisión de control de calidad del encargo para todas las auditorías de estados financieros de las entidades cotizadas;
(b) Establecerán los criterios con los que evaluar todas las demás auditorías y revisiones de información financiera histórica, con el fin de determinar si debería realizarse una revisión de control de calidad del encargo; y (Ref: Apartado A41)

(c) Requerirán una revisión de control de calidad del encargo referida a todos los encargos que, en su caso, cumplan los criterios establecidos en cumplimiento de lo dispuesto en el subapartado 35(b).

A efectos de la aplicación del requerimiento contenido en el párrafo 35 anterior es necesario atender al contenido del punto g) de los criterios de interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 para su aplicación en España.

36. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que establezcan la naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de control de calidad de un encargo. Dichas políticas y procedimientos requerirán que el informe del encargo no se fecha hasta la finalización de la revisión de control de calidad del mismo. (Ref: Apartados 42-A43)

37. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran que la revisión de control de calidad de un encargo incluya:

(a) La discusión de las cuestiones significativas con el socio del encargo;
(b) La revisión de los estados financieros o de otra información sobre la materia objeto del encargo y del informe propuesto;
(c) La revisión de la documentación del encargo seleccionada relativa a los juicios significativos que el equipo del encargo ha formulado y a las conclusiones alcanzadas; y
(d) La evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe y la consideración de si el informe propuesto es adecuado. (Ref: Apartado A44)

38. En el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, la firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran que la revisión de control de calidad del encargo incluya también la consideración de lo siguiente:

(a) La evaluación realizada por el equipo del encargo respecto a la independencia de la firma de auditoría, en relación con el encargo específico;
(b) Si se han realizado las consultas adecuadas sobre cuestiones en las que existen diferencias de opinión u otras cuestiones difíciles o controvertidas, y las conclusiones alcanzadas en dichas consultas; y
(c) Si la documentación seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si soporta las conclusiones alcanzadas. (Ref: Apartados A45-A46)

A efectos de la aplicación del requerimiento es necesario atender al contenido del punto g) de los criterios de interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 para su aplicación en España

Criterios para la selección de revisores de control de calidad de los encargos

39. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que establezcan el nombramiento de los revisores de control de calidad de los encargos y su elegibilidad, teniendo en cuenta:

(a) Las cualificaciones técnicas necesarias para desempeñar la función, incluidas la experiencia y autoridad necesarias; y (Ref: Apartado A47)
(b) La medida en que se puede consultar a un revisor de control de calidad del encargo, en relación con el mismo, sin comprometer su objetividad. (Ref: Apartado A48)

40. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para preservar la objetividad del revisor de control de calidad del encargo. (Ref: Apartados A49- A51)

41. Las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría preverán la sustitución del revisor de control de calidad del encargo cuando su capacidad para realizar una revisión objetiva pueda verse afectada.

Documentación de la revisión de control de calidad del encargo

42. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos relativos a la documentación de la revisión de control de calidad de un encargo que requieran documentar que:

(a) Se han realizado los procedimientos requeridos por las políticas de la firma de auditoría sobre revisión de control de calidad de encargos;
(b) La revisión de control de calidad se ha terminado en la fecha del informe o con anterioridad; y
(c) El revisor no tiene conocimiento de que existan cuestiones no resueltas que le hicieran considerar que los juicios significativos, formulados por el equipo del encargo, y las conclusiones alcanzadas por éste no fueran adecuados.

Diferencias de opinión

43. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para tratar y resolver las diferencias de opinión en el seno del equipo del encargo, con las personas consultadas y, en su caso, entre el socio del encargo y el revisor de control de calidad del encargo. (Ref: Apartados A52-A53)

44. Dichas políticas y procedimientos requerirán que:

(a) Se documenten e implementen las conclusiones alcanzadas; y
(b) No se feche el informe hasta que no se resuelva la cuestión.

Documentación del encargo

Finalización de la compilación del archivo final del encargo

45. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para que los equipos de los encargos finalicen oportunamente la compilación de los archivos finales del encargo, una vez se hayan terminado los informes del encargo. (Ref: Apartados A54-A55)

Confidencialidad, custodia segura, integridad, accesibilidad y recuperación de la documentación de los encargos

46. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para preservar la confidencialidad, la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación de los encargos. (Ref: Apartados A56-A59)

A los efectos de la aplicación del requerimiento anterior se atenderá al contenido del artículo 25 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Conservación de la documentación del encargo

47. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para la conservación de la documentación de los encargos durante un plazo suficiente para satisfacer las necesidades de la firma de auditoría o lo requerido por la normativa legal o regulatoria. (Ref: Apartados A60-A63)

A los efectos de la aplicación del requerimiento anterior se atenderá al contenido del artículo 24 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Seguimiento

Seguimiento de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría

48. La firma de auditoría establecerá un proceso de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente. Dicho proceso:

(a) Incluirá la consideración y evaluación continuadas del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, incluida, de manera cíclica, la inspección de al menos un encargo terminado por cada socio del encargo;
(b) Requerirá que se asigne la responsabilidad del proceso de seguimiento a uno o varios socios u otras personas con experiencia y autoridad en la firma de auditoría que sean suficientes y adecuadas para asumir dicha responsabilidad; y
(c) Requerirá que quienes realicen el encargo o la revisión de control de calidad del encargo no participen en la inspección de los encargos. (Ref: Apartados A64-A68)

Evaluación, comunicación y corrección de las deficiencias identificadas

49. La firma de auditoría evaluará el efecto de las deficiencias identificadas como resultado del proceso de seguimiento y determinará si son:

(a) Casos que no indican necesariamente que el sistema de control de calidad de la firma de auditoría es insuficiente para proporcionarle una seguridad razonable de que cumple las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables, y de que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados a las circunstancias; o bien

(b) Deficiencias sistémicas, repetitivas u otras deficiencias significativas que requieren una pronta acción correctiva.

50. La firma de auditoría comunicará a los correspondientes socios de los encargos y a otro personal implicado, las deficiencias identificadas como resultado del proceso de seguimiento y las recomendaciones de medidas correctoras adecuadas. (Ref: Apartado A69)

51. Las recomendaciones de medidas correctoras adecuadas para las deficiencias identificadas incluirán una o más de las siguientes:

(a) Adopción de medidas correctoras adecuadas en relación con un encargo o con un miembro del personal en concreto.

(b) Comunicación de los hallazgos a los responsables de formación y del desarrollo profesional;

(c) Cambios en las políticas y procedimientos de control de calidad; y

(d) Medidas disciplinarias contra quienes incumplen las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, especialmente contra los que reinciden.

52. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos para tratar los casos en los que los resultados de los procedimientos de seguimiento indican que un informe puede ser inadecuado o que se omitieron procedimientos durante la ejecución del encargo. Dichas políticas y procedimientos requerirán que la firma de auditoría determine las actuaciones subsiguientes que resulten necesarias para cumplir las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables, así como que considere la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.

53. Por lo menos una vez al año, la firma de auditoría comunicará los resultados del seguimiento de su sistema de control de calidad a los socios de los encargos y a otras personas implicadas de la firma de auditoría, incluyendo al presidente ejecutivo de la firma de auditoría o, en su caso, al consejo directivo de socios. Dicha comunicación será suficiente para permitir a la firma de auditoría y a dichas personas adoptar, con prontitud, las medidas adecuadas, cuando resulte necesario, de acuerdo con las funciones y las responsabilidades definidas para los mismos. La información que se comunique incluirá lo siguiente:

(a) Una descripción de los procedimientos de seguimiento realizados.
(b) Las conclusiones obtenidas de los procedimientos de seguimiento.
(c) Cuando corresponda, una descripción de las deficiencias sistémicas o repetitivas, o de otras deficiencias significativas, así como de las medidas adoptadas para solucionar o para corregir dichas deficiencias.

54. Algunas firmas de auditoría funcionan como parte de una red y, por congruencia, pueden implementar sus procedimientos de seguimiento para toda la red. Cuando las firmas de auditoría pertenecientes a una red funcionen bajo políticas y procedimientos de seguimiento comunes diseñados con el propósito de cumplir esta NICC, y confíen en dicho sistema de seguimiento, las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría requerirán que:

(a) Por lo menos una vez al año, la red comunique el alcance global, la extensión y los resultados del proceso de seguimiento a las personas apropiadas de las firmas de la red; y
(b) La red comunique con prontitud cualquier deficiencia del sistema de control de calidad que se haya identificado a las personas apropiadas de la o las correspondientes firma o firmas de la red, de forma que se puedan adoptar las medidas necesarias, con el fin de que los socios de los encargos de las firmas de la red puedan confiar en los resultados del proceso de seguimiento implementado en la red, salvo que las firmas de auditoría o la red aconsejen otra cosa.

Quejas y denuncias

55. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que trata de manera adecuada:

(a) Las quejas y las denuncias de que el trabajo realizado por la firma de auditoría no cumple las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables; y
(b) Las denuncias de incumplimiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría.

Como parte de este proceso, la firma de auditoría establecerá vías claramente definidas para que el personal de la firma de auditoría pueda manifestar cualquier reserva de un modo que le permita hacerlo sin temor a represalias. (Ref: Apartado A70)

56. Si durante las investigaciones de las quejas y denuncias, se identifican deficiencias en el diseño o en el funcionamiento de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, o bien el incumplimiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría por parte de una o de varias personas, la firma de auditoría adoptará las medidas adecuadas según lo establecido en el apartado 51. (Ref: Apartados A71-A72)

Documentación del sistema de control de calidad

57. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran una documentación adecuada para proporcionar evidencia del funcionamiento de cada elemento de su sistema de control de calidad. (Ref: Apartados A73-A75)

58. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran la conservación de la documentación durante un periodo suficiente para permitir, a quienes realizan los procedimientos de seguimiento, evaluar el cumplimiento por parte de la firma de auditoría de su sistema de control de calidad, o durante un periodo más largo si lo requiere la normativa legal o regulatoria.

59. La firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos que requieran que se documenten las quejas y denuncias, así como las respuestas a las mismas.

***

ANEXO

MATERIAL DE APLICACIÓN Y OTRO MATERIAL EXPLICATIVO

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión (Ref: Apartado 14)

A1. Esta NICC no exige el cumplimiento de aquellos requerimientos que no sean aplicables, por ejemplo, el caso de un profesional ejerciente individual que no tenga empleados. Los requerimientos de esta NICC, como los que se refieren a políticas y procedimientos para la asignación del personal apropiado al equipo del encargo (véase el apartado 31), a las responsabilidades de revisión (véase el apartado 33) y a la comunicación anual de los resultados del seguimiento a los socios de los encargos de la firma de auditoría (véase el apartado 53), no son aplicables si se carece de personal.

Nota suprimida por la Resolución del ICAC de 20 de diciembre de 2013, en su apartado 6 de modificaciones.

Elementos de un sistema de control de calidad (Ref: Apartado 17)

A2. Por lo general, la comunicación de las políticas y los procedimientos de control de calidad al personal de la firma de auditoría incluye una descripción de las políticas y los procedimientos de control de calidad, de los objetivos

que se pretenden alcanzar, así como el mensaje de que cada persona tiene una responsabilidad personal en relación con la calidad y que se espera que cumpla dichas políticas y procedimientos. Fomentar que el personal de la firma de auditoría comunique sus puntos de vista o sus reservas sobre cuestiones de control de calidad, demuestra que se reconoce la importancia de obtener una retroalimentación sobre el sistema de control de calidad de la firma.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A3. Las políticas y los procedimientos de documentación y de comunicación en las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden ser menos formales y exhaustivos que en las firmas de auditoría de mayor dimensión.

Responsabilidades de liderazgo de la calidad en la firma de auditoría

Promoción de una cultura interna orientada a la calidad (Ref: Apartado 18)

A4. Los dirigentes de la firma de auditoría y el ejemplo que dan influyen de manera significativa en la cultura interna de dicha firma de auditoría. La promoción de una cultura interna orientada a la calidad depende de actuaciones claras, congruentes y frecuentes, de mensajes procedentes de todos los niveles de la dirección de la firma de auditoría que enfaticen las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría, así como del requerimiento de:

(a) Realizar un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables; y
(b) Emitir informes que sean adecuados a las circunstancias.

Dichas actuaciones y mensajes fomentan una cultura en la que se reconoce y recompensa el trabajo de alta calidad. Estas actuaciones y mensajes pueden comunicarse, entre otros medios, a través de seminarios de formación, reuniones, diálogo formal o informal, declaraciones de intenciones, boletines o circulares informativas. Pueden incluirse en la documentación interna y en el material de formación de la firma de auditoría y en los procedimientos de evaluación de socios y de empleados, con el objetivo de apoyar y reforzar el punto de vista de la firma de auditoría sobre la importancia de la calidad y el modo en que, desde un punto de vista práctico, debe alcanzarse.

A5. Para promocionar una cultura interna basada en la calidad, resulta especialmente importante la necesidad de que los dirigentes de la firma de auditoría reconozcan que la estrategia de negocios de la firma de auditoría está supeditada al requerimiento primordial de alcanzar la calidad en todos los encargos que la firma de auditoría realiza. La promoción de dicha cultura interna incluye:

(a) El establecimiento de políticas y procedimientos que aborden la evaluación del desempeño, la remuneración y la promoción (incluyendo los sistemas de incentivos) relativos a su personal, con el fin de demostrar el compromiso primordial de la firma de auditoría con la calidad;
(b) La asignación de responsabilidades de dirección de tal forma que las consideraciones comerciales no se antepongan a la calidad del trabajo realizado; y
(c) Proporcionar los recursos suficientes para el desarrollo, la documentación y el apoyo de sus políticas y procedimientos de control de calidad.

Asignación de la responsabilidad relativa al funcionamiento del sistema de control de calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 19)

A6. La experiencia y la capacidad suficientes y adecuadas permiten, a la persona o a las personas responsables del sistema de control de calidad de la firma de auditoría, identificar y comprender las cuestiones relacionadas con el control de calidad, así como desarrollar políticas y procedimientos adecuados. Poseer la autoridad necesaria les permite implementar dichas políticas y procedimientos.

Requerimientos de ética aplicables

Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 20)

A7. El Código de la IFAC establece los principios fundamentales de ética profesional que incluyen:

(a) La integridad;
(b) La objetividad;
(c) La competencia y diligencia profesionales;
(d) La confidencialidad; y
(e) El comportamiento profesional.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de ética aplicable se considerarán los definidos por el artículo 6 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

A8. La parte B del Código de la IFAC ilustra el modo en que el marco conceptual se aplica en situaciones específicas. Proporciona ejemplos de salvaguardas que pueden resultar adecuadas para hacer frente a las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales, a la vez que proporciona ejemplos de situaciones en las que no se dispone de salvaguardas para hacer frente a las amenazas.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de ética e independencia aplicables se considerarán los definidos por el artículo 6 y los artículos 12 al 19 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

A9. Los principios fundamentales se ven reforzados, en especial, por:

- Los dirigentes de la firma de auditoría;
- La formación teórica y práctica;
- El seguimiento; y
- Un proceso para el tratamiento de los incumplimientos.

Definición de "Firma de auditoría", "Red" y "Firma de la red" (Ref: Apartados 20-25)

A10. Las definiciones de "firma de auditoría", "red" o "firma de la red" en los requerimientos de ética aplicables pueden diferir de las que se establecen en esta NICC. Por ejemplo, el Código de la IFAC define "firma de auditoría" como:

(i) Un profesional ejerciente individual o una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, de profesionales de la contabilidad.
(ii) Una entidad que controla a dichas partes, mediante la propiedad, la gestión u otros medios; y
(iii) Una entidad controlada por dichas partes, mediante la propiedad, la gestión u otros medios.

El Código de la IFAC también proporciona guías, en relación con los términos "red" y "firma de la red".

En el cumplimiento de los requerimientos de los apartados 20-25, las definiciones utilizadas en los requerimientos de ética aplicables son de aplicación, siempre que resulte necesario interpretar dichos requerimientos de ética.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a las definiciones relativas a firma de auditoría, red y firma de la red, así como a los requerimientos de independencia y requerimientos de ética se considerará el contenido de los artículos 17 y 18 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Confirmaciones escritas (Ref: Apartado 24)

A11. Las confirmaciones escritas pueden hacerse en papel o en formato electrónico. Mediante la obtención de una confirmación y la adopción de medidas adecuadas, ante información indicativa de un incumplimiento, la firma de auditoría, demuestra la importancia que otorga a la independencia y convierte la cuestión en habitual y manifiesta para su personal.

Amenaza de familiaridad (Ref: Apartado 25)

A12. El Código de la IFAC trata la amenaza de familiaridad que se puede originar por la asignación del mismo personal, de categoría superior, a un encargo durante un periodo de tiempo prolongado, así como las salvaguardas que pueden resultar adecuadas para hacer frente a dicha amenaza.

En relación con la documentación de amenazas y salvaguardas, será de aplicación el contenido del artículo 12.1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

(Conforme a la redacción dada a esta nota por la Resolución del ICAC de 20 de diciembre de 2013, en su apartado 7de modificaciones).

A13. El establecimiento de criterios adecuados para tratar la amenaza de familiaridad puede incluir cuestiones tales como:

- La naturaleza del encargo, incluida la medida en que implique una cuestión de interés público; y
- La duración de la vinculación del personal de categoría superior con el encargo.

Como ejemplos de salvaguardas se incluyen la rotación del personal de categoría superior o la exigencia de una revisión de control de calidad del encargo.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de rotación aplicable se considerarán los definidos en el artículo 19 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Adicionalmente, en cuanto a la consideración y documentación de amenazas y salvaguardas, será de aplicación, asimismo, el contenido del artículo 12.1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

A14. El Código de la IFAC reconoce que la amenaza de familiaridad es especialmente relevante en el contexto de la auditoría de estados financieros de entidades cotizadas. En dichas auditorías, el Código de la IFAC requiere la rotación del socio clave de auditoría transcurrido un periodo predeterminado, normalmente no superior a siete años, y proporciona normas y guías relacionadas con esta cuestión. Los requerimientos nacionales pueden establecer periodos de rotación más cortos.

A los efectos de la aplicación práctica del párrafo anterior la referencia a los requerimientos de rotación aplicable se considerarán los definidos por el artículo 19 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Adicionalmente, en cuanto a la consideración y documentación de amenazas y salvaguardas, será de aplicación, asimismo, el contenido del artículo 12.1 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Consideraciones específicas para organizaciones de auditoría del sector público

A15. Apartado suprimido.

A16. Apartado suprimido.

A17. Apartado suprimido.

Aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos

Competencia, capacidad y recursos (Ref: Apartado 26(a))

A18. La consideración de que la firma de auditoría tiene la competencia, la capacidad y los recursos para realizar un nuevo encargo de un cliente nuevo o de un cliente existente implica revisar los requerimientos específicos del encargo y los perfiles de los socios y empleados a todos los niveles relevantes, teniendo en cuenta si:

- El personal de la firma de auditoría tiene conocimiento de los correspondientes sectores o materias objeto de análisis;
- El personal de la firma de auditoría tiene experiencia en relación con los requerimientos normativos o de información aplicables, o la capacidad de adquirir la aptitud y conocimiento necesario de manera eficaz;
- La firma de auditoría tiene suficiente personal con la competencia y la capacidad necesarias;
- Existen expertos disponibles, en caso necesario;
- Se dispone de personas que cumplen los criterios y los requisitos de elegibilidad para realizar la revisión de control de calidad del encargo, cuando sea aplicable; y
- La firma de auditoría es capaz de terminar el encargo en la fecha límite en la que se requiere el informe.

Integridad del cliente (Ref: Apartado 26(c))

A19. Con respecto a la integridad de un cliente, las cuestiones a considerar incluyen, por ejemplo:

- La identidad y la reputación empresarial de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.
- La naturaleza de las actividades del cliente, incluidas sus prácticas empresariales.
- Información acerca de la actitud de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad con respecto a cuestiones tales como una interpretación agresiva de las normas contables y el entorno de control interno.
- Si el cliente muestra una gran preocupación por mantener los honorarios de la firma de auditoría tan bajos como sea posible.
- Indicios de una inadecuada limitación del alcance del trabajo.
- Indicios de que el cliente pueda estar involucrado en blanqueo de capitales u otras actividades delictivas.
- Los motivos para proponer el nombramiento de la firma de auditoría y para no renovar a la firma de auditoría predecesora.
- La identidad de las partes vinculadas con la entidad y su reputación empresarial.

El grado del conocimiento que tenga la firma de auditoría de la integridad de un cliente aumentará, por lo general, en el contexto de una relación continuada con el mismo.

A20. Las fuentes de la información obtenida por la firma de auditoría sobre tales cuestiones pueden incluir las siguientes:

- Comunicaciones, de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, con personas o entidades que presten o hayan prestado servicios profesionales de contabilidad y auditoría al cliente, y discusiones con otros terceros.
- Indagación sobre otro personal de la firma de auditoría o sobre terceros, tales como banqueros, asesores jurídicos y otras empresas similares del mismo sector.
- Búsqueda de antecedentes en bases de datos relevantes.

Continuidad de la relación con el cliente (Ref: Apartado 27(a))

A21. La decisión de continuar o no la relación con un cliente incluye la consideración de cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo actual o en encargos anteriores, así como de sus implicaciones sobre la continuidad de la relación. Por ejemplo, el cliente puede haber empezado a ampliar sus actividades empresariales en un área en la que la firma de auditoría no tiene la especialización necesaria.

A los efectos de evaluar la continuidad de las relaciones con clientes y en particular en relación con la evaluación de la posibilidad de renunciar a un encargo para el que existe un nombramiento plurianual en vigor, se atenderá al contenido del artículo 3.2.b del TRLAC y su normativa de desarrollo.

Renuncia (Ref: Apartado 28)

A22. Las políticas y los procedimientos relativos a la renuncia a un encargo o al encargo y a la relación con el cliente, abordan cuestiones entre las que se encuentran:

- La discusión con el nivel adecuado de la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre las medidas que la firma de auditoría podría adoptar basándose en los hechos y las circunstancias relevantes.
- Si la firma de auditoría determina que es adecuado renunciar, la discusión con el nivel adecuado de la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad sobre la renuncia al encargo o al encargo y a la relación con el cliente, así como sobre los motivos de dicha renuncia.
- La consideración de la posible existencia de requerimientos normativos o profesionales que obliguen a la firma de auditoría a permanecer o a informar al regulador sobre su renuncia al encargo, o sobre su renuncia al encargo y a la relación con el cliente, junto con los motivos de la renuncia.
- La documentación de las cuestiones significativas, de las consultas, de las conclusiones y del fundamento de las mismas.

A los efectos de evaluar la continuidad de las relaciones con clientes y en particular en relación con la evaluación de la posibilidad de renunciar a un encargo para el que existe un nombramiento plurianual en vigor, se atenderá al contenido del artículo 3.2.b del TRLAC y su normativa de desarrollo

Consideraciones específicas para organizaciones de auditoría del sector público (Ref: Apartados 26-28)

A23. Apartado suprimido

Recursos Humanos (Ref: Apartado 29)

A24. Las cuestiones de personal relacionadas con las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a los recursos humanos incluyen, por ejemplo:

- Selección de personal.
- Evaluación del desempeño.
- Capacidad, incluido el tiempo para realizar el trabajo asignado.
- Competencia.
- Desarrollo de la carrera profesional.

- Promoción.
- Remuneración.
- Estimación de las necesidades de personal.

Unos procesos y procedimientos de selección de personal efectivos permiten a la firma de auditoría seleccionar personas íntegras, que puedan desarrollar la competencia y la capacidad necesarias para realizar el trabajo de la firma de auditoría y que posean las características adecuadas que les permitan desempeñarlo de manera competente.

A25. La competencia se puede desarrollar a través de una variedad de métodos, entre los que se incluyen:

- La formación profesional.
- El desarrollo profesional continuo, incluida la formación práctica.
- La experiencia laboral.
- La tutela por empleados más experimentados, como por ejemplo, otros miembros del equipo del encargo.
- La formación en cuestiones de independencia para el personal obligado a ser independiente.

A26. El mantenimiento de la competencia del personal de la firma de auditoría depende de forma significativa de un nivel adecuado de desarrollo profesional continuo, que permita al personal mantener sus conocimientos y sus capacidades. Unas políticas y procedimientos efectivos enfatizan la necesidad de una formación continuada a todos los niveles del personal de la firma de auditoría, a la vez que proporcionan los recursos y la asistencia necesarios para la formación con el fin de permitir al personal que desarrolle y mantenga la competencia y las capacidades requeridas.

A27. La firma de auditoría puede recurrir a una persona externa adecuadamente cualificada, por ejemplo, cuando no se dispone internamente de los recursos técnicos y de formación.

A28. Los procedimientos de evaluación del desempeño, de remuneración y de promoción reconocen y recompensan debidamente el desarrollo y mantenimiento de la competencia y del compromiso con los principios de ética. Las medidas que puede adoptar una firma de auditoría para el desarrollo y el mantenimiento de la competencia y del compromiso con los principios de ética incluyen:

- Dar a conocer al personal las expectativas de la firma de auditoría con respecto al desempeño y a los principios de ética;
- Proporcionar al personal una evaluación y tutoría del desempeño, del progreso y del desarrollo de la carrera profesional; y
- Ayudar al personal a comprender que la promoción a puestos de mayor responsabilidad depende, entre otros, de la calidad en el desempeño del trabajo y del cumplimiento de los principios de ética, así como que el

incumplimiento de las políticas y procedimientos de la firma de auditoría puede tener como resultado una medida disciplinaria.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A29. El tamaño y las circunstancias de la firma de auditoría influyen en la estructura de su proceso de evaluación del desempeño. En particular, las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden emplear métodos de evaluación del desempeño de su personal menos formales.

Asignación de equipos a los encargos

Socios de los encargos (Ref: Apartado 30)

A30. Las políticas y los procedimientos pueden contemplar sistemas para el seguimiento de la carga de trabajo y de la disponibilidad de los socios de los encargos, con el fin de permitirles disponer del tiempo suficiente para cumplir adecuadamente sus responsabilidades.

Equipos de los encargos (Ref: Apartado 31)

A31. La asignación por la firma de auditoría de equipos de los encargos y la determinación del nivel de supervisión que se requiere incluyen, por ejemplo, que se considere:

- El conocimiento y la experiencia práctica en encargos de naturaleza y complejidad similares que el equipo del encargo haya adquirido, mediante una formación y participación adecuadas;
- El conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos normativos aplicables que tenga el equipo del encargo;
- El conocimiento técnico y la especialización del equipo del encargo, incluido el conocimiento de la tecnología de la información relevante;
- El conocimiento que tenga el equipo del encargo de los sectores en los que el cliente opera;
- La capacidad del equipo del encargo para aplicar el juicio profesional; y
- El conocimiento que tenga el equipo del encargo de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.

Realización de los encargos

Consistencia de la calidad en la realización de los encargos (Ref: Apartado 32(a))

A32. A través de sus políticas y procedimientos la firma de auditoría promueve la consistencia de la calidad en la realización de los encargos. Esto se logra, a menudo, mediante manuales escritos o electrónicos, herramientas

informáticas u otras formas de documentación estandarizada y material de guía específico para sectores o materias objeto de análisis.

Las cuestiones tratadas pueden incluir:

- El modo en que se informa a los equipos de los encargos sobre el encargo para que obtengan conocimiento de los objetivos de su trabajo.
- Los procesos para el cumplimiento de las normas sobre encargos que sean aplicables.
- Los procesos de supervisión de encargos, de formación de empleados y de tutorías.
- Los métodos para la revisión del trabajo realizado, de los juicios significativos formulados y del tipo de informe que se emite.
- Una documentación adecuada del trabajo realizado, así como del momento de realización y de la amplitud de la revisión.
- Los procesos para mantener actualizadas todas las políticas y los procedimientos.

A33. Un trabajo en equipo y una formación adecuados facilitan a los miembros del equipo del encargo con menos experiencia la comprensión clara de los objetivos del trabajo que se les ha asignado.

Supervisión (Ref: Apartado 32(b))

A34.La supervisión de un encargo comprende lo siguiente:

- El seguimiento del progreso del encargo.
- La consideración de la competencia y de la capacidad individuales de los miembros del equipo del encargo, de la suficiencia del tiempo disponible para ejecutar su trabajo, de su comprensión de las instrucciones, así como de la ejecución del trabajo de acuerdo con el enfoque planificado para el encargo;
- El tratamiento de las cuestiones significativas que surjan durante el encargo, la consideración de su significatividad y la modificación adecuada del enfoque planificado; y
- La identificación de las cuestiones que deben ser objeto de consulta o consideración por miembros del equipo del encargo con mayor experiencia.

Revisión (Ref: Apartado 32(c))

A35. Una revisión consiste en considerar si:

- El trabajo se ha realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos normativos aplicables;
- Se han planteado las cuestiones significativas para una consideración más detallada;
- Se han realizado las consultas adecuadas y las conclusiones resultantes se han documentado e implementado;

- Es necesario revisar la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo realizado;
- El trabajo realizado soporta las conclusiones alcanzadas y está adecuadamente documentado;
- Se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para soportar el informe; y
- Se han alcanzado los objetivos de los procedimientos del encargo.

Consultas (Ref: Apartado 34)

A36. Las consultas comprenden la discusión, al nivel profesional adecuado, con personas de dentro o fuera de la firma de auditoría que tienen una experiencia y conocimientos especializados.

A37. En las consultas se hace uso de los recursos de investigación adecuados así como de la experiencia y de la especialización técnica colectivas de la firma de auditoría. Las consultas contribuyen a promover la calidad y mejoran la aplicación del juicio profesional. Otorgar un adecuado reconocimiento a las consultas en las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, contribuye a promover una cultura en la que el hecho de consultar se considera una fortaleza y en la que se fomenta que el personal consulte sobre cuestiones difíciles o controvertidas.

A38. Se puede lograr un proceso eficaz de consultas sobre cuestiones significativas de carácter técnico, de ética u otras dentro de la firma de auditoría o, en su caso, fuera de la firma de auditoría, cuando las conclusiones resultantes de las consultas se documentan e implementan adecuadamente y las personas consultadas:

- Tienen a su disposición todos los hechos relevantes que les permitirán proporcionar un asesoramiento informado; y
- Tienen conocimientos, antigüedad y experiencia adecuados.

A39. La documentación suficientemente completa y detallada de las consultas realizadas a otros profesionales, que impliquen cuestiones difíciles o controvertidas, contribuye al conocimiento de:

- La cuestión que fue objeto de la consulta; y
- Los resultados de la consulta, incluida cualquier decisión que se haya tomado, su fundamento y el modo en que se implementó.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A40. Una firma de auditoría que necesite realizar consultas al exterior, por ejemplo una firma de auditoría que carezca de los recursos internos adecuados, puede beneficiarse de los servicios de asesoramiento proporcionados por:

- Otras firmas de auditoría;

- Organismos profesionales y reguladores; u
- Organizaciones comerciales que proporcionan servicios de control de calidad pertinentes.

Antes de contratar dichos servicios, la consideración de la competencia y de las capacidades del proveedor externo ayuda a la firma de auditoría a determinar si dicho proveedor está adecuadamente cualificado para dicho propósito.

Revisión de control de calidad de los encargos

Criterios para una revisión de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 35(b))

A41. Los criterios para la determinación de los encargos distintos a las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, que han de ser sometidos a una revisión de control de calidad, pueden incluir, por ejemplo:

- La naturaleza del encargo, incluida la medida en que está relacionado con una cuestión de interés público.
- La identificación de circunstancias o de riesgos inusuales en un encargo o en un tipo de encargos.
- Si la normativa legal o regulatoria requiere que se realice una revisión de control de calidad.

A efectos de la aplicación del requerimiento contenido en el párrafo 35 es necesario atender al contenido del punto g) de los criterios de interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 para su aplicación en España.

Naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de control de calidad del encargo (Ref: Apartados 36-37)

A42. El informe del encargo no se fecha antes de la finalización de la revisión de control de calidad del encargo. Sin embargo, la documentación de la revisión de control de calidad del encargo se puede completar después de la fecha del informe.

A43. La realización oportuna de la revisión de control de calidad en las etapas adecuadas durante el encargo, permite que las cuestiones significativas se resuelvan con prontitud y de un modo satisfactorio para el revisor de control de calidad del encargo en la fecha del informe o con anterioridad a la misma.

A44. La extensión de la revisión de control de calidad puede depender, entre otros, de la complejidad del encargo, de si se trata de una entidad cotizada y del riesgo de que el informe pueda no ser adecuado a las circunstancias. La realización de una revisión de control de calidad del encargo no reduce las responsabilidades del socio del encargo.

Revisión de control de calidad de un encargo de una entidad cotizada (Ref: Apartado 38)

A45. Otras cuestiones relevantes para la evaluación de los juicios significativos formuladas por el equipo del encargo que pueden considerarse en la revisión del control de calidad de una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada, incluyen:

- Los riesgos significativos identificados durante el encargo y las respuestas a dichos riesgos.
- Los juicios formulados, en especial por lo que respecta a la importancia relativa y a los riesgos significativos.
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante el encargo.
- Las cuestiones que han de comunicarse a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad y, en su caso, a otras partes tales como los organismos reguladores.

Estas otras cuestiones, dependiendo de las circunstancias, también pueden resultar aplicables en el caso de revisiones de control de calidad de encargos de auditoría de estados financieros de otras entidades. *(Conforme a la redacción dada a este párrafo por la Resolución del ICAC de 20 de diciembre de 2013, en su apartado 8 de modificaciones).*

A efectos de la aplicación del requerimiento contenido en el párrafo 38 es necesario atender al contenido del punto g) de los criterios de interpretación de la Norma Internacional de Control de Calidad 1 para su aplicación en España

Consideraciones específicas para las entidades de auditoría del sector público

A46. Apartado suprimido.

Criterios para la selección de revisores de control de calidad de los encargos

Especialización técnica, experiencia y autoridad suficientes y adecuadas (Ref: Apartado 39(a))

A47. Lo que se entiende por especialización técnica, experiencia y autoridad suficientes y adecuadas depende de las circunstancias del encargo. Por ejemplo, el revisor de control de calidad del encargo para una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada, probablemente es una persona con la experiencia y autoridad suficientes y adecuadas para actuar como socio del encargo en una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada.

Consultas al revisor de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 39(b))

A48. El socio del encargo puede consultar al revisor de control de calidad del encargo durante el desarrollo del mismo, por ejemplo, con el fin de establecer que un juicio realizado por el socio del encargo será aceptable para el revisor de control de calidad del encargo. La realización de dichas consultas evita que surjan diferencias de opinión en la etapa final del encargo y no compromete, necesariamente, la elegibilidad del revisor de control de calidad del encargo para desempeñar dicha función. Cuando la naturaleza y extensión de las consultas se convierten en significativas, la objetividad del revisor puede verse comprometida salvo que tanto el equipo del encargo como el revisor tomen precauciones para preservar la objetividad del revisor. Cuando no sea posible, puede nombrarse a otra persona de la firma de auditoría o a una persona externa debidamente cualificada para desempeñar la función bien de revisor de control de calidad del encargo, bien de la persona a la que se consulta en relación con el encargo.

Objetividad del revisor de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 40)

A49. Se requiere que la firma de auditoría establezca políticas y procedimientos diseñados para preservar la objetividad del revisor de control de calidad del encargo. En consecuencia, dichas políticas y procedimientos aseguran que el revisor de control de calidad del encargo:

- No es seleccionado, cuando ello sea factible, por el propio socio del encargo;
- No participa de ninguna otra forma en el encargo, durante el periodo sometido a revisión;
- No toma decisiones que corresponden al equipo del encargo; y
- No está sometido a otras consideraciones que pudieran amenazar la objetividad del revisor.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A50. Cabe la posibilidad de que no resulte factible, en el caso de firmas de auditoría que cuentan con un número reducido de socios, que el socio del encargo no participe en la selección del revisor de control de calidad. Cuando un profesional ejerciente individual o una firma de auditoría de pequeña dimensión identifiquen encargos que requieren una revisión de control de calidad, se pueden contratar personas externas debidamente cualificadas. Como alternativa, algunos profesionales ejercientes individuales o las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden considerar adecuado recurrir a otras firmas de auditoría para facilitar las revisiones de control de calidad de los encargos. Cuando la firma de auditoría contrata a personas externas debidamente cualificadas, se aplican los requerimientos de los apartados 39-41 y las guías de los apartados A47-A48.

Consideraciones específicas para las organizaciones de auditoría del sector público

A51. Apartado suprimido.

Diferencias de opinión (Ref: Apartado 43)

A52. Los procedimientos eficaces fomentan la identificación de diferencias de opinión en una fase temprana, proporcionan guías claras, en relación con los pasos que deben seguirse a partir de ese momento, y requieren documentación con respecto a la resolución de las diferencias y a la implementación de las conclusiones alcanzadas.

A53. Los procedimientos para resolver dichas diferencias pueden incluir consultas a otro profesional ejerciente u a otra firma de auditoría, o a un organismo profesional o regulador.

Documentación del encargo

Finalización de la compilación del archivo final del encargo (Ref: Apartado 45)

A54. La normativa legal o regulatoria puede prescribir el plazo en el que debe estar terminada la compilación del archivo final del encargo para determinados tipos de encargos. En el caso de que la normativa legal o regulatoria no prescriba dicho plazo, el apartado 45 requiere que la firma de auditoría establezca un plazo que refleje la necesidad de terminar oportunamente la compilación del archivo final del encargo. Tratándose de una auditoría, por ejemplo, el plazo no debería ser superior a 60 días después de la fecha del informe de auditoría.

A55. Cuando se emiten dos o más informes con respecto a la misma información sobre la materia objeto de análisis de una entidad, las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría relativos a los plazos para la terminación de la compilación del archivo final del encargo consideran cada informe como si se tratara de un encargo diferente. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando la firma de auditoría emite un informe de auditoría sobre la información financiera de un componente para la consolidación del grupo y, en una fecha posterior, un informe de auditoría sobre la misma información financiera para una auditoría obligatoria.

Confidencialidad, custodia segura, integridad, accesibilidad y recuperación de la documentación de los encargos (Ref: Apartado 46)

A56. Los requerimientos de ética aplicables obligan al personal de la firma de auditoría a preservar en todo momento la confidencialidad de la información contenida en la documentación de los encargos, salvo que se haya recibido una autorización específica por parte del cliente para revelar la información, o exista un deber legal o profesional de hacerlo. La normativa legal o regulatoria específica puede imponer obligaciones adicionales al personal de la firma de auditoría de preservar la confidencialidad del cliente, en especial cuando se trata de datos de naturaleza personal.

A los efectos de la aplicación de párrafo anterior se atenderá al contenido del artículo 25 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

A57. Independientemente de si la documentación del encargo está en papel, formato electrónico o en otro medio, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de los datos subyacentes pueden verse comprometidas si la documentación se puede modificar, añadir o borrar sin el conocimiento de la firma de auditoría, o si se puede extraviar o dañar de manera definitiva. En consecuencia, la firma de auditoría, al diseñar e implementar los controles para impedir una modificación no autorizada o la pérdida de la documentación de un encargo, puede incluir aquellos que:

- Permitan la determinación de la fecha en la que se creó, modificó o revisó la documentación del encargo, así como la persona que lo hizo;
- Protejan la integridad de la información en todas las etapas del encargo, en especial cuando la información se comparta dentro del equipo del encargo o se transmita a otras partes a través de internet;
- Impidan los cambios no autorizados en la documentación del encargo; y
- Permitan el acceso a la documentación del encargo por parte del equipo del encargo, así como de otras personas autorizadas cuando resulte necesario para que puedan cumplir adecuadamente sus responsabilidades.

A58. Los controles que la firma de auditoría diseñe e implemente para preservar la confidencialidad, la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación de los encargos pueden incluir los siguientes:

- La utilización de una clave de acceso por parte de los miembros del equipo del encargo para restringir a los usuarios autorizados el acceso a la documentación electrónica de un encargo.
- Rutinas adecuadas de realización de copias de seguridad de la documentación electrónica del encargo en las etapas que resulten apropiadas durante el encargo.
- Procedimientos para distribuir adecuadamente la documentación del encargo a los miembros del equipo al inicio del encargo, para procesarla durante el encargo y para recopilarla al final del encargo.
- Procedimientos para restringir el acceso a la documentación del encargo en formato impreso, así como para permitir su adecuada distribución y la confidencialidad del archivo de la misma.

A59. Por razones prácticas, la documentación original en formato papel puede ser escaneada electrónicamente para su inclusión en los archivos del encargo. En tal caso, los procedimientos de la firma de auditoría diseñados para preservar la confidencialidad, la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación pueden incluir requerir al equipo del encargo que:

- Genere copias escaneadas que reflejen el contenido íntegro de la documentación original en papel, incluidas las firmas autógrafas, las referencias cruzadas y las anotaciones;
- Integre las copias escaneadas en los archivos del encargo, incluidas la referenciación y la firma de las copias escaneadas, según corresponda; y
- Permita que las copias escaneadas sean recuperadas y se puedan imprimir, cuando sea necesario.

Pueden existir razones normativas u otros motivos para que la firma de auditoría conserve en papel la documentación original que haya sido escaneada.

Conservación de la documentación del encargo (Ref: Apartado 47)

A60. Las necesidades de conservación de la documentación de los encargos por parte de la firma de auditoría y el plazo de la misma, variarán según la naturaleza del encargo y las circunstancias de la firma de auditoría, por ejemplo, cuando la documentación del encargo sea necesaria para proporcionar un registro de las cuestiones de significatividad permanente para los encargos futuros. El periodo de conservación también puede depender de otros factores, como por ejemplo, si la normativa legal o regulatoria local prescribe periodos de conservación específicos para determinados tipos de encargos, o si, en ausencia de requerimientos normativos específicos, existen periodos de conservación generalmente aceptados.

A los efectos de la aplicación del párrafo anterior se atenderá al contenido del artículo 24 y 25 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

A61. En el caso específico de los encargos de auditoría, por lo general el periodo de conservación no debería ser inferior a cinco años desde la fecha del informe de auditoría o, en caso de que tenga una fecha posterior, desde la fecha del informe de auditoría del grupo.

A los efectos de la aplicación del párrafo anterior se atenderá al contenido del artículo 24 del TRLAC y su normativa de desarrollo.

A62. Entre los procedimientos adoptados por una firma de auditoría para la conservación de la documentación de los encargos, se incluyen los que permiten cumplir los requerimientos del apartado 47 durante el periodo de conservación, por ejemplo, para:

- Permitir la recuperación y el acceso a la documentación de los encargos durante el periodo de conservación, en especial en el caso de la documentación electrónica, ya que la tecnología utilizada puede cambiar con el paso del tiempo.

- Proporcionar, en su caso, un registro de los cambios efectuados en la documentación de los encargos después de que hayan sido terminados los archivos de los mismos; y
- Permitir el acceso y la revisión, por parte de terceros externos autorizados, de la documentación de los encargos específicos con fines de control de calidad o con otros propósitos.

Propiedad de la documentación de los encargos

A63. Salvo disposición normativa legal o regulatoria en contrario, la documentación de los encargos es propiedad de la firma de auditoría. La firma de auditoría puede, de manera discrecional, poner a disposición de los clientes partes de la documentación de un encargo, o resúmenes de la misma, siempre que dicha revelación no menoscabe la independencia de la firma de auditoría o de su personal. *(Conforme a la redacción dada a este párrafo por la Resolución del ICAC de 20 de diciembre de 2013, en su apartado 9 de modificaciones).*

Seguimiento

Seguimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 48)

A64. El propósito de la realización de un seguimiento del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad consiste en proporcionar una evaluación:

- Del cumplimiento de las normas profesionales y de los requerimientos normativos aplicables.
- De que el sistema de control de calidad ha sido adecuadamente diseñado e implementado eficazmente; y
- De que se han aplicado adecuadamente las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, de tal forma que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos sean adecuados a las circunstancias.

A65. La consideración y la evaluación continuados del sistema de control de calidad incluye cuestiones como las siguientes:

- Análisis de:
  - Los nuevos desarrollos de las normas profesionales y de los requerimientos normativos aplicables, así como, en su caso, del modo en el que se reflejan en las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría.
  - La confirmación escrita del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos sobre la independencia;
  - La formación profesional continua, incluida la formación práctica; y
  - Las decisiones relacionadas con la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos específicos.

- Determinación de las medidas correctoras que se han de tomar y de mejoras al sistema que se han de realizar, incluida la retroalimentación de las políticas y de los procedimientos de la firma de auditoría en relación con la formación teórica y práctica.
- Comunicación, al personal de la firma de auditoría competente, de las debilidades identificadas en el sistema, en el grado de conocimiento del sistema o en el cumplimiento del mismo.
- Seguimiento por parte del personal de la firma de auditoría competente, con el fin de que se realicen con prontitud las modificaciones necesarias de las políticas y de los procedimientos de control de calidad.

A66. Las políticas y los procedimientos relativos a los ciclos de inspección pueden, por ejemplo, establecer un ciclo que cubra tres años. El modo en que se organiza el ciclo de inspección, incluido el momento de realización de la selección de los encargos individuales, depende de muchos factores, tales como:

- La dimensión de la firma de auditoría;
- El número y la localización geográfica de las oficinas.
- Los resultados de anteriores procedimientos de seguimiento.
- El nivel de autoridad tanto del personal como de las oficinas (por ejemplo, si las oficinas están autorizadas para realizar sus propias inspecciones o si sólo puede hacerlo la oficina principal).
- La naturaleza y la complejidad de las actividades y de la organización de la firma de auditoría.
- Los riesgos asociados de los clientes de la firma de auditoría y de encargos concretos.

A67. El proceso de inspección incluye la selección de los encargos individuales, algunos de los cuales pueden ser seleccionados sin notificación previa al equipo del encargo. Para determinar la extensión de las inspecciones, la firma de auditoría puede tener en cuenta el alcance o las conclusiones de un programa de inspección externa independiente. Sin embargo, un programa de inspección externa independiente no sustituye al programa interno de seguimiento propio de la firma de auditoría.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A68. En el caso de firmas de auditoría de pequeña dimensión, los procedimientos de seguimiento pueden tener que ser realizados por las personas responsables del diseño e implementación de las políticas y procedimientos de control interno de la firma de auditoría, o que participen en la revisión de control de calidad de los encargos. Una firma de auditoría que cuente con un número de personas limitado puede elegir recurrir a una persona externa debidamente cualificada, o a otra firma de auditoría, para llevar a cabo las inspecciones de los encargos y otros procedimientos de seguimiento. Como alternativa, la firma de auditoría puede llegar a acuerdos para compartir recursos con otras organizaciones adecuadas para facilitar las actividades de seguimiento.

Comunicación de las deficiencias (Ref: Apartado 50)

A69. No es necesario que, al informar sobre deficiencias identificadas a personas distintas de los correspondientes socios de los encargos, se incluya una identificación de los encargos específicos de los que se trata, aunque, en algunos casos, dicha identificación puede resultar necesaria para el correcto cumplimiento de las responsabilidades de las personas que no sean los socios de los encargos.

Quejas y denuncias

Fuentes de las quejas y denuncias (Ref: Apartado 55)

A70. Las quejas y denuncias (excluidas las que son claramente insustanciales) pueden provenir de dentro o de fuera de la firma de auditoría. Pueden ser realizadas por personal de la firma de auditoría, por clientes o por otros terceros. Pueden ser recibidas por miembros de los equipos de los encargos o por otro personal de la firma de auditoría.

Políticas y procedimientos de investigación (Ref: Apartado 56)

A71. Las políticas y procedimientos establecidos en relación con la investigación de las quejas y denuncias pueden incluir, por ejemplo, que el socio que supervisa la investigación:

- Tenga experiencia suficiente y adecuada;
- Tenga autoridad dentro de la firma de auditoría; y
- No participe de ningún otro modo en el encargo.

Si es necesario, el socio que supervisa la investigación puede involucrar a los asesores jurídicos.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A72. Puede que no sea factible, en el caso de firmas de auditoría que cuenten con un número reducido de socios, que el socio que supervisa la investigación no participe en el encargo. Las firmas de auditoría de pequeña dimensión y los profesionales ejercientes individuales pueden recurrir a los servicios de una persona externa debidamente cualificada, o a otra firma de auditoría, para que realice la investigación de las quejas y denuncias.

Documentación del sistema de control de calidad (Ref: Apartado 57)

A73. La forma y el contenido de la documentación que evidencia el funcionamiento de cada uno de los elementos del sistema de control de calidad es una cuestión de juicio y depende de un cierto número de factores, entre los que se incluyen los siguientes:

- La dimensión de la firma de auditoría y el número de oficinas.
- La naturaleza y la complejidad de las actividades y de la organización de la firma de auditoría.

Por ejemplo, las firmas de auditoría de gran dimensión pueden utilizar bases de datos electrónicas para documentar cuestiones como las confirmaciones de independencia, las evaluaciones del desempeño y los resultados de las inspecciones de seguimiento.

A74. Una documentación adecuada relativa al seguimiento incluye, por ejemplo:

- Procedimientos de seguimiento, incluido el procedimiento para la selección de encargos terminados que han de ser inspeccionados.
- Un registro de la evaluación:
  - De la adopción de las normas profesionales y de los requerimientos normativos aplicables;
  - De que el sistema de control de calidad ha sido adecuadamente diseñado e implementado eficazmente; y
  - De que se han aplicado adecuadamente las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, de tal modo que los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos sean adecuados en las circunstancias.
- La identificación de las deficiencias detectadas, una evaluación de su efecto y del fundamento para la determinación, en su caso, de las medidas adicionales que son necesarias.

Consideraciones específicas para firmas de auditoría de pequeña dimensión

A75. Las firmas de auditoría de pequeña dimensión pueden utilizar métodos más informales para la documentación de sus sistemas de control de calidad, tales como notas manuscritas, listados de comprobaciones y formularios.